

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

*2016-2017 წლების გამოცემა
I ტომი*

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® იგივე IFAC® ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

IAASB და IFAC პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

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

საავტორო უფლება © 2016 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®) ვებგვერდის მეშვეობით: www.iaasb.org. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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



ISBN: 978-1-60815-318-3

წინამდებარე ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლის გამოცემა, რომელიც მოაზნადა International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) და 2016 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ზუღალ-ტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ (ზაფ) 2017 წლის ოქტომბერში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2016-2017 წლების გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2016-2017 წლის გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2016 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2016-2017 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2017 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition*, ISBN: 978-1-60815-318-3

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing® International
Standards on Assurance Engagements™ International
Standards on Review Engagements™ International
Standards on Related Services™ International
Standards on Quality Control™ International Auditing
Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQC™

IAPN™

**INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE
STANDARDS BOARD®**

**საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაცია**

**ხარისხის კონტროლის, აუდიტის,
მიმოსილვის, სხვა მარჯვენებელი
და დაკავშირებული
მომსახურების საერთაშორისო
დოკუმენტების ცნობარი**

2016-2017 წლების გამოცემა

I ტომი



**თბილისი
2017**

**მთავარი მთარგმნელი
და რედაქტორი:**

ბაბი ალავერდიაშვილი

მთარგმნელები:

**ნინო ლადიძე, მარინა რევაზიშვილი,
ნიკოლოზ ნებიერიძე**

ექსპერტები:

თეიმურაზ ფარცხალაძე (საქართველოს პროფესიონალ
ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია)
დავით სხილაძე (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს
ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის
ზედამხედველობის სამსახური)
ზურაბ მამუკელაშვილი („ქეი-ფი-ემ-ჯი“)
ნინო ქადაგიშვილი („პრაისვოთერჰაუსკუპერსი“)
თამარ ნაცვლიშვილი („დელოიტ ენდ ტუში“)
გიორგი ხმალაძე (საქართველოს დამოუკიდებელ
ბუღალტერთა და აუდიტორთა საზოგადოება)
ვანო ჟუჟუნაშვილი („ბიდიო საქართველო“)
მიხეილ აბაიაძე („მორისონ ჯორჯია“)

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

ნაწილი I

სარჩევი

გვერდი

ცნობარის 2015 წლის გამოცემაში შესული ცვლილებები და უახლესი გამოცემები	1-6
ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის როლი	7-8
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების სტრუქტურა	9
ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობა	10-16
ტერმინების გლოსარი	17-63
ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები	
ხკს 1 - ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს.....	64-115
ბასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი 200-299 ზოგადი პრინციპები და პასუხისმგებლობები	
ასს 200 - დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ...	116-160
ასს 210 - აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	161-194
ასს 220 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი	195-220
ასს 230 - აუდიტის დოკუმენტაცია	221-240
ასს 240 - აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	241-308

ასს 250 - კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	309-329
---	---------

ასს 260 (გადასინჯული) - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	330-372
--	---------

ასს 265 - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	373-389
--	---------

300-499 რისკის შეფასება და შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

ასს 300 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა	390-409
---	---------

ასს 315 (გადასინჯული) - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით	410-496
---	---------

ასს 320 - არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს ..	497-510
--	---------

ასს 330 - აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის	511-545
--	---------

ასს 402 - აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე	546-581
---	---------

ასს 450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	582-600
---	---------

500-599 აუდიტორული მტკიცებულება

ასს 500 - აუდიტორული მტკიცებულება	601-627
---	---------

ასს 501 - აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის	628-642
--	---------

ასს 505 - გარეშე მხარეების დადასტურება	643-659
--	---------

ასს 510 - პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები	660-679
---	---------

ასს 520 - ანალიზური პროცედურები	680-692
---------------------------------------	---------

ასს 530 - აუდიტორული შერჩევა	693-717
------------------------------------	---------

ასს 540 - სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	718-783
---	---------

ასს 550 - დაკავშირებული მხარეები	784-824
--	---------

ასს 560 - შემდგომი მოვლენები	825-842
ასს 570 (გადასინჯული) - ფუნქციონირებადი საწარმო	843-884
ასს 580 - ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	885-906

600-699 სსმპის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

ასს 600 - სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	907-975
ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	976-1008
ასს 620 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	1009-1037

700-799 აუდიტორული დასკვნები და დასკვნის შედგენა

ასს 700 (გადასინჯული) - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	1038-1115
ასს 701 - აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	1116-1152
ასს 705 (გადასინჯული) - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	1153-1194
ასს 706 (გადასინჯული) - მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	1195-1218
ასს 710 - შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	1219-1245
ასს 720 (გადასინჯული) - აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით	1246-1311

800-899 სპეციალიზებული სფეროები

ასს 800 (გადასინჯული) - სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი	1312-1344
ასს 805 (გადასინჯული) - სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი	1345-1385
ასს 810 (გადასინჯული) - გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	1386-1424

აუდიტის სამართაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები

ასპშ 1000 - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის
თავისებურებები 1425-1534

**ახალი და გადასინჯული სტანდარტები, რომლებიც
ჯერ არ არის კალაში შესული**

ასს 250 (გადასინჯული) - კანონმდებლობის გათვალისწინება
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს 1535-1588

ცნობარის 2015 წლის გამოცემაში შესული ცვლილებები და უახლესი გამოცემები

წყაროები

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

წინამდებარე ცნობარში, სადაც ნახსენებია „ქვეყანა“, უნდა ვიგულისხმოთ „ქვეყანა“ ან „იურისდიქცია“.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები

წინამდებარე ცნობარში შესულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ ხარისხის კონტროლთან, აუდიტთან, მიმოხილვასთან, სხვა მარწმუნებელ და დაკავშირებულ მომსახურებასთან დაკავშირებით გამოცემული ოფიციალური დოკუმენტების სრული კომპლექტი, ასევე არაოფიციალური (არასავალდებულო) დოკუმენტები „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები“ (ასპშ). გარდა ამისა, ცნობარი შეიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების წინასიტყვაობას, ტერმინების გლოსარსა და სხვა არაოფიციალურ მასალას. წინამდებარე ცნობარმა ჩაანაცვლა ამ ცნობარის 2015 წლის გამოცემა.

დამატებები და ცვლილებები

ცნობარის I ნაწილი

აუდიტორის დასკვნის შედგენა

ქვემოთ ჩამოთვლილია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ცნობარს დაემატა არსებული ასს-ების შეცვლის მიზნით, ან წარმოადგენს ახალ სტანდარტებს, რომლებიც გამოცემულია „აუდიტორის დასკვნის შედგენა“ პროექტის ფარგლებში:

- ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“;
- ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“;
- ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“;
- ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“;
- ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“;
- ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

ეს სტანდარტები ცნობარის 2015 წლის გამოცემაში წარმოდგენილი იყო 806-1022 გვერდებზე, რომლებიც მოიცავდა ზემოაღნიშნული პროექტით განპირობებულ შესაბამის ცვლილებებს და ასევე სხვა ცვლილებებსაც, საჭიროებისამებრ.

გარდა ამისა, შემდეგი სტანდარტები გადაისინჯა და მცირე ცვლილებები შევიდა - „აუდიტორის დასკვნის შედგენა“ - პროექტის ფარგლებში გამოცემული ახალი და გადასინჯული სტანდარტების შესაბამისად.

- ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“;
- ასს 805 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“;
- ასს 810 (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

„აუდიტორის დასკვნის შედგენა“ - პროექტის შედეგად სხვა ასს-ებში შეტანილი ცვლილებები მოიცავს:

- სხვა ასს-ებში შესულ შესაბამის ცვლილებებს, რომლებიც მოცემულია 2015 წლის გამოცემის ცნობარის 1 ნაწილის 1023-1088 გვერდებზე; და
- ცვლილებებს, რომლებიც შეტანილია ყველა სათანადო ასს-ში, ახალ და გადასინჯულ სტანდარტებზე მინიშნებების გასაახლებლად.

აუდიტორის დასკვნის შედგენასთან დაკავშირებული ახალი და გადასინჯული სტანდარტები (მათ შორის, ასს 800, ასს 805 და ასს 810) ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

ასს 720 (გადასინჯული)

ასს 720 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“, რომელიც შეტანილი იყო ცნობარის 2015 წლის გამოცემის I ნაწილში, ჩაანაცვლა ასს 720-მა (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

ასს 720-ში (გადასინჯული) გამოცემის შედეგად ცვლილებები შევიდა სხვა ასს-ებშიც, ასს 720-ით (გადასინჯული) განპირობებული შესაბამისი ცვლილებების (რომლებიც ცნობარის 2015 წლის გამოცემის I ნაწილში მოცემული იყო 1023-1088 გვერდებზე) ასახვისა და ამ გადასინჯულ სტანდარტზე მინიშნებების განახლების მიზნით, საჭიროებისამებრ.

ასს 720-ში (გადასინჯული) ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყდავნებელი ახსნა-განმარტებების განხილვა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში

ქვემოთ ჩამოთვლილ ასს-ებში ცვლილებები შევიდა - „ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყდავნებელი ახსნა-განმარტებების განხილვა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში“ - პროექტის შედეგად:

- ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“;
- ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“;
- ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში“;
- ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“;
- ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“;
- ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“;

- ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“;
- ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“;
- ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“;
- ასს 700 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“.

ეს ცვლილებები, სტანდარტების შემუშავებასთან დაკავშირებული სხვა პროექტებით განპირობებულ შესაბამის ცვლილებებთან ერთად, მოცემული იყო ცნობარის 2015 წლის გამოცემის I ნაწილში 1023-1088 გვერდებზე. ამ ცვლილებების გასათვალისწინებლად ყველა შესაბამის ასს-ში შეიცვალა შესაბამისი მინიშნებები.

ასს-ებში შეტანილი ცვლილებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყდვენებელი ახსნა-განმარტებების აუდიტთან, ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს

წინამდებარე ცნობარის I ნაწილი მოიცავს ასს 250-ში - „*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*“ - კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნების გასათვალისწინებლად განხორციელებულ ცვლილებებს, რომლებიც ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ შეიტანა პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში (რომლებიც ძალაში შევა 2017 წლის ივლისიდან). აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ მცირე ცვლილებები შეიტანა ასს 250-ში (გადასინჯული) და სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში, რომლებიც წარმოდგენილია წინამდებარე ცნობარის I ნაწილში, 1535-1588 გვერდებზე. ზემოაღნიშნული ცვლილებები ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივ და სავარაუდო შემთხვევებს, კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის გამოვლენასა და ამგვარ დარღვევებზე აუდიტორის რეაგირების მიდგომებს.

ასს 250 (გადასინჯული) ძალაში შევა იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც იწყება 2017 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ და იგივე ძალაში შესვლის თარიღი ექნება სხვა მომსახურებისთვის განკუთვნილ სტანდარტებში შეტანილ ცვლილებებსაც.

ცნობარის II ნაწილი

ცნობარის II ნაწილში ცვლილებები არ შესულა. კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებით საერთაშორისო სტანდარტებში შესული ყველა ცვლილება მოცემულია წინამდებარე ცნობარის I ნაწილში (იხ. ზემოთ).

ცნობარის III ნაწილი

ცნობარის III ნაწილშიც არაფერი შეცვლილა.

ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

ქვემოთ ჩამოთვლილი სტანდარტები, რომლებიც შეტანილი იყო ცნობარის 2015 წლის გამოცემაში, გაუქმდა და ჩანაცვლდა გადასინჯული სტანდარტებით, რომლებიც ახლა მოქმედებს.

ცნობარის I ნაწილი

- ასს 260 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“;
- ასს 570 - „ფუნქციონირებადი საწარმო“;
- ასს 700 - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“;
- ასს 705 - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“;
- ასს 706 - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“;

აუდიტორის დასკვნის შედგენა

- ასს 720 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“;

სტანდარტები, რომლებიც ეხება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას

- ასს 800 - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“;
- ასს 805 - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშგების ან მუხლების აუდიტი“;
- ასს 810 - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

ცნობარის II ნაწილი

ცნობარის II ნაწილში არ გაუქმებული არც ერთი სტანდარტი.

2016 წლის 15 დეკემბრის შემდეგ გამოცემული საბოლოო ოფიციალური დოკუმენტები და სტანდარტების განსახილველი პროექტები

2016 წლის 15 დეკემბრის შემდეგ გამოცემული საბოლოო ოფიციალური დოკუმენტების გასაცნობად და განხილვის სტადიაზე მყოფი სტანდარტების პროექტების შესახებ დაწვრილებითი ინფორმაციის მისაღებად მიმართეთ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ვებგვერდს www.iaasb.org

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის როლი

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ), ემსახურება რა საზოგადოების ინტერესებს, ხელს უწყობს ძლიერი ორგანიზაციების, ბაზრებისა და ეკონომიკის ფორმირებასა და განვითარებას. ასევე ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობას, შესადარისობასა და საჯარო ანგარიშვალდებულებას; ბუღალტრის პროფესიის განვითარებასა და საზოგადოებრივი ცნობიერების ჩამოყალიბებას იმის შესახებ, რამდენად მნიშვნელოვან როლს თამაშობენ ბუღალტრები საერთაშორისო ფინანსურ ინფრასტრუქტურაში. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში, რომელიც ოფიციალურად 1977 წელს დაფუძნდა, ამჟამად გაერთიანებულია 175-ზე მეტი წევრი და ასოცირებული წევრი ორგანიზაცია მსოფლიოს 130 ქვეყნიდან და იურისდიქციიდან. ამ ორგანიზაციებში წარმოდგენილია დაახლოებით 2,84 მლნ წევრი ბუღალტერი, რომლებიც დაკავებული არიან საზოგადოებრივი პრაქტიკით, მოღვაწეობენ განათლების სფეროში, სახელმწიფო სამსახურში, მრეწველობისა და ვაჭრობის სექტორში.

საზოგადოების წინაშე აღებული ვალდებულებების შესასრულებლად, ბსფ ხელს უწყობს მაღალი ხარისხის აუდიტისა და სხვა მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებას, აღიარებასა და დანერგვას, უპირველეს ყოვლისა, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს საქმიანობის მხარდაჭერით. ბსფ ხსენებულ დამოუკიდებელ სტანდარტების დამდგენ ორგანოს უზრუნველყოფს შრომითი რესურსებით, ეხმარება მართვაში, ინფორმაციის გაცვლის პროცესების ორგანიზებასა და დაფინანსებაში, ასევე საბჭოს წევრების კანდიდატურების შერჩევისა და დანიშვნის პროცესში.

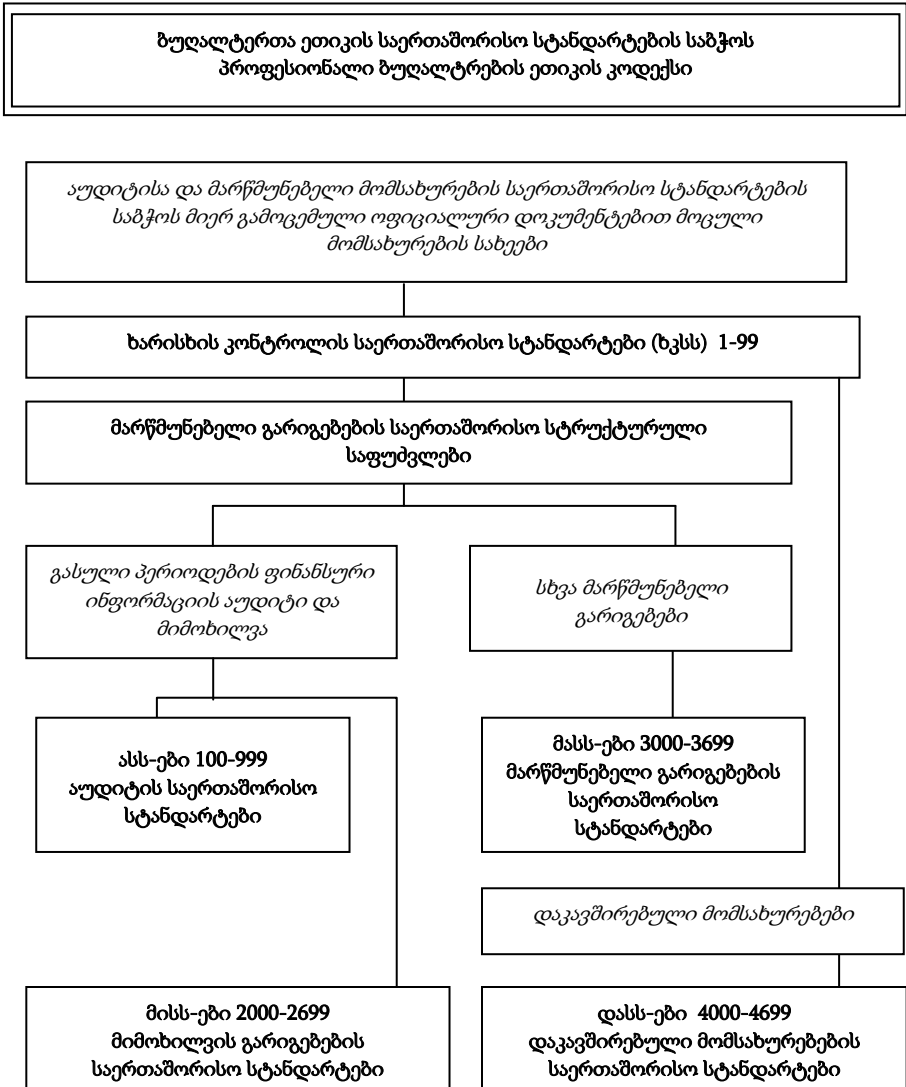
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო თვითონ განსაზღვრავს საკუთარ დღის წესრიგს და თვითონ ამტკიცებს თავის პუბლიკაციებს, დადგენილი პროცედურული პროცესის შესაბამისად, ბსფ-ის მონაწილეობის გარეშე. ბსფ-ს არ გააჩნია მის დღის წესრიგზე ან პუბლიკაციებზე ზემოქმედების შესაძლებლობა. ბსფ გამოსცემს ცნობარებს, სახელმძღვანელოებს, სტანდარტებსა და სხვა დოკუმენტებს და საავტორო უფლებები ბსფ-ს ეკუთვნის.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დამოუკიდებლობა დაცულია რამდენიმე საშუალებით:

- საზოგადოების ინტერესების საზედამხედველო საბჭო ფორმალურ, დამოუკიდებელ ზედამხედველობას უწევს სტანდარტების შემუშავების საქმიანობას (დამატებითი ინფორმაციისთვის მიმართეთ ვებგვერდს www.ipiob.org), რაც მოიცავს მკაცრად დადგენილ პროცედურულ პროცესს, რომელიც ითვალისწინებს საჯარო კონსულტაციებს;
- ნომინაციის პროცესში მონაწილეობს საზოგადოება და ნომინაციის/კანდიდატების შერჩევის პროცესს ფორმალურ, დამოუკიდებელ ზედამხედველობას უწევს საზოგადოების ინტერესების საზედამხედველო საბჭო;
- სავსებით გამჭვირვალეა სტანდარტების შემუშავების პროცედურული პროცესი, ასევე საზოგადოებისთვის ხელმისაწვდომია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დღის წესრიგის მასალები, სხდომები და თითოეული სტანდარტის საბოლოო ვერსიასთან დაკავშირებით გამოქვეყნებული დასკვნის საფუძვლები;
- სტანდარტების შემუშავების პროცესში მონაწილეობენ კონსულტანტ-მრჩეველთა ჯგუფი და დამკვირვებლები; და
- აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრებს, ასევე ბსფ-ის თითოეულ წევრ ორგანიზაციას მოეთხოვებათ, მხარი დაუჭირონ საბჭოს თავისი მისიის რეალიზებაში - შეინარჩუნოს დამოუკიდებლობა, პატიოსნება და ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს.

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

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



სარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობა

(ძალაშია 2011 წლის 15 დეკემბრიდან)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი	1-2
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტან- დარტების საბჭოს დოკუმენტები	3-4
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტე- ბის საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტები	3-4
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილება	5-17
აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები	11
ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები	12
სხვა საერთაშორისო სტანდარტები	13-16
პროფესიული განსჯა	17
საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება	18-19
არაოფიციალური მასალა	20-22
აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები.....	21-22
სხვა საერთაშორისო სტანდარტებთან დაკავშირებული პრაქტიკის შენიშვნები.....	23
აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს თანამშრომლების პუბლიკაციები	24
ენა	25

შესავალი

1. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების* ცნობარის წინასიტყვაობა გამოიცა იმ მიზნით, რომ ხელი შეუწყოს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების მოქმედების სფეროსა და უფლებამოსილების უკეთ გაგებას, რაც ჩამოყალიბებულია დოკუმენტში - აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს კომპეტენცია.
2. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ევალუბა საერთაშორისო სტანდარტებისა და სხვა დოკუმენტების კომპლექტის შემუშავება, რომელიც საყოველთაოდ იქნება აღიარებული მთელს მსოფლიოში. საბჭოს წევრები მოქმედებენ მსოფლიო მასშტაბით საზოგადოებისა და ბუღალტრის პროფესიის ინტერესების სასარგებლოდ. ამის გამო, ამა თუ იმ საკითხზე საბჭოს წევრების პოზიცია შეიძლება არ შეესაბამებოდეს მათი ქვეყნების ან ფირმის პრაქტიკას, ან იმ ორგანიზაციების პოზიციას, რომლებმაც წამოაყენეს მათი კანდიდატურა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრობისთვის.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს დოკუმენტები

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური დოკუმენტები

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

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

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

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

5. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) უნდა გამოიყენებოდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში.
6. მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მისს) უნდა გამოიყენებოდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვაში.
7. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მასს) უნდა გამოიყენებოდეს ისეთ მარწმუნებელ გარიგებებში, რომელიც არ წარმოადგენს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტსა და მიმოხილვას.

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

8. ასს-ს, მისს-ს, მასს-სა და დასს-ს ერთად ეწოდება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები.
9. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები (ხკსს-ები) უნდა გამოიყენებოდეს ყველა სახის მომსახურებაში, რომელსაც მოი-

ცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო
სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები

10. ასს-ები შემუშავებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში¹ გამოყენების მიზნით. ადაპტირებული სახით მათი გამოყენება შესაძლებელია სხვა სახის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტშიც. ასს-ების უფლებამოსილება განსაზღვრულია ასს 200-ში.²

ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები (ხკსს)

11. ხკსს-ები ფირმებმა უნდა გამოიყენონ ყველა ისეთი ტიპის მომსახურების მიმართ, რომლებსაც მოიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები. ხკსს-ების უფლებამოსილება განსაზღვრულია ხკსს-ების შესავალ ნაწილში.

სხვა საერთაშორისო სტანდარტები

12. მე-6-8 პუნქტებში მითითებული ზოგიერთი საერთაშორისო სტანდარტი მოიცავს: მიზნებს, მოთხოვნებს, განყოფილებას „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, ამოსავალ საცნობარო ხასიათის მასალას (შესავალს) და ტერმინების განმარტებებს. ეს ტერმინები ამ სტანდარტებშიც ზუსტად ისეთივე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც განმარტებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში ასს 200-ის შესაბამისად.
13. მე-6-8 პუნქტებში მითითებული სხვა საერთაშორისო სტანდარტები შეიცავს ძირითად პრინციპებსა და აუცილებელ პროცედურებს (ტექსტში გამოყოფილია მუქი შრიფტით და გამოხატულია სიტყვებით "უნდა" ან "სავალდებულოა"), აგრეთვე შესაბამის მითითებებს ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალის, მათ შორის დანართების სახით. ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პროცედურების გაგება და გამოყენება უნდა ხდებოდეს იმ ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალის კონტექსტში, რომელიც შეიცავს მითითებებს მათი გამოყენების შესახებ. მაშასადამე, ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პრო-

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

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

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

14. სტანდარტის ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ყველა შემთხვევაში, თუ ისინი შეესაბამება მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებს. თუმცა, გამონაკლის შემთხვევებში, პროფესიონალმა ბუღალტერმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს საბჭოს სტანდარტების რომელიმე ძირითადი პრინციპიდან ან აუცილებელი პროცედურიდან გადახვევა, მოცემული პროცედურის მიზნის მისაღწევად. ასეთ შემთხვევაში, პროფესიონალ ბუღალტერს მოეთხოვება, დოკუმენტურად გააფორმოს, როგორ მიაღწია ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით პროცედურის მიზანს და, თუ აშკარად არ ჩანს, უნდა დაასაბუთოს სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზებიც. იგულისხმება, რომ პროფესიონალ ბუღალტერს ამა თუ იმ აუცილებელი პროცედურიდან გადახვევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში დასჭირდება, როდესაც კონკრეტული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში მოცემული პროცედურის გამოყენება ეფექტური არ იქნებოდა.
15. დანართები, რომლებიც გამოყენების შესახებ მომზადებული მასალის ნაწილია, სტანდარტის განუყოფელ ნაწილად მიიჩნევა. დანართის გამოყენების მიზანი ახსნილია შესაბამისი სტანდარტის ტექსტში, ან თვითონ დანართის სათაურსა და შესავალ ნაწილში.

პროფესიული განსჯა

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

საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

17. კონკრეტული საერთაშორისო სტანდარტის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის თარიღი და ნებისმიერი სპეციფიკური შეზღუდვის შესახებ ინფორმაცია ნათლად არის მითითებული სტანდარტში. თუ რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტში სხვა რამ არა არის სპეციალურად აღნიშნული, პროფესიონალ ბუღალტერს უფლება აქვს, მოცემული სტანდარტი გამოიყენოს მისი ძალაში შესვლის თარიღამდე.
18. საერთაშორისო სტანდარტები შესაფერისია სახელმწიფო სექტორის გარიგებებში გამოყენებისთვისაც. საჭიროების შემთხვევაში, სტანდარტში მოცემულია სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში გასათვალისწინებელი მოსაზრებები:

- ა) აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების შემთხვევაში - თვითონ საერთაშორისო სტანდარტის ტექსტში; ან
- ბ) განყოფილებაში "სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა" - სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში.

არაოფიციალური მასალა

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

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები

20. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები (ასპშ-ები) აუდიტორებს არანაირ დამატებით ვალდებულებებს არ აკისრებს იმ ვალდებულებების გარდა, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და არც ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ყველა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნები, რომელიც ვრცელდება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტურ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს/ინსტრუქციების დასამუშავებლად.
21. იმისდა მიხედვით, რა თემას (თემებს) ეხება აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს:
- სამეურნეო სუბიექტისთვის დამახასიათებელი გარემოებების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებით მსჯელობასა და გადაწყვეტილების მიღებაში;
 - გადაწყვეტილების მიღებაში იმის შესახებ, რა საპასუხო ზომები უნდა გაატაროს შეფასებულ რისკებთან მიმართებაში, მათ

შორის, რომელი პროცედურების ჩატარება შეიძლება იყოს უფრო მიზანშეწონილი კონკრეტულ გარემოებებში; ან

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

სხვა სტანდარტებთან დაკავშირებული პრაქტიკის შენიშვნები

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

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს თანამშრომლების პუბლიკაციები

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

ენა

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

ტერმინების გლოსარი¹

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

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

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

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

* აღნიშნავს ასს-ში მოცემულ განმარტებას.

† აღნიშნავს ხკსს 1-ში მოცემულ განმარტებას.

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

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

ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად³.

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

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

- ა) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;
- ბ) კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი.

არსებითი უზუსტობის რისკი - (მას 3000-ის კონტექსტში) - რისკი იმისა, რომ განსახილველი ინფორმაცია შეიცავდა არსებით უზუსტობას გარიგების შესრულებამდე.

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

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

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

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

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

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

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

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

* *აუდიტის წინაპირობები* – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა მათი პასუხისმგებლობის ამოსავალ დაშვებაზე,⁴ რომლის საფუძველზეც ტარდება ესა თუ ის აუდიტი.

⁴ ასს 200, მე-13 პუნქტი.

* *აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (ასს 810-ის კონტექსტში)* - ფინანსური ანგარიშგება,⁵ რომლის აუდიტი აუდიტორმა ჩაატარა ასს-ების შესაბამისად და საიდანაც მიღებულია კრებისთი ფინანსური ანგარიშგება.

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

* *აუდიტორის დასკვნის თარიღი* – აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს ასს 700-ის მიხედვით⁶.

აუდიტური ფირმა - (იხ. ფირმა)

აუდიტორული მოსაზრება (იხ. მოდიფიცირებული მოსაზრება და არამოდიფიცირებული მოსაზრება)

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

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

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

* *აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (აუდიტორის დიაპაზონი)* – თანხა, ან თანხების დიაპაზონი, შესაბამისად,

5. ასს 200-ში - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, 13 (ვ) პუნქტში განმარტებულია „ფინანსური ანგარიშგება“.

6. ასს 700 - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასების მართებულობის შესაფასებლად ჩატარებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე.

** აუდიტორისეული შეფასებების დიაპაზონი - (იხ. აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასება)*

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

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

** ბუღალტრული ჩანაწერები* - პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერები და მათი მხარდამჭერი (პირველადი) დოკუმენტები, როგორიცაა ჩეკები და ელექტრონული წესით გადარიცხული სახსრების ამსახველი დოკუმენტები, ანგარიშ-ფაქტურები, ხელშეკრულებები, მთავარი წიგნი და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალები, საბუღალტრო გატარებები და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კორექტირებები, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო გატარებებში, აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაო ცხრილები (გაანგარიშებები) და ელექტრონული გამოთვლითი ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად უდევს დანახარჯების განაწილებას, გამოთვლებს, შეჯგურების მასალებსა და ახსნა-განმარტებებს.

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

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

გამზომი ან შემფასებელი - მხარე(ებ)ი, ვინც ზომავს ან აფასებს შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. გამზომს ან

შემფასებელს გააჩნია მოცემული განსახილველი საგნის შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება.

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

- ა) აუდიტის პროცესებში;
- ბ) ასს-ებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებში;
- გ) ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი;
- დ) სამეურნეო სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.

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

გამოკითხვა – გამოკითხვა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის შიგნით ან გარეთ მცოდნე პიროვნებებისაგან როგორც საფინანსო, ასევე არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას.

გამოკითხვა (მისს 2400-ის კონტექსტში) – მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პიროვნებებისგან ინფორმაციის მოპოვებას.

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

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

* *გამოყენებული კრიტერიუმები (ასს 810-ის ⁷ კონტექსტში)* – ხელმძღვანელობის მიერ კრებისითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები.

⁷. ასს 810 – „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებისითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

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

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

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

გარიგება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე - გარიგება, როდესაც აუდიტორი დაქირავებულია ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, რომელზეც შეთანხმდნენ აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და რომელიმე შესაფერისი მესამე მხარე და აუდიტორს ევალება დასკვნის წარდგენა აღმოჩენილ ფაქტებზე დაყრდნობით. აღნიშნული დასკვნის მიმღებმა თვითონ უნდა ჩამოაყალიბოს საკუთარი დასკვნები აუდიტორის დასკვნის საფუძველზე. ეს დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ და მხოლოდ იმ მხარეებისთვის, რომლებიც შეთანხმდნენ მოცემული პროცედურების ჩატარებაზე, რადგან მათ, ვინც არ იცის პროცედურების მიზანი, შესაძლოა არასწორად გაიგონ შედეგები.

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

გარიგების წერილი - გარიგების შეთანხმებული პირობები წერილის სახით.

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

გარიგების გარემოებები — კონკრეტული გარიგების განმსაზღვრელი ფართო კონტექსტი, რომელიც მოიცავს: გარიგების პირობებს; გარიგება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაა თუ შეზღუდული რწმუნების გა-

რიგება, შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლებს; გაზომვის ან შეფასების კრიტერიუმებს; სავარაუდო მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს; პასუხისმგებელი მხარის, დამკვეთი მხარისა და იმ პიროვნების მახასიათებლებს, რომელიც ასრულებას შეფასებას ან გაზომვას და მათ გარემოს; ასევე სხვა საკითხებს, მაგალითად მოვლენებს, ოპერაციებს, პირობებსა და სამეურნეო სუბიექტის პრაქტიკას, რაც შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს გარიგებაზე.

**† გარიგების პარტნიორი* - პარტნიორი ან ფირმის სხვა თანამშრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან.

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

**† გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა* - პროცესი, რომლის მიზანია, დასკვნის შედგენამდე ან შედგენისთვის ობიექტურად შეფასდეს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პროცესი ეხება საფონდო ბირჟებზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და სხვა გარიგებებს, რომელთა ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნია ფირმამ.

**† გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი* - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება, ან ამგვარი პიროვნებებისაგან შემდგარი გუნდი (რომელთაგან არც ერთი არ არის გარიგების გუნდის წევრი), რომლებსაც გააჩნიათ საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება და უფლებამოსილება, ობიექტურად შეაფასონ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) შესადგენად მათ მიერ გამოტანილი დასკვნები.

გარემოსდაცვითი რისკი - გარკვეულ ვითარებაში, ფაქტორები, რომლებიც გამოდგება თანდაყოლილი რისკის შესაფასებლად აუდიტის საერთო გეგმის შემუშავების დროს, შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების

⁸. ტერმინებში „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“, საჭიროების შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

არსებითი უზუსტობის რისკსაც, რომელიც გამოწვეულია გარემოსდაცვასთან დაკავშირებული საკითხებით.

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

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

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

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

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

დათვალიერება (როგორც აუდიტორული პროცედურა) - როგორც შიდა, ასევე გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმება, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა ფორმით, ან აქტივის ფიზიკური შემოწმება.

*† *დათვალიერება (ხარისხის კონტროლთან მიმართებაში)* - პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა შეასრულა ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები.

დაკვირვება - დაკვირვება გულისხმობს სხვა პირთა მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურებზე თვალყურის დევნებას, მაგალითად, აუდიტორის დაკვირვებას სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის მიერ ჩატარებული მარაგის ინვენტარიზაციაზე ან კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე.

* *დაკავშირებული მხარე* – მხარე, რომელიც არის:

- ა) დაკავშირებულ მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან
- ბ) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები, ან დადგენილია მხოლოდ მინიმალური მოთხოვნები:
 - (i) ფიზიკური პირი ან სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სამეურნეო სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;
 - (ii) სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებული სამეურნეო სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან
 - (iii) სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც ანგარიშვალდებულ სამეურნეო სუბიექტთან ერთად საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება:
 - ა. საერთო მაკონტროლებელი მფლობელობის მეშვეობით;
 - ბ. ოჯახის წევრი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან
 - გ. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

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

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

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

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

„დამოუკიდებლობა“ ცნება⁹ - მოიცავს:

- ა) აზროვნების დამოუკიდებლობას - გონების ისეთი მდგომარეობა, რომელიც დასკვნის გამოტანას შესაძლებელს ხდის ისე, რომ არ განიცდიდეს პროფესიული განსჯის მაკომპრომენტირებელ ზეგავლენას და პიროვნებას საშუალებას აძლევს, იმოქმედოს პატიოსნად, ობიექტურად და პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობილებით.
- ბ) გარეგნულ დამოუკიდებლობას - ისეთი ფაქტებისა და სიტუაციების თავიდან აცილება, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გონიერი და ინფორმირებული მესამე მხარე, იმ მომენტისთვის პროფესიონალი ბუღალტრისთვის ცნობილი კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების აწონ-დაწონის შემდეგ, სავარაუდოდ, დაასკვნიდა, რომ ფირმის ან აუდიტის გუნდის წევრის პატიოსნება, ობიექტურობა, ან პროფესიული სკეპტიციზმი შელახულია.

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

* *დარღვევა (ასს 250-ის კონტექსტში¹⁰)* – წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა სამეურნეო სუბიექტის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა პირთა მიერ, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. დარღვევაში არ იგულისხმება პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან.

**† დასაბუთებული რწმუნება* – (მარწმუნებელი გარიგებების, მათ შორის აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის კონტექსტში) რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე.

დასაბუთებული რწმუნების გარიგება - (იხ. *მარწმუნებელი გარიგება*)

† *დასკვნის თარიღი (ხარისხის კონტროლთან მიმართებით)* - თარიღი, რომელიც პრაქტიკოსს შერჩეული აქვს დასკვნის დასათარიღებლად.

* *დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და სტრუქტურაზე* (ასს 402-ში¹¹ მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:

⁹. როგორც განმარტებულია ზესს-ის პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში.

¹⁰. ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

¹¹. ასს 402 - „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღის-თვის; და
- ბ) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.

დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და სტრუქტურაზე (მასს 3402-ში¹² მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა) (მასს 3402-ის კონტექსტში), რომელიც მოიცავს:

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:
 - (i) მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული თარიღისთვის;
 - (ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული თარიღისთვის; და
- გ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (ბ) ნაწილის (i) და (ii) პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით.

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

¹² მასს 3402 - „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“.

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტულ პერიოდში და ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის დახასიათებას მითითებულ პერიოდში; და
- ბ) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:
 - (i) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ; და
 - (ii) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას.

დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (რომელიც მასს 3402-ში მოხსენიებულია, როგორც „მეორე ტიპის დასკვნა“) (მასს 3402-ის კონტექსტში), რომელიც მოიცავს:

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერას;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და შესაფერისი კრიტერიუმების საფუძველზე:
 - (i) მოცემული აღწერა სამართლიანად ასახავს მომსახურე ორგანიზაციის იმ სისტემას, რომელიც შექმნილი და დანერგილი იყო მითითებული პერიოდის განმავლობაში;
 - (ii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები სათანადოდ იყო ორგანიზებული მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და
 - (iii) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში ჩამოყალიბებულ კონტროლის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მითითებული პერიოდის განმავლობაში; და

გ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მარწმუნებელ დასკვნას, რომელიც შეიცავს:

(i) დასაბუთებული რწმუნების დასკვნას/მოსაზრებას ზემოთ (იი) „ა“-„გ“ პუნქტებში მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებით; და

(ii) კონტროლის ტესტების აღწერას და მათ შედეგებს.

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

** ელემენტი - (იხ. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი)*

ემისიები – სათბურის გაზები, რომლებიც შესაბამის პერიოდში ატმოსფეროში იყო გაფრქვეული ან გაიფრქვეოდა, რომ არ განხორციელებულიყო მათი დაკავება და მშთანთქმელისკენ მიმართვა. ემისიები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

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

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

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

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

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

ექსპერტი - (იხ. *აუდიტორის ექსპერტი და ხელმძღვანელობის ექსპერტი*)

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

თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი - ფინანსური ანგარიშგების სისტემის მეშვეობით რამდენიმე ოპერაციის შესრულების პროცესის თვალის მიდევნება.

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

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

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

* *თაღლითობის რისკის ფაქტორები* – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიაწინებენ თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

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

კომპილაციური გარიგება - გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში თავის ცოდნასა და გამოცდილებას ხელმძღვანელობის დასახმარებლად,

ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და წარადგენს ანგარიშს დასს 4410-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად. ამ დასს-ის ტექსტში სიტყვები „კომპილაცია“ და „კომპილაციური“ სწორედ ამ კონტექსტში გამოიყენება.

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

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

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

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

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

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

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

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

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი – პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ფასდება შიდა კონტროლის ეფექტიანობა. იგი მოიცავს შიდა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურისა და ფაქტობრივი მუშაობის შეფასებას დროულად და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომებს გატარებას, რომლებიც მისადაგებულია შეცვლილ პირობებთან. კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

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

კონტროლის ტესტი - აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

კორპორაციული მმართველობა – (იხ. *მმართველობა*)

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

* *კრესითი ფინანსური ანგარიშგება (ასს 810-ის კონტექსტში)* - გასული პერიოდის ინფორმაცია, რომელიც შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, მაგრამ ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით უფრო მცირე ინფორმაციას შეიცავს, თუმცა სტრუქტურულად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შესაბამისად არის წარმოდგენილი და გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკურ რესურსებს ან ვალდებულებებს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან მათში მომხდარ ცვლილებებს დროის გარკვეულ პერიოდში.¹³

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

მაკონტროლებელი საქმიანობა - სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ხელმძღვანელობის დირექტივები ცხოვრებაში გატარდება. მაკონტროლებელი საქმიანობა შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ელემენტია.

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

^{13.} იხ. ასს 200, პუნქტი 13(ვ)

კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი¹⁴

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

(i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ან შეზღუდული რწმუნების გარიგება:

- ა. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რაც წარმოადგენს პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველს. პრაქტიკოსის დასკვნა ჩამოყალიბდება ისეთი ფორმით, რომელიც ასახავს პრაქტიკოსის მოსაზრებას კრიტერიუმებთან მიმართებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგების შესახებ;
- ბ. შეზღუდული რწმუნების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას, მაგრამ ეს რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის. პრაქტიკოსის დასკვნა გამოიხატება ისეთი ფორმით, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას იმის თაობაზე, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების შედეგად პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. ამასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია იმასთან შედარებით, რაც აუცილებელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, მაგრამ მათი განხორციელება

¹⁴ განსხვავებული მმართველობის სტრუქტურის გასაცნობად, იხ. ასს 260-ის - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“- გ1-გ8 პუნქტები.

იგეგმება ისეთი დონის რწმუნების მისაღებად, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯით, გონივრული იქნება. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის ხელს უნდა უწყობდეს სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე.

(ii) დამოწმების გარიგება ან უშუალო შეფასების გარიგება:

- ა. დამოწმების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, რომლის დროსაც შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით ზომავს ან აფასებს სხვა მხარე და არა პრაქტიკოსი. ზემოაღნიშნული სხვა მხარე ხშირად გაზომვის ან შეფასების შედეგად მიღებულ ინფორმაციას (განსახილველი საგნის ინფორმაცია) წარმოადგენს ანგარიშის ან გარკვეული ტიპის განცხადების სახით. ამასთან, ზოგ შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოადგენილი იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მარწმუნებელ ანგარიშში. დამოწმების გარიგებაში პრაქტიკოსის დასკვნა მიუთითებს, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია. პრაქტიკოსის დასკვნის ტექსტი შეიძლება გამოხატული იყოს:
 - i. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;
 - ii. შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით; ან
 - iii. შესაბამისი მხარის (მხარეების) განცხადების საფუძველზე.
- ბ. უშუალო შეფასების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს და აფასებს განსახილველ საგანს შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით და მიღებულ განსახილველის საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს როგორც მარწმუნებელი ანგარიშის ნაწილს, ან ურთავს მარწმუნებელ ანგარიშს. უშუალო შეფასების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის დასკვნა ეხება კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების საბოლოო შედეგს.

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

მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები - დაგეგმვის, მტკიცებულებების შეგროვების, მტკიცებულებების შეფასების,

ინფორმირებისა და ანგარიშის შესადგენად აუცილებელი უნარები და მეთოდები, რომელსაც ავლენს მრავალმხრივი გარიგების შემსრულებელი პრაქტიკოსი და რომლებიც განსხვავდება ნებისმიერი კონკრეტული მარწმუნებელი გარიგების განსახილველი საგნის ან მისი გაზომვის და შეფასებისთვის აუცილებელი ცოდნისგან.

მიზანშეწონილი კრიტერიუმები - (იხ. კრიტერიუმები)

მიმოხილვა (ხარისხის კონტროლთან მიმართებით) - სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოსა და მათ მიერ გამოტანილი დასკვნების ხარისხის შემოწმება.

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

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

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

მმართველობა - ცნება მმართველობა გამოიყენება იმ პიროვნებების როლის დასახასიათებლად, რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებანი.

მნიშვნელოვნება - საკითხის შედარებითი მნიშვნელობა, კონტექსტის გათვალისწინებით. საკითხის მნიშვნელოვნებას პრაქტიკოსის განიხილავს შესაბამის კონტექსტში, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

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

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

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

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

* *მოდულიზირებული მოსაზრება* - პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.

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

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

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

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

მომსახურე ორგანიზაცია (მასს 3402-ის კონტექსტში) - მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს, რომელიც, სავარაუდოდ, წარმოადგენს ამ სამეურნეო სუბიექტების

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილს.

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

მომსახურე ორგანიზაციის განცხადება - წერილობითი განცხადება იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ დასკვნის განმარტებაში, (ბ) პუნქტში (მე-2 ტიპის დასკვნის შემთხვევაში), ან მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერისა და სტრუქტურის შესახებ დასკვნის განმარტებაში, (ბ) პუნქტში (პირველი ტიპის დასკვნის შემთხვევაში).

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

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

* *მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი* - აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი (მასს 3402-ის კონტექსტში) - აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო

სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.¹⁵

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

მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი (მასს 3402-ის კონტექსტში) - სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას.

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

*† *მონიტორინგი (ხარისხის კონტროლთან მიმართებაში)* - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ დათვალიერებას შერჩევით, რომლის მიზანია ფირმის უზრუნველყოფა დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მისი ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს.

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

* *მტკიცებები* - სამეურნეო სამეურნეო სუბიექტის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ინფორმაცია, რომელიც ასახულია სათბურის გაზის ანგარიშში და პრაქტიკოსი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად. მასს 3410-ის კონტექსტში - სამეურნეო სუბიექტის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ინფორმაცია, რომელიც ასახულია სათბურის გაზის ანგარიშში და პრაქტიკოსი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად.

მტკიცებულება - პრაქტიკოსის მიერ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად გამოყენებული ინფორმაცია. მტკიცებულება მოიცავს როგორც შესაფერისი

¹⁵ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შემთხვევაში, აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციის, რომელიც იყენებს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას, ასევე იქნება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი.

საინფორმაციო სისტემების ინფორმაციას, თუ ასეთი არსებობს, ისე სხვა ინფორმაციას. მასს-ების მიზნებისთვის:

- (i) საკმარისობა არის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი;
- (ii) შესაფერისობა არის მტკიცებულებების ხარისხის საზომი.

მცირე საწარმო - სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ტიპურად ახასიათებს შემდეგი ხარისხობრივი ნიშნები:

- ა) საკუთრება და მართვა კონცენტრირებულია მცირერიცხოვანი პიროვნებების ხელში (ხშირად, ერთი პირის ხელში - ან ფიზიკური პირის, ან სხვა საწარმოს ხელში, რომელსაც ეკუთვნის ეს საწარმო, იმ პირობით, თუ მესაკუთრეს გააჩნია სათანადო ხარისხობრივი ნიშნები); და
- ბ) რომელსაც ასევე შეიძლება ახასიათებდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშნებიდან ერთი ან მეტი:
 - (i) მარტივი სამეურნეო ოპერაციები;
 - (ii) მარტივი აღრიცხვის სისტემა;
 - (iii) მცირე რაოდენობის ბიზნესის მიმართულებები და მცირერიცხოვანი ნომენკლატურის პროდუქცია;
 - (iv) შეზღუდული შიდა კონტროლის პროცედურები;
 - (v) მცირე რაოდენობის მართვის იერარქიული დონეები, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფართო სპექტრის კონტროლის მექანიზმებზე;
 - (vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი, რომლებზეც დელეგირებულია ფართო სპექტრის მოვალეობები.

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

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

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

*† *პარტნიორი* - ნებისმიერი პიროვნება, რომელსაც აქვს იმის უფლება-მოთხოვნა, რომ ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება.

პასუხისმგებელი მხარე - მხარე(ებ)ი, რომელიც პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ საკითხზე.

*† *პერსონალი* - პარტნიორები და თანამშრომლები.

* *პირველი აუდიტორული გარიგება* - გარიგება, რომლის დროსაც ან:

- ა) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა; ან
- ბ) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული ჰქონდა წინამორბედ აუდიტორს.

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

პრაქტიკოსი - საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი.

პრაქტიკოსი (მასს 3000-ის კონტექსტში) — პირ(ები), ვინც ასრულებენ გარიგებას (როგორც წესი, გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმა). როდესაც წინამდებარე მასს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“.

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

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

პრაქტიკოსის ექსპერტი - პიროვნება ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა მარწმუნებელი მომსახურების გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს პრაქტიკოსი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. პრაქტიკოსის ექსპერტი შეიძლება იყოს პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ პრაქტიკოსის ფირმის ან ქსელის ფირმის პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი) ან პრაქტიკოსის გარე ექსპერტი.

*პროფესიონალი ბუღალტერი*¹⁶ - პიროვნება, რომელიც არის ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციის წევრი.

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

*† *პროფესიული სტანდარტები (ხკს 1-ის კონტექსტში*¹⁷) - აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები, როგორც განსაზღვრულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „*ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების წინასიტყვაობაში*“ და შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები.

* *პროფესიული განსჯა (მსჯელობა)* - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, აუდიტორის მიერ აუდიტზე გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას.

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

¹⁶ როგორც განმარტებულია ბესს-ის პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში.

¹⁷ ხკს 1 - „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

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

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

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

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

- (i) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც გვიჩვენებს მნიშვნელოვანი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის (შემდგომში „მოვლენა“ ან „ოპერაცია“) გავლენას ისე, თითქოს ეს მოვლენა მოხდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდა ადრე, ილუსტრაციის მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის; და
- (ii) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაში შეტანილ კორექტირებებს, რომლებიც აუცილებელია პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციისთვის ისეთი საფუძვლით, რომელიც შეესაბამება ანგარიშვალდებული სამეურნეო სუბიექტის („სამეურნეო სუბიექტი“) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და ამ საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულ მის სააღრიცხვო პოლიტიკას.

პროფორმა ინფორმაციის კორექტირებები მოიცავს შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომელიც შეძენილია ან შეძენას ექვემდებარება („შეძენილი საწარმო“), ან სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომლის აქტივებიც გასხვისებულია ან გასხვისებას ექვემდებარება („გასხვისებული საწარმო“), იმ მოცულობით, რა მოცულობითაც ეს ინფორმაცია გამოიყენება პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილა-

ციისთვის (შემდგომში „შემენილი საწარმოს ან გასხვისებული საწარმოს ფინანსური ინფორმაცია“).

პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია – ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც წარმოდგენილია კორექტირებებთან ერთად, დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე ამა თუ იმ მოვლენის ან ოპერაციის გავლენის საილუსტრაციოდ, რასაც ადგილი ექნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ეს მოვლენა მოხდებოდა ან ეს ოპერაცია განხორციელდებოდა ადრე, ილუსტრაციის მიზნებისთვის შერჩეული თარიღისთვის. წინამდებარე მასს-ში იგულისხმება, რომ პროფორმა ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია სვეტისებური ფორმატით, რომელიც მოიცავს (ა) დაუკორექტირებელ ფინანსურ ინფორმაციას; (ბ) პროფორმა კორექტირებებს; და (გ) საბოლოო სვეტს, მიღებული პროფორმა ინფორმაციისთვის.

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

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

* *რწმუნება* - (იხ. დასაბუთებული რწმუნება)

* *სავარაუდო მომხმარებლები* - პიროვნება (პიროვნებები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) ან პიროვნებების ან ორგანიზაციების ჯგუფ(ებ)ი, რომლებიც გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს პრაქტიკოსის ვარაუდით. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდნენ სხვა სავარაუდო მომხმარებლებიც, მათ გარდა, ვისთვისაც განკუთვნილია მარწმუნებელი ანგარიში.

* *სააღრიცხვო შეფასება* - ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხის განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. ეს ტერმინი გამოიყენება რეალური ღირებულებით შეფასებული ღირებულებისთვის, სადაც ადგილი აქვს შეფასების განუსაზღვრელობას, ისევე როგორც სხვა თანხებისათვის,

რომელთა შეფასებაა საჭირო. როდესაც ასს 540¹⁸ საუბარია სააღრიცხვო შეფასებებზე, რომლებიც მოიცავს მხოლოდ რეალურ ღირებულებას, გამოიყენება ტერმინი „რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება“.

* *სააღრიცხვო შეფასების შედეგი* – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ღირებულებითი სიდიდე, რომელიც მიიღება შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგად.

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

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

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

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

- ა) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად ასახვის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, ვიდრე ამას კონკრეტულად მოითხოვს მოცემული საფუძვლები; ან
- ბ) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევა. იგულისხმება, რომ ასეთ გადახვევას ადგილი ექნება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს

¹⁸ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტ“.

მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (ა) და (ბ) აღიარებას.¹⁹

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

*საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი*²⁰ - ნებისმიერი პროფესიონალი ბუღალტერი, მისი ფუნქციონალური კლასიფიკაციის მიუხედავად (მაგ., აუდიტი, გადასახადები ან კონსულტაციები) ფორმაში, რომელიც პროფესიულ მომსახურებას ეწევა. ეს ტერმინი გამოიყენება საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრების ფორმის აღსანიშნავად.

*† *შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები* - ეთიკური ნორმები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველზე. ეს მოთხოვნები, ძირითადად, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია. მის 2400-ის (გადასინჯული) კონტექსტში - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე მიმომხილვის გარიგების შესრულებისას. ეს მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია. დასს 4410 (გადასინჯული) კონტექსტში - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდზე კომპილაციური გარიგების შესრულების დროს. ეს მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს (გარდა 290-ე განყოფილებისა -

19. ასს 200, პუნქტი 13(ა).

20. როგორც განმარტებულია ბესსს-ის პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში.

„*დამოუკიდებლობა - აუდიტი და მიმოხილვის გარიგებები*“ და 291-ე განყოფილების - „*დამოუკიდებლობა - სხვა მარწმუნებელი გარიგებები*“) და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია.

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

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

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

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

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

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცედურული პროცესი (შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი) - სამეურნეო სუბიექტის პროცედურული პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნების შესაფერისი ბიზნესის რისკების გამოსავლენად, ამ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებებისა და მათი შედეგების განსაზღვრის შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად.

*[†] *გარიგების გუნდი* - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ეს ცნება არ მოიცავს ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებულ გარე ექსპერტებს. ცნება „გარიგების გუნდი“ არ მოიცავს არც დამკვეთის შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლებს, რომლებიც გარე აუდიტორს უშუალოდ ეხმარებიან აუდიტის ჩატარებაში ასს 610-ის (გადასინჯული 2013 წელს) შესაბამისად²¹.

*გარიგების გუნდი (მასს 3000-ის კონტექსტში)*²² - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ეს ცნება არ მოიცავს ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებულ გარე ექსპერტებს.

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

* *საწყისი ნაშთები* - იმ ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. საწყისი ნაშთები ეყრდნობა წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთებს და ასახავს წინა პერიოდების სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების და წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგებს. საწყისი ნაშთები ასევე მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ ისეთ საკითხებს, რომელთა

21. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - გარკვეულ ზღვრებს ადგენს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღებასთან დაკავშირებით. გარდა ამისა, აღნიშნულია, რომ შეიძლება გარე აუდიტორს კანონმდებლობა უკრძალავდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღებას. ამგვარად, შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარების გამოყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია გარე აუდიტორს, როდესაც კანონმდებლობით არის ნებადართული ამის გაკეთება.

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

გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორცაა, მაგალითად, პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები.

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

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

* *სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები* - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები²³.

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

- ა) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და
- ბ) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;

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

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

* *სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი* – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის აუცილებელია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

* *სხვა ინფორმაცია* – ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა),

²³ ასს 200, პუნქტი 13(ა).

რომელიც აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტებშია ასახული, კანონმდებლობის მოთხოვნების ან ტრადიციის შესაბამისად.

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

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

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

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

დასს 4410-ის (გადასინჯული) კონტექსტში, უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება ფინანსური ინფორმაციის ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვ-

ლების მოთხოვნების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

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

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

ტესტი - პროცედურების გამოყენება გენერალური ერთობლიობის ზოგერთი ან ყველა მუხლის მიმართ.

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

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

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

ფასიანი ქაღალდების პროსპექტი - საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საფუძველზე გამოცემული დოკუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფასიან ქაღალდებთან, რომლის მიხედვითაც, როგორც ივარაუდება, მესამე მხარემ უნდა მიიღოს საინვესტიციო გადაწყვეტილება.

* *ფაქტის უზუსტობა (სხვა ინფორმაციასთან მიმართებაში, მასს 3000 (გადასინჯული) კონტექსტში)* - სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული არ არის განსახილველი საგნის ინფორმაციაში ან მარწმუნებელ

ანგარიშში ასახულ საკითხებთან, მაგრამ თვითონ არასწორად არის შედგენილი ან წარდგენილი. ფაქტის არსებითმა უზუსტობამ შეიძლება ეჭვს ქვეშ დააყენოს იმ დოკუმენტის საიმედოობა, რომელიც შეიცავს განსახილველი საგნის ინფორმაციას.

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

* *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები* – ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სამეურნეო სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც მოითხოვება კანონმდებლობით. დასს 4410-ის (გადასინჯული)²⁴ კონტექსტში, ფინანსური ანგარიშგების ნაცვლად იგულისხმება ფინანსური ინფორმაცია.

* *ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი* (ასს 805-ის²⁵ კონტექსტში) - ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ან ანგარიში, ან მუხლი.

²⁴ დასს 4410 (გადასინჯული) - „კომპილაციური გარიგებები“.

²⁵ ასს 805 - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტ“.

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

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

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

* *ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საინფორმაციო სისტემა* - შიდა კონტროლის კომპონენტი, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სისტემას და შედგება ისეთი პროცედურებისა და ჩანაწერებისგან, რომლებიც განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების (ასევე მოვლენებისა და პირობების) ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშგებისთვის და შესაბამისი აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის მიმართ ანგარიშვალდებულების უზრუნველსაყოფად.

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

*[†] *ფირმა* - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, ამხანაგობა, კორპორაცია ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსების სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთეული. საჭიროების შემთხვევაში, ტერმინში „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ტერმინი.

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

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

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

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

ქვემომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გათვალისწინების მეთოდი *ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის ჩათვლით (კონტროლის გათვალისწინების მეთოდი)* – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან მიმართებაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში გათვალისწინებულია ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და, გარდა ამისა, ამ ქვემომსახურე ორგანიზაციის შესაბამისი კონტროლის მიზნებიც და დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებიც გათვალისწინებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებულ საკუთარი სისტემის აღწერაში და ასევე მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბში.

*† *ქსელი* - მსხვილი სტრუქტურა:

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

*† *ქსელის ფირმა* - ფირმა ან ერთეული, რომელიც მიეკუთვნება ფირმების ქსელს.

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

- ა) არ შემოიფარგლება მარტო ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;
- ბ) თუ შემოიფარგლება, ეხება ან შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან
- გ) ახსნა-განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

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

შეზღუდული რწმუნება (მისს 2400-ის კონტექსტში) — რწმუნების დონე, წინამდებარე მისს-ის შესაბამისად გამოტანილი პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი, რომელიც მიიღწევა იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების რისკი მართალია შემცირებულია მოცემული გარიგების გარემოებებისთვის მისაღებ დონემდე, მაგრამ მაინც უფრო მაღალია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების რისკთან შედარებით. მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ერთობლიობაში სულ მცირე იმისთვის მაინც არის საკმარისი, რომ პრაქტიკოსმა მიიღოს რწმუნების გონივრული დონე. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის, სავარაუდოდ, ხელს უნდა უწყობდეს სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

შეზღუდული რწმუნების გარიგება - (იხ. მარწმუნებელი გარიგება)

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

* *შერჩევა - (იხ. აუდიტორული შერჩევა)*

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

- ა) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;
- ბ) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან, ჩვეულებრივ, მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.

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

* *შესაბამისი მონაცემები* – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები“) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად.

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

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

* *შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება* – შესადარისი ინფორმაცია, სადაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების მიზნით, მაგრამ თუ

მათი აუდიტი ჩატარებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისა.

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

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

†* *შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება* - ფირმასთან მიმართებაში ნებისმიერი გარეშე პირი, რომელსაც გააჩნია იმის უნარი და კომპეტენცია, რომ იმოქმედოს როგორც გარიგების პარტნიორმა, მაგალითად, სხვა ფირმის პარტნიორი, ან თანამშრომელი ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციის (შესაფერისი გამოცდილების), რომლის წევრებს უფლება აქვთ შეასრულონ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, ან იმ ორგანიზაციის, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის შესაბამის მომსახურებას.

შესაფერისი კრიტერიუმები - (იხ. კრიტერიუმები)

შესაფერისი კრიტერიუმები (მასს 3410-ის კონტექსტში) – კრიტერიუმები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა გამოიყენა ემისიების რაოდენობრივად გამოსახვისა და სათბური გაზის ანგარიშში ასახვისათვის.

შესაფერისი კრიტერიუმები (მასს 3420-ის კონტექსტში) – პასუხისმგებელი მხარის მიერ პროფორმა ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის დროს გამოყენებული კრიტერიუმები. კრიტერიუმები შეიძლება დადგენილი იყოს სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით. თუ არ არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები, პასუხისმგებელმა მხარემ თვითონ უნდა შეიმუშაოს ისინი.

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

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

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

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

შეფასება - გამოვლენილი რისკების ანალიზი მათი მნიშვნელობის დასადგენად.

* *შეფასების განუსაზღვრელობა* – მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციაზე.

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

* *შიდა აუდიტის სამსახური* - სამეურნეო სუბიექტის სამსახური, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება.

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

* *შიდა კონტროლი* – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბა-

მისობას. ტერმინი „კონტროლი“ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.

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

- ა) კონტროლის პროცედურა ისეთნაირად შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან
- ბ) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

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

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

* *ძირითადი პროცედურა* – აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:

- ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტირება; და
- ბ) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან.

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

* *წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი* – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, მისი სამართლიანი წარდგენა, სადაც შესაფერისია;
- ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორი უზრუნველყოს:
 - (i) ყველა იმ ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
 - (ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და
 - (iii) სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას.

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

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

წლიური ანგარიში - დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომელსაც, როგორც წესი, ყოველწლიურად ამზადებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კანონმდებლობის შესაბამისად, ან ტრადიციისამებრ, რომლის მიზანია მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიაწოდონ ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური

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

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

ხელახლა გამოთვლა - დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება.

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

* *ხელმძღვანელობა* – პირ(ებ)ი, რომლებსაც აკისრიათ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მმართველი.

* *ხელმძღვანელობის მიკერძოება* – როდესაც ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობა ნეიტრალურ არ არის.

* *ხელმძღვანელობისეული შეფასება* – თანხა, რომელსაც შეარჩევს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების სახით აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვისათვის.

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

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

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

- ა) ოპერატიული ტერმინალური მოწყობილობებით, პროგრამებითა და მონაცემებით უნებართვო სარგებლობა;
- ბ) უნებართვოდ (არასანქცირებული) ოპერაციების გატარება;
- გ) კომპიუტერული პროგრამების გამოყენება არაუფლებამოსილი პერსონალის მიერ;
- დ) ისეთი კომპიუტერული პროგრამების გამოყენება, რომლის გამოყენებაც ნებადართული არ არის.

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

* *ჯგუფის აუდიტი* – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

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

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

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

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

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

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

ხარისხის კონტროლის სამართაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სსკა სახის მარჯვენაგანი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

(ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ხკსს-ის მოქმედების სფერო 1-3

წინამდებარე ხკსს-ის სტატუსი 4-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება 13-15

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები 16-17

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის
ფარგლებში 18-19

შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები 20-25

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველთან ურთიერთობის
გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები..... 26-28

შრომითი რესურსები 29-31

გარიგების შესრულება 32-47

მონიტორინგი	48-56
ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტაცია	57-59
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება	გ1
ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები	გ2-გ3
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში	გ4-გ6
შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები	გ7-გ17
ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები	გ18-გ23
შრომითი რესურსები	გ24-გ31
გარიგების შესრულება	გ32-გ63
მონიტორინგი	გ64-გ72
ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტაცია	გ73-გ75

ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ხკსს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან. მოცემული ხკსს განხილულ უნდა იქნეს ეთიკის შესაბამის მოთხოვნებთან ერთად.
2. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სხვა ოფიციალურ დოკუმენტებში დამატებით განსაზღვრულია სხვა სტანდარტები და სახელმძღვანელო მითითებები ფირმის პერსონალის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით კონკრეტული ტიპის გარიგების შესაფერის ხარისხის კონტროლის პროცედურებზე. მაგალითად, ასს 220¹ ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ ხარისხის კონტროლის პროცედურებს.
3. ხარისხის კონტროლის სისტემა მოიცავს პოლიტიკას, რომელიც გამიზნულია მე-11 პუნქტით გათვალისწინებული მიზნების მისაღწევად და პროცედურებს, რომლებიც აუცილებელია ამ პოლიტიკის პრაქტიკაში დასაწერად და მის შესრულებაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.

წინამდებარე ხკსს-ის სტატუსი

4. წინამდებარე ხკსს ეხება პროფესიონალი ბუღალტრების ყველა ფირმას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მიმოხილვის და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან მიმართებით. ცალკეული ფირმის მიერ მოცემული ხკსს-ის შესაბამისად შემუშავებული პოლიტიკისა და პროცედურების ხასიათი დამოკიდებული იქნება სხვადასხვა ფაქტორზე, როგორიცაა, მაგალითად ფირმის სიდიდე და საქმიანობის სპეციფიკა და არის თუ არა იგი ქსელის ნაწილი.
5. სტანდარტში განსაზღვრულია ფირმის მიზანი, მოცემული ხკსს-ის დებულებების გათვალისწინებით და მოთხოვნები, რომლებიც

¹ ასს 220 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.

იმისთვისაა გამიზნული, რომ ფირმამ შეძლოს დადგენილი მიზნის მიღწევა. გარდა ამისა, მოცემულია შესაფერისი სახელმძღვანელო მითითებები „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ - სახით (რის შესახებაც უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია მე-8 პუნქტში), ასევე შესავლის სახით, რაც წარმოადგენს გარკვეულ ორიენტირს მოცემული ხკსს-ისა და ტერმინების განმარტებების სათანადოდ გასაგებად.

6. სტანდარტის მიზნის ნაწილში განხილულია ის კონტექსტი, რომელსაც ეხება მოცემული ხკსს-ის მოთხოვნები და გამიზნულია იმისთვის, რომ ფირმას დაეხმაროს:
 - იმის გაგებაში, რისი გაკეთება არის აუცილებელი; და
 - გადაწყვეტილების მიღებაში იმის შესახებ, კიდევ რა აქვს ფირმას გასაკეთებელი ამ მიზნის მისაღწევად.
7. მოცემული ხკსს-ის სავალდებულო მოთხოვნების გამოსახატავად გამოიყენება სიტყვა „უნდა“.
8. აუცილებლობის შემთხვევაში, სტანდარტის გამოყენებისა და ახსნა-განმარტებითი მასალის განყოფილებაში მოცემულია სტანდარტის მოთხოვნებისა და სახელმძღვანელო მითითებების დამატებითი ახსნა, რაც აუცილებელია ამ მოთხოვნების შესასრულებლად. კერძოდ, შეიძლება:
 - უფრო ზუსტად იყოს განმარტებული, რას ნიშნავს ესა თუ ის მოთხოვნა, ან რა საკითხებს მოიცავს;
 - მოცემული იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი პოლიტიკისა და პროცედურების მაგალითები.

ამგვარი სახელმძღვანელო მითითებები, თავისთავად, მოთხოვნას არ წარმოშობს, არამედ გამიზნულია ამ მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენების მისაღწევად. გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალის განყოფილებაში შეიძლება ასევე მოცემული იყოს წინამდებარე სტანდარტით რეგულირებადი საკითხებისთვის ამოსავალი ინფორმაცია. საჭიროების შემთხვევაში, მოცემულია დამატებითი მოსაზრებები სახელმწიფო სექტორის აუდიტური ორგანიზაციებისთვის, ან მცირე ფირმებისთვის. ამგვარი დამატებითი მოსაზრებები ხელს უწყობს ხკსს-ის მოთხოვნების პრაქტიკულ გამოყენებას. ამასთან, ისინი არც ზღუდავს და არც ამცირებს ფირმის

პასუხისმგებლობას, გამოიყენოს და შეასრულოს მოცემული ხკსს-ის მოთხოვნები.

9. წინამდებარე ხკსს „განმარტებები“ სათაურის ქვეშ მოიცავს გარკვეული ტერმინების მნიშვნელობის ახსნას მხოლოდ მოცემული ხკსს-ის მიზნებისთვის. ამ განმარტებების მიზანია, უზრუნველყოს ერთგვაროვნება მოცემული ხკსს-ის გამოყენებისა და ინტერპრეტაციის საკითხში და არა ის, რომ უგულებელყოს სხვა განმარტებები, რომლებიც შეიძლება სხვა მიზნებისთვის იყოს დადგენილი, მაგალითად, კანონმდებლობის, მარეგულირებელი ორგანოების მიერ და ა.შ. მოცემული ხკსს-ის ტერმინების განმარტებები შეტანილია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ საერთაშორისო სტანდარტებთან დაკავშირებული ტერმინების გლოსარში, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემულ „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის“ ნაწილს წარმოადგენს. გლოსარში ასევე შეტანილია სხვა ტერმინების განმარტებებიც, რომლებიც ასევე გვხვდება ამ ხკსს-ში, რათა ხელი შეეწყოს ამ დოკუმენტების ერთნაირ ინტერპრეტაციასა და თარგმნას.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს-ის შესაბამისი ხარისხის კონტროლის სისტემების დანერგვა მოითხოვება 2009 წლის 15 დეკემბრისათვის.

მიზანი

11. ფირმის მიზანია, დანერგოს და გამოიყენოს ისეთი ხარისხის კონტროლის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:
- ა) ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და
 - ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს
მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) დასკვნის თარიღი - თარიღი, რომელიც პრაქტიკოსს შერჩეული
აქვს დასკვნის დასათარიღებლად;
- ბ) გარიგების დოკუმენტაცია - შესრულებული სამუშაოს, მიღე-
ბული შედეგებისა და პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი
დასკვნების ამსახველი ოფიციალური ჩანაწერი (ზოგჯერ
გამოიყენება ტერმინი „სამუშაო დოკუმენტები“);
- გ) გარიგების პარტნიორი² - პარტნიორი ან ფირმის სხვა თანამ-
შრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და
მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის
სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო
უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონ-
მდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;
- დ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა - პროცესი, რომ-
ლის მიზანია, დასკვნის შედგენამდე ან შედგენისთვის
ობიექტურად შეფასდეს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული
მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის შესადგე-
ნად გამოტანილი დასკვნები. გარიგების ხარისხის კონტროლის
მიმოხილვის პროცესი ეხება საფონდო ბირჟებზე კოტირებული
სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და
სხვა გარიგებებს, რომელთა ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის
ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნია ფირმამ;
- ე) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი - პარტნიორი,
ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე
პიროვნება, ან ამგვარი პიროვნებებისაგან შემდგარი გუნდი
(რომელთაგან არც ერთი არ არის გარიგების გუნდის წევრი),
რომლებსაც გააჩნიათ საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება
და უფლებამოსილება, ობიექტურად შეაფასონ გარიგების გუნ-
დის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარი-
გების დასკვნის (ანგარიშის) შესადგენად მათ მიერ გამოტანილი
დასკვნები;

² საჭიროების შემთხვევაში, ტერმინებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგუ-
ლისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

- ვ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ამ პიროვნებებში არ იგულისხმება ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ ხელშეკრულებით მოწვეული გარე ექსპერტები. ტერმინი „გარიგების გუნდი“ არ მოიცავს არც დამკვეთის შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლებს, რომლებიც გარე აუდიტორს უშუალოდ ეხმარებიან აუდიტის ჩატარებაში, ასს 610-ის (გადასინჯული 2013 წელს)³ - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - მოთხოვნების შესაბამისად;
- ზ) ფირმა - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია, ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთეული;
- თ) დათვალიერება - შესრულებულ გარიგებასთან მიმართებაში ჩასატარებელი, ფირმის მიერ დადგენილი პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა შეასრულა ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ი) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი - სამეურნეო სუბიექტი, რომლის აქციები, ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებული ან დაშვებულია საფონდო ბირჟის სავაჭრო სისტემაში ოფიციალურ საფონდო ბირჟაზე, ან იყიდება ოფიციალური საფონდო ბირჟის ან სხვა ანალოგიური ორგანოს მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად;
- კ) მონიტორინგი - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ დათვალიერებას შერჩევით, რომლის მიზანია ფირმის უზრუნ-

³. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - ადგენს გარკვეულ ზღვრებს გარე აუდიტორების მიერ ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებისთვის. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება ნებადართულია, მაგრამ ახასიათებს გარკვეული შეზღუდვა.

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ველყოფა დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მისი ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს;

- ლ) ქსელის ფირმა - ფირმა ან ერთეული, რომელიც მიეკუთვნება ფირმების ქსელს;
- მ) ქსელი - მსხვილი სტრუქტურა, რომელიც:
 - (i) შექმნილია თანამშრომლობისთვის და
 - (ii) აშკარად მიზნად ისახავს მოგების ან დანახარჯების განაწილებას, ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, ბიზნესის საერთო სტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;
- ნ) პარტნიორი - ნებისმიერი პიროვნება, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;
- ო) პერსონალი - პარტნიორები და თანამშრომლები;
- პ) პროფესიული სტანდარტები - აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები, როგორც განსაზღვრულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობაში“ და შესაფერისი ეთიკური ნორმები;
- ჟ) დასაბუთებული რწმუნება - მოცემული ხკსს-ის კონტექსტში, რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე;
- რ) შესაფერისი ეთიკური ნორმები - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველზე. ეს მოთხოვნები, ძირითადად, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- ს) თანამშრომლები - ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები;
- ტ) შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება - ფირმასთან მიმართებაში ნებისმიერი გარეშე პირი, რომელსაც გააჩნია იმის უნარი და კომპეტენცია, რომ იმოქმედოს როგორც გარიგების პარტნიორმა, მაგალითად სხვა ფირმის პარტნიორი, ან თანამშრომელი ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციის (შესაფერისი გამოცდილების), რომლის წევრებს უფლება აქვთ შეასრულონ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, ან იმ ორგანიზაციის, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის შესაბამის მომსახურებას.

მოთხოვნები

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება

- 13. ფირმის პერსონალს, რომელიც პასუხისმგებელია ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნასა და ფუნქციონირებაზე, კარგად უნდა ჰქონდეს გაცნობიერებული წინამდებარე ხკსს-ის მთელი ტექსტი, მათ შორის, სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც მოცემულია „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ - განყოფილებაში, რათა გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს მისი მოთხოვნები.
- 14. ფირმამ უნდა შეასრულოს მოცემული ხკსს-ის ყველა მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფირმის კონკრეტული გარემოებების პირობებში, რომელიმე კონკრეტული მოთხოვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვასთან დაკავშირებით გაწეული მომსახურების ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურებისთვის რელევანტური არ არის. (იხ. პუნქტი გ1)
- 15. სტანდარტის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ ფირმამ მიაღწიოს წინამდებარე ხკსს-ით დადგენილ მიზნებს. ამგვარად, ივარაუდება, რომ ამ მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება საკმარის საფუძველს შექმნის სტანდარტის მიზნის მისაღწევად. თუმცა, ვინაიდან პრაქტიკაში ძალიან განსხვავებული გარემოებები გვხვდება და შეუძლებელია ყველა მათგანის პროგნოზირება, ფირმამ უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი კონკრეტული საკითხები ან გარემოებები, მოცემული ხკსს-ით გათვალისწინ-

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ნებულის გარდა, რომლისთვისაც ფირმას მოეთხოვება პოლიტიკისა და პროცედურების დაწესება სტანდარტის მიზნის მისაღწევად.

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები

16. ფირმამ უნდა შექმნას და ამუშაოს (გამოიყენოს) ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომლის პოლიტიკა და პროცედურები ეხება ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს:
- ა) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ხარისხზე ფირმის ფარგლებში;
 - ბ) შესაფერის ეთიკური მოთხოვნებს;
 - გ) ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, ძველ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ გარიგებებს;
 - დ) შრომით რესურსებს;
 - ე) გარიგების შესრულებას;
 - ვ) მონიტორინგს.
17. ფირმამ დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს თავისი პოლიტიკა და პროცედურები და გააცნოს ფირმის პერსონალს (იხ. პუნქტები გ2-გ3)

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში

18. ფირმამ უნდა დანერგოს და გამოიყენოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია ისეთი შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობისა და სტიმულირებისათვის, რომელიც აღიარებს, რომ გარიგების შესრულების დროს ხარისხი არსებითია. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ ფირმის მთავარმა აღმასრულებელმა (ან ანალოგიური თანამდებობის პირმა), ან, სიტუაციისა და მიხედვით, ფირმის პარტნიორთა მმართველმა საბჭომ (ან ეკვივალენტურმა ორგანომ), საკუთარ თავზე აიღოს საბოლოო პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე. (იხ. პუნქტები გ4-გ5)
19. ფირმამ ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა დააწესოს, რომ ნებისმიერ პირს ან პირებს, რომლებსაც მთავარი აღმასრულებლის ან პარტნიორთა მმართველი საბჭოს მიერ მინიჭებული აქვთ ოპერატიული პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე, ექნება ასეთი პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე

ადებისთვის საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება, უნარი და
აუცილებელი უფლებამოსილება. (იხ. პუნქტი გ6)

შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები

20. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ სათანადო ეთიკურ ნორმებს (იხ: პუნქტები გ7-გ10)

დამოუკიდებლობა

21. ფირმამ ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა დააწესოს, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა და მისი პერსონალი და, სადაც შესაფერისია, სხვა პირებიც, რომლებზეც ვრცელდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნები (მათ შორის, ქსელის ფირმის პერსონალი) ინარჩუნებენ დამოუკიდებლობას მაშინ, როდესაც ამას მოითხოვს შესაფერისი ეთიკური ნორმები. ასეთმა პოლიტიკამ და პროცედურებმა იმის შესაძლებლობა უნდა მისცეს ფირმას, რომ მან (იხ. პუნქტი გ10):

- ა) თავის პერსონალს გააცნოს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და, სადაც შესაფერისია, სხვა პირებსაც, რომლებზეც ვრცელდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნები; და
- ბ) დაადგინოს და შეაფასოს ის გარემოებები და ურთიერთობები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის დამოუკიდებლობას და მიიღოს სათანადო ზომა ამ საფრთხეების აღმოსაფხვრელად, ან მათ მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, დამცავი ზომების გამოყენების გზით, ან, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევს, გამოვიდეს გარიგებიდან, თუკი ეს კანონმდებლობით დაშვებულია.

22. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ:

- ა) გარიგების პარტნიორებმა ფირმას მიაწოდონ სათანადო ინფორმაცია დამკვეთებისთვის შესრულებული გარიგებების, მათ შორის, მომსახურების მასშტაბის შესახებ, რათა ფირმას საშუალება მიეცეს, შეაფასოს საერთო გავლენა დამოუკიდებლობის მოთხოვნებზე, თუკი ასეთი არსებობს;
- ბ) პერსონალმა სასწრაფოდ შეატყობინოს ფირმას ისეთი გარემოებებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც საფრთხეს უქმნის დამოუკიდებლობას, რათა შესაძლებელი იყოს სათანადო ზომების გატარება; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

გ) შეგროვდეს სათანადო ინფორმაცია და მიეწოდოს იგი შესაბამის პერსონალს, რათა:

- (i) ფირმამ და მისმა პერსონალმა ადვილად შეძლოს იმის დადგენა, აკმაყოფილებენ თუ არა ისინი დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს;
- (ii) ფირმამ შეძლოს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ჩანაწერების წარმოება და განახლება; და
- (iii) ფირმამ შეძლოს სათანადო ზომის მიღება იმ დადგენილ საფრთხეებთან მიმართებაში, რომლებიც ემუქრება დამოუკიდებლობას და მისაღებ დონეს სცილდება.

23. ფირმამ ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა დააწესოს, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მას მიაწვდიან ინფორმაციას დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევების შესახებ და მიეცემა სათანადო ზომების მიღების შესაძლებლობა ასეთი სიტუაციების მოსაგვარებლად. ეს პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოიცავდეს შემდეგ მოთხოვნებს: (იხ. პუნქტი გ10)

ა) პერსონალმა სასწრაფოდ უნდა შეატყობინოს ფირმას დამოუკიდებლობის დარღვევის მათთვის ცნობილი ფაქტები;

ბ) ფირმამ ამ პოლიტიკასა და პროცედურებში დაფიქსირებული დარღვევების შესახებ სასწრაფოდ უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია:

- (i) გარიგების პარტნიორს, რომელმაც ფირმასთან ერთად უნდა მიიღოს ზომები ამ დარღვევასთან დაკავშირებით; და
- (ii) ფირმაში და, სადაც შესაფერისია, ქსელში მომუშავე სხვა სათანადო პერსონალს, ასევე ყველა პიროვნებას, რომელზეც ვრცელდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნები, ანუ ყველას, ვინც ვალდებულია, რომ უნდა მიიღოს სათანადო ზომები; და

გ) გარიგების პარტნიორმა და 23 (ბ)(ii) ქვეპუნქტში ხსენებულმა სხვა პირებმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, სასწრაფოდ უნდა მიაწოდონ ინფორმაცია ფირმას კონკრეტული საკითხის მოსაგვარებლად გატარებული ზომების შესახებ, რათა ფირმამ შეძლოს გადაწყვეტილების მიღება, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება.

24. სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც, ფირმამ უნდა მიიღოს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულების დასტური ფირმის ყველა თანამშრომლისგან, რომლებსაც სათანადო ეთიკური ნორმებით მოეთხოვებათ დამოუკიდებლობა. (იხ: პუნქტები გ10-გ11).
25. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, სადაც (იხ. პუნქტი გ10):
- ა) ჩამოყალიბებული იქნება ისეთი დამცავი ზომების დასადგენად საჭირო კრიტერიუმები, რომლებმაც მისაღებ დონემდე უნდა შეამცირონ ფამილიარული ურთიერთობების საფრთხე იმ შემთხვევაში, როდესაც მარწმუნებელ გარიგებაში ერთი და იგივე უფროსი პერსონალი გამოიყენება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში; და
 - ბ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მოთხოვნილი იქნება გარიგების პარტნიორისა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელი ცალკეული პირების და, სადაც შესაფერისია, როტაციის მოთხოვნებისადმი დაქვემდებარებული სხვა პირების მონაცვლეობით დასაქმება რაიმე გარკვეული პერიოდის გასვლის შემდეგ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად. (იხ: პუნქტები გ12-გ17)

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება ან კონკრეტული გარიგების შესრულება

26. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დასამყარებლად, ძველთან ურთიერთობის გასაგრძელებლად და კონკრეტული გარიგების შესრულებისთვის, რომლებიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა დაამყარებს ან გააგრძელებს მხოლოდ ისეთ ურთიერთობებს და ისეთ გარიგებებს შესრულებს, როდესაც:
- ა) ფირმას გააჩნია გარიგების შესრულების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, ამისთვის აუცილებელი დრო და რესურსები; (იხ: პუნქტები გ18 და გ23)
 - ბ) ფირმას შეუძლია შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- გ) ფირმა დამკვეთს პატიოსნად მიიჩნევს და არა აქვს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მას იმ დასკვნამდე მიიყვანდა, რომ დამკვეთი საკმარისად პატიოსანი არ არის. (იხ: პუნქტები გ19-გ20, გ23)

27. ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ:

- ა) ფირმამ მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში ახალ დამკვეთთან გარიგების გაფორმებამდე, როდესაც გადაწყვეტილებას იღებს არსებული გარიგების გაგრძელების მიზანშეწონილობაზე და ასევე, როდესაც იხილავს არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების გაფორმების საკითხს; (იხ: პუნქტები გ21 და გ23)
- ბ) ახალ ან არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაფორმებისას მოსალოდნელი ინტერესთა კონფლიქტის გამოვლენის შემთხვევაში, ფირმამ განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა ამ გარიგების გაფორმება;
- გ) თუ გამოვლინდება პრობლემები და ფირმა გადაწყვეტს, დაამყაროს ურთიერთობა ახალ დამკვეთთან, გააგრძელოს ურთიერთობა ძველთან, ან გააგრძელოს კონკრეტული გარიგება, ფირმამ დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს ამ პრობლემების მოგვარების გზები.

28. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები ამა თუ იმ გარიგებისა და დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების შესახებ შემდეგ გარემოებებში: როდესაც ფირმა იღებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა ამ გარიგებაზე უარის თქმას, თუ ეს ინფორმაცია მანამდე იქნებოდა ცნობილი. ასეთ პოლიტიკასა და პროცედურებში გათვალისწინებული უნდა იყოს:

- ა) მოცემული გარემოებების შესაფერისი პროფესიული და საკანონმდებლო პასუხისმგებლობების განხილვა, მათ შორის, არსებობს თუ არა იმის მოთხოვნა, რომ ფირმამ საქმის კურსში უნდა ჩააყენოს ის პირი ან პირები, რომლებმაც ის აუდიტორად დანიშნეს, ან, ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელი ორგანოები; და
- ბ) გარიგებიდან გამოსვლის, ან როგორც გარიგებიდან გამოსვლის, ასევე დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტის შესაძლებლობა. (იხ: პუნქტები გ22-გ23)

შრომითი რესურსები

29. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმას ჰყავს საჭირო კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ეთიკური პრინციპების ერთგული საკმარისი პერსონალი:

- ა) რომელიც გარიგებებს შეასრულებს პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) ფირმა და გარიგების პარტნიორები შეძლებენ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი დასკვნის გაცემას. (იხ: პუნქტები გ24-გ29)

გარიგების გუნდის დაკომპლექტება

30. ფირმამ თითოეული გარიგებისათვის უნდა განსაზღვროს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა და დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ:

- ა) გარიგების პარტნიორის ვინაობისა და როლის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს დამკვეთის ხელმძღვანელობის ძირითად წევრებს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს;
- ბ) გარიგების პარტნიორს ჰქონდეს სათანადო კომპეტენცია, უნარი, უფლებამოსილება და დრო თავისი ფუნქციების შესასრულებლად; და
- გ) გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ნათლად იყოს განსაზღვრული და ინფორმირებული გარიგების პარტნიორისთვის. (იხ: პუნქტი გ30)

31. ფირმამ ასევე უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები შესაფერისი პერსონალის გამოსავლენად, რომლებსაც ექნებათ აუცილებელი კომპეტენცია და უნარი იმისათვის, რომ:

- ა) გარიგებები შეასრულონ პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) საშუალება მისცენ ფირმას ან გარიგების პარტნიორებს, გასცენ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი დასკვნა. (იხ: პუნქტი გ31)

გარიგების შესრულება

32. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ გარიგებები სრულდება პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად და ფირმა ან გარიგების პარტნიორი გასცემს კონკრეტული გარემოებების შესაფერის დასკვნას. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს:
- ა) საკითხებს, რომლებიც ხელს უწყობს გარიგების შესრულებაში ერთგვაროვანი ხარისხის მიღწევას; (იხ: პუნქტები გ32–გ33)
 - ბ) გარიგების ზედამხედველობის პასუხისმგებლობას; და (იხ: პუნქტი გ34)
 - გ) გარიგების მიმოხილვის პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტი გ35)
33. ფირმის მუშაობის შედეგების მიმოხილვის პასუხისმგებლობის პოლიტიკა და პროცედურები უნდა განისაზღვროს იმის საფუძველზე, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვას აუცილებლად ატარებდნენ გუნდის უფრო გამოცდილი წევრები.

კონსულტაცია

34. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ:
- ა) ტარდება სათანადო კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე;
 - ბ) არსებობს საკმარისი რესურსები სათანადო კონსულტაციის ჩასატარებლად;
 - გ) ასეთი კონსულტაციების შინაარსი და მასშტაბი და კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები აისახება დოკუმენტებში და შეთანხმებულია, როგორც კონსულტაციის მიმღები, ისე გამწვევი პირების მიერ; და
 - დ) კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები პრაქტიკაში ხორციელდება. (იხ: პუნქტები გ36–გ40)

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

35. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც სათანადო გარიგებისთვის მოითხოვს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას, რაც უზრუნველყოფს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვებისა და აუდიტორული დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნების ობიექტურ შეფასებას. ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა:
- ა) მოითხოვდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის;
 - ბ) ადგენდეს კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვითაც უნდა შეფასდეს გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის ყველა სხვა აუდიტი და მიმოხილვა, ასევე სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, იმის დასადგენად, უნდა ჩატარდეს თუ არა ამა თუ იმ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა; და (იხ: პუნქტი გ41)
 - გ) მოითხოვოს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა ყველა გარიგებისთვის, რომელიც დააკმაყოფილებს 35(ბ) პუნქტის შესაბამისად დადგენილ კრიტერიუმს.
36. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, სადაც განსაზღვრული იქნება ამა თუ იმ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ხასიათი, ჩატარების დრო და მასშტაბი. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ გარიგების დასკვნა არ დათარიღდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ: პუნქტები გ42-გ43)
37. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა ითვალისწინებდეს:
- ა) მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვას გარიგების პარტნიორთან;
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგების ან მარწმუნებელი გარიგებების სხვა განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შეთავაზებული დასკვნის მიმოხილვას;

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- გ) შერჩეული გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვას, რომელიც ეხება გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებულ მნიშვნელოვან განხილვებსა და გამოტანილ დასკვნებს; და
- დ) აუდიტორის დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნების შეფასებას და იმის განხილვას, შესაფერისია თუ არა შეთავაზებული დასკვნა. (იხ: პუნქტი გ44)

38. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტებისთვის ფორმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვამ, ზემოაღნიშნულის გარდა, უნდა მოიცვას შემდეგი საკითხების განხილვაც:

- ა) გარიგების გუნდის მიერ ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება, კონკრეტულ გარიგებასთან მიმართებით;
- ბ) ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები ისეთ საკითხებზე, რომლებზეც აზრთა სხვადასხვაობა წარმოიშვა, ან სხვა რთულ, ან სადავო საკითხებზე; და
- გ) მიმოხილვისთვის შერჩეული დოკუმენტაცია ასახავს თუ არა იმ სამუშაოს, რომელიც ჩატარდა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებთან და გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებელ საკითხებთან მიმართებით. (იხ: პუნქტები გ45-გ46)

კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთა უფლებამოსილების დასადგენად

39. ფორმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც შეეხება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთა დანიშვნის წესსა და მათი შესაბამისობის განსაზღვრას დადგენილ კრიტერიუმებთან:

- ა) მათი როლის შესასრულებლად საჭირო ტექნიკური კვალიფიკაციის, მათ შორის, გამოცდილებისა და უფლებამოსილების მეშვეობით; და (იხ: პუნქტი გ47)
- ბ) იმ ფარგლების განსაზღვრით, რა ფარგლებშიც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველს შეუძლია გარიგების შესახებ კონსულტაციის გაწევა, თავისი ობიექტურობის შელახვის გარეშე. (იხ: პუნქტი გ48)

40. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის ობიექტურობის შესანარჩუნებლად. (იხ: პუნქტი გ49-გ51)
41. ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის შეცვლას ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც მიმოხილველის მიერ ობიექტური მიმოხილვის ჩატარების შესაძლებლობა შეიძლება გაუარესებული იყოს.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დოკუმენტაცია

42. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დოკუმენტაციის მომზადების შესახებ, რომლებიც უნდა ითხოვდეს შემდეგი საკითხების დოკუმენტურად დადასტურებას:
- ა) შესრულდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის შესახებ ფირმის პოლიტიკით მოთხოვნილი პროცედურები;
 - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა დასრულდა დასკვნის თარიღისთვის ან მანამდე; და
 - გ) მიმოხილველისთვის ცნობილი არ არის რაიმე ისეთი გადაუჭრელი საკითხი, რომელიც დაარწმუნებდა იმაში, რომ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ იყო.

აზრთა სხვადასხვაობა

43. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები აზრთა სხვადასხვაობის განსახილველად და მოსაგვარებლად გარიგების გუნდის ფარგლებში, ასევე იმ პირებთან ერთად, ვისგანაც კონსულტაციას იღებენ და, საჭიროების შემთხვევაში, გარიგების პარტნიორსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველს შორის. (იხ: პუნქტები გ52-გ53)
44. ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ:
- ა) გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტურად დაფიქსირდეს და განხორციელდეს პრაქტიკულად; და
 - ბ) აუდიტორის დასკვნა არ უნდა დათარიღდეს საკითხის გადაწყვეტამდე.

გარიგების დოკუმენტაცია

გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრების შევსება

45. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების გუნდისთვის, რათა მათ გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრები დროულად შეავსონ, დადგენილ დროში მას შემდეგ, რაც საბოლოო სახეს მიიღებს გარიგების დასკვნა. (იხ: პუნქტები გ54-გ55).

გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობა, უსაფრთხოება, მთლიანობა, ხელმისაწვდომობა და აღდგენილობა

46. ფირმამ უნდა ჰქონდეს პოლიტიკა და პროცედურები, რომელთა მიზანია გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობის, უსაფრთხოების, მთლიანობის, ხელმისაწვდომობისა და აღდგენილობის უზრუნველყოფა (იხ: პუნქტები 56-59).

გარიგების დოკუმენტაციის შენახვა

47. ფირმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების დოკუმენტაციის შესანახად იმდენი ხნით, რამდენიც საკმარისია ფირმის მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, ან როგორც კანონმდებლობით მოითხოვება. (იხ: პუნქტები გ60-გ63)

მონიტორინგი

ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგი

48. ფირმას უნდა ჰქონდეს მონიტორინგის პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტური, ადეკვატურია და ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ეს პროცესი უნდა:

- ა) მოიცავდეს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტად განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, ციკლურ საფუძველზე (პერიოდულად) თითოეული გარიგების პარტნიორის, სულ მცირე ერთი დასრულებული გარიგების ინსპექტირებას;
- ბ) მოითხოვდეს, რომ მონიტორინგის პროცესზე პასუხისმგებლობა გადაეცეს პარტნიორს ან პარტნიორებს, ან სხვა პირებს, რომლებსაც აქვთ საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება და უფლებამოსილება ფირმაში ამ პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე ასაღებად; და

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- გ) მოითხოვდეს, რომ ის პირები, რომლებიც ასრულებენ გარიგებას ან გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას, არ მონაწილეობდნენ გარიგების ინსპექტირებაში (იხ: პუნქტები გ64-გ68).

გამოვლენილი ნაკლოვანებების შეფასება, ინფორმირება და გამოსწორება

49. ფირმამ მონიტორინგის პროცესის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების ზეგავლენა უნდა შეაფასოს და განსაზღვროს, არის თუ არა ეს:

- ა) ისეთი შემთხვევები, რომლებიც აუცილებლად არ მიუთითებს იმაზე, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემა არ არის დამაკმაყოფილებელი და ვერ უზრუნველყოფს ფირმას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა იცავს პროფესიულ სტანდარტებს, სათანადო მარეგულირებელ და საკანონმდებლო მოთხოვნებს და ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია; ან

- ბ) სისტემატური, განმეორებითი ან სხვა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები, რომლებიც საჭიროებს სასწრაფო გამოსასწორებელი ზომის გატარებას.

50. ფირმამ შესაბამისი გარიგების პარტნიორებსა და სხვა სათანადო პერსონალს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია მონიტორინგის პროცესის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების თაობაზე და რეკომენდაციები სათანადო გამოსასწორებელი ზომის შესახებ. (იხ: პუნქტი გ69)

51. რეკომენდაციები გამოვლენილი ნაკლოვანებების სათანადო გამოსასწორებელი ზომების შესახებ უნდა ითვალისწინებდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი პუნქტებიდან ერთს ან მეტს:

- ა) სათანადო გამოსასწორებელი ზომების გატარებას ცალკეულ გარიგებასთან ან პერსონალის წევრთან მიმართებით;
- ბ) მიღებული ინფორმაციის მიწოდებას პერსონალის პრაქტიკულ წვრთნასა და პროფესიულ ზრდაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის;
- გ) ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებში ცვლილებების შეტანას; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

დ) დისციპლინარული ზომის გატარებას იმ პირთა მიმართ, ვინც არ იცავს ფორმის პოლიტიკასა და პროცედურებს, განსაკუთრებით მათ მიმართ, ვინც ამას ხშირად აკეთებს.

52. ფორმამ უნდა დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები ისეთი შემთხვევების გასათვალისწინებლად, როდესაც მონიტორინგის შედეგები მიუთითებს, რომ ესა თუ ის დასკვნა შეიძლება არ იყოს ადეკვატური, ან გარიგების შესრულებისას გამოტოვებული იყო პროცედურები. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები ფორმას უნდა ავალდებულებდეს იმის დადგენას, რა სახის შემდგომი ზომების გატარება იქნება მიზანშეწონილი შესაბამისი პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად და ასევე საკითხის განხილვას იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

53. ფორმამ გარიგების პარტნიორებსა და სხვა სათანადო პირებს ფორმის ფარგლებში, მათ შორის, ფორმის მთავარ აღმასრულებელ დირექტორს ან, თუ შესაფერისია, პარტნიორთა მმართველ საბჭოს, სულ მცირე, ყოველწლიურად მაინც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შედეგების შესახებ. მიწოდებული ინფორმაცია საკმარისი უნდა იყოს იმისთვის, რომ ფორმამ და ამ პირებმა, საჭიროების შემთხვევაში, შეძლონ სასწრაფო და სათანადო ზომის გატარება მათთვის დადგენილი ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის შესაბამისად. მიწოდებული ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს:

- ა) ჩატარებული მონიტორინგის პროცედურების აღწერას;
- ბ) მონიტორინგის პროცედურებიდან გამოტანილ დასკვნებს;
- გ) სადაც საჭიროა, სისტემური, განმეორებითი ან სხვა სახის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებებისა და იმ ზომების აღწერას, რომლებიც გატარდა ამ ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად ან გამოსასწორებლად.

54. ზოგი ფორმა მუშაობს, როგორც ქსელის ნაწილი და, თავსებადობის მიზნით, შეიძლება მონიტორინგის ზოგიერთ პროცედურას ახორციელებდეს ქსელის ბაზაზე. როდესაც ქსელის ფორმები მუშაობენ მონიტორინგის ერთიანი პოლიტიკითა და პროცედურებით, რომლებიც განკუთვნილია მოცემული ხესს-ის დასაცავად და ეს

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ფირმები ეყრდნობიან ამგვარ მონიტორინგის სისტემას, ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ:

- ა) სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც, ქსელმა ინფორმაცია მიაწოდოს სათანადო პირებს ქსელის ფირმების ფარგლებში, მონიტორინგის პროცესის საერთო მასშტაბის, მოცულობისა და შედეგების შესახებ; და
- ბ) ქსელმა სასწრაფოდ აცნობოს სათანადო პირებს ქსელის შესაბამისი ფირმის ან ფირმების ფარგლებში ხარისხის კონტროლის სისტემაში ნებისმიერი გამოვლენილი ნაკლოვანების თაობაზე, აუცილებელი ზომების გასატარებლად,

რათა ქსელის ფირმების გარიგების პარტნიორებმა შეძლონ ქსელის ფარგლებში ჩატარებული მონიტორინგის პროცესის შედეგებზე დაყრდნობა, თუკი ქსელი ან ფირმები სხვაგვარად არ გადაწყვეტენ.

საჩივრები და ბრალდებები

55. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ იგი სათანადოდ იხილავს:

- ა) საჩივრებს და ბრალდებებს, რომ ფირმის მიერ შესრულებული სამუშაო არ შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს, სათანადო მარეგულირებელ და საკანონმდებლო მოთხოვნებს; და
- ბ) ბრალდებებს, რომლებიც ეხება ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მოთხოვნების შეუსრულებლობას.

ამ პროცესის ფარგლებში, ფირმამ ნათლად უნდა განსაზღვროს ინფორმაციის გადაცემის არხები ფირმის პერსონალისთვის, რათა მათ შეეძლოთ ნებისმიერი პრობლემის შესახებ ინფორმირება ისე, რომ დასჯის არ ემინოდეთ. (იხ: პუნქტი გ70)

56. თუ საჩივრებისა და ბრალდებების გამოკვლევისას ნაკლოვანებები გამოვლინდება ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების პროექტში ან მუშაობაში, ან გამოვლინდება, რომ რომელიმე პირი ან პირები არ იცავენ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მოთხოვნებს, ფირმამ უნდა გაატაროს სათანადო ზომები, 51-ე პუნქტის შესაბამისად. (იხ: პუნქტები გ71-გ72)

ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტაცია

57. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს სათანადო დოკუმენტაციის წარმოებას ხარისხის კონტროლის სისტემის თითოეული ელემენტის მუშაობის შესახებ მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად. (იხ: პუნქტები გ73–გ75)
58. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს დოკუმენტაციის შენახვას იმდენი ხნით, რამდენიც საკმარისია იმისთვის, რომ მონიტორინგის პროცედურების შემსრულებელ პირებს ფირმის მიერ ხარისხის კონტროლის სისტემის მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობის შეფასების შესაძლებლობა ჰქონდეთ, ან უფრო ხანგრძლივი დროით, თუ ამას კანონმდებლობა მოითხოვს.
59. ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს დოკუმენტაციის წარმოებას საჩივრებისა და ბრალდებების და გაცემული პასუხების შესახებ.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შესაფერისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ1. წინამდებარე ხკს არ ითხოვს ისეთი მოთხოვნების შესრულებას, რომლებიც მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი არ არის, მაგალითად, ინდივიდუალური აუდიტორისთვის, რომელსაც პერსონალი არა ჰყავს. მოცემული ხკს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება გარიგების გუნდის დასაკომპლექტებლად შესაფერისი თანამშრომლების განსაზღვრას (იხ. პუნქტი 31), შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვასა (იხ. პუნქტი 33) და მონიტორინგის შედეგების ყოველწლიურ ინფორმირებას გარიგების პარტნიორებისთვის ფირმის ფარგლებში (იხ. პუნქტი 53), არ ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც პერსონალი არ არსებობს.

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ2. საზოგადოდ, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ინფორმირება ფირმის პერსონალისთვის მოიცავს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების და იმ მიზნების აღწერას, რომლის მისაღწევადაც არის ისინი განკუთვნილი, ასევე ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ თითოეულ პიროვნებას ინდივიდუალური პასუხისმგებლობა აკისრია ხარისხზე და იგულისხმება, რომ ყველამ უნდა შეასრულოს ეს პოლიტიკა და პროცედურები. ფირმის მხრიდან პერსონალის სტიმულირება იმის თაობაზე, რომ პერსონალმა ფირმას მიაწოდოს ხარისხის კონტროლის საკითხებზე თავიანთი მოსაზრებები, ან ინფორმაცია პრობლემების შესახებ ნიშნავს იმის აღიარებას, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემისთვის მნიშვნელოვანია უკუკავშირის მექანიზმი - შემსრულებლებისაგან შენიშვნებისა და წინადადებების მიღება.

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ3. მცირე ფირმებისთვის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტაცია და ინფორმირების პროცესი შეიძლება უფრო ნაკლებად ფორმალური და ფართო იყოს, ვიდრე მსხვილ ფირმებში.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში

ხარისხის შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობა და სტიმულირება (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ4. ფირმის ხელმძღვანელობა და მაგალითი, რომელსაც ის იძლევა, მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფირმის შიდა კულტურაზე. ხარისხზე ორიენტირებული შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობა და სტიმულირება დამოკიდებულია გასაგებ, თანამიმდევრულ და სისტემატურ მოქმედებებსა და ფირმის ყველა დონის ხელმძღვანელობიდან წამოსულ შეტყობინებებზე, სადაც ყურადღება გამახვილებულია ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებზე და შემდეგ მოთხოვნებზე:

- ა) შესრულდეს ისეთი სამუშაო, რომელიც შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ბ) გაიცეს ისეთი დასკვნები, რომლებიც მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

ამგვარი მოქმედებები და შეტყობინებები ხელს უწყობს ისეთი კულტურის დამკვიდრებას, რომელიც აღიარებს და ასტიმულირებს მაღალი ხარისხის სამუშაოს. ამის ინფორმირება შესაძლებელია პრაქტიკული სემინარების, შეხვედრების, ფორმალური და არა-ფორმალური დიალოგის, მისიის (მიზნების) შესახებ დოკუმენტების, საინფორმაციო ბიულეტენების ან წერილობითი ინსტრუქტაჟის მეშვეობით. ისინი შეიძლება ასახული იყოს ფირმის შიდა დოკუმენტაციაში და ტრენინგის მასალებში, პარტნიორისა და თანამშრომლების შეფასების პროცედურებში იმგვარად, რომ მათ განამტკიცონ და გააძლიერონ ფირმის თვალსაზრისი ხარისხის მნიშვნელობაზე და ჩანდეს, პრაქტიკულად როგორ შეიძლება ამის მიღწევა.

გ5. ხარისხზე დაფუძნებული შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობისა და სტიმულირებისთვის აუცილებელია და განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ფირმის ხელმძღვანელობის მხრიდან იმის გაცნობიერებას, რომ ფირმის ბიზნესის სტრატეგია ემორჩილება ფირმის უპირველეს მოთხოვნას - ხარისხი მიღწეულ იქნეს ფირმის მიერ შესრულებულ ყველა გარიგებაში. ამგვარი შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობა მოიცავს:

- ა) ფირმის პერსონალთან მიმართებით ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების განსაზღვრას, რომლებიც მიმართულია სამუშაოს შესრულების შედეგის შეფასებაზე, პერსონალის ანაზღაურებასა და წახალისებაზე (მათ შორის, პერსონალის მატერიალური სტიმულირების სისტემებზე), რათა ჩანდეს, რომ ხარისხი ფირმის უპირველესი ვალდებულებაა;
- ბ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის განსაზღვრას იმგვარად, რომ შესრულებული სამუშაოს ხარისხზე წინ არ იდგეს კომერციული მოსაზრებები; და
- გ) საკმარისი რესურსების გამოყოფას ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების შესამუშავებლად, მათი დოკუმენტირებისა და შესრულების უზრუნველსაყოფად.

*ოპერატიული პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის
სისტემაზე (იხ. მე-19 პუნქტი)*

გ6. ადეკვატური და საკმარისი გამოცდილება და პროფესიული უნარ-ჩვევები ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე პასუხისმგებელ პიროვნებას ან პიროვნებებს საშუალებას აძლევს, განსაზღვრონ და გაიცნობიერონ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული საკითხები და შეიმუშაონ სათანადო პოლიტიკა და პროცედურები. აუცილებელი უფლებამოსილებით აღჭურვა კი პიროვნებას ან პიროვნებებს აღნიშნული პოლიტიკისა და პროცედურების პრაქტიკაში რეალიზების საშუალებას აძლევს.

შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები

შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ7. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) კოდექსი ადგენს პროფესიული ეთიკის ძირითად პრინციპებს. ეს პრინციპებია:

- ა) პატიოსნება;
- ბ) ობიექტურობა;
- გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
- დ) კონფიდენციალობა; და
- ე) პროფესიული ქცევა.

გ8. ბესსს-ის კოდექსის (ბ) ნაწილში თვალსაჩინოდ არის ნაჩვენები, როგორ გამოიყენება კონცეპტუალური მიდგომა კონკრეტულ სიტუაციებში. განხილულია დამცავი ზომების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება გამოდგეს იმ საფრთხეების თავიდან ასაცილებლად, რომლებიც შეიძლება ემუქრებოდეს კოდექსის ძირითადი პრინციპების შესრულებას; ასევე განხილულია ისეთი მაგალითებიც, როდესაც არ არსებობს არავითარი დამცავი ზომა საფრთხის თავიდან ასაცილებლად.

გ9. ეთიკის ძირითადი პრინციპების განმტკიცება კონკრეტულად ხორციელდება:

- ფირმის ხელმძღვანელობის მიერ;
- პერსონალის განათლებითა და პრაქტიკული წვრთნით;
- მონიტორინგით; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- პროცედურებით, რომლებიც განკუთვნილია ამ პრინციპების შეუსრულებლობის შემთხვევებისთვის.

განმარტებები „ფირმა“, „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“.

(იხ. პუნქტები 20-25)

გ10. შესაბამის ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“, „ქსელისა“ და „ქსელის ფირმის“ განმარტებები შეიძლება განსხვავებული იყოს წინამდებარე ხკსს-ის განმარტებებისაგან. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსში „ფირმა“ განმარტებულია შემდეგნაირად:

- ა) ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია;
- ბ) სუბიექტი, რომელიც აკონტროლებს ამგვარ მხარეებს, საკუთრების წილების, მართვის უფლების ან სხვა საშუალებებით; და
- გ) სუბიექტი, რომელსაც აკონტროლებენ ამგვარი მხარეები, საკუთრების წილების, მართვის უფლების ან სხვა საშუალებებით.

ბესსს-ის კოდექსში ასევე მოცემულია მითითებები ტერმინებთან - „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ - დაკავშირებით.

20-25 პუნქტების დებულებების შესასრულებლად სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული განმარტებები მხოლოდ იმდენად გამოიყენება, რამდენადაც ეს აუცილებელია ამ ეთიკური მოთხოვნების ასახსნელად.

წერილობითი დასტური (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ11. წერილობითი დასტური შეიძლება არსებობდეს ქალაქზე ან ელექტრონული ფორმით. დასტურის მოპოვებითა და სათანადო ზომების გატარებით იმ ინფორმაციის მიხედვით, საიდანაც ვლინდება დარღვევა, ფირმა აჩვენებს, რა მნიშვნელობას ანიჭებს ის დამოუკიდებლობას და ამ საკითხს აქტუალურსა და თვალსაჩინოს ხდის თავისი პერსონალისთვის.

ფამილიარული ურთიერთობების საფრთხე (იხ. 25-ე პუნქტი)

გ12. ბესსს-ის კოდექსში განხილულია ფამილიარული ურთიერთობების საფრთხე, რომელიც შეიძლება შეიქმნას მარწმუნებელ გარიგებაში ერთი და იმავე უფროსი პერსონალის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე გამოყენების შედეგად, ასევე დამცავი ზომები, რომლებიც შეიძლება გამოდგეს ამგვარი საფრთხის მოსაგვარებლად.

გ13. ფამილიარული ურთიერთობების საფრთხის დასარეგულირებელი კრიტერიუმების განსაზღვრის პროცესში ფირმა ითვალისწინებს შემდეგ საკითხებს:

- გარიგების ხასიათს, მათ შორის, რამდენად მოიცავს გარიგება საზოგადოებრივი ინტერესების სფეროში მყოფ საკითხებს; და
- გარიგების უფროსი რანგის პერსონალის მომსახურების ხანგრძლივობას.

დამცავი ზომების მაგალითებია უფროსი პერსონალის როტაცია, ან გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარების მოთხოვნა.

გ14. ბესსს-ის კოდექსში აღიარებულია, რომ ფამილიარული ურთიერთობების საფრთხე განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ამგვარი აუდიტისთვის ბესსს-ის კოდექსი მოითხოვს აუდიტის მთავარი პარტნიორის⁴ როტაციას წინასწარ განსაზღვრული პერიოდის, როგორც წესი, არა უმეტეს შვიდი წლის შემდეგ და ამასთან დაკავშირებით განსაზღვრულია შესაბამისი სტანდარტები და სახელმძღვანელო მითითებები. ეროვნული მოთხოვნები შეიძლება უფრო მოკლე ვადებს ადგენდეს როტაციისათვის.

სახელმწიფო სექტორის აუდიტურ ორგანიზაციებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ15. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობა შეიძლება დაცული იყოს საკანონმდებლო დებულებებით. თუმცა, დამოუკიდებლობის საფრთხე შეიძლება მაინც არსებობდეს, მისი დამცავი საკანონმდებლო დებულებების პირობებშიც. ამგვარად, 20-25 პუნქტებით გათვალისწინებული პოლიტიკისა და პროცედურების განსაზღვრისას, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტის მოთხოვნების (ვალდებულებების) გათვალისწინება და დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებზე რეაგირება ამ ვალდებულებების გათვალისწინებით.

⁴. იხ. ბესსს-ის კოდექსის განმარტებები.

- გ16. როგორც 25-ე და გ14 პუნქტებშია აღნიშნული, ტერმინი სა-
ფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი არ შეე-
ფერება სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციებს. თუმცა, სა-
ხელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს სხვა სამეურნეო
სუბიექტები, რომლებიც მნიშვნელოვანია თავისი სიდიდით,
სირთულით ან საზოგადოებისთვის საინტერესო ასპექტებით და,
შესაბამისად, ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები
ეყოლება. ამგვარად, შეიძლება ისე მოხდეს, რომ ფირმა თავის
ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებზე
დაყრდნობით დაადგინოს, რომ სახელმწიფო სექტორის ესა თუ
ის სამეურნეო სუბიექტი მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით,
რომ ხარისხის კონტროლის გაფართოებული პროცედურების
გამოყენებას საჭიროებს.
- გ17. სახელმწიფო სექტორში შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს
გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობით აღჭურვილი აუდი-
ტორის დანიშვნისა და სამსახურის პირობებს. აქედან გამომ-
დინარე, შეიძლება ზუსტად ვერ შესრულდეს აქ კოტირებული
სამეურნეო სუბიექტისთვის დადგენილი გარიგების პარტნიორის
როტაციის მოთხოვნები. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფო
სექტორის იმ სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებიც მნიშ-
ვნელოვნად მიიჩნევა (როგორც აღნიშნული იყო გ16 პუნქტში),
შეიძლება საზოგადოების ინტერესებს პასუხობდეს სახელმწიფო
სექტორის აუდიტური ორგანიზაციებისთვის ხარისხის კონტრო-
ლის ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების განსაზღვრა,
რომლებიც ხელს შეუწყობს შესაბამისობის მიღწევას გარიგების
პარტნიორის როტაციისთვის დადგენილ მოთხოვნებთან.

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები

კომპეტენცია, უნარი და რესურსები (იხ. პუნქტი 26(ა))

- გ18. როდესაც ფირმა იხილავს, აქვს თუ არა იმის უნარი, კომპეტენცია და
რესურსები, რომ შეასრულოს ახალი გარიგება ახალი ან არსებული
დამკვეთისათვის, იგი ითვალისწინებს მოცემული გარიგების
კონკრეტულ მოთხოვნებს და არსებული პარტნიორისა და ყველა
დონის პერსონალის მონაცემებს. კერძოდ, ფირმა იხილავს შემდეგ
საკითხებს:

- აქვს თუ არა ფირმის პერსონალს შესაფერისი დარგის ან
გარიგების საგნის (განსახილველი საგნის) შესახებ ცოდნა;

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- აქვს თუ არა ფირმის პერსონალს ცოდნა და გამოცდილება შესაბამისი მარეგულირებელი ან საანგარიშგებო მოთხოვნების სფეროში, ან იმის შესაძლებლობა, ეფექტურად მოიპოვოს აუცილებელი უნარ-ჩვევები და ცოდნა;
- ჰყავს თუ არა ფირმას აუცილებელი უნარ-ჩვევებისა და კომპეტენციის მქონე საკმარისი პერსონალი;
- ხელი მიუწვდება თუ არა ექსპერტებზე, თუ ამის საჭიროება შეიქმნება;
- ჰყავს თუ არა პიროვნებები, რომლებიც აკმაყოფილებენ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩასატარებლად საჭირო კრიტერიუმებს და, ამავე დროს, აქვთ ამის უფლებამოსილება; და
- შეუძლია თუ არა ფირმას გარიგების შესრულება დადგენილ ვადებში.

დამკვეთის პატიოსნება (იხ. პუნქტი 26 (გ))

გ19. დამკვეთის პატიოსნებასთან დაკავშირებით განსახილველ საკითხებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- ინფორმაცია დამკვეთის ძირითადი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელობის, დაკავშირებული მხარეებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და მათი საქმიანი რეპუტაციის შესახებ;
- დამკვეთის ოპერაციების სპეციფიკა, მათ შორის მისი სამეწარმეო პრაქტიკა;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება დამკვეთის ძირითადი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელობის, დაკავშირებული მხარეებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პოზიციას ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების აგრესიული ინტერპრეტაცია და შიდა კონტროლის გარემო;
- აგრესიულად უდგება თუ არა დამკვეთი ფირმის ანაზღაურების საკითხს, რათა აუდიტორების პროფესიული საზღაური შეინარჩუნოს რაც შეიძლება დაბალ დონეზე;
- სამუშაოს მასშტაბების არასათანადო შეზღუდვის სიმპტომების არსებობა;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- იმის ნიშნები, რომ დამკვეთი შეიძლება მონაწილეობდეს ფულის გათეთრებაში ან სხვა კრიმინალურ საქმიანობაში;
- მიზეზები, რის გამოც ფირმას სთავაზობენ აუდიტორად დანიშვნას და ხელახლა აღარ ნიშნავენ აუდიტორად წინა ფირმას;
- ინფორმაცია დაკავშირებული მხარეების პიროვნებისა და მათი საქმიანი რეპუტაციის შესახებ.

ფირმის ინფორმირებულობა დამკვეთის პატიოსნებასთან დაკავშირებით, საზოგადოდ, გაღრმავდება ფირმასთან მუდმივი ურთიერთობის პირობებში.

გ20. ინფორმაცია ამგვარ საკითხებზე ფირმამ შეიძლება მოიპოვოს, მაგალითად:

- დამკვეთისათვის პროფესიული მომსახურების გამწევი მოქმედი ან წინამორბედი აუდიტორებისაგან, სათანადო ეთიკური ნორმების დაცვით, ასევე სხვა მხარეებიდან;
- სხვა ფირმის პერსონალის ან სხვა მხარეთა გამოკითხვებით, როგორცაა ბანკები, იურისკონსულტი და დარგის სხვა ანალოგიური სამეურნეო სუბიექტები;
- შესაფერისი მონაცემთა ბაზების წინასწარი გამოკვლევით.

დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელება (იხ. პუნქტი 27(ა))

გ21. გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იმის შესახებ, გააგრძელოს თუ არა ფირმამ კონკრეტულ დამკვეთთან ურთიერთობა, მოიცავს იმ მნიშვნელოვანი პრობლემების განხილვას, რომლებიც წარმოიშვა მიმდინარე ან წინა გარიგებებში, ასევე მათი გავლენის განხილვას დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელებაზე. მაგალითად, დამკვეთმა შეიძლება თავისი ბიზნესის გაფართოება დაიწყოს ისეთ სფეროში, რომელშიც ფირმას არა აქვს სათანადო ცოდნა ან გამოცდილება.

გარიგებიდან გამოსვლა (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ22. გარიგების შეწყვეტასთან, ან როგორც გარიგების, ასევე დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- დამკვეთის ხელმძღვანელობის სათანადო დონესთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შესაფერისი

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ზომების განხილვას, რომლებიც შეიძლება გაატაროს ფირმამ სათანადო ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით;

- თუ ფირმა გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია გარიგების შეწყვეტა, ან როგორც გარიგების, ასევე დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტა, ხელმძღვანელობის სათანადო დონესთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ამ საკითხისა და მისი გამომწვევი მიზეზების განხილვას;
- იმის განხილვას, არსებობს თუ არა ისეთი პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნა, რომ ფირმამ უნდა გააგრძელოს დავალების შესრულება, ან ანგარიში ჩააბაროს მარეგულირებელ ორგანოებს გარიგების შეწყვეტის, ან როგორც გარიგების, ასევე დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტისა და ამ გადაწყვეტილების გამომწვევი მიზეზების შესახებ;
- მნიშვნელოვანი საკითხების, კონსულტაციების, გამოტანილი დასკვნებისა და ამ დასკვნების საფუძვლების დოკუმენტურად გაფორმებას.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. პუნქტები 26-28)

გ23. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორები შეიძლება დაინიშნონ საკანონმდებლო პროცედურებით. შესაბამისად, გარკვეული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელებას და კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას, რომლებიც განსაზღვრულია 26-28 და გ18-გ22 პუნქტებში, შეიძლება ამგვარი სიტუაციის შესაფერისი არ იყოს. მიუხედავად ამისა, ზემოთ აღწერილი პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ინფორმაციით უზრუნველყოს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები რისკების შეფასებისა და საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის შესრულებისას.

შრომითი რესურსები (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ24. შრომით (საკადრო) რესურსებთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- კადრების შევსებას;
- სამუშაოს შესრულების შეფასებას;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- შესაძლებლობებს, მათ შორის დავალების შესრულებისთვის საჭირო დროს;
- კომპეტენტურობას;
- დაწინაურებას;
- სტიმულირებას;
- ანაზღაურებას;
- პერსონალის მოთხოვნილებების შეფასებას.

ეფექტური საკადრო პოლიტიკა და პროცედურები ფირმას ეხმარება პატიოსანი პიროვნებების შერჩევაში, რომლებსაც შეუძლიათ ფირმის სამუშაოს შესასრულებლად აუცილებელი უნარ-ჩვევებისა და კვალიფიკაციის დაუფლება და შეძლებენ სამუშაოს კომპეტენტურად შესრულებას.

გ25. კომპეტენციის დაუფლება სხვადასხვა გზით შეიძლება, მათ შორის:

- პროფესიული განათლებით;
- უწყვეტი პროფესიული ზრდით, მათ შორის პრაქტიკული წვრთნით (ტრენინგებით);
- მუშაობის სტაჟით;
- ცოდნისა და გამოცდილების გასაზიარებლად გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ პერსონალზე სხვა წევრების მიმაგრებით (ქოუჩინგი);
- დამოუკიდებლობის საკითხების შესწავლით, ვისაც მოეთხოვება დამოუკიდებლობა.

გ26. ფირმის პერსონალის უწყვეტი კომპეტენტურობა, მნიშვნელოვანწილად, დამოკიდებულია უწყვეტი პროფესიული ზრდის სათანადო დონეზე, რათა პერსონალმა შეინარჩუნოს თავისი ცოდნა და უნარ-ჩვევები. ამგვარად, ფირმა თავის პოლიტიკასა და პროცედურებში ყურადღებას ამახვილებს უწყვეტი პრაქტიკული წვრთნის აუცილებელობაზე ფირმის პერსონალის ყველა დონისათვის და უზრუნველყოფს პრაქტიკული წვრთნისთვის აუცილებელ რესურსებსა და დანხარებას, რაც პერსონალს საჭირო უნარ-ჩვევებისა და კომპეტენციის დაუფლებისა და შენარჩუნების საშუალებას აძლევს.

- გ27. თუ ტექნიკური და პრაქტიკული წვრთნისთვის შიდა რესურსები ხელმისაწვდომი არ არის, ფირმას შეუძლია ამ მიზნისათვის შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნების გამოყენება.
- გ28. ფირმის პროცედურები, რომლებიც ეხება პერსონალის სამუშაოს შეფასებას, ანაზღაურებასა და სტიმულირებას, უნდა ითვალისწინებდეს და ასტიმულირებდეს კომპეტენციის სრულყოფასა და შენარჩუნებას და ეთიკური პრინციპებისადმი ერთგულებას. ამ მიზნით, ფირმამ შეიძლება გაატაროს შემდეგი ღონისძიებები:
- პერსონალს აგებინებს, რას მოელის ფირმა მისგან, სამუშაოს შესრულებასა და ეთიკურ პრინციპებთან დაკავშირებით;
 - პერსონალს უზრუნველყოფს სამუშაოს შესრულების, წინსვლისა და დაწინაურების შეფასების პროცედურებით და კონსულტაციებს უწევს ამ საკითხებზე;
 - პერსონალს ეხმარება იმის გაგებაში, რომ უფრო მაღალი პასუხისმგებლობის თანამდებობებზე დაწინაურება, სხვასთან ერთად, დამოკიდებულია სამუშაოს შესრულების ხარისხსა და ეთიკური პრინციპებისადმი ერთგულებაზე, ხოლო ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურების შეუსრულებლობას შეიძლება მოჰყვეს დისციპლინარული ზომების გატარება.

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ29. ფირმის სიდიდე და სხვა პირობები გავლენას იქონიებს სამუშაოს შესრულების შეფასების პროცედურული პროცესის სტრუქტურაზე. კერძოდ, პატარა ფირმები შეიძლება ნაკლებად ფორმალურ მეთოდებს იყენებდნენ თავისი პერსონალის მუშაობის ეფექტიანობის შესაფასებლად.

გარიგების გუნდის დაკომპლექტება

გარიგების პარტნიორები (იხ. 30-ე პუნქტი)

- გ30. აღნიშნული პოლიტიკა და პროცედურები მოიცავს გარიგების პარტნიორების დატვირთვის (სამუშაოს მოცულობის) მონიტორინგის სისტემებს, რათა გარანტირებული იყოს, რომ ამ პიროვნებებს აქვთ საკმარისი დრო თავიანთი პასუხისმგებლობების სათანადო დონეზე შესასრულებლად.

გარიგების გუნდი (იხ. 31-ე პუნქტი)

გ31. ფირმის მიერ გარიგების გუნდის დაკომპლექტება და ზედამხედველობის აუცილებელი დონის განსაზღვრა მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას, მაგალითად აქვს თუ არა გარიგების გუნდს:

- ანალოგიური ბუნებისა და სირთულის გარიგებების შესასრულებლად აუცილებელი ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება ამ სფეროში, რომელიც შეიძინა სათანადო ტრენინგებისა და გარიგებებში მონაწილეობის გზით;
- პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების ცოდნა;
- სათანადო ტექნიკური ცოდნა, მათ შორის შესაფერისი საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროში;
- შესაფერისი დარგების ცოდნა, რომელშიც დამკვეთები ეწევიან საქმიანობას;
- პროფესიული განსჯის გამოყენების უნარი;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა.

გარიგების შესრულება

გარიგების შესრულების ხარისხის ერთგვაროვნება (იხ. პუნქტი 32(ა))

გ32. ფირმა თავისი პოლიტიკისა და პროცედურების მეშვეობით ცდილობს ერთგვაროვნების მიღწევას გარიგების შესრულების ხარისხში. ამგვარ პოლიტიკასა და პროცედურებს ხშირად თან ახლავს წერილობითი ან ელექტრონული ინსტრუქციები, პროგრამული უზრუნველყოფის ინსტრუმენტები ან სხვა ფორმის სტანდარტული დოკუმენტაცია, ასევე დარგის ან გარიგების საგნისთვის შესაფერისი სპეციფიკური სახელმძღვანელო მითითებები. აღნიშნული პოლიტიკა და პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს შემდეგ საკითხებს:

- გარიგების გუნდისთვის გარიგების შესახებ ინსტრუქციების მიცემის პროცესის ორგანიზებას, რათა გუნდის წევრებმა კარგად გაიგონ თავისი სამუშაოს მიზნები;
- პროცედურებს გარიგების შესაფერისი სტანდარტების დაცვის უზრუნველსაყოფად;

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- გარიგების ზედამხედველობის, თანამშრომელთა პრაქტიკული წვრთნისა და სწავლების პროცედურებს;
- შესრულებული სამუშაოს, ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვებისა და გასაცემი დასკვნის ფორმის მიმოხილვის მეთოდებს;
- შესრულებული სამუშაოს სათანადოდ დოკუმენტირებას, ასევე ხარისხის მიმოხილვის ვადებსა და მოცულობას;
- პროცედურებს, რომლებიც უზრუნველყოფს პოლიტიკისა და პროცედურების განახლებას.

გ33. აუცილებელია სათანადო მუშაობა და ტრენინგების ჩატარება გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების დასახმარებლად, რათა მათ ნათლად გაიგონ დელეგირებული სამუშაოს მიზნები.

ზედამხედველობა (იხ. პუნქტი 32(ბ))

გ34. გარიგების ზედამხედველობა მოიცავს:

- თვალყურის დევნებას გარიგების შესრულების მიმდინარეობაზე;
- გარიგების გუნდის ცალკეული წევრის უნარისა და კომპეტენტურობის განხილვას, ასევე აქვთ თუ არა მათ საკმარისი დრო სამუშაოს შესასრულებლად, გაიგეს თუ არა მათ მიცემული ინსტრუქციები და სრულდება თუ არა გარიგება დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად;
- ყურადღების გამახვილებას გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილ მნიშვნელოვან პრობლემებზე, მათი მნიშვნელობის განხილვასა და დაგეგმილი მიდგომის შეცვლას, საჭიროების შემთხვევაში;
- ისეთი საკითხების განსაზღვრას, რომელზეც გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას საჭიროა რჩევის მიღება (კონსულტაციები), ან განხილვა გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებთან.

მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 32(გ))

გ35. მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- შესრულდა თუ არა სამუშაო პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- წარმოიშვა თუ არა ისეთი მნიშვნელოვანი პრობლემები, რომლებიც შემდგომ განხილვას საჭიროებს;
- ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები და დოკუმენტურად გაფორმდა და პრაქტიკულად განხორციელდა თუ არა გამოტანილი დასკვნები;
- საჭიროა თუ არა შესრულებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გადახედვა;
- ადასტურებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს შესრულებული სამუშაო და სათანადოდ აისახა თუ არა ეს დოკუმენტებში;
- არის თუ არა შეკრებილი მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი დასკვნის დასასაბუთებლად;
- მიღწეულია თუ არა გარიგების პროცედურების მიზნები.

კონსულტაციები (იხ. 34-ე პუნქტი)

- გ36. კონსულტაცია მოიცავს საკითხების განხილვას სათანადო პროფესიულ დონეზე, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ, პიროვნებებთან, რომლებსაც ამ სფეროში აქვთ სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება.
- გ37. კონსულტაცია ითვალისწინებს სათანადო რესურსების, ასევე კოლექტიური გამოცდილების, ტექნიკური ცოდნისა და გამოცდილების მოძიებას ფირმის ფარგლებში. კონსულტაცია ხელს უწყობს ხარისხის უზრუნველყოფას და აუმჯობესებს პროფესიული განსჯის გამოყენებას. ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში კონსულტაციების მნიშვნელობის აღიარება ხელს უწყობს ისეთი კულტურის ჩამოყალიბებას, სადაც კონსულტაცია აღიარებულია, როგორც ფირმის კულტურის ძლიერი მხარე და თანამშრომლებს სტიმულს აძლევს, რჩევები მიიღონ რთულ ან საკამათო საკითხებზე.
- გ38. მნიშვნელოვან ტექნიკურ, ეთიკურ და სხვა საკითხებზე ეფექტური რჩევების (კონსულტაციების) მიღება, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ შესაძლებელია მაშინ, როდესაც კონსულტაციების გამწევ პირებს:
- მიეწოდებათ ინფორმაცია ყველა სათანადო ფაქტის შესახებ, რათა მათ შეძლონ კვალიფიციური რჩევის მიცემა;
 - აქვთ სათანადო ცოდნა, თანამდებობა და გამოცდილება; და

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები სათანადოდ აისახება დოკუმენტებში და განხორციელდება პრაქტიკაში.

გ39. რთულ ან საკამათო საკითხებზე სხვა პროფესიონალებისგან მიღებული კონსულტაციების დოკუმენტაცია საკმარისად სრულყოფილი და დეტალური უნდა იყოს იმისათვის, რომ გასაგები იყოს:

- საკითხი, რაზედაც კონსულტაცია ჩატარდა; და
- კონსულტაციის შედეგები, მათ შორის ნებისმიერი მიღებული გადაწყვეტილება, გამოტანილი დასკვნების საფუძველი და როგორ განხორციელდა ისინი პრაქტიკაში.

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ40. ფირმამ, რომელსაც ფირმის გარეთ სჭირდება კონსულტაციების მიღება (მაგალითად, როდესაც მას არა აქვს ამის შიდა რესურსები) შეიძლება უპირატესობა მიანიჭოს:

- სხვა ფირმის მიერ გაწეულ კონსულტაციებს;
- პროფესიული და მარეგულირებელი ორგანოების კონსულტაციებს; ან
- კომერციული ორგანიზაციების კონსულტაციებს, რომლებიც ეწევიან შესაბამის ხარისხის კონტროლის მომსახურებას.

ამგვარ მომსახურებაზე ხელშეკრულების დადებამდე, ფირმა იხილავს, აქვს თუ არა კონსულტაციების გარე მომწოდებელს მოცემული მიზნის შესაფერისი კვალიფიკაცია.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 35(ბ))

გ41. კრიტერიუმები, რომლის მიხედვითაც ფირმამ უნდა განსაზღვროს, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა, რომელი გარიგებების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა უნდა ტარდებოდეს, შეიძლება ითვალისწინებს:

- გარიგების ხასიათს, მათ შორის, რა დონეზე მოიცავს ის საზოგადოების ინტერესების სფეროში მყოფ საკითხს;
- კონკრეტული გარიგების ან გარიგებების კატეგორიებისათვის უჩვეულო გარემოებების ან რისკების დადგენას;

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- ითხოვს თუ არა კანონმდებლობა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ხასიათი, დრო და მასშტაბი (იხ. პუნქტები 36-37)

გ42. გარიგების შედეგად გაცემული დასკვნა არ უნდა დათარიღდეს მანამ, სანამ არ დასრულდება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა. თუმცა, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დოკუმენტაციის შედგენა შეიძლება დასრულდეს დასკვნის თარიღის შემდეგ.

გ43. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი მიმოხილვას ატარებს დროულად, სათანადო სტადიაზე გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას, რათა შესაძლებელი იყოს მნიშვნელოვანი საკითხების დაუყოვნებლივ გადაჭრა მიმოხილველის მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად, დასკვნის დათარიღებამდე.

გ44. ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის მასშტაბი, სხვასთან ერთად, დამოკიდებულია გარიგების სირთულეზე, არის თუ არა დამკვეთი საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი და იმის რისკზე, რომ დასკვნა შეიძლება არ იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება არ ამცირებს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას.

საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ45. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა მოიცავს სხვა საკითხების განხილვასაც, როგორცაა, მაგალითად:

- გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები და გატარებული საპასუხო ზომები;
- გარიგების პროცესში ჩატარებული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები, კერძოდ, არსებითობასთან და მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით;
- გარიგების მსვლელობისას გამოვლენილი შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების მნიშვნელობა და ადგილმდებარეობა;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ასევე, საჭიროების შემთხვევაში, სხვა მხარეებს, მაგალითად მარეგულირებელ ორგანოებს;
- ასახავს თუ არა შესრულებულ სამუშაოს, მიმოხილვისთვის შერჩეული სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც ეხება მნიშვნელოვან განსჯასა და გამოტანილი დასკვნების დასაბუთებას;
- ზემოთ განხილული სხვა საკითხები, კონკრეტული გარემოებებისდა მიხედვით, შეიძლება ასევე გამოდგეს სხვა სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩასატარებლად, ასევე ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის, სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებშიც.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ46. მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციებს არ შეეფერებათ ტერმინი კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი, როგორც აღნიშნული იყო გ16 პუნქტში, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ აუცილებელი იქნება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება.

კრიტერიუმები გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთა უფლებამოსილების დასადგენად

საკმარისი და შესაფერისი ტექნიკური ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება (იხ. პუნქტი 39(ა))

გ47. რა მიიჩნევა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველებთან კონტექსტში საკმარის და შესაფერის ტექნიკურ ცოდნად, გამოცდილებად და უფლებამოსილებად, დამოკიდებული იქნება კონკრეტული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, სავარაუდოდ, არის პიროვნება, რომელსაც აქვს საკმარისი და შესაფერისი ცოდნა და უფლებამოსილება, იმოქმედოს როგორც აუდიტის გარიგების პარტნიორმა საფონდო

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.

კონსულტაცია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან (იხ. პუნქტი 39(ზ))

გ48. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, კონსულტაციისათვის მიმართოს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველს გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას, მაგალითად, იმის დასადგენად, გარიგების პარტნიორის განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილება მისაღებია თუ არა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველისთვის. ამგვარი კონსულტაციით ფირმა თავიდან აიცილებს აზრთა სხვადასხვაობას გარიგების ბოლო სტადიებზე და არ შეილახება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის უფლება, შეასრულოს თავისი როლი. როდესაც კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები მნიშვნელოვანი ხდება, შეიძლება ზიანი მიადგეს მიმოხილველის ობიექტურობას, თუ აუცილებელ ზომებს არ მიიღებენ როგორც გარიგების გუნდის წევრები, ასევე მიმოხილველიც, მიმოხილველის ობიექტურობის შესანარჩუნებლად. როდესაც ამის გაკეთება შეუძლებელია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველად ან პიროვნებად, რომლისგანაც კონსულტაციებს მიიღებენ გარიგების შესახებ, დაინიშნება სხვა პიროვნება ფირმიდან ან შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის ობიექტურობა (იხ. 40-ე პუნქტი)

გ49. ფირმას მოეთხოვება ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების დაწესება, რომლებიც განკუთვნილია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის ობიექტურობის შესანარჩუნებლად. შესაბამისად, ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები უზრუნველყოფს იმას, რომ გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი:

- შერჩეული არ იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ, თუ შესაძლებელია;
- სხვა მხრივ არ მონაწილეობდეს მოცემულ გარიგებაში ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პერიოდის განმავლობაში;
- არ იღებდეს გადაწყვეტილებებს გარიგების გუნდისთვის; და

ხარისხის კონტროლი ფორმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- არ განიციდეს სხვა ისეთი ასპექტების გავლენას, რომლებიც საფრთხეს შეუქმნის მიმომხილველის ობიექტურობას.

მცირე ფორმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ50. როდესაც ფირმას ცოტა პარტნიორები ჰყავს, შეიძლება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს, რომ გარიგების პარტნიორი არ მონაწილეობდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის შერჩევაში. როდესაც ინდივიდუალური პრაქტიკოსი ან მცირე ფირმა გადაწყვეტს, რომ ამა თუ იმ გარიგებისთვის საჭიროა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, შეიძლება ხელშეკრულებით მოიწვიონ სათანადო კვალიფიკაციის გარე პიროვნება. მეორე მხრივ, ზოგიერთმა ინდივიდუალურმა პრაქტიკოსმა ან მცირე ფირმამ შეიძლება მოისურვოს სხვა ფორმების გამოყენება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩასატარებლად. ფირმას, რომელიც ხელშეკრულებით აიყვანს სათანადო კვალიფიკაციის გარე პიროვნებას, მან უნდა შეასრულოს 39-41 პუნქტების მოთხოვნები და გამოიყენოს გ47-გ48 პუნქტებში მოცემული სახელმძღვანელო მითითებები.

სახელმწიფო სექტორის აუდიტურ ორგანიზაციებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ51. სახელმწიფო სექტორში კანონმდებლობით დანიშნული აუდიტორი (მაგალითად, გენერალური აუდიტორი, ან სათანადო კვალიფიკაციის სხვა პიროვნება, რომელიც ინიშნება გენერალური აუდიტორის სახელით) შეიძლება ასრულებდეს გარიგების პარტნიორის ანალოგიურ ფუნქციებს - მას ეკისრება მთლიანი პასუხისმგებლობა სახელმწიფო სექტორის აუდიტზე. ასეთ შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის შერჩევა მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას: აუცილებელია თუ არა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის დამოუკიდებლობა აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტისგან და აქვს თუ არა მას ობიექტური შეფასების უნარი.

აზრთა სხვადასხვაობა (იხ. 43-ე პუნქტი)

გ52. ეფექტური პროცედურები ხელს უწყობს აზრთა სხვადასხვაობის გამოვლენას უფრო ადრეულ სტადიებზე, გასაგები და ნათელი სახელმძღვანელო მითითებების მიცემას შემდგომი წარმატებული მოქმედებისათვის და საჭიროებს სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას, რომელიც ასახავს აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრის

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებს და გამოტანილი დასკვნების პრაქტიკაში განხორციელებას.

- გ53. პროცედურები ამგვარი აზრთა სხვადასხვაობის გადასაჭრელად შეიძლება მოიცავდეს სხვა პრაქტიკოსის ან ფირმის, ან პროფესიონალის ან მარეგულირებელი ორგანოსგან კონსულტაციების მიღებას.

გარიგების დოკუმენტაცია

გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრების დაკომპლექტება
(იხ. 45-ე პუნქტი)

- გ54. შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ზღვრულ ვადას, რომლის მიხედვითაც უნდა დაკომპლექტდეს კონკრეტული ტიპის გარიგებებისთვის გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრები. თუ ამგვარ ვადას კანონმდებლობა არ ადგენს, 45-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ფირმამ დააწესოს გარიგების ტიპის (ხასიათის) შესაფერისი ზღვრული ვადები, რომელიც გაითვალისწინებს გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრების დროულად დაკომპლექტების აუცილებლობას. მაგალითად, აუდიტის შემთხვევაში, ამგვარი ვადა, ჩვეულებრივ, არ აღემატება აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან 60 დღეს.

- გ55. როდესაც ორი ან მეტი სხვადასხვა დასკვნა გაიცემა რომელიმე სამეურნეო სუბიექტის ერთი და იმავე განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, გარიგების საბოლოო ფაილების ნაკრების დაკომპლექტების ზღვრულ ვადასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები თითოეულ დასკვნას იმგვარად უნდა ეხებოდეს, თითქოს ეს იყო ცალკე გარიგება. მაგალითად, ასეთი შემთხვევა - ფირმა დასკვნას იძლევა ჯგუფის კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჯგუფის კონსოლიდაციის მიზნებისათვის და შემდეგში, სხვა დროს, აუდიტორულ დასკვნას იმავე ფინანსურ ინფორმაციაზე სავალდებულო აუდიტის მიზნებისათვის.

გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობა, უსაფრთხოება, მთლიანობა, ხელმისაწვდომობა და აღდგენილობა (იხ. 46-ე პუნქტი)

- გ56. შესაფერისი ეთიკური ნორმები ფირმის პერსონალს ავალდებულებს, რომ მათ ყოველთვის დაიცვან გარიგების დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის კონფიდენციალობა, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც ინფორმაციის გამჟღავნებაზე არსებობს დამკვეთის ნებართვა, ან იურიდიული ან პროფესიული მოვალეობა. კონკრეტული კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შეიძლება

დამატებით ვალდებულებებს აკისრებდეს ფირმის პერსონალს დამკვეთის კონფიდენციალობაზე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმე ეხება პირად მონაცემებს.

გ57. იმის მიუხედავად, გარიგების დოკუმენტაცია ქაღალდზე არსებობს, ელექტრონულად თუ რაიმე სხვა ფორმით, შეიძლება ზიანი მიადგეს შესაბამისი მონაცემების მთლიანობას, ხელმისაწვდომობას ან აღდგენილობას, თუ შესაძლებელი იქნება დოკუმენტაციის შეცვლა, რაიმეს დამატება ან წაშლა ისე, რომ ფირმამ არ იცოდეს, ან თუ შესაძლებელია მათი დაკარგვა ან დაზიანება სამუდამოდ. შესაბამისად, კონტროლის მექანიზმები, რომლებსაც ფირმა განსაზღვრავს და ნერგავს გარიგების დოკუმენტაციის უნებართვო შეცვლის ან დაკარგვის თავიდან ასაცილებლად, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ პროცედურებს, რომლებიც:

- ადგენს, ვინ და როდის ქმნის, ცვლის ან იხილავს გარიგების დოკუმენტაციას;
- იცავს ინფორმაციის მთლიანობას გარიგების ყველა სტადიაზე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ინფორმაცია განაწილებულია გარიგების გუნდში ან გადაეცემა სხვა მხარეებს, ინტერნეტის მეშვეობით;
- ხელს უშლის უნებართვო ცვლილებებს გარიგების დოკუმენტაციაში; და
- გარიგების დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლებას მხოლოდ მაშინ აძლევს გარიგების გუნდსა და სხვა უფლებამოსილ პირებს, როდესაც ეს აუცილებელია მათი პასუხისმგებლობების სათანადო დონეზე შესასრულებლად.

გ58. კონტროლის მეთოდები, რომელსაც ფირმა განსაზღვრავს და ნერგავს გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობის, უსაფრთხოების, მთლიანობის, ხელმისაწვდომობისა და აღდგენილობის უზრუნველსაყოფად, შეიძლება მოიცავდეს:

- პაროლების გამოყენებას გარიგების გუნდის წევრებისათვის, რათა ელექტრონული ფორმით არსებული გარიგების დოკუმენტაციის სარგებლობის უფლება მხოლოდ უფლებამოსილ მომხმარებლებს ჰქონდეს;
- სათანადო სარეზერვო ასლების რეჟიმის შემოღებას ელექტრონული ფორმით არსებული გარიგების დოკუმენტაციისათვის, გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას შესაფერის სტადიებზე;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- პროცედურებს გუნდის წევრებს შორის გარიგების დოკუმენტაციის სათანადო განაწილებისათვის გარიგების დასაწყისში, სათანადო დამუშავებისათვის გარიგების შესრულების პროცესში და შედარებისათვის - გარიგების დასრულებისას;
- პროცედურებს, რომლებიც ზღუდავს გარიგების დოკუმენტაციის მანქანური ნაბეჭდი ასლების ხელმისაწვდომობას და მათი სათანადო წესით გადაცემისა და კონფიდენციალური შენახვის საშუალებას იძლევა.

გ59. პრაქტიკული მოსაზრებით, შეიძლება ქაღალდის დოკუმენტაციის ორიგინალების ელექტრონული სკანირება გარიგების ფაილში ჩასართავად. ასეთ შემთხვევაში, ფირმის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია დოკუმენტაციის კონფიდენციალობის, უსაფრთხოების, მთლიანობის, ხელმისაწვდომობისა და აღდგენილობის უზრუნველსაყოფად, შეიძლება გარიგების გუნდებისაგან მოითხოვდეს, რომ:

- შექმნან სკანირებული ასლები, რომლებიც ასახავს ქაღალდის დოკუმენტაციის ორიგინალების მთლიან შინაარსს, მათ შორის ხელით შესრულებულ ხელმოწერებს, სხვა დოკუმენტებზე მინიშნებებსა და შენიშვნებს;
- ჩართონ სკანირებული ასლები გარიგების ფაილებში, მათ შორის, ხელი მოაწერონ და ინდექსაცია გაუკეთონ სკანირებულ ასლებს, საჭიროებისამებრ; და
- უზრუნველყონ, რომ შესაძლებელი იყოს სკანირებული ასლების აღდგენა და გამობეჭდვა, საჭიროების შემთხვევაში.

შეიძლება არსებობდეს საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მიზეზები, რის გამოც ფირმა ინახავს ქაღალდის დოკუმენტაციის ორიგინალებს, რომლებიც სკანირებული იყო.

გარიგების დოკუმენტაციის შენახვა (იხ. 47-ე პუნქტი)

გ60. ფირმის მოთხოვნილებები გარიგების დოკუმენტაციის შენახვაზე და მისი შენახვის პერიოდი სხვადასხვანაირი იქნება გარიგების ტიპისა და კონკრეტული ფირმის პირობებისა და მიხედვით. მაგალითად, საჭიროა თუ არა გარიგების დოკუმენტაცია იმისთვის, ინფორმაცია შენახული იყოს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი გარიგებების შესრულებისთვის. შენახვის პერიოდი შეიძლება დამოკიდებული იყოს სხვა ფაქტორებზეც, მაგალითად, ადგენს თუ არა ადგილობრივი კანონმდებლობა დოკუმენტაციის კონკრეტულ შენახვის ვადებს გარკვეული ტიპის გარიგებებისთვის,

ან არსებობს თუ არა მოცემულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ მიღებული შენახვის ვადები დოკუმენტაციისთვის, თუკი არ არსებობს კონკრეტული საკანონმდებლო მოთხოვნები ამის შესახებ.

გ61. კონკრეტულად აუდიტის შემთხვევაში, გარიგების დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდი, ჩვეულებრივ, არის არანაკლებ ხუთი წელი აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან, ან ჯგუფის აუდიტორის მიერ შედგენილი დასკვნის თარიღიდან, თუ ეს უკანასკნელი უფრო მომდევნო რიცხვით არის დათარიღებული.

გ62. გარიგების დოკუმენტაციის შენახვასთან დაკავშირებით ფირმა ნერგავს ისეთ პროცედურებს, რომლებიც 47-ე პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულების საშუალებას იძლევა დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდის განმავლობაში, მაგალითად:

- იმის საშუალებას იძლევა, რომ გარიგების დოკუმენტაცია აღდგენითი და ხელმისაწვდომი იყოს დოკუმენტაციის შენახვის პერიოდის განმავლობაში, კერძოდ, ელექტრონული ფორმით არსებული დოკუმენტაციის შემთხვევაში, რადგან გამოყენებული ტექნოლოგია შეიძლება გაუმჯობესდეს ან შეიცვალოს დროთა განმავლობაში;
- საჭიროების შემთხვევაში, უზრუნველყოფს იმ ცვლილებების დოკუმენტირებას, რომლებიც შეიტანეს გარიგების დოკუმენტაციაში გარიგების ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ; და
- უფლებამოსილ გარე მხარეებს საშუალებას აძლევს, ისარგებლოს და მიმოხილოს კონკრეტული გარიგების დოკუმენტაცია, ხარისხის კონტროლის ან სხვა მიზნებისათვის.

გარიგების დოკუმენტაციის საკუთრების უფლება

გ63. გარიგების დოკუმენტაცია ფირმის საკუთრებაა, თუ კანონმდებლობით სხვა რამე არ არის დადგენილი. ფირმას უფლება აქვს, თავისი ნებით, დამკვეთებისათვის ხელმისაწვდომი გახადოს გარიგების დოკუმენტაციის ნაწილი ან ამონარიდები ამ დოკუმენტაციიდან იმ პირობით, თუ ინფორმაციის ამგვარი გამჟღავნებით ზიანი არ მიადგება შესრულებული სამუშაოს საიმედოობას, ან მარწმუნებელი გარიგების შემთხვევაში, ფირმის ან მისი პერსონალის დამოუკიდებლობას.

მონიტორინგი

ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგი (იხ. 48-ე პუნქტი)

გ64. ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულების მონიტორინგის მიზანი მიიღწევა შემდეგი საკითხების შეფასებით:

- პროფესიული სტანდარტების, მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა;
- სათანადოდ იყო თუ არა გააზრებული (დაგეგმილი) ხარისხის კონტროლის სისტემა და ეფექტურად ხორციელდებოდა თუ არა პრაქტიკაში;
- სათანადოდ გამოიყენებოდა თუ არა ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, მაშასადამე, ფირმის ან გარიგების პარტნიორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა.

გ65. ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტი განხილვისა და შეფასების პროცესი მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების სიახლეების ანალიზს და როგორ აისახა ისინი ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში, საჭიროების შემთხვევაში;
- დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების მოთხოვნების დაცვის წერილობითი დადასტურების ანალიზს;
- უწყვეტი პროფესიული ზრდის, მათ შორის, პრაქტიკული წვრთნის ანალიზს;
- ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარების, ძველთან ურთიერთობების გაგრძელებისა და კონკრეტულ გარიგებებთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების ანალიზს;
- გასატარებელი გამოსასწორებელი ღონისძიებებისა და სისტემის გასაუმჯობესებლად გასატარებელი ღონისძიებების განსაზღვრას, მათ შორის, განათლებასა და პრაქტიკულ წვრთნასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში უკუკავშირის მექანიზმების გათვალისწინებას;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ ფირმის სათანადო პერსონალისთვის ინფორმირებას, სისტემის გაგების ან მისი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით;
- გასატარებელი ღონისძიებების შესრულების კონტროლის ზომებს, რომლებსაც გაატარებს ფირმის სათანადო პერსონალი, რათა სწრაფად შევიდეს აუცილებელი ცვლილებები ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებში.

გ66. შესრულებული გარიგებების ინსპექტირება შერჩევით, ჩვეულებრივ, ციკლურ (პერიოდულ) საფუძველზე ტარდება. მაგალითად, ციკლის ხანგრძლივობა შეიძლება იყოს სამი წელი. ინსპექტირების ციკლის ორგანიზების წესი, მათ შორის ინსპექტირებისთვის ცალკეული გარიგების შერჩევის დრო, მრავალ ფაქტორზე არის დამოკიდებული, მათ შორის:

- ფირმის სიდიდეზე;
- ფირმის ოფისების გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის რაოდენობაზე;
- წინა მონიტორინგის შედეგებზე;
- რა ღონის უფლებამოსილება აქვთ როგორც პერსონალს, ასევე ოფისებს (მაგალითად, აქვთ თუ არა ცალკეულ ოფისებს იმის უფლებამოსილება, რომ თვითონ ჩაატარონ თავიანთი ინსპექტირება, თუ მხოლოდ სათავო ოფისს აქვს ამის უფლება);
- ფირმის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკასა და სირთულეზე;
- ფირმის დამკვეთებთან და კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებულ რისკებზე.

გ67. ინსპექტირების პროცესი მოიცავს ცალკეული გარიგებების შერჩევას, რომელთაგან ზოგიერთი შეიძლება შეირჩეს გარიგების გუნდის წინასწარი შეტყობინების გარეშე. ინსპექტირების მასშტაბების განსაზღვრის დროს, ფირმას შეუძლია გაითვალისწინოს დამოუკიდებელი გარე ინსპექტირების პროგრამის დასკვნები ან მასშტაბები. ამასთან, დამოუკიდებელი გარე ინსპექტირების პროგრამა არ არის ფირმის საკუთარი შიდა მონიტორინგის პროგრამის შემცველი.

მცირე ფორმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ68. მცირე ფორმებში მონიტორინგის პროცედურები შეიძლება ჩაატარონ გარე პიროვნებებმა, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების შემუშავებასა და განხორციელებაზე, ან მათ, ვისაც შეუძლია მონაწილეობის მიღება გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვაში. ფირმამ, რომელსაც მცირე რაოდენობის პერსონალი ჰყავს, შეიძლება ამჯობინოს შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნების, ან სხვა ფირმისთვის მიმართვა გარიგების ინსპექტირებისა და მონიტორინგის სხვა პროცედურების ჩასატარებლად. ალტერნატიულად, ფირმას, მონიტორინგის პროცესის ხელშესაწყობად, უფლება აქვს, განსაზღვროს ღონისძიებები რესურსების გასაერთიანებლად სხვა შესაფერის ორგანიზაციებთან ერთად.

ნაკლოვანებების ინფორმირება (იხ. 50-ე პუნქტი)

გ69. გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ ანგარიშის წარდგენა, გარიგების პარტნიორების გარდა, სხვა პიროვნებებისთვის, ჩვეულებრივ, არ ითვალისწინებს შემოწმებული კონკრეტული გარიგების იდენტიფიკაციას, თუ ამგვარი იდენტიფიკაცია აუცილებელი არ არის ზემოაღნიშნული გარიგების პარტნიორების გარდა, სხვა პირთა პასუხისმგებლობის სათანადო დონეზე შესასრულებლად.

საჩივრები და ბრალდებები

საჩივრებისა და ბრალდებების წყაროები (იხ. 55-ე პუნქტი)

გ70. საჩივრები და ბრალდებები (რომლებიც არ არის აშკარად უსაფუძვლო) შეიძლება შემოვიდეს თვითონ ფირმიდან ან გარედან. ისინი შეიძლება წამოაყენონ ფირმის პერსონალმა, დამკვეთებმა ან სხვა მესამე მხარეებმა და მიიღონ გარიგების გუნდის წევრებმა ან ფირმის სხვა პერსონალმა.

მოკვლევის პოლიტიკა და პროცედურები (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ71. საჩივრებისა და ბრალდებების მოკვლევის პოლიტიკა და პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს მოკვლევაზე ზედამხედველობის გაწევას იმ პარტნიორის მხრიდან:

- რომელსაც აქვს საკმარისი და სათანადო გამოცდილება;
- აქვს ამის უფლებამოსილება ფირმაში; და
- სხვა მხრივ არ მონაწილეობს გარიგებაში.

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

მოკვლევაზე ზედამხედველობის გამწევი პარტნიორი შეიძლება იყოს იურისტი, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ72. როდესაც ფირმას ცოტა პარტნიორები ჰყავს, შეიძლება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს, რომ მოკვლევაზე ზედამხედველობის გამწევი პარტნიორი არ მონაწილეობდეს გარიგებაში. ასეთ მცირე ფირმებსა და ინდივიდუალურ პრაქტიკოსებს საჩივრებისა და ბრალდებების მოკვლევის ჩასატარებლად შეუძლიათ სათანადო კვალიფიკაციის გარე პიროვნების ან სხვა ფირმის გამოყენება.

ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტაცია

(იხ. 57-ე პუნქტი)

გ73. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის თითოეული ელემენტის მუშაობის დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის ფორმისა და შინაარსის განსაზღვრა განსჯის საგანია და დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორზე, მათ შორის:

- ფირმის სიდიდესა და მისი ოფისების რაოდენობაზე;
- ფირმის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკასა და სირთულეზე.

მაგალითად, მსხვილი ფირმები შეიძლება იყენებდნენ ელექტრონულ მონაცემთა ბაზებს ისეთი საკითხების დოკუმენტირებისთვის, როგორიცაა დამოუკიდებელი დადასტურება, შედეგების შეფასება და მონიტორინგის მიზნით ჩატარებული ინსპექტირების შედეგები.

გ74. მონიტორინგთან დაკავშირებული სათანადო დოკუმენტაცია მოიცავს, მაგალითად:

- მონიტორინგის პროცედურებს, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების შერჩევის პროცედურას ინსპექტირებისათვის;
- შემდეგი შეფასებების დოკუმენტირებას:
 - პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესრულება;
 - სათანადოდ იყო თუ არა განსაზღვრული და ეფექტურად მუშაობდა თუ არა ხარისხის კონტროლის სისტემა;

ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს

- სათანადოდ გამოიყენებოდა თუ არა ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, მაშასადამე, არის თუ არა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნა;
- გამოვლენილი ნაკლოვანებების იდენტიფიკაციას, მათი გავლენის შეფასებასა და ასევე იმ საფუძვლების დადგენას, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება, აუცილებელია თუ არა შემდგომი მოქმედება და რა ზომები უნდა გატარდეს.

მცირე ფირმებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ75. მცირე ფირმებს ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტირებისთვის შედარებით უფრო არაფორმალური მეთოდების გამოყენების უფლება აქვთ, მაგალითად ხელნაწერი შენიშვნების, შევსებული საკონტროლო კითხვარებისა და ფორმების.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 200

დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-2

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 3-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

აუდიტორის საერთო მიზნები 11-12

განმარტებები 13

მოთხოვნები

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული

ეთიკური მოთხოვნები 14

პროფესიული სკეპტიციზმი 15

პროფესიული განსჯა 16

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და

აუდიტორული რისკი 17

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად 18-24

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი გ1-გ13

განმარტებები გ14-გ15

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური

მოთხოვნები გ16-გ19

პროფესიული სკეპტიციზმი	გ20-გ24
პროფესიული განსჯა	გ25-გ29
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი	გ30-გ54
აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად	გ55-გ78

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო პასუხისმგებლობას ასს-ების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს. კერძოდ, სტანდარტში ჩამოყალიბებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აღწერილია აუდიტის ხასიათი და მასშტაბი, რომელიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შეძლოს ამ მიზნების შესრულება; ასევე ახსნილია ასს-ების მოქმედების სფერო, უფლებამოსილება და სტრუქტურა; მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ადგენს ყველა აუდიტში გამოსაყენებელ, დამოუკიდებელი აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობას, მათ შორის ასს-ების მოთხოვნების დაცვის ვალდებულებას. შემდგომში სტანდარტში დამოუკიდებელი აუდიტორი მოხსენიებული იქნება, როგორც „აუდიტორი“.
2. ასს-ები შედგენილია აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. გასული პერიოდის სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში ასს-ების გამოყენებისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს მათი ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. ასს-ები არ ეხება აუდიტორის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს კანონმდებლობაში, ან დაკავშირებული იყოს სხვა ურთიერთობებთან, მაგალითად საზოგადოებისთვის ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებასთან. ასეთი პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ასს-ებით დადგენილი პასუხისმგებლობისგან. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება ამგვარ გარემოებებში ასს-ების გარკვეული ასპექტები შესაფერისად მიიჩნიოს, მას მაინც ევალება ყველა შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან პროფესიული ვალდებულებების შესრულება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

3. აუდიტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის ხარისხის ამაღლება. აღნიშნული მიიღწევა აუდიტორის მიერ მოსაზრების გამოხატვით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეტ წილ საერთო დანიშნულების საფუძვლებში ეს მოსაზრება ეხება იმას, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის

გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასს-ებისა და შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი აუდიტორს აძლევს ზემოაღნიშნული მოსაზრების ჩამოყალიბების შესაძლებლობას. (იხ: პუნქტი გ1)

4. ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტიც ტარდება, არის სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით. ასს-ები ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს და არც იმ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს ცვლის, რომლებიც მათ პასუხისმგებლობას არეგულირებს. თუმცა, აუდიტი ასს-ების შესაბამისად ტარდება იმის დაშვებით, რომ ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის ჩატარებისთვის. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არანაირად არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობისგან. (იხ: პუნქტები გ2-გ11)
5. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, ვინაიდან დასაბუთებული რწმუნება ქმნის აუდიტორის მოსაზრების საფუძველს. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა. ამგვარი რწმუნება მაშინ მიიღწევა, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმისთვის, რომ აუდიტორული რისკი (ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას) შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე. მიუხედავად ამისა, დასაბუთებული რწმუნება არ არის რწმუნების აბსოლუტური დონე, რადგან აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტორული მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, მხოლოდ დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)
6. აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის, ისე აუდიტის ჩატარების პროცესში, ასევე აუდიტის

შედეგად გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუსწორებელი უზუსტობების, თუკი ასეთი იქნება, ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზეგავლენის შეფასების დროს.¹ საზოგადოდ, უზუსტობები, მათ შორის, შეცდომები, არსებითად მიიჩნევა, თუკი, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალკე აღებული ან ერთობლივად, გავლენას იქონიებს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობის საკითხის განსჯა გარემო პირობების გათვალისწინებით ხდება და მასზე გავლენას ახდენს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებების აუდიტორისეული აღქმა, ასევე უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად. აუდიტორული მოსაზრება ეხება ფინანსურ ანგარიშგებას მთლიანობაში და ამიტომ აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის ისეთი უზუსტობების გამოვლენაზე, რომლებიც არსებითი არ არის მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით.

7. ასს-ები მოიცავს შემდეგ განყოფილებებს: მიზნები, მოთხოვნები, გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელთა მიზანია აუდიტორის დახმარება დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაში. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მთელი პროცესის განმავლობაში და, სხვათა შორის, ერთად, ევალება:

- თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესწავლით;
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების გზით;
- მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებიდან გამოტანილ დასკვნებზე დაყრდნობით.

¹. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“ და ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

8. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ფორმა დამოკიდებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. (იხ: პუნქტები გ12-გ13)
9. აუდიტორს შეიძლება ასევე ჰქონდეს მომხმარებლების, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებისთვის აუდიტის შედეგად გამოვლენილი საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებისა და ანგარიშის წარდგენის სხვა კონკრეტული პასუხისმგებლობაც. ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება დადგენილი იყოს ასს-ებით ან კანონმდებლობით.²

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

აუდიტორის საერთო მიზნები

11. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის საერთო მიზნებია:
 - ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის თაობაზე, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და
 - ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირება, ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.
12. ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება, ხოლო აუდიტორის დასკვნაში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა საკმარისი არ არის კონკრეტულ გარემოებებში ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების ინფორმირებისთვის, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უარი განაცხადოს დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე ან გამოვიდეს გარიგებიდან

² იხ., მაგალითად, ასს 260 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“ და ასს 240-ის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, 43-ე პუნქტი.

(ანუ გადადგეს აუდიტორობიდან)³, როდესაც ამის გაკეთება
ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

განმარტებები

13. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული
აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები –
ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე
პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების
მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სამეურნეო
სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების
მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც კანონ-
მდებლობით მოითხოვება;

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ გამოიყენება
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების
აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთ-
ხოვნების დაცვას და:

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

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

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური
ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად,
რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების
დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (i) და (ii) აღიარებას.

ბ) აუდიტორული მტკიცებულება – ინფორმაცია, რომელსაც იყენებს
აუდიტორი ისეთი დასკვნების გამოტანის დროს, რომელსაც
ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. აუდიტორულ მტკიცებულე-

³. ასს-ებში გამოიყენება მხოლოდ ტერმინი გარიგებიდან „გამოვიდეს“.

ბაში შედის როგორც ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ სააღრიცხვო ჩანაწერებში არსებული ინფორმაცია, ასევე სხვა ინფორმაცია. ასს-ების მიზნებისთვის:

- (i) აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობრიობის საზომია. აუდიტორული მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხი;
 - (ii) აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფერისობა აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის, ისეთი დასკვნების დასასაბუთებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.
- გ) აუდიტორული რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ერთ-ერთი ფუნქცია.
- დ) აუდიტორი – პიროვნება ან პიროვნებები, რომლებიც ატარებენ აუდიტს. როგორც წესი, ესენი არიან გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, გარკვეულ გარემოებებში, ფირმა. იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე ასს გარკვევით მოითხოვს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, მაშინ „აუდიტორის“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“. სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები;
- ე) შეუმჩნეველობის რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად;
- ვ) ფინანსური ანგარიშგება - სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სამეურნეო სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების

შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“, ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით არის ნებადართული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

- ზ) გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია – რომელიმე კონკრეტულ სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში, დროის გარკვეულ პერიოდში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს;
- თ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც აკისრიათ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი;
- ი) უზუსტობა – განსხვავება ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

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

კ) წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

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

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

(iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

ა. ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

- ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და
- გ. სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას.

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

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

- ლ) პროფესიული განსჯა (მსჯელობა) - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, აუდიტორის მიერ აუდიტორულ გარემოებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას;
- მ) პროფესიული სკეპტიციზმი – გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიაჩნებოდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას;
- ნ) დასაბუთებული რწმუნება – ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში, რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე;
- ო) არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის

ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი:

- (i) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;
 - (ii) კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი.
- პ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი.

მოთხოვნები

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები

14. აუდიტორმა უნდა დაიცვას შესაბამისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. (იხ: პუნქტები გ16-გ19)

პროფესიული სკეპტიციზმი

15. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის აღიარებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ: პუნქტები გ20-გ24)

პროფესიული განსჯა (მსჯელობა)

16. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. (იხ: პუნქტები გ25-გ29)

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი

17. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და ამგვარად აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა ეძლევა, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ების დაცვა

18. აუდიტორმა უნდა დაიცვას კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ები. ესა თუ ის ასს აუდიტის შესაბამისია, როდესაც მოცემული ასს მოქმედებაშია და არსებობს გარემოებები, რომლებიც რეგულირდება ამ ასს-ით. (იხ: პუნქტები გ55-გ59)
19. აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ის მთლიანი ტექსტი, მათ შორის, მისი განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს მისი მოთხოვნები. (იხ: პუნქტები გ60-გ68)
20. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად, თუკი მას არ დაუცავს წინამდებარე ასს-ისა და კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი სხვა ასს-ების მოთხოვნები.

ცალკეულ ასს-ებში ჩამოყალიბებული მიზნები

21. აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს შესაბამისი ასს-ებში განსაზღვრული მიზნები აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს და გაითვალისწინოს ასს-ებს შორის ურთიერთკავშირი, რათა: (იხ: პუნქტები გ69-გ71)
- ა) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასს-ებით მოთხოვნილის გარდა რაიმე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად; და (იხ: პუნქტი გ72)
 - ბ) შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. (იხ: პუნქტი გ73)

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

22. 23-ე პუნქტის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამა თუ იმ ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის:
- ა) შესაფერისი არ არის მთელი ასს; ან
 - ბ) ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. (იხ: პუნქტები გ74-გ75)
23. გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები. აუდიტორის მიერ რომელიმე შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევის საჭიროება, სავარაუდოდ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც ეს მოთხოვნა შეეხება კონკრეტულ ჩასატარებელ პროცედურას, ხოლო კონკრეტული აუდიტის კონკრეტულ გარემოებებში, მოცემული პროცედურის ჩატარება ეფექტური არ არის ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად. (იხ: პუნქტი გ76)

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება

24. თუკი რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მიზნის შესრულება შეუძლებელია, აუდიტორმა უნდა შეა-ფასოს, ხელს უშლის თუ არა აუდიტორს ეს ფაქტი აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაში და, მამასადამე, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა ასს-ების შესაბამისად გამოთქვას

მოდIFIცირებული მოსაზრება, ან გამოვიდეს გარიგებიდან (იმ შემთხვევაში, თუ ამის გაკეთება დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით). რაიმე მიზნის ვერმესრულება მნიშვნელოვანი საკითხია, რომელიც დოკუმენტურად უნდა დაფიქსირდეს ასს 230-ის შესაბამისად.⁴ (იხ: პუნქტები გ77-გ78)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

აუდიტის მასშტაბი (იხ: მე-3 პუნქტი)

გ1. აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასეთი მოსაზრება გამოიყენება ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ამგვარად, აუდიტორის მოსაზრება არ იძლევა სამეურნეო სუბიექტის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის გარანტიას და არც იმას ამტკიცებს, რამდენად ქმედითი და ეფექტიანი აღმოჩნდა ხელმძღვანელობის ძალისხმევა სამეურნეო სუბიექტის საქმეების მართვისთვის. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება მოქმედი კანონმდებლობა მოითხოვდეს, რომ აუდიტორებმა მოსაზრება გამოთქვან სხვა კონკრეტულ საკითხებზეც, კერძოდ, შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე, ან ხელმძღვანელობის ცალკეული ანგარიშის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობაზე. ვინაიდან ასს-ები ასეთ საკითხებთან მიმართებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც ისინი დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს დამატებითი სამუშაოს შესრულება, თუკი მას ეკისრება დამატებითი პასუხისმგებლობა ასეთი მოსაზრების მოწოდებაზე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: მე-4 პუნქტი)

გ2. შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშის წარდგენასთან მიმართებაში. თუმცა, ამგვარი პასუხისმგებლობის ხარისხი, ან მათი აღწერის ხერხი

⁴ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტი 8(გ).

შეიძლება განსხვავდებოდეს იურისდიქციების მიხედვით. ამ განსხვავებების მიუხედავად, ასს-ების შესაბამისი აუდიტი ტარდება იმის დაშვებით (წინაპირობით), რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;
- ბ) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
 - (i) ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
 - (ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და
 - (iii) სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას.

გ3. ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების დადგენას, ნებისმიერი შესაბამისი კანონის თუ სხვა ნორმატიული აქტის გათვალისწინებით;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ამ საფუძვლების შესაბამისად;

- ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისგან მოითხოვს საკითხების განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის დროს, ასევე, სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას. ამგვარი მსჯელობა/განსჯა ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომლის მიზანია, დააკმაყოფილოს:

- ფართო სპექტრის მომხმარებელთა მოთხოვნილებები საერთო ხასიათის ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“); ან
- კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“);

გ5. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირად მოიცავს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ან საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს როგორც სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ისე საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. სხვა წყაროებში შეიძლება მოცემული იყოს სახელმძღვანელო მითითებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს ამგვარ სხვა წყაროებს, ან სულაც შედგებოდეს მხოლოდ ასეთი წყაროებისგან. ზემოაღნიშნულ სხვა წყაროებში შედის:

- საკანონმდებლო და ეთიკური გარემო, მათ შორის, კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები, სასამართლოს გადაწყვეტილებები და პროფესიული ეთიკის ვალდებულებები სააღრიცხვო საკითხებთან მიმართებაში;
- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლებამ-

ოსილების მქონე ინტერპრეტაციები ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე;

- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლება-მოსილების მქონე მოსაზრებები, ახლად წარმოშობილი სააღრიცხვო საკითხების შესახებ;
- ფართოდ აღიარებული და გავრცელებული ზოგადი და დარგთან დაკავშირებული პრაქტიკული მეთოდები; და
- პროფესიული ლიტერატურა აღრიცხვა-ანგარიშგების საკითხებზე.
- იმ შემთხვევაში, თუ წინააღმდეგობაში მოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები და ის წყაროები, საიდანაც შეიძლება მისი გამოყენების შესახებ მითითებების მიღება, ან წყაროები, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, უპირატესობა მიენიჭება ყველაზე მეტი უფლებამოსილების მქონე წყაროს.

გ6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს. მიუხედავად იმისა, რომ ამ საფუძვლებში შეიძლება არ იყოს განსაზღვრული, როგორ უნდა დასაბუთდეს ან გამჟღავნდეს ყველა ოპერაცია ან მოვლენა, როგორც წესი, იგი მოიცავს საკმარის მთავარ პრინციპებს, რომლებიც გამოდგება მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენების საფუძვლად.

გ7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები სამართლიანად წარდგენის საფუძვლებია, ხოლო სხვები - შესაბამისობის საფუძვლები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც, ძირითადად, მოიცავს იმ ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, რომელიც უფლებამოსილი ან აღიარებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი სტანდარტების გამოცემაზე, ხშირად გამიზნულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

გ8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ასევე განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენლობას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი

საფუძვლის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ინფორმაციის მოწოდება ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ. ასეთი საფუძვლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში შევა ბალანსი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი სხვა საფუძვლებისთვის შეიძლება ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს:

- მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტში (სსბასს) - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით*“ - აღნიშნულია, რომ ძირითადი ფინანსური ანგარიშგება არის ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ანგარიშგება, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს სსბასს-ის შესაბამისად;
- ქვემოთ ჩამოთვლილია ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სხვა მაგალითები, რომელთაგან თითოეული მოიცავს შესაბამის შენიშვნებს:
 - ბალანსი;
 - მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, ან ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ;
 - გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება;
 - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
 - ანგარიშგება იმ აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც არ მოიცავს საკუთარ კაპიტალს;
 - საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
 - შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება;
 - ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ, პროდუქციის სახეების მიხედვით.

- გ9. ასს 210 აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.⁵ ასს 800 (გადასინჯული) ეხება სპეციფიკურ საკითხებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.⁶
- გ10. იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობის მიერ დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულების წინაპირობა მნიშვნელოვანია აუდიტის ჩატარებისთვის, აუდიტორს მოეთხოვება, ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს თანხმობა (როგორც აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმების ერთ-ერთი წინაპირობა) იმაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ გ2 პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობები.⁷

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

- გ11. მითითებები სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე სხვა სამეურნეო სუბიექტებისთვის. ამიტომ ამოსავალი წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, რომლის მიხედვითაც ტარდება სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მოიცავდეს სხვა დამატებით პასუხისმგებლობასაც, კერძოდ, პასუხისმგებლობას ოპერაციების განხორციელებასა და საქმიანობის წარმართვაზე კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის ან სამართლებრივი წყაროს შესაბამისად.⁸

აუდიტორული მოსაზრების ფორმა (იხ: მე-8 პუნქტი)

- გ12. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტორული მოსაზრების ფორმა დამოკიდებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების

5. ასს 210 - „აუდიტორული გარიგებების პირობების შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა).

6. ასს 800 - „სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“, მე-8 პუნქტი.

7. ასს 210, პუნქტი 6(ბ).

8. იხილეთ პუნქტი გ59.

უმეტესობა შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას; ასეთი საფუძვლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მოიცავს *წარდგენას*.

- გ13. იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, როგორც, საზოგადოდ, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაშია, ას-
ების მიერ მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს. იმ შემთხვევაში კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია, მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ამ საფუძვლების შესაბამისად. თუ კონკრეტულად სხვა რამ არ იქნება მითითებული, ას-ებში აუდიტორული მოსაზრება გულისხმობს მოსაზრების ორივე ფორმას.

განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტი 13 (ვ))

- გ14. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება სხვა ტერმინები იყოს გამოყენებული სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური რესურსებისა და ვალდებულებების აღსანიშნავად. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის აქტივები და ვალდებულებები და მათ შორის განსხვავებას შეიძლება ეწოდებოდეს საკუთარი კაპიტალი.
- გ15. განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაცია, რომლის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვა დოკუმენტის მითითებით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული, როგორცაა, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ანგარიში ან რისკების ანალიზი. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუ-
ვლები აშკარად არ კრძალავს ამგვარი სხვა დოკუმენტის მითითებას ფინანსურ ანგარიშგებაში, სადაც შეიძლება განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციის ნახვა და ამ დოკუმენტზე მინიშნება სათანადოდ არის გაკეთებული, ასეთი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს წარმოადგენს.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ16. აუდიტორი ექვემდებარება შესაბამის ეთიკურ ნორმებს, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. შესაბამისი ეთიკური ნორმები, როგორც წესი, მოიცავს *ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს* (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის „ა“ და „ბ“ ნაწილებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და ასევე ეროვნულ ნორმებს, რომლებიც ამ კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია.

გ17. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის „ა“ ნაწილი ადგენს პროფესიული ეთიკის ძირითად პრინციპებს, რომლებიც ეხება აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს და უზრუნველყოფს კონცეპტუალურ საფუძვლებს ამ პრინციპების გამოსაყენებლად. ქვემოთ ჩამოთვლილია ის ძირითადი პრინციპები, რომელთა დაცვაც აუდიტორს მოეთხოვება ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს კოდექსით:

- ა) პატიოსნება;
- ბ) ობიექტურობა;
- გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
- დ) კონფიდენციალობა;
- ე) პროფესიული ქცევა.

ბესსს-ის კოდექსის „ბ“ ნაწილი გვიჩვენებს, როგორ ხდება კონცეპტუალური საფუძვლების გამოყენება კონკრეტულ სიტუაციებში.

გ18. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული კოდექსით მოითხოვება, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელი იყოს სამეურნეო სუბიექტისგან, რომლის აუდიტიც ტარდება. ბესსს-ის კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. სამეურნეო სუბიექტისგან აუდიტორის დამოუკიდებლობა იცავს აუდიტორის შესაძლებლობას, ჩამოაყალიბოს აუდიტორული მოსაზრება ისეთი ზემოქმედების გარეშე, რომელსაც შეუძლია ამ მოსაზრების კომპრომენტირება. დამოუკიდებლობა ზრდის აუდიტორის შესაძლებლობას, იმოქმედოს

პატიოსნად, იყოს ობიექტური და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა.

გ19. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი 1 (ხკსს 1), ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც სულ მცირე, ამავე დონის მომთხოვნია, ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, შექმნას და ამუშაოს აუდიტორული გარიგებების ხარისხის კონტროლის საკუთარი სისტემა. ხკსს 1-ში ჩამოყალიბებულია ფირმის პასუხისმგებლობა იმ პოლიტიკისა და პროცედურების შემუშავებაზე, რომელთა მიზანია, ფირმა უზრუნველყოს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ შესაბამის ეთიკურ ნორმებს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.⁹ ასს 220-ში განსაზღვრულია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა შესაბამისი ეთიკურ მოთხოვნებთან მიმართებაში. ამ პასუხისმგებლობაში შედის, სიფრთხილის გამოჩენა, დაკვირვებისა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გამოკითხვების ჩატარების მეშვეობით, რათა მოიპოვოს მტკიცებულებები გარიგების გუნდის წევრების მხრიდან შესაბამისი ეთიკური ნორმების დარღვევის შესახებ; განსაზღვროს სათანადო ზომები იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი გახდება, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა დაარღვიეს შესაბამისი ეთიკური ნორმები და დასკვნა გამოიტანოს მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის თაობაზე.¹⁰ ასს 220-ში აღნიშნულია, რომ გარიგების გუნდს უფლება აქვს, თავისი პასუხისმგებლობის შესრულების დროს, ენდოს შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის სისტემას ხარისხის კონტროლის იმ პროცედურებთან მიმართებაში, რომლებიც დაკავშირებულია ცალკეულ აუდიტორულ გარიგებასთან, თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებულ ინფორმაციაში სხვაგვარი რეკომენდაცია არ არის მოცემული.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ20. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორიცაა მაგალითად:

- აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს;

⁹. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

¹⁰. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტი 2.

- ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით;
- პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმდინიშნებელი იყოს;
- გარემოებები, რომლებიც ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას.

გ21. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:

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

გ22. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, პროფესიულ სკეპტიციზმში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო აუდიტორული მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის ეჭვქვეშ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად ისეთ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს თაღლითობის რისკის ფაქტორები და ერთადერთ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი თანხის შესახებ წარმოადგენს ერთადერთი დოკუმენტი, რომელიც, თავისი ხასიათით, არ გამორიცხავს თაღლითობის შესაძლებლობას.

გ23. აუდიტორს უფლება აქვს, ნამდვილად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. ამის მიუხედავად, აუდიტორს მოეთხოვება, განიხილოს იმ ინფორმაციის სანდოობა, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული

მტკიცებულების სახით.¹¹ იმ შემთხვევებში, თუ არსებობს ეჭვი ინფორმაციის სანდოობის შესახებ ან შესაძლო თაღლითობის სიმკტომები (მაგალითად, თუ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან რომელიმე დოკუმენტის პირობები შეიძლება გაყალბებული იყოს), ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უფრო საფუძვლიანი გამოკვლევა ჩაატაროს და დაადგინოს, რა სახის შესწორებების ან დამატებების შეტანა აუცილებელი აუდიტორულ პროცედურებში აღნიშნული საკითხის გადასაჭრელად.¹²

- გ24. როგორც წესი, აუდიტორმა არ უნდა უგულვებელყოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოცდილებით შეძენილი შეხედულებები. მიუხედავად ამისა, იმის რწმენა, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერი და პატიოსანი ადამიანები არიან, აუდიტორს არ ანთავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით მუშაობის აუცილებლობისგან, არც იმის უფლებას აძლევს, რომ დაკმაყოფილდეს ნაკლებად სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებებით დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს.

პროფესიული განსჯა (მსჯელობა) (იხ: მე-16 პუნქტი)

- გ25. პროფესიულ განსჯას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის სათანადოდ ჩატარებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების, ასს-ებისა და აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმირებული გადაწყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე მორგების გარეშე. კონკრეტულად პროფესიული განსჯა აუცილებელია ისეთი გადაწყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:

- არსებობას და აუდიტორულ რისკს;
- ისეთი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად და აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

¹¹ ხკსს 1, პუნქტები მე-20-25.

¹² ასს 220, პუნქტები მე-9-12.

- იმის შეფასებას, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და საჭიროა თუ არა მეტის გაკეთება ასს-ების მიზნებისა და, მათსადაამე, აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად;
- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების დროს;
- დასკვნების გამოტანას მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შეფასებას.

გ26. აუდიტორის პროფესიული განსჯის (და გადაწყვეტილების მიღების) განმასხვავებელი ნიშან-თვისებაა ის, რომ მას ახორციელებს აუდიტორი - პიროვნება, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება თავისთავად განაპირობებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო კომპეტენციას.

გ27. ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში, პროფესიული განსჯის გამოყენება ეფუძნება აუდიტორისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს. აუდიტის მიმდინარეობისას კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის, ფორმის ფარგლებში ან მის გარეთ, კერძოდ, როგორც ამას მოითხოვს ასს 220¹³, აუდიტორს ეხმარება ინფორმირებული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში.

გ28. პროფესიული განსჯისა შეფასება შესაძლებელია იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა კონკრეტული გადაწყვეტილება აუდიტისა და სააღრიცხვო პრინციპების კომპეტენტურად გამოყენებას და არის თუ არა იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესაფერისი, რომლებიც ცნობილი იყო აუდიტორისთვის აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე.

გ29. პროფესიული განსჯა აუცილებელია აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ასევე საჭიროა მისი სათანადოდ დოკუმენტირება. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის ისეთი დოკუმენტაციის მომზადება, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის,

¹³. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტები მე-7-9

რომ ნებისმიერმა გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც მანამდე არ ჰქონია არანაირი შეხება ამ აუდიტთან, კარგად გაიგოს ის მნიშვნელოვანი პროფესიული გადაწყვეტილებები, რომლებიც მიღებულ იქნა აუდიტის განმავლობაში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებზე დასკვნების გამოტანის დროს.¹⁴ პროფესიული განსჯის გამოყენება არ შეიძლება ისეთი გადაწყვეტილებების დასა-საბუთებლად, რომლებიც, სხვა მხრივ, გამყარებული არ არის გარიგებასთან დაკავშირებული ფაქტებითა და გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი (იხ: მე-5 და მე-17 პუნქტები)

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

გ30. აუდიტორული მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის დასასაბუთებლად. აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დაგროვებადი ხასიათისაა და მათი მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მიმდინარეობის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან. თუმცა, მტკიცებულება შეიძლება იყოს სხვა ინფორმაციაც, რომელიც მოპოვებულია სხვა წყაროებიდან, როგორიცაა წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა დაადგინა, წინა აუდიტის შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის ამ მტკიცებულებების რელევანტურობაზე¹⁵), ან ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და ძველთან ურთიერთობის გაგრძელების შესახებ. სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში და მის გარეთ არსებული სხვა წყაროების გარდა, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებიც აუდიტორული მტკიცებულებების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს სამეურნეო სუბიექტში დასაქმებული ან მის მიერ ხელშეკრულებით დაქირავებული ექსპერტის მიერ. აუდიტორული მტკიცებულება შედგება ინფორმაციისგან, რომელიც ამყარებს და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, ასევე ნებისმიერი ისეთი ინფორ-

¹⁴. ასს 240, პუნქტი 13; ასს 500, პუნქტი 11; ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“, პუნქტები მე-10-11 და მე-16.

¹⁵. ასს 220, მე-18 პუნქტი.

მაციისგან, რომელიც ეწინააღმდეგება აღნიშნულ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის უქონლობაც (მაგალითად, ხელმძღვანელობის უარი რაიმე მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე) იყენებს და ამიტომ ესეც აუდიტორული მტკიცებულებაა. აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს უდიდეს ნაწილს შეადგენს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და შეფასება.

- გ31. აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერთდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობრიობის საზომია. აუდიტორული მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ შეფასებული უზუსტობის რისკები (რაც უფრო მაღალია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით მეტი აუდიტორული მტკიცებულება იქნება აუცილებელი) და ასევე აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულება შეიძლება გახდეს საჭირო). ამასთან, უფრო მეტი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებამ შეიძლება ვერ დააბალანსოს მისი დაბალი ხარისხი.
- გ32. შესაფერისობა აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება. მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომლის დროსაც მოხდა მისი მოპოვება.
- გ33. იმის დადგენა, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რაც აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის საშუალებას მისცემდა, რომლის საფუძველზეც ჩამოაყალიბებდა აუდიტორულ მოსაზრებას, პროფესიული განსჯის საგანია. ასს 500 და სხვა შესაბამისი ასს-ები ადგენს დამატებით მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში და ეხება აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას.

აუდიტორული რისკი

- გ34. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ერთ-ერთი ფუნქცია. რისკების შეფასება ეფუძნება ამ

მიზნისთვის აუცილებელი ინფორმაციის შესაკრებად განკუთვნილ აუდიტორულ პროცედურებსა და აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში მოპოვებულ მტკიცებულებებს. რისკების შეფასება უფრო პროფესიული განსჯის საგანია, ვიდრე მისი ზუსტი საზომი.

გ35. ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორულ რისკში არ იგულისხმება რისკი იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება გამოთქვას მოსაზრება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია, როდესაც სინამდვილეში არ იყო მცდარი. ასეთი რისკი ჩვეულებრივ უმნიშვნელოა. უფრო მეტიც, აუდიტორული რისკი ტექნიკური ტერმინია, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ჩატარების პროცესთან; იგი არ ეხება აუდიტორის საქმიანობასთან დაკავშირებულ ისეთ რისკებს, როგორიცაა დანაკარგების რისკი, რომელსაც იწვევს სასამართლო პროცესი, პრესაში გამოქვეყნებული უარყოფითი პუბლიკაციები ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით წარმოშობილი სხვა მოვლენები.

არსებითი უზუსტობის რისკები

გ36. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება არსებობდეს ორ დონეზე:

- მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და
- მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

გ37. არსებითი უზუსტობის რისკები მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ეხება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ყოვლისმომცველია მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და, სავარაუდოდ, ბევრ მტკიცებაზე ახდენს გავლენას.

გ38. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს იმ დამატებითი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზნის მისაღწევად აუდიტორები იყენებენ სხვადასხვა მეთოდს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს ისეთი მოდელი, რომელიც გამოხატავს აუდიტორული რისკის კომპონენტების ზოგად ურთიერთკავშირს მათემატიკური თვალსაზრისით, რათა იპოვოს შეუმჩნეველობის რისკის მისაღები დონე. ზოგი აუდიტორი ასეთი

მოდელის გამოყენებას მისაღებად მიიჩნევს აუდიტორული
პროცედურების დაგეგმვის დროს.

- გ39. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი
კომპონენტისგან: თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკისგან.
თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი წარმოადგენს სამეურნეო
სუბიექტის რისკებს; ისინი არსებობენ ფინანსური ანგარიშგების
აუდიტისგან დამოუკიდებლად.
- გ40. თანდაყოლილი რისკი უფრო მაღალია ზოგიერთი მტკიცებისათვის და
მასთან დაკავშირებული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა
ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის, ვიდრე სხვებისთვის.
მაგალითად, თანდაყოლილი რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს
რთული გამოთვლების დროს, ან ზოგიერთი ანგარიშისთვის, რომელიც
შედგება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებიდან მიღებული თანხებისგან,
რომლებიც საჭიროებს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობის
შეფასებას. თანდაყოლილ რისკზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი
გარემო პირობებიც, რომლებიც წარმოშობს ბიზნესის რისკებს.
მაგალითად, ტექნოლოგიურმა მიღწევებმა შეიძლება გამოიწვიოს
რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის მორალური ცვეთა, რაც
გამოიწვევს მარაგის გადაჭარბებულად შეფასებას. სამეურნეო
სუბიექტსა და მის გარემოში მოქმედმა ფაქტორებმა, რომლებიც
უკავშირდება რამდენიმე ან ყველა კატეგორიის ოპერაციას, ანგარიშის
ნაშთებსა თუ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნას,
შეიძლება გავლენა იქონიოს რომელიმე კონკრეტულ მტკიცებასთან
დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკზე. ასეთ ფაქტორებში შეიძლება
შედიოდეს, მაგალითად საქმიანობის გასაგრძელებლად საჭირო
საკმარისი საბრუნავი კაპიტალის უქონლობა, ან დარგის მაჩვე-
ნებლების გაუარესება, რაც იწვევს დიდი რაოდენობის საწარმოთა
წარუმატებლობას.
- გ41. კონტროლის რისკი შიდა კონტროლის საპროექტო კონსტრუქციის
(სტრუქტურის), მისი დანერგვისა და მუშაობის ეფექტიანობის
ფუნქციაა, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ისეთ გამოვლენილ
რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სამეურნეო
სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისი
მიზნების მიღწევას. თუმცა, შიდა კონტროლს, მისთვის დამახა-
სიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შეუძლია მხოლოდ
ფინანსური ანგარიშგების არსებითი რისკების შემცირება და არა მათი
აღმოფხვრა, თუნდაც საუკეთესო კონსტრუქცია ჰქონდეს და
ეფექტიანად მუშაობდეს. ამ შეზღუდვებში შედის, მაგალითად,
ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით განპირობებული შეცდომების

შესაძლებლობა, ან იმის შესაძლებლობა, რომ მოხდება კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ფარული გარიგებით ან არასათანადო მმართველობითი გადაწყვეტილების გამო. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის კონტროლის რისკი. ასს-ები განსაზღვრავს პირობებს, რომლის დროსაც აუდიტორს მოეთხოვება, ან უფლება აქვს, აირჩიოს კონტროლის მექანიზმების მუშაობის ეფექტიანობის შემოწმება ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრის დროს.¹⁶

გ42. საზოგადოდ, ასს-ებში ცალ-ცალკე არ არის განხილული თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, არამედ ეს რისკები გაერთიანებულია ერთ კატეგორიაში „არსებითი უზუსტობის რისკები“. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია ცალ-ცალკე და ერთადაც შეაფასოს თანდაყოლილი ან კონტროლის რისკები, იმისდა მიხედვით, აუდიტის ჩატარების რომელ ტექნიკასა და მეთოდოლოგიას ანიჭებს უპირატესობას და რა პრაქტიკულ მიზნებს ისახავს. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება გამოისახოს რაოდენობრივად, მაგალითად პროცენტებში, ან არარაოდენობრივად. ნებისმიერ შემთხვევაში, გაცილებით მნიშვნელოვანია იმის აუცილებლობა, რომ აუდიტორმა სათანადოდ შეაფასოს რისკები, ვიდრე ის განსხვავებული მდგომარეობები, რომლებსაც გამოიყენებს მათ შესაფასებლად.

გ43. ასს 315 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების საკითხებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

შეუმჩნევლობის რისკი

გ44. აუდიტორული რისკის მოცემული დონის პირობებში, შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე უკუპროპორციულ დამოკიდებულებაშია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან მტკიცების დონეზე. მაგალითად, რაც უფრო დიდია არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლის არსებობაშიც დარწმუნებულია აუდიტორი, მით უფრო ნაკლებია შეუმჩნევლობის რისკის დონე, რომელიც შეიძლება მისაღები იყოს აუდიტორისთვის და, შესაბამისად, მით უფრო დამაჯერებელი უნდა იყოს აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი აუდიტორული მტკიცებულება.

¹⁶ ასს 230, მე-8 პუნქტი.

გ45. შეუმჩნევლობის რისკი უკავშირდება იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებსაც განსაზღვრავს აუდიტორი აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. ამიტომ შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტორული პროცედურისა და აუდიტორის მიერ მისი გამოყენების ეფექტიანობის ფუნქციაა. ქვემოთ ჩამოთვლილი შემდეგი საკითხები:

- ადეკვატური დაგეგმვა;
- გარიგების გუნდში პერსონალის სათანადოდ ჩართვა;
- პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება; და
- შესრულებული აუდიტის სამუშაოთა ზედამხედველობა და მიმოხილვა

აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული პროცედურებისა და მათი გამოყენების ეფექტიანობის გაზრდაში და ამცირებს იმის ალბათობას, რომ აუდიტორი არასათანადო აუდიტორულ პროცედურას შეარჩევს, არასწორად გამოიყენებს შესაფერის აუდიტორულ პროცედურას, ან არასწორ ინტერპრეტაციას მისცემს აუდიტის შედეგებს.

გ46. ასს 300¹⁷ და ასს 330 ადგენს მოთხოვნებსა და უზრუნველყოფს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირების შესახებ. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შესაძლებელია მხოლოდ შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება და არა მისი მთლიანად აღმოფხვრა. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის შეუმჩნევლობის რისკი.

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები

გ47. აუდიტორისგან არ მოელიან და არც არის შესაძლებელი აუდიტორული რისკის ნულამდე შემცირება. ამიტომ აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის აბსოლუტური რწმუნების მოპოვებას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტორული მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები და ასაბუთებს აუდიტორულ მოსაზრებას, მხოლოდ დასკვნის საფუძველად

¹⁷ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-9 პუნქტი.

გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. აუდიტის
თანდაყოლილი შეზღუდვები წარმოიშობა:

- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათიდან;
- აუდიტორული პროცედურების ხასიათიდან; და
- იმის საჭიროებიდან, რომ აუდიტი ჩატარდეს ზომიერად მისაღებ
ვადებში და ზომიერი დანახარჯებით.

ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი

გ48. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის
მსჯელობასა და გარკვეული გადაწყვეტილებების მიღებას ფინანსური
ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების
მისასადაგებლად სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და
გარემოებებისთვის. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების ბევრი
მუხლი შეიცავს სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს, შეფასებებს ან
გარკვეული დონის განუსაზღვრელობას და, სავარაუდოდ, შეიძლება
არსებობდეს სხვადასხვა მისაღები ინტერპრეტაცია, ან გადაწყვე-
ტილებები. აქედან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ
მუხლს ახასიათებს ცვალებადობის თანდაყოლილი დონე, რომლის
აღმოფხვრაც შეუძლებელია დამატებითი აუდიტორული პროცედუ-
რების ჩატარებით. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში ასე ხდება გარკვეულ
სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში. მიუხედავად ამისა, ას-ები
მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს
იმას, დასაბუთებულია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური
ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მასთან
დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების კონტექსტში,
ასევე სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ
ასპექტებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მსჯელობაში შესაძლო
მიკერძოების ნიშნებს.¹⁸

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი

გ49. აუდიტორის შესაძლებლობაზე, მოიპოვოს აუდიტორული მტკი-
ცებულებები, გავლენას ახდენს პრაქტიკული და იურიდიული
შეზღუდვები. მაგალითად:

- არსებობს იმის ალბათობა, რომ ხელმძღვანელობამ ან სხვებმა ვერ
შეძლონ, განზრახ ან უნებლიედ, ისეთი სრულყოფილი ინფორ-

¹⁸ ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“, პუნქტები
მე-7-17.

მაციის მიწოდება, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ან მოთხოვნილია აუდიტორის მიერ. შესაბამისად, აუდიტორი ვერ იქნება დარწმუნებული ინფორმაციის სისრულეში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მას ჩატარებული აქვს აუდიტორული პროცედურები რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ მოიპოვა ყველა სათანადო ინფორმაცია;

- თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს შენიღბვის მიზნით შემუშავებულ რთულ და გულმოდგინედ ორგანიზებულ გეგმებს. ამიტომ აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად გამოყენებული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება ეფექტური არ იყოს რაიმე წინასწარგანზრახული უზუსტობის გამოსავლენად, რომელშიც შედის, მაგალითად ფარული გარიგება ისეთი დოკუმენტაციის გასაყალბებლად, რომელმაც შეიძლება აუდიტორი დააჯეროს აუდიტორული მტკიცებულების რეალობაში, ამ დროს კი არ იყოს რეალური. აუდიტორს არ გაუვლია არც სპეციალური სწავლება და არც ევალება, რომ იყოს ექსპერტი დოკუმენტების ნამდვილობის დამტკიცებაში;
- აუდიტი არ არის სავარაუდო სამართალდარღვევების ოფიციალური მოკვლევა. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს არ გააჩნია შესაბამისი იურიდიული უფლებები, როგორიცაა გამოძიების უფლება, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ასეთი გამოკვლევისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა და სარგებლიანობის და დანახარჯების დაბალანსება

გ50. სირთულის, დროის ან დანახარჯების საკითხი თავისთავად არ წარმოადგენს აუდიტორისთვის იმის გამამართლებელ საფუძველს, რომ არ ჩატაროს რაიმე ისეთი აუდიტორული პროცედურა, რომელსაც ალტერნატივა არ გააჩნია, ან დაკმაყოფილდეს ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტორული მტკიცებულებით. აუდიტის სათანადო დაგეგმვა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო საკმარისი დროისა და რესურსების უზრუნველყოფაში. მიუხედავად ამისა, ინფორმაციის რელევანტურობა და, მაშასადამე, მისი ღირებულებაც დროთა განმავლობაში მცირდება და საჭირო ხდება დაბალანსების მიღწევა ინფორმაციის საიმედოობასა და მის მომზადებაზე გაწეულ დანახარჯს შორის. აღნიშნული მოსაზრება აღიარებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში (იხ. მაგალითად, ბასსს-ის მიერ გამოცემული „*ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები*“). ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მოელიან, რომ აუდიტორი

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს ზომიერად მისაღებ ვადასა და ზომიერი დანახარჯების პირობებში, რადგან გაცნობიერებული აქვთ, რომ შეუძლებელია ყველანაირი არსებული ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმება, ან ყოველი საკითხის დეტალურად შესწავლა იმის დაშვებით, რომ ინფორმაცია მცდარი ან გაყალბებულია, საწინააღმდეგოს დამტკიცებამდე.

გ51. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, აუდიტორმა:

- იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ ეფექტურად ჩატარდეს;
- აუდიტორული შემოწმება მიმართოს ისეთი სფეროებისკენ, სადაც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა, ხოლო ნაკლები ძალისხმევა დახარჯოს სხვა სფეროებზე; და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები.

გ52. გ51 პუნქტში აღწერილი მიდგომების გათვალისწინებით, ასს-ები შეიცავს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის აუცილებელ მოთხოვნებს და აუდიტორს ავალდებულებს, რომ სხვასთან, ერთად:

- მან შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის საფუძველი, რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და მასთან დაკავშირებული სამუშაოების ჩატარების გზით;¹⁹ და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები ისეთნაირად, რომ აუდიტორი უზრუნველყოფილი იყოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოტანისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლით.²⁰

სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის თანდაყოლილ შეზღუდვებზე

გ53. კონკრეტული მტკიცებების ან განსახილველი საკითხების შემთხვევაში, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს თანდაყოლილი შეზღუდვების

^{19.} ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

^{20.} ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტორ“ და ასს 700 - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, მე-12 პუნქტი.

შესაძლო ზეგავლენას აუდიტორის მხრიდან არსებითი უზუსტობების
გამოვლენის შესაძლებლობაზე. ასეთ მტკიცებებში ან განსახილველ
საკითხებში შედის:

- თაღლითობა, განსაკუთრებით მაღალი თანამდებობის პირების
მონაწილეობით ან ფარული გარიგება. დამატებითი ინფორ-
მაციისთვის იხ. ასს 240;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების
არსებობა და სისრულე. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს
550;²¹
- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევები. დამატებითი ინფორ-
მაციისთვის იხ. ასს 250;²²
- ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომელთა ზემოქმედების გამო,
შეიძლება მომავალში სამეურნეო სუბიექტი აღარ იყოს ფუნქცი-
ონირებადი საწარმო. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 570.²³

შესაბამისი ასს-ები ადგენს იმ კონკრეტულ აუდიტორულ
პროცედურებს, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება თანდაყოლილი
შეზღუდვების ზეგავლენის შესუსტებაში.

გ54. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი
რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური
ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი
სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად.
აქედან გამომდინარე, ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან
შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენა
შემდგომში, თავისთავად, არ მიუთითებს იმაზე, რომ აუდიტი ვერ
ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი
შეზღუდვები არ არის იმის გამამართლებელი საბუთი, რომ აუდიტორს
შეუძლია ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტორული მტკიცებუ-
ლებებით დაკმაყოფილება. აუდიტორმა აუდიტი ჩაატარა თუ არა
ასს-ების შესაბამისად, დგინდება კონკრეტულ გარემოებებში
ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებით, ამ პროცედურების
შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმა-
რისობითა და შესაფერისობით და აუდიტორის დასკვნის მიზან-

²¹ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები მე-5-10.

²² ასს 330; ასს 500; ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“; ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

²³ ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“.

შეწონილობით, რაც დამოკიდებულია ამ მტკიცებულებების შეფა-
სებაზე აუდიტორის საერთო მიზნების ფონზე.

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

ასს-ების ხასიათი (იხ: მე-18 პუნქტი)

- გ55. ასს-ები, ერთად აღებული, აუდიტორს უზრუნველყოფს სტან-
დარტებით, რომლებიც მას ესაჭიროება საერთო მიზნების შესასრუ-
ლებლად. ასს-ები ეხება აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობებს,
ასევე მოიცავს სხვა საკითხებს, რომლებიც აუდიტორმა უნდა
გაითვალისწინოს კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებაში თავისი
პასუხისმგებლობის შესასრულებლად.
- გ56. ამა თუ იმ კონკრეტული ასს-ის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის
თარიღი და მისი გამოყენების შესაძლებლობის რაიმე კონკრეტული
შეზღუდვა გარკვევით არის ხაზგასმული ცალკეულ ასს-ში. თუ
კონკრეტულ ასს-ში სხვა რამ არ არის მითითებული, აუდიტორს ამა
თუ იმ ასს-ის გამოყენების უფლება აქვს მასში მითითებულ ძალაში
შესვლის თარიღამდეც.
- გ57. აუდიტის ჩატარების დროს, ასს-ების მოთხოვნების დაცვის გარდა,
აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს საკანონმდებლო მოთხოვნების
დაცვაც. ასს-ები არ აუქმებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის
მარეგულირებელ კანონს ან სხვა ნორმატიულ აქტს. იმ შემთხვევაში,
თუ ასეთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნები
განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან, მართო ამ კანონის ან
ნორმატიული აქტის მიხედვით ჩატარებული აუდიტი ავტომატურად
ვერ ჩაითვლება ასს-ების შესაბამისად.
- გ58. შესაძლებელია, რომ აუდიტორი აუდიტს ერთდროულად ატარებდეს,
როგორც ასს-ების, ასევე კონკრეტული იურისდიქციის, ან ქვეყნის
აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება
აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა თითოეული შესაფერისი ასს-
ის მოთხოვნების დაცვის გარდა დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს
ამ იურისდიქციის ან ქვეყნის სტანდარტების მოთხოვნების შესას-
რულებლად.

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

- გ59. ასს-ები გამოდგება სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდი-
ტისთვისაც. თუმცა, სახელმწიფო სექტორში მოქმედი აუდიტორის
პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული
აუდიტის ჩატარების დავალებამ, ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო
სუბიექტის ვალდებულებებმა, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ

კანონიდან ან სხვა ნორმატიული აქტიდან, ან სხვა უფლებამოსილი წყაროდან (მაგალითად, სამინისტროს დირექტივებიდან, მთავრობის პოლიტიკის მოთხოვნებიდან, ან საკანონმდებლო ორგანოების გადაწყვეტილებებიდან), რომელთა მოქმედების სფერო შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. ამგვარ დამატებით პასუხისმგებლობას არ ითვალისწინებს ასს-ები. ამ საკითხებს შეიძლება მოიცავდეს აუდიტის უმაღლესი ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაციის ან ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოების ოფიციალური დოკუმენტები, ან აუდიტის სამთავრობო სტრუქტურების მიერ შემუშავებული მითითებები.

ასს-ების შინაარსი (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ60. მიზნებისა და მოთხოვნების გარდა (ასს-ებში მოთხოვნები გამოხატულია სიტყვის „უნდა“ გამოყენებით), ნებისმიერი ასს შეიცავს შესაბამის მითითებებს, სახელწოდებით „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“. სტანდარტს შეიძლება ჰქონდეს ასევე შესავალი, რომელიც უზრუნველყოფს კონკრეტულ კონტექსტს მოცემული ასს-ის სათანადოდ გაგებისთვის და ასევე განმარტებების ნაწილი. ამგვარად, ამა თუ იმ ასს-ში მოცემული მიზნების გაგებასა და მისი მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებასთან დაკავშირებულია ასს-ის მთლიანი ტექსტი.

გ61. აუცილებლობის შემთხვევაში, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემულია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების დამატებითი ახსნა და მათ შესასრულებლად საჭირო მითითებები. კერძოდ, ეს მასალა შეიძლება:

- უფრო ზუსტად განმარტავდეს, რას ითვალისწინებს ესა თუ ის მოთხოვნა ან რას უნდა შეეხოს იგი;
- შეიცავდეს ისეთი პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს.

მართალია, ამგვარი მითითებები თავისთავად არ წარმოადგენს სავალდებულო მოთხოვნას, მაგრამ მათი ცოდნა აუცილებელია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად. განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ შეიძლება ასევე უზრუნველყოფდეს ამოსავალ/ზოგად ინფორმაციას ასს-ში განხილული საკითხების შესახებ.

გ62. დანართები შეადგენს განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ ნაწილს. ამა თუ იმ დანართის მიზანი და

სავარაუდო გამოყენება აღწერილია შესაბამისი ასს-ის ტექსტში, ან თვით დანართის სათაურსა და შესავალში.

გ63. საჭიროების მიხედვით, შესავალში შეიძლება აღწერილი იყოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

- ასს-ის მიზანი და მოქმედების სფერო, მათ შორის, რა კავშირი არსებობს ამ ასს-სა და სხვა ასს-ებს შორის;
- ასს-ის განსახილველი საგანი;
- აუდიტორისა და სხვა პირების შესაბამისი პასუხისმგებლობა კონკრეტული ასს-ის განსახილველ საგანთან მიმართებაში;
- ასს-ის შედგენის კონტექსტი/კონკრეტული მიზანი.

გ64. ამა თუ იმ ასს-ში ერთ-ერთ ცალკე ნაწილში, სათაურით „განმარტებები“, შეიძლება შედიოდეს ტერმინების მნიშვნელობების აღწერა, რომლებიც დაკავშირებულია ასს-ების მიზნებთან. მათი დანიშნულებაა ასს-ების ერთგვაროვნად გამოყენებასა და ინტერპრეტაციაში დახმარება და განკუთვნილი არ არის ისეთი განმარტებების გასაუქმებლად, რომლებიც შეიძლება დადგენილი იყოს სხვა მიზნებისთვის კანონმდებლობით ან სხვა წყაროებში. თუკი სხვაგვარად არ იქნება მითითებული, ამ ტერმინებს ექნებათ ერთი და იგივე მნიშვნელობები მთელ ასს-ებში. ბსფ-ის მიერ გამოცემულ *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარში* შეტანილი ტერმინების გლოსარი, რომელიც ეხება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ საერთაშორისო სტანდარტებს, მოიცავს ასს-ებში განმარტებული ტერმინების სრულყოფილ ჩამონათვალს. მასში ასევე შეტანილია ასს-ებში გამოყენებული სხვა ტერმინების აღწერაც, რაც ხელს უწყობს მათ ერთგვაროვან ინტერპრეტაციასა და თარგმნას.

გ65. სადაც შესაფერისია, ამა თუ იმ ასს-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში აღწერილია მცირე სამეურნეო სუბიექტებისა და სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის დამახასიათებელი თავისებურებები. ეს აუდიტორს ეხმარება კონკრეტული ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში ზემოაღნიშნული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ ამ სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება მხოლოდ ასს-ების მოთხოვნების გამოყენებითა და დაცვით.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ66. მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი თავისებურებების განსაზღვრის მიზნით, „მცირე სამეურნეო სუბიექტი“ აღნიშნავს ისეთ სამეურნეო სუბიექტს, რომელსაც, როგორც წესი, გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები:

- ა) მესაკუთრისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციების კონცენტრირება რამდენიმე პირის ხელში (ხშირ შემთხვევაში, ეს არის ერთადერთი პირი – ფიზიკური პირი ან სხვა საწარმო – რომელიც ფლობს სამეურნეო სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და
- ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი ნიშანი:
 - (i) პირდაპირი ან მარტივი ოპერაციები;
 - (ii) სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების სიმარტივე;
 - (iii) საქმიანობის სახეების მცირე რიცხვი და ცალკეული სახეობის საქმიანობაში პროდუქციის მცირე რიცხვი;
 - (iv) შიდა კონტროლის მექანიზმების მცირე რაოდენობა;
 - (v) მართვის მცირე რაოდენობის დონეები, რომელთა ვალდებულებებშიც შედის ფართო სპექტრის კონტროლის საშუალებები; და
 - (vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი მოვალეობების ფართო სპექტრით.

ეს ხარისხობრივი მახასიათებლები ყოვლისმომცველი არ არის, არ ეხება მხოლოდ მცირე სამეურნეო სუბიექტებს და აუცილებელი არ არის, ყველა მცირე სამეურნეო სუბიექტს ჰქონდეს ყველა ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებელი.

გ67. ასს-ებში შეტანილი განყოფილება „მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები“, ძირითადად, შემუშავებულია სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული. თუმცა, ზოგიერთი მოსაზრება შეიძლება გამოდგეს მცირე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტშიც.

გ68. ასს-ები ეხება მცირე სამეურნეო სუბიექტის ისეთ მფლობელს, რომელიც ყოველდღიურად მონაწილეობს საწარმოს მართვაში „მესაკუთრე-მმართველის“ რანგში.

ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ69. ყოველი ასს შეიცავს ერთ ან მეტ ისეთ მიზანს, რომელიც უზრუნველყოფს კავშირის სტანდარტის მოთხოვნებსა და აუდიტორის საერთო მიზნებს შორის. ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორის ყურადღება გაამახვილოს მოცემული ასს-ის სასურველ შედეგზე და, ამავე დროს, საკმაოდ სპეციფიკურიც უნდა იყოს, რათა დაეხმაროს აუდიტორს:

- იმის გაგებაში, რისი გაკეთებაა საჭირო და, სადაც აუცილებელია, იმის განსაზღვრაში, როგორ უნდა იმოქმედოს აუდიტორმა კონკრეტულად; და
- იმის დადგენაში, სტანდარტის მიზნების მისაღწევად, საჭიროა თუ არა უფრო მეტის გაკეთება კონკრეტულ აუდიტში.

გ70. სტანდარტის მიზნები განხილულ უნდა იქნეს აუდიტორის საერთო მიზნებთან მიმართებით, როგორც აღნიშნულია მოცემული ასს-ის მე-11 პუნქტში. აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაზე და აუდიტის ცალკეული მიზნის შესრულების შესაძლებლობაზეც ერთნაირი დონით ზემოქმედებს აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები.

გ71. ამ მიზნების გამოყენების დროს, აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების გათვალისწინება. ამის მიზეზი ისაა, რომ როგორც ნაჩვენებია გ55 პუნქტში, ასს-ები, ზოგ შემთხვევაში, ეხება ზოგად პასუხისმგებლობას და, სხვა შემთხვევებში, - ამ პასუხისმგებლობების გამოყენებას კონკრეტული საკითხების მიმართ. მაგალითად, წინამდებარე ასს აუდიტორისგან მოითხოვს, რომ მან იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით; ეს აუცილებელია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების ყველა ასპექტში, მაგრამ არ მეორდება, როგორც ყოველი ასს-ის მოთხოვნა. უფრო კონკრეტულად თუ ვიტყვით, ასს 315 (გადასინჯული) და ასს 330, სხვასთან ერთად, შეიცავს ისეთ მიზნებსა და მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები და განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. შესაბამისად, აღნიშნული მიზნები და მოთხოვნები გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ესა თუ ის ასს, რომელიც ეხება აუდიტის სპეციფიკურ ასპექტებს (მაგალითად, ასს 540), შეიძლება გავრცელდეს იმაზეც, თუ როგორ უნდა მოხდეს ისეთი ასს-ების, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული) და ასს 330, მიზნებისა და მოთხოვნების გამოყენება მოცემული ასს-ის საგანთან მიმართებაში, მაგრამ ისე, რომ არ იმეორებდეს მათ. ამგვარად, ასს 540-ის მიზნების

შესრულების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს სხვა შესაბამისი ასს-ების მიზნებსა და მოთხოვნებს.

მიზნების გამოყენება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების საჭიროების დასადგენად (იხ. პუნქტი 21(ა))

გ72. ასს-ების მოთხოვნები ისეთნაირადაა შემუშავებული, რომ აუდიტორს საშუალება ჰქონდეს, შეასრულოს ასს-ებში მითითებული მიზნები და, შესაბამისად, აუდიტორის საერთო მიზნებიც. ამგვარად, იგულისხმება, რომ აუდიტორის მიერ ასს-ების მოთხოვნების სათანადო გამოყენება უზრუნველყოფს აუდიტორის მხრიდან ამ მიზნების შესრულებისთვის საჭირო საკმარის საფუძველს. თუმცა, იმის გამო, რომ აუდიტზე გარიგებებთან დაკავშირებული გარემოებები ძირითადად განსხვავებულია და ყველა ამგვარი გარემოების ზუსტად პროგნოზირება შეუძლებელია ასს-ებში, აუდიტორს ევალება ისეთი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა, რომლებიც აუცილებელია ასს-ების მოთხოვნებისა და მიზნების შესასრულებლად. გარიგებასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში, შეიძლება არსებობდეს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, სხვა დამატებითი აუდიტორული პროცედურებიც ჩაატაროს სტანდარტში მითითებული მიზნების შესრულებისთვის.

მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები (იხ: პუნქტი 21(ბ))

გ73. აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ების მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორის საერთო მიზნების კონტექსტში. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორული მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი, მაშინ მას 21(ბ) პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად უფლება აქვს, გამოიყენოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი მიდგომა:

- შეაფასოს, მოპოვებულია, ან მოპოვებული იქნება თუ არა ასს-ების მოთხოვნების დაცვის შედეგად დამატებით რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულებები;
- შესრულებულ სამუშაოზე განავრცოს ერთი ან მეტი მოთხოვნა; ან
- ჩაატაროს სხვა ისეთი პროცედურები, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია კონკრეტულ გარემოებებში.

თუ, სავარაუდოდ, არც ერთი ზემოთ განხილული მიდგომის გამოყენება არ იქნება პრაქტიკული ან შესაძლებელი კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას. ასეთ შემთხვევაში კი, აუდიტორს ასს-ების შესაბამისად მოეთხოვება, განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორის დასკვნაზე და აუდიტორის მიერ მოცემული გარიგების დასრულების შესაძლებლობაზე.

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

შესაბამისი მოთხოვნები (იხ: 22-ე პუნქტი)

გ74. ზოგ შემთხვევაში, ესა თუ ის ასს (და, ამის გამო, ყველა მისი მოთხოვნაც) შეიძლება არ იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. მაგალითად, თუ რომელიმე სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია შიდა კონტროლის არანაირი სამსახური/განყოფილება, მაშინ მისთვის არაფერი იქნება შესაფერისი ასს 610-იდან (გადასინჯული 2013 წელს)²⁴.

გ75. ამა თუ იმ შესაფერისი ასს-ის ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს პირობითი მოთხოვნები. პირობითი მოთხოვნა მაშინ იქნება კონკრეტული აუდიტის შესაფერისი, როდესაც არსებობს მოთხოვნაში გათვალისწინებული გარემოებები და თვითონ პირობაც არსებობს. საზოგადოდ, ამა თუ იმ მოთხოვნის პირობითობა შეიძლება აშკარად იყოს გამოხატული, ან იგულისხმებოდეს. ასე, მაგალითად:

- აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირების მოთხოვნა, თუ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას²⁵, წარმოადგენს აშკარად გამოხატულ პირობით მოთხოვნას;
- მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტის დროს შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს²⁶, რაც დამოკიდებულია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე; მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენასა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო

²⁴ ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

²⁵ ასს 570 - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

²⁶ ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, მე-2 პუნქტი.

საფუძვლების შესაბამისად²⁷, დამოკიდებულია ამ საფუძვლების მიერ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნაზე ან ნებართვაზე და წარმოადგენს ნაგულისხმევ პირობით მოთხოვნებს.

ზოგ შემთხვევაში, ასს-ების ესა თუ ის მოთხოვნა შეიძლება შეპირობებული იყოს მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილი რომელიმე მოთხოვნით. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს აუდიტის გარძელებაზე უარის თქმა *იმ შემთხვევაში, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით*, ან აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს რაღაცის გაკეთება, *თუკი კანონმდებლობით არ იქნება აკრძალული*. სხვადასხვა იურისდიქციის თავისებურებების გათვალისწინებით, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ნებართვა ან აკრძალვა შეიძლება იყოს აშკარად გამოხატული ან ნაგულისხმევი.

ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ76. ასს 230 ადგენს დოკუმენტაციის მოთხოვნებს ისეთი გამონაკლისი გარემოებებისთვის, როდესაც აუდიტორი არღვევს რომელიმე შესაფერის მოთხოვნას.²⁸ ასს-ები არ მოითხოვს ისეთი მოთხოვნის დაცვას, რომელიც კონკრეტული აუდიტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი არ არის.

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ77. შესრულდა თუ არა სტანდარტის ესა თუ ის მიზანი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. განსჯის დროს აუდიტორი მხედველობაში იღებს ასს-ების მოთხოვნების დაცვით ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებს და იმის შეფასებას, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და ასს-ების მიზნების მისაღწევად აუცილებელია თუ არა უფრო მეტის გაკეთება აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში. შესაბამისად, ისეთ გარემოებებში, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სტანდარტის ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება, შედის გარემოებები:

²⁷ ასს 705 - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“, მე-13 პუნქტი.

²⁸ ასს 265 - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*“, მე-9 პუნქტი.

- რომლებიც აუდიტორს ხელს უშლის ამა თუ იმ ასს-ის სათანადო მოთხოვნების დაცვაში;
- რომელთა გამო აუდიტორისთვის არაპრაქტიკული ან შეუძლებელი ხდება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, ან დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, რაც აუცილებლად მიიჩნევა სტანდარტის მიზნების გამოყენებიდან გამომდინარე 21-ე პუნქტის შესაბამისად, მაგალითად, არსებულ აუდიტორულ მტკიცებულებასთან დაკავშირებული რაიმე შეზღუდვის გამო.

გ78. აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც აკმაყოფილებს ასს 230-ის მოთხოვნებს და სხვა შესაფერისი ასს-ების მიერ დოკუმენტაციისთვის დადგენილ კონკრეტულ მოთხოვნებს, უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს აუდიტორის მიერ გამოტანილი იმ დასკვნის საფუძვლის შესახებ, რომელიც შეეხება აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებას. მართალია, აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა ცალკე სახით დოკუმენტურად დააფიქსიროს (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარში) ცალკეული მიზნის შესრულების ფაქტი, მაგრამ დოკუმენტაცია ამა თუ იმ მიზნის შეუსრულებლობის შესახებ აუდიტორს ეხმარება იმის შეფასებაში, შეუშალა თუ არა ხელი ამან აუდიტორს საერთო მიზნების მიღწევაში.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 210

აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4-5

მოთხოვნები

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები	6-8
აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	9-12
განმეორებითი აუდიტი	13
დათანხმება აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე	14-17
გარიგებაზე დათანხმების დროს გასათვალისწინებელი დამატებითი მოსაზრებები	18-21

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	გ1
აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები	გ2-გ21
აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	გ22-გ29
განმეორებითი აუდიტი	გ30

დათანხმება აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე	გ31-გ35
გარიგებაზე დათანხმების დროს გასათვალისწინებელი დამატებითი მოსაზრებები	გ36-გ39
1-ლი დანართი: აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში	
მე-2 დანართი: ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრა	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმებაზე ხელმძღვანელობასთან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ამ პასუხისმგებლობაში შედის იმის დადგენა, რომ არსებობს აუდიტის გარკვეული წინაპირობები, რომლებზეც პასუხისმგებლობა აკისრია ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. ასს 220¹ ეხება გარიგებაზე დათანხმების ისეთ ასპექტებს, რომლებიც აუდიტორზეა დამოკიდებული. (იხ. პუნქტი გ1)

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, დაეთანხმოს აუდიტის ჩატარების წინადადებას ან გააგრძელოს აუდიტის ჩატარება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც შეთანხმებული იქნება ძირითადი პირობები, რომლის საფუძველზეც უნდა ჩატარდეს აუდიტი. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა:
 - ა) დაადგინოს, არსებობს თუ არა აუდიტის წინაპირობები; და
 - ბ) დაადასტუროს, რომ აუდიტორული გარიგების პირობები ერთნაირად ესმით აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

აუდიტის წინაპირობები – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანხმობა მათი პასუხისმგებლობის ამოსავალ დაშვებაზე², რომლის

¹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.

² ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-13 პუნქტი.

საფუძველზეც ტარდება ესა თუ ის აუდიტი.

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ტექსტის შემდეგ ნაწილში ტერმინის „ხელმძღვანელობა“ ქვეშ უნდა იგულისხმოდეს „ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“.

მოთხოვნები

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები

6. იმისათვის, რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა უნდა:
- ა) განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები; და (იხ: პუნქტები გ2-გ10)
 - ბ) ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს იმის თანხმობა, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა: (იხ: პუნქტები გ11-გ14, გ21))
 - (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე; (იხ: პუნქტი გ15)
 - (ii) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და (იხ: პუნქტები გ16-გ19)
 - (iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
 - ა. ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
 - ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს; და
 - გ. სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას.

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმებამდე

7. იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეთავაზებული აუდიტორული გარიგების პირობებში აუდიტორის სამუშაოზე დააწესებენ რაიმე ისეთ შეზღუდვას, რაც, აუდიტორის აზრით, გამოიწვევს აუდიტორის მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დაეთანხმოს ასეთ შეზღუდულ გარიგებას, როგორც აუდიტორულ გარიგებას, თუკი ასეთი რამ მოთხოვნილი არ იქნება კანონმდებლობით.

სხვა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმებას

8. თუ არ არსებობს აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები, აუდიტორმა აღნიშნული საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. თუკი ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დაეთანხმოს აუდიტის ჩატარების წინადადებას, თუ:

ა) მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მიუღებელია, გარდა მე-19 პუნქტში გათვალისწინებული შემთხვევებისა; ან

ბ) არ იქნება მოპოვებული 6(ბ) პუნქტში ნახსენები თანხმობა.

აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება

9. აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტი გ22)

10. მე-11 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობები აუცილებლად უნდა აისახოს აუდიტორული გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ23-გ27)

ა) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანსა და მასშტაბს;

ბ) აუდიტორის პასუხისმგებლობას;

გ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას;

დ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების იდენტიფიკაციას; და

- ე) ნებისმიერი დასკვნის/ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერას, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა; და (იხ. პუნქტი გ24)
 - ვ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ გარკვეულ გარემოებებში, დასკვნა/ანგარიში შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი სავარაუდო ფორმისა და შინაარსისგან.
11. თუკი შესაბამის კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი მე-10 პუნქტში ნახსენები აუდიტორული გარიგების პირობები, აუდიტორს აღარ დასჭირდება მათი დოკუმენტირება რაიმე ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, გარდა იმ ფაქტისა, რომ კანონმდებლობის მოთხოვნები გამოიყენება და ხელმძღვანელობას ესმის თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს ამას, როგორც ეს ჩამოყალიბებულია 6(ბ) პუნქტში. (იხ. პუნქტები გ23, გ28-გ29)
12. თუკი კანონმდებლობა ადგენს ხელმძღვანელობის ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც 6(ბ) პუნქტში აღწერილის მსგავსია, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ მოცემული კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიცავს ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც, მისი აზრით, არსებითად ამ პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობების ეკვივალენტურია. ასეთი ეკვივალენტური პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, აუდიტორმა, წერილობით შეთანხმებაში მათი აღწერის მიზნით, შეიძლება გამოიყენოს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფორმულირება. სხვა ისეთი პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, რომლებიც კანონმდებლობით იმგვარად არ არის განსაზღვრული, რომ მათი ძალა ეკვივალენტური იყოს, წერილობით შეთანხმებაში გამოყენებული იქნება 6(ბ) პუნქტში მოცემული აღწერილობა. (იხ. პუნქტი გ28)

განმეორებითი აუდიტი

13. განმეორებითი აუდიტისთვის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუცილებელია თუ არა მოცემულ გარემოებებში აუდიტორული გარიგების პირობების გადახედვა და გადამუშავება, ასევე აუცილებელია თუ არა სამეურნეო სუბიექტისთვის აუდიტორული გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. (იხ. პუნქტი გ30)

დათანხმება აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე

14. აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანას, თუკი თხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ31-გ33)

15. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორული გარიგების დასრულებამდე აუდიტორს სთხოვენ აუდიტორული გარიგების შეცვლას რომელიმე ისეთი გარიგებით, რომელიც რწმუნების უფრო დაბალ დონეს გულისხმობს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარ ქმედებას აქვს თუ არა დასაბუთებული საფუძველი. (იხ. პუნქტები გ34-გ35)
16. აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორი და ხელმძღვანელობა უნდა შეთანხმდნენ გარიგების ახალ პირობებზე და გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში ახალი პირობები უნდა აისახოს.
17. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს შეთანხმებას აუდიტორული გარიგების პირობებში რაიმე ცვლილების შეტანაზე, ხოლო ხელმძღვანელობა არ მისცემს მას თავდაპირველი აუდიტორული გარიგების გაგრძელების უფლებას, აუდიტორმა:
 - ა) უნდა შეწყვიტოს აუდიტის ჩატარება, სადაც ეს დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით; და
 - ბ) უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი მოთხოვნა, სახელშეკრულებო ან სხვაგვარი, რომელიც მას ავალდებულებს ამგვარი გარემოებების შესახებ მესამე მხარეთა ინფორმირებას, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, მესაკუთრეების ან მარეგულირებელი ორგანოების.

გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები

ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებსაც ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები

18. იმ შემთხვევაში, თუ სტანდარტების დამდგენი რომელიმე ავტორიტეტული ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, წინააღმდეგობაში ხომ არ მოდის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისა და ზემოაღნიშნული დამატებითი მოთხოვნები. თუკი ასეა, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს დამატებითი მოთხოვნების ხასიათი და შეთანხმდეს:
 - ა) შესაძლებელია თუ არა ამ დამატებითი მოთხოვნების შესრულება ფინანსურ ანგარიშგებაში დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებით; ან

- ბ) შესაძლებელია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერილის შესაბამისად ჩასწორება.

თუკი შეუძლებელია ორივე ზემოხსენებული ქმედების ჩატარება, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელი იქნება თუ არა აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის შესაბამისად.³ (იხ. პუნქტი გ36)

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები – სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგებაზე დათანხმებაზე

19. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მიუღებელი იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობით რომ არ ყოფილიყო დადგენილი, აუდიტორი ამ აუდიტის ჩატარებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა დათანხმდეს, თუკი: (იხ. პუნქტი გ37)

- ა) ხელმძღვანელობა თანახმა იქნება, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენოს ისეთი დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი არ იყოს; და

- ბ) აუდიტორული გარიგების პირობებში აღიარებულია, რომ:

- (i) აუდიტორული დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ასს 706-ის (გადასინჯული)⁴ შესაბამისად მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, სადაც მომხმარებელთა ყურადღება გამახვილებულია დამატებით განმარტებით შენიშვნებზე; და

- (ii) იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმა ისეთი ფრაზების გამოყენებით, როგორიცაა „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებაში შეტანილი არ იქნება ამგვარი ფრაზები.

³. ასს 705 - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

⁴. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

20. თუ არ იარსებებს მე-19 პუნქტში ჩამოყალიბებული პირობები, ხოლო აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება კონკრეტული აუდიტის ჩატარება, აუდიტორი ვალდებული იქნება:
- ა) შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების შეცდომაში შემყვანი ხასიათის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე; და
 - ბ) აუდიტორული გარიგების პირობებში შეიტანოს შესაფერისი მინიშნება აღნიშნულ საკითხზე.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა

21. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაბამისი იურისდიქციის კანონმდებლობა ადგენს აუდიტორის დასკვნის ფორმატს ან შინაარსს ისეთი ფორმით ან ტერმინებით, რომლებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
- ა) შესაძლებელია თუ არა, რომ მომხმარებლებმა არასწორად გაიგონ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად მოპოვებული რწმუნება, ხოლო თუ ეს ასეა,
 - ბ) შესაძლებელია თუ არა სავარაუდო გაუგებრობის შემცირება აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებების ჩართვით.⁵

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს ასეთი აუდიტის ჩატარების წინადადებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. კანონმდებლობის მიხედვით ჩატარებული არც ერთი აუდიტი არ იქნება ასს-ების შესაბამისი. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არავითარ შემთხვევაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად.⁶ (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

* * *

⁵. ასს 706 (გადასინჯული)

⁶. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 43-ე პუნქტი

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ: 1-ლი პუნქტი)

გ1. მარწმუნებელ გარიგებებზე, მათ შორის აუდიტის ჩატარებაზე დათანხმება, შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ დაკმაყოფილდება შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მაგალითად დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის და ამასთან გარიგება შეიცავს გარკვეულ მახასიათებლებს.⁷ ასს 220-ში განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობები ამა თუ იმ აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებულ და სხვა ისეთ ეთიკურ მოთხოვნებთან მიმართებაში, რომლის შესრულებაც აუდიტორზეა დამოკიდებული.⁸ წინამდებარე ასს ეხება ისეთ საკითხებს (ან წინაპირობებს), რომლის შესრულება სამეურნეო სუბიექტზეა დამოკიდებული და აუცილებელია, რომ ამ საკითხებზე შეთანხმდნენ აუდიტორი და სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა.

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები (იხ: პუნქტი 6(ა))

გ2. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების ერთ-ერთი პირობა ისაა, რომ მარწმუნებელი გარიგების განმარტებაში აღნიშნული კრიტერიუმები მიზანშეწონილი და ხელმისაწვდომი იყოს სავარაუდო მომხმარებლებისთვის.⁹ კრიტერიუმები ის ამოსავალი საკონტროლო მაჩვენებლებია, რომლებიც გამოიყენება განსახილველი საგნის შესაფასებლად ან გასაზომად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, წარდგენისა და განმარტებებისთვის. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები განსახილველი საგნის ზომიერად ერთგვაროვანი შეფასების ან გაზომვის საშუალებას იძლევა, პროფესიული განსჯის კონტექსტში. ასს-ების მიზნებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები უზრუნველყოფს ისეთ კრიტერიუმებს, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მათ სამართლიან ასახვას.

გ3. თუ არ იარსებებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები, ხელმძღვანელობას არ ექნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საფუძველი, ხოლო აუდიტორს არ ექნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის

⁷. „მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები“, მე-17 პუნქტი.

⁸. ასს 220, პუნქტები მე-9-11

⁹. „მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 17 (ბ)(ii)

ჩასატარებლად მიზანშეწონილი კრიტერიუმები. ბევრ შემთხვევაში, აუდიტორს უფლება აქვს იგულისხმოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მისაღებია, როგორც აღწერილია გ8-გ9 პუნქტებში.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრა

გ4. იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, მიზანშეწონილია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი (მაგალითად, ეს შეიძლება იყოს კომერციული საწარმო, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტი ან არაკომერციული ორგანიზაცია);
- ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება (მაგალითად, იგი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, ან კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების მიზნით);
- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი ან ერთი ფინანსური ანგარიშგება); და
- კანონმდებლობა ადგენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს.

გ5. ფინანსური ანგარიშგების ბევრ მომხმარებელს არა აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ მოითხოვოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც დააკმაყოფილებს მის სპეციფიკურ საინფორმაციო მოთხოვნილებებს. მართალია, შეუძლებელია კონკრეტული მომხმარებლების ყველა საინფორმაციო მოთხოვნილების დაკმაყოფილება, მაგრამ არსებობს ფინანსურ ინფორმაციაზე ისეთი მოთხოვნილებები, რომლებიც საერთოა მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, მიიჩნევა საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად.

გ6. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგება მზადდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომლებიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ასეთი ფინანსური ანგარიშგება მიიჩნევა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად. ფინანსურ ინფორმაციაზე სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს კონკრეტულ გარემოებებში. ასს 800-ში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მისაღებლობა, რომლებიც გამიზნულია ფინანსურ ინფორმაციაზე კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.¹⁰

გ7. შესაძლებელია, რომ აუდიტის ჩატარების წინადადებაზე დათანხმების შემდეგ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ნაკლოვანებები, რომლებიც იმაზე მიუთითებს, რომ აღნიშნული საფუძვლები მიუღებელია. თუ ასეთი საფუძვლებით სარგებლობა კანონმდებლობითაა დადგენილი, გამოიყენება მე-19-20 პუნქტების მოთხოვნები, ხოლო, როდესაც ასეთი საფუძვლებით სარგებლობა კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობას უფლება აქვს, გადაწყვიტოს სხვა მისაღები საფუძვლების გამოყენება. თუ ხელმძღვანელობა ამას გააკეთებს მე-16 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, აუცილებელია აუდიტორული გარიგების ახალი პირობების შეთანხმება, რათა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი საფუძვლების შეცვლა, რადგან მანამდე შეთანხმებული პირობები უკვე არასწორი იქნება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები

გ8. დღეისათვის არ არსებობს არანაირი ობიექტური და მთელ მსოფლიოში აღიარებული დასაბუთებული არგუმენტი, რომლის მიხედვითაც შესაძლებელი იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მისაღებლობაზე მსჯელობა. ამგვარი არგუმენტის არარსებობის პირობებში, მიიჩნევა, რომ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად მისაღებია ისეთი ორგანიზაციების მიერ დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების გამოყენება, რომლებიც უფლებამოსილი ან აღიარებული არიან გარკვეული ტიპის სამეურნეო სუბიექტების მიერ გამოსაყენებელი სტანდარტების გავრცელების მიზნით, იმ პირობით,

¹⁰ ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტ“, მე-8 პუნქტი.

თუ ეს ორგანიზაციები იცავენ დადგენილ და გამჭვირვალე პროცედურებს, რაც მოიცავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეების შეხედულებების განხილვასა და გათვალისწინებას. ასეთი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მაგალითებია:

- ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დამუშავებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები);
- სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ დამუშავებული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსპასს-ები); და
- კონკრეტული იურისდიქციის სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული სააღრიცხვო პრინციპები, იმ პირობით, თუ ეს ორგანიზაციები იცავენ დადგენილ და გამჭვირვალე პროცედურებს, რაც მოიცავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეების შეხედულებების განხილვასა და გათვალისწინებას.

კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში, რომელიც საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას არეგულირებს, ხშირად დადგენილია, რომ ზემოაღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს.

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

- გ9. 6(ა) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის კონკრეტული საფუძვლები. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომელიც გამოყენებულ უნდა იქნეს გარკვეული ტიპის სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. თუ არ არსებობს სხვა საწინააღმდეგო მითითებები, მიიჩნევა, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ასეთი საფუძვლები მისაღებია მსგავსი სამეურნეო სუბიექტების მიერ მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ამ საფუძვლებს მისაღებად არ მიიჩნევს, გამოიყენება მე-19-20 პუნქტები.

იურისდიქციები, რომლებსაც არ გააჩნიათ სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციები, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლები

გ10. როდესაც ესა თუ ის სამეურნეო სუბიექტი რეგისტრირებულია ან ფუნქციონირებს ისეთ იურისდიქციაში, რომელსაც არ გააჩნია სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაცია, ან სადაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობა თავად ადგენს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლებს. მე-2 დანართი მოიცავს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრასთან დაკავშირებით ასეთ გარემოებებში.

შეთანხმება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ: პუნქტი 6(ბ))

გ11. ასს-ების შესაბამისად ნებისმიერი აუდიტი ტარდება იმ ამოსავალი დაშვების საფუძველზე, რომ ხელმძღვანელობას აღიარებული აქვს და ესმის, რომ მას გააჩნია 6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული პასუხისმგებლობები.¹¹ გარკვეულ იურისდიქციებში, ასეთი პასუხისმგებლობები შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში. სხვა იურისდიქციებში კანონებსა და ნორმატიულ აქტებში შეიძლება მოცემული იყოს ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობების ზერელე განმარტება ან საერთოდ არ არსებობდეს. ასეთ საკითხებში ასს-ები არ ცვლის/არ აუქმებს შესაბამის კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს. თუმცა, თვითონ დამოუკიდებელი აუდიტის ცნება მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებს, თავის თავზე არ აიღოს პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ან სამეურნეო სუბიექტის შესაბამის შიდა კონტროლის სისტემაზე. ამასთან, აუდიტორს აქვს დასაბუთებული მოლოდინი იმისა, რომ მოიპოვებს აუდიტისთვის აუცილებელ ინფორმაციას (მათ შორის, ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მოცემული არ არის მთავარ წიგნში ან ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებში), თუკი ხელმძღვანელობას შეუძლია მისი მიწოდება ან მოპოვება. აქედან გამომდინარე, ზემოაღნიშნულ წინაპირობას/დაშვებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარებისთვის. ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, აუდიტორი, აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული და დოკუმენტირებული პირობების ფარგლებში (როგორც მოითხოვება მე-9-12 პუნქტებში), ხელმძღვანელობასთან

¹¹ ასს 200, პუნქტი გ4.

ათანხმებს, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია ასეთი პასუხისმგებლობები.

- გ12. ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე დაკისრებული პასუხისმგებლობების განაწილების მეთოდი განსხვავებული იქნება კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის რესურსებისა და სტრუქტურის და შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების მიხედვით, ასევე სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესაბამისი ფუნქციების მიხედვით. უმეტეს შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობის აღსრულებაზე, ხოლო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ ხელმძღვანელობაზე ზედამხედველობის გაწევის ფუნქცია. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ექნებათ, ან საკუთარ თავზე აიღებენ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე მონიტორინგის განხორციელების პასუხისმგებლობას. მსხვილ ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გარკვეული პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეგვუს, მაგალითად აუდიტის კომიტეტს,
- გ13. ასს 580-ის შესაბამისად, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა, სადაც ის დაადასტურებს, რომ შეასრულა დაკისრებული პასუხისმგებლობებიდან გარკვეული პასუხისმგებლობები.¹² ამის გამო, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ხელმძღვანელობისთვის წინასწარ იმის ინფორმირება, რომ მისგან მოელიან მსგავსი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მიღებას, სხვა ასს-ებით მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციასთან ერთად და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა წერილობით ოფიციალურ ინფორმაციასაც, რომელიც საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოპოვებული სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების, ან ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული მტკიცების გასამყარებლად.
- გ14. თუ ხელმძღვანელობა არ აღიარებს თავის პასუხისმგებლობებს, ან თანახმა არ იქნება წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორ-

¹² ასს 580, „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, პუნქტები მე-10-11.

მაციის მოწოდებაზე, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას.¹³ ასეთ გარემოებებში, აუდიტორისთვის მიზანშეწონილი არ იქნება აუდიტის ჩატარების წინადადებაზე დათანხმება, თუკი აუდიტორს კანონმდებლობით არ მოეთხოვება ამის გაკეთება. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება ასეთ ვითარებაში აუდიტის ჩატარებაზე დათანხმება, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აუხსნას ასეთი საკითხების მნიშვნელობა და მათი გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: პუნქტი 6(ბ)(i))

გ15. ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების უმეტესობა შეიცავს ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას. ასეთი საფუძვლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების *მომზადება* ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მოიცავს *წარდგენასაც*. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ანგარიშგების მიზანს - სამართლიანი წარდგენის მიღწევა - იმდენად დიდი მნიშვნელობა აქვს, რომ ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებული აუდიტის ჩატარების წინაპირობა შეიცავს კონკრეტულ მინიშნებას სამართლიანად წარდგენაზე, ან ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაზე, რომ მან უნდა უზრუნველყოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, რომელიც ასახავს „უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს“, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების შესაბამისად.

შიდა კონტროლი (იხ: პუნქტი 6(ბ)(ii))

გ16. ხელმძღვანელობა ნერგავს ისეთ შიდა კონტროლს, როგორსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. შიდა კონტროლი, რამდენად ეფექტურიც არ უნდა იყოს, მისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, სამეურნეო სუბიექტს უზრუნველყოფს მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რამდენად არის მიღწეული მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნები.¹⁴

გ17. ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული დამოუკიდებელი აუდიტი არ გამოდგება ისეთი შიდა კონტროლის ფუნქციონირების შემცვლელად,

^{13.} ასს 580, პუნქტი გ26.

^{14.} ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, პუნქტი გ54.

რომელიც აუცილებელია იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადოს. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს მოეთხოვება ხელმძღვანელობის თანხმობის მიღება იმის თაობაზე, რომ იგი აღიარებს და ესმის თავისი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლზე. თუმცა, 6(ბ)(ii) პუნქტით მოთხოვნილი თანხმობა არ გულისხმობს, რომ აუდიტორი დაადგენს იმას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულმა შიდა კონტროლმა მიზანს მიაღწია ან ნაკლი არ ექნება.

გ18. ხელმძღვანელობის გადასაწყვეტია იმის დადგენა, რომელი შიდა კონტროლის საშუალებების დანერგვაა აუცილებელი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ტერმინი „შიდა კონტროლი“ თავის თავში აერთიანებს ფართო სპექტრის პროცედურებს/პროცესებს თავისი კომპონენტების ფარგლებში, რომლებსაც შეიძლება ეწოდოს კონტროლის გარემო; სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი; საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებასთან უშუალოდ დაკავშირებული ბიზნესპროცესები, ასევე საკომუნიკაციო პროცესები; მაკონტროლებელი საქმიანობა და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი სტრუქტურა იმას ასახავდეს, კონკრეტულ სამეურნეო სუბიექტში ზუსტად როგორ შეიძლება იყოს დაპროექტებული, დანერგილი და როგორ შეიძლება ფუნქციონირებდეს შიდა კონტროლის სისტემა, ან როგორ იქნება დაყოფილი კატეგორიებად შიდა კონტროლის კონკრეტული კომპონენტი.¹⁵ ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი (კერძოდ, მისი საბუღალტრო წიგნები და ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები) ასახავს ხელმძღვანელობის მოთხოვნილებებს, სამეურნეო სუბიექტის კომერციული საქმიანობის სირთულეს, იმ რისკების ხასიათს, რომლებსაც ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტი და ასევე კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

გ19. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების ადეკვატურობაზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, დამკვიდრებულ საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკაში შეიძლება იგულისხმებოდეს, რომ განსხვავება არსებობს, ერთი მხრივ, საბუღალტრო წიგნებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემებსა და, მეორე მხრივ, შიდა კონტროლის სისტემას ან კონტროლის მექანიზმებს/საშუალებებს შორის. ვინაიდან საბუღალტრო წიგნები და

¹⁵ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ59 და 1-ლი დანართი.

ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები შიდა კონტროლის ერთ-ერთი განუყოფელი ნაწილია, როგორც ეს აღნიშნულია გ18 პუნქტში, 6(ბ)(ii) პუნქტში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერისას ისინი ცალკე აღარ არის ნახსენები. გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აუხსნას მოცემული პასუხისმგებლობის გამოყენების სფერო.

დამატებითი ინფორმაცია (იხ: პუნქტი 6(ბ)(iii)ბ)

გ20. დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება აუდიტორმა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან აუდიტის მიზნებისთვის, შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად (როდესაც შესაფერისია) სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ საკითხებს ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. როდესაც აუდიტორი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, აუდიტორული გარიგების პირობებში შეიძლება ასევე დაფიქსირდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ამგვარ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, მათ შორის, რა ზომების გატარება შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი, ან აუცილებელი, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელსაც აუდიტორი მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: პუნქტი 6(ბ))

გ21. აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმების ერთ-ერთი მიზანია ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ გაუგებრობის თავიდან აცილება. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობას რომელიმე მესამე მხარე დაეხმარა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს ხელმძღვანელობისთვის იმის შეხსენება, რომ მაინც მის პასუხისმგებლობაში რჩება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება

აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმება (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ22. აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმებისას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ფუნქციები დამოკიდებული იქნება ამ სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურასა და კანონმდებლობის მოთხოვნებზე.

*აუდიტორული გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება*¹⁶ (იხ: მე-10-11 პუნქტები)

გ23. ორივე მხარისთვის, დამკვეთისთვისაც და აუდიტორისთვისაც სასარგებლოა, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაგზავნოს აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აუდიტთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტის მიზანი, მასშტაბი და ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობები შეიძლება საკმარისად დეტალურად იყოს აღწერილი შესაბამის კანონში, ანუ მე-10 პუნქტში აღწერილ საკითხებს კანონმდებლობა ადგენდეს. მართალია, ასეთ გარემოებებში, მე-11 პუნქტის თანახმად, აუდიტორს უფლება აქვს, გარიგების წერილში მხოლოდ მიუთითოს, რომ გამოიყენება კანონმდებლობის მოთხოვნები და ხელმძღვანელობა აღიარებს და ესმის მე-6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული თავისი პასუხისმგებლობები, მაგრამ აუდიტორს მაინც აქვს უფლება, მიზანშეწონილად მიიჩნიოს და, ხელმძღვანელობის ინფორმირების მიზნით, გარიგების წერილში შეიტანოს მე-10 პუნქტში აღწერილი საკითხები.

აუდიტორული გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი

გ24. აუდიტორული გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის. აუდიტორის პასუხისმგებლობების შესახებ აუდიტორული გარიგების წერილში შეტანილი ინფორმაცია შეიძლება ეყრდნობოდეს ასს 200-ს.¹⁷ მოცემული ასს-ის მე-6(ბ) და მე-12 პუნქტები ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების აღწერას. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, აუდიტორული გარიგების წერილში აუდიტორმა შეიძლება სხვა საკითხებიც გაითვალისწინოს, მაგალითად:

- უფრო დეტალური ინფორმაცია აუდიტის მასშტაბის შესახებ, მათ შორის, მოქმედი კანონმდებლობის, ასს-ებისა და პროფესიული ორგანიზაციების ეთიკური და სხვა ისეთი ოფიციალური დოკუმენტების მითითება, რომელთა მოთხოვნებსაც ემორჩილება აუდიტორი;
- აუდიტორული გარიგების შედეგების ინფორმირების ნებისმიერი სხვა ფორმა;

¹⁶ მომდევნო პუნქტებში, იქ, სადაც მითითებულია აუდიტორული გარიგების წერილი, შეიძლება იგულისხმეთ აუდიტორული გარიგების წერილი, ან სხვა ნებისმიერი მიზანშეწონილი ფორმის წერილობითი შეთანხმება.

¹⁷ ასს 200, პუნქტები მე-3-9.

- აუდიტორის ვალდებულება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით, ასს 701-ის შესაბამისად;¹⁸
- ის ფაქტი, რომ აუდიტის თანმდევი შეზღუდვებისა და ასევე შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად;
- აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებასთან დაკავშირებული შეთანხმებები, მათ შორის, ინფორმაცია გარიგების გუნდის შემადგენლობის შესახებ;
- იმედი გამოხატოს იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა წერილობით წარმოადგენს ოფიციალურ ინფორმაციას (იხილეთ აგრეთვე პუნქტი გ13);
- გამოხატოს იმედი იმის თაობაზე, რომ ხელმძღვანელობა აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომს გახდის ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც მისთვის ცნობილია, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის ინფორმაციას, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში;
- ხელმძღვანელობის თანხმობა იმის შესახებ, რომ აუდიტორს დროულად მიაწვდის ფინანსური ანგარიშგების პროექტს, მათ შორის, ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, იმის მიუხედავად, საიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული, მთავარი წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან, თუ სხვა წყაროებიდან (მათ შორის, ყველანაირ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია ახსნა-განმარტებების მოსამზადებლად) და სხვა ინფორმაციას,¹⁹ თუ ასეთი არსებობს, რათა აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის დასრულება შეთავაზებული გრაფიკის შესაბამისად;
- ხელმძღვანელობის თანხმობა იმასთან დაკავშირებით, რომ აუდიტორს ინფორმაციას მიაწვდის ისეთი ფაქტების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

^{18.} ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

^{19.} როგორც განმარტებულია ასს 720-ში (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

და რომლებიც ხელმძღვანელობისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღსა და აუდიტორული დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში;

- მომსახურების საზღაურის გამოთვლის საფუძვლისა და ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეთანხმების აღწერა;
- თხოვნა ხელმძღვანელობის მიმართ, რომ გარიგების წერილის მიღება და გარიგების პირობებზე თანხმობა ხელმოწერით დაადასტუროს.

გ25. როდესაც აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება აუდიტორისთვის სასარგებლო იყოს აუდიტორული გარიგების პირობებში იმის მითითება, რომ ზოგადად არსებობს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესაძლებლობა, ხოლო ზოგიერთ იურისდიქციაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ასეთი შესაძლებლობის დაფიქსირება აუდიტორული გარიგების პირობებში, რათა აუდიტორმა შეინარჩუნოს ამის გაკეთების შესაძლებლობა.

გ26. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორული გარიგების წერილში შესაძლებელია ასევე შემდეგი პუნქტების ჩართვა:

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების მონაწილეობას აუდიტის ზოგიერთ ასპექტში;
- შეთანხმება, რომელიც ეხება შიდა აუდიტორებისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის მონაწილეობას;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ აუდიტორთან ურთიერთობისთვის, თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში;
- აუდიტორის ვალდებულების ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, როდესაც იარსებებს ამის შესაძლებლობა;
- მითითება აუდიტორისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა დამატებით შეთანხმებებზე;
- სხვა მხარეებისთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მიწოდების ნებისმიერი ვალდებულება.

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში მოცემულია 1-ელ დანართში.

კომპონენტების აუდიტი

გ27. როდესაც სათავო საწარმოს აუდიტორი ამავე დროს მისი ერთ-ერთი კომპონენტის აუდიტორიცაა, აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა გაეგზავნოს თუ არა აუდიტორული გარიგების წერილი ცალკე ამ კომპონენტს, შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- ვინ ნიშნავს კომპონენტის აუდიტორს;
- საჭიროა თუ არა ამ კომპონენტის შესახებ ცალკე აუდიტორული დასკვნის შედგენა;
- საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორის დანიშვნასთან დაკავშირებით;
- სათავო საწარმოს საკუთრების ხარისხი; და
- სათავო საწარმოსგან კომპონენტის ხელმძღვანელობის დამოუკიდებლობის ხარისხი.

კანონმდებლობით დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები (იხ: მე-11-12 პუნქტები)

გ28. იმ შემთხვევაში, თუ გ23 და გ29 პუნქტებში აღწერილ გარემოებებში, აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორული გარიგების წერილში აუცილებელი არ არის აუდიტორული გარიგების გარკვეული პირობების შეტანა, აუდიტორს მე-11 პუნქტით მაინც მოეთხოვება ხელმძღვანელობის წერილობითი თანხმობის მოპოვება იმასთან დაკავშირებით, რომ იგი აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია მე-6(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული პასუხისმგებლობები. თუმცა, მე-12 პუნქტის შესაბამისად, ასეთ წერილობით შეთანხმებაში შეიძლება კონკრეტული კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფორმულირების გამოყენება, თუკი კანონმდებლობა ადგენს ხელმძღვანელობის ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც, ფაქტობრივად, მე-6(ბ) პუნქტში აღწერილის ეკვივალენტურია. რეკომენდაციები იმის თაობაზე, ეკვივალენტურია თუ არა ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობაში მოცემული ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობების აღწერა, შეიძლება უკვე მომზადებული და გამოცემული ჰქონდეს ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციას, აუდიტის სტანდარტების დამდგენ ორგანოს ან აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელ ორგანოს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ29. საზოგადოდ, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებში აუდიტორის დანიშვნის წესს, ასევე სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორის უფლებამოსილებასა და ვალდებულებებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებისა და სხვა ინფორმაციის მიღების უფლებამოსილებას ადგენს ის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებს სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებას. როდესაც კანონმდებლობაში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი აუდიტორული გარიგების პირობები, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს მაინც აქვს უფლება მიიჩნიოს, რომ უმჯობესია იმაზე უფრო სრული აუდიტორული გარიგების წერილის შედგენა, რაც ნებადართულია მე-11 პუნქტით.

განმეორებითი აუდიტი (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ30. აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ყოველ პერიოდში არ გაგზავნოს ახალი აუდიტორული გარიგების წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება. თუმცა, შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტორული გარიგების პირობების გადახედვა ან სამეურნეო სუბიექტისთვის არსებული პირობების შეხსენება:

- ნებისმიერმა მინიშნებამ იმაზე, რომ დამკვეთს მცდარად აქვს გაგებული აუდიტის მიზანი და მასშტაბი;
- გარიგების პირობების ნებისმიერმა ცვლილებამ ან ნებისმიერმა დამატებითმა პირობებმა;
- უმაღლეს ხელმძღვანელობაში ბოლო დროს მომხდარმა ცვლილებამ;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურაში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებამ;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათში ან სიდიდეში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებამ;
- საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებში შეტანილმა ცვლილებამ;
- ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შეტანილმა ცვლილებამ;
- სხვა საანგარიშგებო მოთხოვნებში შეტანილმა ცვლილებამ.

დათანხმება აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე

თხოვნა აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლის შესახებ
(იხ: მე-14 პუნქტი)

გ31. სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან აუდიტორისათვის გარიგებაში ცვლილების შეტანის თხოვნა შეიძლება გამოიწვიოს იმ ვითარების შეცვლამ, რომელიც გავლენას ახდენს მოცემული მომსახურების საჭიროებაზე; თავდაპირველად მოთხოვნილი აუდიტის ხასიათის არასწორად გაგებამ ან აუდიტორული გარიგების სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვამ, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის მიერ იქნება ეს თავსმოხვეული, თუ სხვა გარემოებებით გამოწვეული. მე-14 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ თხოვნის გამამართლებელი მიზეზი, კერძოდ, რა შედეგები მოჰყვება აუდიტორული გარიგების მასშტაბის შეზღუდვას.

გ32. გარიგებაში ცვლილების შეტანის დასაბუთებულ საფუძვლად ჩაითვლება იმ ვითარების შეცვლა, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის მოთხოვნებზე, ან თავდაპირველად მოთხოვნილი მომსახურების ხასიათთან დაკავშირებული გაუგებრობა.

გ33. ამის საპირისპიროდ, ცვლილება შეიძლება არ ჩაითვალოს დასაბუთებულად, თუ აღმოჩნდება, რომ ცვლილება უკავშირდება ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არასწორია, არასრულია ან სხვაგვარადაა არადაამაკმაყოფილებელი. ასეთი სიტუაციის ერთ-ერთი მაგალითია, როდესაც აუდიტორი ვერ ახერხებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას მოთხოვნების ანგარიშთან დაკავშირებით, ხოლო სამეურნეო სუბიექტი მოითხოვს აუდიტორული გარიგების შეცვლას მიმოხილვის გარიგებით, პირობითი მოსაზრების, ან აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარის მიღების თავის არიდების მიზნით.

თხოვნა აუდიტის შეცვლის შესახებ მიმოხილვით ან დაკავშირებული მომსახურებით (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ34. აუდიტორული გარიგების მიმოხილვის ან დაკავშირებული მომსახურებით შეცვლაზე დათანხმებამდე, აუდიტორს, რომელიც დაქირავებული იყო ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარების მიზნით, გ31-გ33 პუნქტებში ნახსენები საკითხების გარდა, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ამგვარი ცვლილების შედეგების ნებისმიერი სამართლებრივი ან სახელშეკრულებო ასპექტების შეფასება.

გ35. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს დასაბუთებული საფუძველი აუდიტორული გარიგების შესაცვლელად მიმოხილვით ან დაკავშირებული მომსახურებით, ცვლილების თარიღამდე ჩატარებული აუდიტორული სამუშაო შეიძლება შეესაბამებოდეს შეცვლილ გარიგებას; თუმცა, სამუშაო, რომელიც უნდა ჩატარდეს და დასკვნა, რომელიც უნდა გაიცეს, უკვე უნდა შეესაბამებოდეს შეცვლილ გარიგებას. მკითხველის შეცდომაში შეყვანის თავიდან ასაცილებლად, დაკავშირებული მომსახურების შესახებ დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს მინიშნებას:

- ა) თავდაპირველ აუდიტორულ გარიგებაზე; ან
- ბ) პროცედურებზე, რომლებიც შეიძლება შესრულებულიყო თავდაპირველ აუდიტორულ გარიგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეცვლილი გარიგება გულისხმობს შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებას და, ამგვარად, მინიშნება ჩატარებულ პროცედურებზე წარმოადგენს ამგვარი მომსახურების დასკვნის ჩვეულებრივ შემადგენელ ნაწილს.

გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები

ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებსაც ემატება

კანონმდებლობის მოთხოვნები (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ36. ზოგიერთ იურისდიქციაში სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს შეიძლება კანონმდებლობა ავსებდეს დამატებითი მოთხოვნებით, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ასეთ იურისდიქციებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ასს-ების გამოყენების მიზნით, იქნება როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლები, ისე ზემოაღნიშნული დამატებითი მოთხოვნები, იმ პირობით, თუ ისინი წინააღმდეგობაში არ მოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. ასეთი შემთხვევის მაგალითი შეიძლება იყოს სიტუაცია, როდესაც კანონმდებლობა ადგენს დამატებით გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, იმ ინფორმაციის გარდა, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებით, ან, როდესაც კანონმდებლობა ამცირებს ისეთი მისაღები ვარიანტების დიაპაზონს, რომელთა არჩევაც შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების ფარგლებში.²⁰

²⁰ ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-15 პუნქტი შეიცავს მოთხოვნას, რომელიც ეხება იმის შეფასებას, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები – სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგებაზე დათანხმებაზე (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ37. კანონმდებლობა შეიძლება ადგენდეს, რომ აუდიტორული მოსაზრების გამოსახატავად უნდა გამოიყენებოდეს ფრაზები „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტების გათვალისწინებით“ ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, სხვა შემთხვევაში, მიუღებელი იქნებოდა. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის დასკვნისთვის კანონმდებლობით დადგენილი ფორმულირების პირობები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან (იხ. 21-ე პუნქტი).

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორული დასკვნა (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ38. ასს-ების თანახმად, აუდიტორს ეკრძალება ასს-ებთან შესაბამისობის დაფიქსირება აუდიტორის დასკვნაში, თუკი მან ვერ დაიცვა მოცემული აუდიტის შესაბამისი ყველა ასს-ის მოთხოვნა.²¹ როდესაც კანონმდებლობა ადგენს აუდიტორული დასკვნის ფორმატსა და შინაარსს (ტექსტს) რაიმე ისეთი ფორმით ან პირობით, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან, ხოლო აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნა-განმარტებით ვერ შემცირდება სავარაუდო გაუგებრობა, აუდიტორს უფლება აქვს, აუდიტორულ დასკვნაში განაცხადოს, რომ აუდიტი არ ტარდება ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, რეკომენდებულია, რომ აუდიტორმა, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალურად გამოიყენოს ასს-ები, მათ შორის ის ასს-ები, რომლებიც არეგულირებს აუდიტორული დასკვნის შედგენას, იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორს არა აქვს იმის მითითების უფლება, რომ აუდიტი ტარდება ასს-ების შესაბამისად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ39. სახელმწიფო სექტორში აუდიტის მარეგულირებელი კანონმდებლობა შეიძლება ითვალისწინებდეს სპეციფიკურ მოთხოვნებს; მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს ანგარიშის უშუალოდ მინისტრის, საკანონმდებლო ორგანოს ან საზოგადოების ინფორმირება, თუკი სამეურნეო სუბიექტი ეცდება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას.

²¹ ასს 200, მე-20 პუნქტი.

1-ლი დანართი:

(იხ. პუნქტები გ24-გ26)

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში

ქვემოთ განხილულია აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. მოცემული წერილი არ არის სავალდებულო და ოფიციალური ნიმუში, არამედ იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ სტანდარტში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა იცვლებოდეს ცალკეული მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შეეხება ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ჩასატარებელ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და აუცილებელია მისი ადაპტირება, თუკი აუდიტორს განზრახული ექნება ან მოსალოდნელია მისი გამოყენება განმეორებითი აუდიტისთვის (იხ. მე-13 პუნქტი). შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის დასადგენად, რამდენად შესაფერისია ეს ან ნებისმიერი სხვა წერილი თქვენთვის.

* * *

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ სათანადო წარმომადგენელს:¹

[*აუდიტის მიზანი და მასშტაბი*]

თქვენ² გვთხოვეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და იმ წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, რომელიც მთავრდება მოცემული თარიღით, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის

1. წერილის ადრესატები და წერილში მითითებული პირები უნდა იყვნენ ის პირები, რომლებიც კონკრეტული აუდიტის გარემოებების შესაფერისი იქნება, მათ შორის, შესაბამისი იურისდიქციის. მნიშვნელოვანია სათანადო პირების მითითება – იხ. პუნქტი გ22.

2. წერილში მინიშნებები „თქვენ“, „ჩვენ“, „ხელმძღვანელობა“, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ და „აუდიტორი“ უნდა გამოიყენოთ ან შეასწოროთ კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად.

მოკლე მიმოხილვისგან. მოხარული ვართ, ამ წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა ამ აუდიტის ჩატარებაზე.

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

[*აუდიტორის პასუხისმგებლობები*]

აუდიტს ჩავატარებთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ასს-ები). ეს სტანდარტები ჩვენგან მოითხოვს ეთიკური ნორმების დაცვას. ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გა-

მოვთქვით სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.³ თუმცა, წერილობით შეგატყობინებთ აუდიტის მსვლელობისას ჩვენ მიერ შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან;

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

აუდიტისა და აგრეთვე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ასს-ების შესაბამისად ჩატარდეს.

3. თუ აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოხატვის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე, მაშინ ეს წინადადება შეიცვლება, საჭიროებისამებრ.

[ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების აღწერა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითება (მოცემული ნიმუშის მიზნებისთვის იგულისხმება, რომ აუდიტორმა დაადგინა, რომ კანონმდებლობაში სათანადოდ არ არის აღწერილი ეს პასუხისმგებლობები; მაშასადამე, გამოიყენება მოცემული ასს-ის მე-6(ბ) პუნქტი].

აუდიტს ჩავატარებთ იმის გათვალისწინებით, რომ [ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები]⁴ აღიარებენ და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;⁵
- ბ) შიდა კონტროლზე, როგორსაც [ხელმძღვანელობა] აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:⁶
 - (i) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც [ხელმძღვანელობამ] იცის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
 - (ii) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ [ხელმძღვანელობისგან] აუდიტის ჩატარების მიზნით; და
 - (iii) სამეურნეო სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას საჭიროდ მივიჩნევთ.

აუდიტის მსვლელობისას, ჩვენ მოვთხოვთ [ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს], აუდიტთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი.

აუდიტის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

4. გამოიყენეთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი ტერმინები.

5. ან, თუ შესაფერისია, „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“.

6. იხ. გ24 პუნქტი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გასაცნობად, რომლებიც შეიძლება ამ ნაწილში იყოს გათვალისწინებული.

[სხვა შესაფერისი ინფორმაცია]

[საჭიროებისდა მიხედვით, ჩართეთ სხვა ინფორმაცია, მაგალითად, რომელიც ეხება ანაზღაურებას, ანგარიშსწორებას ან სხვა სპეციფიკურ პირობებს.]

[დასკვნა]

[ჩართეთ სათანადო მინიშნება აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის, მათ შორის, თუ შესაფერისია, სხვა ინფორმაციის შესახებ ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გათვალისწინებით, შეიძლება აუცილებელი გახდეს ჩვენი დასკვნის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ აღიარებთ და ეთანხმებით ჩვენ მიერ დაგეგმილ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათ შორის, მასთან დაკავშირებულ ჩვენს პასუხისმგებლობებს.

XYZ & Co.

დადასტურებული და შეთანხმებულია XYZ კომპანიის სახელით

(ხელმოწერა)

სახელი, გვარი და თანამდებობა

თარიღი

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ10)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრა

იურისდიქციები, რომლებსაც არ გააჩნიათ სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციები, ან კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

1. როგორც განმარტებულია მოცემული ასს-ის გ10 პუნქტში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი რეგისტრირებულია ან ფუნქციონირებს ისეთ იურისდიქციაში, რომელსაც არ გააჩნია სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაცია, ან, სადაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი, ხელმძღვანელობა თვითონ ადგენს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს. ასეთ იურისდიქციებში პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ წინამდებარე ასს-ს გ8 პუნქტში აღწერილი ერთ-ერთი ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს.
2. მეორე მხრივ, რომელიმე იურისდიქციაში შეიძლება დადგენილი იყოს ისეთი სააღრიცხვო კონვენციები, რომლებიც ამ იურისდიქციაში საზოგადოდ აღიარებულია, როგორც გარკვეული სამეურნეო სუბიექტების მიერ მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლები. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ამგვარი საფუძვლები არსებობს, აუდიტორს მოცემული ასს-ის მე-6(ა) პუნქტით მოეთხოვება იმის დადგენა, შესაძლებელია თუ არა, რომ აღნიშნული სააღრიცხვო კონვენციები ერთობლიობაში მიჩნეული იყოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებად. თუ ამგვარი სააღრიცხვო კონვენციები ფართოდ გამოიყენება ამა თუ იმ იურისდიქციაში, ბუღალტერთა პროფესიულ ორგანიზაციას ამ იურისდიქციაში შეიძლება უკვე განხილული ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის საკითხი აუდიტორების სახელით. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ეს გადაწყვეტილება შეიძლება მიიღოს იმის გათვალისწინებით, ახასიათებს თუ არა ამ სააღრიცხვო კონვენციებს იგივე თვისებები, როგორიც ჩვეულებრივ ახასიათებს ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს (იხ. ქვემოთ მე-3 პუნქტი), ან ამ სააღრიცხვო კონვენციების შედარებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მოთხოვნებთან, რომლებიც მისაღებად მიიჩნევა (იხ. ქვემოთ მე-4 პუნქტი)).

3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, როგორც წესი, ახასიათებს ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშნები, რის შედეგადაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლოა სავარაუდო მომხმარებლებისთვის:

ა) შესაბამისობა, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ხასიათსა და ფინანსური ანგარიშგების მიზანს. მაგალითად, კომერციული საწარმოს შემთხვევაში, რომელიც საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, შესაბამისობა ფასდება იმ ინფორმაციის მიხედვით, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებისას. ჩვეულებისამებრ, ასეთი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება ხდება ინფორმაციის წარდგენით კომერციული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ;

ბ) სისრულე, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა იქნეს გამორჩენილი (გამოტოვებული) ისეთი ფინანსური ოპერაციები და მოვლენები, ანგარიშის ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებზე;

გ) საიმედოობა, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია:

(i) სადაც შესაფერისია, ასახავს ფინანსური ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ შინაარსს და არა უბრალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას; და

(ii) ერთნაირ გარემოებებში გამოყენების დროს, განაპირობებს ზომიერად თავსებად შეფასებას, გაზომვას, ასახვასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.

დ) ნეიტრალობა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მიუკერძოებელი ინფორმაცია;

ე) აღქმადობა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია ნათელი და ამომწურავია და არ გულისხმობს მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინტერპრეტაციის შესაძლებლობას.

4. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ამ სააღრიცხვო კონვენციების შედარება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ისეთი საფუძვლების მოთხოვნებთან, რომლებიც მისაღებად მიიჩნევა. მაგალითად, აუდიტორმა ეს სააღრიცხვო კონვენციები შეიძლება შეუდაროს ფასს სტანდარტებს. მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტის დროს, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს სააღრიცხვო კონვენციების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ისეთ საფუძვლებთან შედარება, რომელიც სპეციალურად მსგავსი სამეურნეო სუბიექტებისთვის შეიმუშავა სტანდარტების დამდგენმა რომელიმე უფლებამოსილმა ან აღიარებულმა ორგანიზაციამ. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ასეთი შედარების ჩატარების შემდეგ განსხვავებებს გამოავლენს, გადაწყვეტილება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სააღრიცხვო კონვენციები წარმოადგენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, უნდა შეიცავდეს ამ განსხვავებების მიზეზების განხილვას; ასევე იმის შეფასებას, ამ სააღრიცხვო კონვენციების გამოყენება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა, შეცდომაში შეიყვანს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს.
5. რაიმე კერძო ინტერესების მისადაგების მიზნით შემუშავებული სააღრიცხვო კონვენციების ერთობლიობა არ წარმოადგენს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს. ანალოგიურად, შესაბამისობის საფუძვლები არ იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღები საფუძვლები, თუ ეს არ არის ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებისა და მომხმარებლების მიერ კონკრეტულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული საფუძვლები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი	2-4
ძალაში შესვლის თარიღი	5
მიზანი	6
განმარტებები	7

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე	8
შესაფერისი ეთიკური ნორმები	9-11
ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები	12-13
გარიგების გუნდის ფორმირება	14
გარიგების შესრულება	15-22
მონიტორინგი	23
დოკუმენტაცია	24-25

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი	გ1-გ2
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე	გ3
შესაფერისი ეთიკური ნორმები	გ4-გ7

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები	12-13
გარიგების გუნდის ფორმირება	გ10-გ12
გარიგების შესრულება	გ13-გ32
მონიტორინგი	გ33-გ35
დოკუმენტაცია	გ36

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 220 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით. იგი ასევე ეხება, სადაც შესაფერისია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის პასუხისმგებლობასაც. მოცემული ასს განხილულ უნდა იქნეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად.

ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

2. ხარისხის კონტროლის სისტემებზე, პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია აუდიტური ფირმა. ხკსს 1-ის თანახმად, ფირმამ უნდა შეიმუშაოს და დააწესოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ:
 - ა) ფირმა და მისი პერსონალი აკმაყოფილებენ პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და
 - ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები შეეფერება კონკრეტულ გარემოებებს.¹მოცემული ასს ეფუძნება წინაპირობას, რომ ფირმა ექვემდებარება ხკსს 1-ის ან ისეთ ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც სულ მცირე, ამავე დონის მომთხოვნიან. (იხ: პუნქტი გ1)
3. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის კონტექსტში, გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობაა, განახორციელონ აუდიტორულ გარიგებასთან დაკავშირებული ხარისხის კონტროლის პროცედურები და ფირმას მიაწოდონ შესაფერისი ინფორმაცია, რათა უზრუნველყონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის იმ ნაწილის ფუნქციონირება, რომელიც ეხება დამოუკიდებლობას.
4. გარიგების გუნდს უფლება აქვს, ენდონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას, თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია საწინააღმდეგო რეკომენდაციას არ იძლევა. (იხ: პუნქტი გ2)

¹. ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმომხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“, მე-11 პუნქტი.

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

6. აუდიტორის მიზანია ხარისხის კონტროლის ისეთი პროცედურების განხორციელება გარიგების დონეზე, რომლებიც აუდიტორს უზრუნველყოფს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ:
- ა) აუდიტი შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და
 - ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

განმარტებები

7. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
- ა) გარიგების პარტნიორი² - პარტნიორი ან ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული ორგანიზაციისგან, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;
 - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა - პროცესი, რომლის მიზანია, დასკვნის შედგენამდე ან შედგენისთვის ობიექტურად შეფასდეს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პროცესი ეხება საფონდო ბირჟებზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და სხვა გარიგებებს, რომელთა ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნია ფირმამ;
 - გ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება, ან ამგვარი პიროვნებებისაგან შემდგარი გუნდი (რომელთაგან არც ერთი არ არის გარიგების გუნდის წევრი),

² „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“, საჭიროების შემთხვევაში, აღქმულ უნდა იქნეს სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტურ ცნებებად.

რომლებსაც გააჩნიათ საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება და უფლებამოსილება, რომ ობიექტურად შეაფასონ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) შესადგენად გამოტანილი დასკვნები;

- დ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ამ პიროვნებებში არ იგულისხმება ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ ხელშეკრულებით მოწვეული გარე ექსპერტები.³ ტერმინი „გარიგების გუნდი“ არ მოიცავს არც დამკვეთის შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლებს, რომლებიც გარე აუდიტორს უშუალოდ ეხმარებიან აუდიტის ჩატარებაში, ასს 610-ის (გადასინჯული 2013 წელს) - მოთხოვნების შესაბამისად;⁴
- ე) ფირმა - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთეული;
- ვ) დათვალიერება - შესრულებულ გარიგებასთან მიმართებაში ჩასატარებელი, ფირმის მიერ დადგენილი პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა შეასრულა ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ზ) კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი - სამეურნეო სუბიექტი, რომლის აქციები, ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებული ან რეგისტრირებულია ოფიციალურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე იყიდება ოფიციალური საფონდო ბირჟის ან სხვა ანალოგიური ორგანოს მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად;

3. ტერმინის „აუდიტორის ექსპერტი“ განმარტება იხილეთ ასს 620-ის - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“ - 6(ა) პუნქტში.

4. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - ადგენს გარკვეულ ზღვრებს გარე აუდიტორების მიერ ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებისთვის. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება შეზღუდულია და დაშვებულია მხოლოდ ისეთ სიტუაციებში, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია.

- თ) მონიტორინგი - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ დათვალიერებას შერჩევით, რომლის მიზანია ფირმის უზრუნველყოფა დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მისი ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს;
- ი) ქსელის ფირმა - ნებისმიერი ფირმა ან ერთეული, რომელიც მიეკუთვნება რომელიმე ქსელს;
- კ) ქსელი - შედარებით დიდი სტრუქტურა:
 - (i) რომელიც შექმნილია თანამშრომლობისთვის და
 - (ii) რომლის აშკარა მიზანია მოგებაში ან დანახარჯებში თანამონაწილეობა, ან ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, ბიზნესის საერთო სტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;
- ლ) პარტნიორი - ნებისმიერი პიროვნება, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;
- მ) პერსონალი - პარტნიორები და თანამშრომლები.
- ნ) პროფესიული სტანდარტები - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და შესაფერისი ეთიკური ნორმები;
- ო) შესაფერისი ეთიკური ნორმები - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებსაც ექვემდებარება გარიგების გუნდი და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი. ეს მოთხოვნები, ძირითადად, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია;
- პ) თანამშრომლები - ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები;
- ჟ) შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება - ფირმასთან მიმართებაში ნებისმიერი გარეშე პირი, რომელსაც გააჩნია იმის უნარი და კომპეტენცია, რომ იმოქმედოს როგორც გარიგების პარტნიორმა, მაგალითად, სხვა ფირმის პარტნიორი, ან თანამ-

შრომელი ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციის (შესაფერისი გამოცდილების), რომლის წევრებს უფლება აქვთ შეასრულონ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, ან იმ ორგანიზაციის, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის შესაბამისი მომსახურებას.

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე

8. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა ყოველი აუდიტორული გარიგების საერთო ხარისხზე, რომლის პარტნიორად თვითონ არის დანიშნული. (იხ: პუნქტი გ3)

შესაფერისი ეთიკური ნორმები

9. გარიგების პარტნიორი აუდიტორული გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში ყურადღებით უნდა იყოს, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს დაკვირვება და გამოკითხვები, რათა მოიპოვოს გარიგების გუნდის წევრების მიერ შესაფერისი ეთიკური ნორმების დარღვევის ფაქტების მტკიცებულება. (იხ: პუნქტები გ4-გ5)
10. თუ საკითხები, რომლებიც ადასტურებს გარიგების გუნდის წევრების მიერ შესაფერისი ეთიკური ნორმების დარღვევის ფაქტებს, გარიგების პარტნიორი შეიტყობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის საშუალებით ან სხვა გზით, გარიგების პარტნიორმა ფირმაში მომუშავე სხვა პირებთან კონსულტაციის შემდეგ უნდა განსაზღვროს შესაფერისი გასატარებელი ზომა. (იხ: პუნქტი გ5)

დამოუკიდებლობა

11. გარიგების პარტნიორმა უნდა ჩამოაყალიბოს დასკვნა დამოუკიდებლობის ისეთი მოთხოვნების შესრულების შესახებ, რომლებიც ეხება კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებას. ამისთვის, გარიგების პარტნიორმა: (იხ: პუნქტი გ5)
 - ა) ფირმიდან და, სადაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებიდან, უნდა მოიპოვოს შესაბამისი ინფორმაცია ისეთი გარემოებებისა და კავშირების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით, რომლებიც საფრთხეს უქმნიან დამოუკიდებლობას;
 - ბ) უნდა შეაფასოს ფირმის დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების დარღვევის გამოვლენილი ფაქტების შესახებ მიღებული ინფორმაცია, თუკი ასეთი ფაქტები იქნება, იმის

დასადგენად, უქმნის თუ არა ისინი საფრთხეს აუდიტორული გარიგების დამოუკიდებლობას; და

- გ) უნდა გაატაროს სათანადო დამცავი ზომები ასეთი საფრთხეების აღსაკვეთად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, ან, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევა, გამოვიდეს ამ აუდიტორული გარიგებიდან, თუ გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით. გარიგების პარტნიორმა დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ფირმას ნებისმიერი პრობლემის შესახებ, რათა სათანადო ზომები გატარდეს მის გადასაჭრელად. (იხ: პუნქტები გ6-გ7)

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან

ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები

12. გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ დაკმაყოფილებულია ის სათანადო მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებას და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებს და უნდა დაადგინოს, რომ ამ საკითხებთან მიმართებაში გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია. (იხ: პუნქტები გ8-გ9)
13. თუ გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებაზე უარის თქმას ფირმის მხრიდან, მანამდე რომ ყოფილიყო ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომი, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს ფირმას ეს ინფორმაცია, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა შეძლონ აუცილებელი ზომის გატარება. (იხ: პუნქტი გ9)

გარიგების გუნდის განსაზღვრა

14. გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის იმ ნებისმიერ ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან ამ გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობა, რათა:
- ა) ჩაატარონ აუდიტორული გარიგება პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) შესაძლებელი იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული დასკვნის გაცემა. (იხ: პუნქტები გ10-გ12)

გარიგების შესრულება

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შესრულება

15. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელი უნდა იყოს:

- ა) აუდიტორული გარიგების ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და შესრულებაზე პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და (იხ: პუნქტები გ13-გ15, გ20)
- ბ) იმაზე, რომ აუდიტორული დასკვნა იყოს კონკრეტული გარიგებების შესაფერისი.

მიმოხილვა

- 16. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელი უნდა იყოს იმაზე, რომ მიმოხილვები ტარდება ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად. (იხ: პუნქტები გ16-გ17, გ20)
- 17. აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად მსჯელობის გზით, დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. (იხ: პუნქტები გ18-გ20)

კონსულტაცია

18. გარიგების პარტნიორი:

- ა) პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების გუნდმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით;
- ბ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა აუდიტის მსვლელობისას გაიარეს სათანადო კონსულტაცია, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ;
- გ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და მათგან გამომდინარე დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწევ მხარესთან; და

- დ) ვალდებულია, დაადგინოს, რომ განხორციელდა ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტები გ21-გ22)

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

19. კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის და სხვა ისეთი აუდიტორული გარიგებისთვის, თუკი ასეთები იქნება, რომლისთვისაც ფირმა გადაწყვეტს, რომ საჭიროა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორმა:

- ა) უნდა დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი;
- ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან ერთად უნდა განიხილოს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ეტაპზე; და
- გ) არ უნდა შეადგინოს აუდიტორული დასკვნა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ: პუნქტები გ23-გ25)

20. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა ობიექტურად უნდა შეაფასოს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და აუდიტორული დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. ამ შეფასებაში უნდა შედიოდეს:

- ა) მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების პარტნიორთან ერთად;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგებისა და შეთავაზებული აუდიტორული დასკვნის მიმოხილვა;
- გ) იმ შერჩეული აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, რომელიც ეხება გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებულ მნიშვნელოვან განხილვებსა და გამოტანილ დასკვნებს; და
- დ) აუდიტორული დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნების შეფასება და იმის განხილვა, შესაფერისია თუ არა შეთავაზებული აუდიტორული დასკვნა. იხ: პუნქტები გ26-გ28, გ30-გ32)

21. გარდა ამისა, კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმო-

ხილველმა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარების დროს უნდა განიხილოს შემდეგი ფაქტორები:

- ა) გარიგების გუნდის მიერ მოცემულ აუდიტორულ გარიგებასთან მიმართებაში ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება;
- ბ) ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები ისეთ საკითხებზე, რომლებიც ეხება აზრთა სხვადასხვაობას, ან სხვა რთულ ან საკამათო საკითხებს და ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილ დასკვნები; და
- გ) მიმოხილვისთვის შერჩეულ აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახულია თუ არა მნიშვნელოვან მსჯელობასა და გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაო და განამტკიცებს თუ არა იგი გამოტანილი დასკვნებს. (იხ: პუნქტები გ29-გ32)

აზრთა სხვადასხვაობა

- 22. თუ აზრთა სხვადასხვაობას წარმოიშობა გარიგების გუნდის წევრებსა და კონსულტაციის გამწევ პირებს შორის ან, სადაც შესაფერისია, გარიგების პარტნიორსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველს შორის, საკითხი უნდა გადაიჭრას ფირმის სათანადო პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც ეხება და არეგულირებს აზრთა სხვადასხვაობის პრობლემებს.

მონიტორინგი

- 23. ხარისხის კონტროლის ეფექტურ სისტემაში შედის მონიტორინგის პროცესი, რომლის მიზანია ფირმა უზრუნველყოს იმის დასტურებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტური და ადეკვატურია და ეფექტურად ფუნქციონირებს. გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ფირმის მონიტორინგის პროცესის შედეგები, რაც დადასტურებულია ფირმისა და, თუ შესაფერისია, ქსელის სხვა ფირმების მიერ გავრცელებულ უახლეს ინფორმაციაში, ასევე, შეიძლება თუ არა, რომ ამ ინფორმაციაში ნახსენებმა ნაკლოვანებებმა გავლენა მოახდინოს აუდიტზე, რომელსაც ის ატარებს. (იხ: პუნქტები გ33-გ35)

დოკუმენტაცია

24. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:⁵
- ა) შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები;
 - ბ) აუდიტორულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ფირმასთან ამ დასკვნების გამყარების მიზნით ჩატარებული ნებისმიერი განხილვა;
 - გ) გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხებოდა ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებს;
 - დ) აუდიტორული გარიგების მიმდინარეობის განმავლობაში ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტი გ36)
25. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა განხილული აუდიტორული გარიგებისთვის დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს, რომ:
- ა) შესრულდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვის შესახებ ფირმის პოლიტიკით მოთხოვნილი პროცედურები;
 - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვა დასრულდა აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე; და
 - გ) მიმომხილველისთვის ცნობილი არ არის არც ერთი გადაუჭრელი საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებდა იმაში, რომ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ იყო.

* * *

⁵. ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები 8-11 და გ6.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

(იხ: მე-2 პუნქტი)

გ1. ხკსს 1, ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია, ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, აუდიტორული გარიგებებისთვის შექმნას და ამუშაოს ხარისხის კონტროლის საკუთარი სისტემა. ხარისხის კონტროლის სისტემაში შედის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ყურადღებას ამახვილებს შემდეგ ელემენტებზე:

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში;
- შესაფერისი ეთიკური ნორმები;
- ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები;
- შრომითი რესურსები;
- გარიგების შესრულება; და
- მონიტორინგი.

ფირმის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული ეროვნული მოთხოვნები, რომელთა მიხედვითაც ფირმამ უნდა შექმნას და ამუშაოს ხარისხის კონტროლის სისტემა, სულ მცირე, ისეთივე დონის მომთხოვნია, როგორც ხკსს 1, როდესაც ისინი ეხება ამ პუნქტში ნახსენებ ყველა ელემენტს და ფირმას უდგენენ ისეთ ვალდებულებებს, რომლითაც მიიღწევა ხკსს 1-ში ჩამოყალიბებული მოთხოვნების მიზნები.

ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის სანდოობა (იხ: მე-4 პუნქტი)

გ2. თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვაგვარ რეკომენდაციას არ იძლევა, გარიგების გუნდს უფლება აქვს, ენდოს (დაეყრდნოს) ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორებიცაა, მაგალითად:

- პერსონალის კომპეტენცია, მათი დაქირავებისა და ფორმალური პრაქტიკული წვრთნის მეშვეობით;
- დამოუკიდებლობა, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაბამისი ინფორმაციის დაგროვებისა და შეტყობინების (მიწოდების) მეშვეობით;

- დამკვეთებთან ურთიერთობის შენარჩუნება, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემების მეშვეობით;
- მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა, მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე

(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ3. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და სათანადო გზავნილები გარიგების გუნდის სხვა წევრებისადმი, თითოეული აუდიტორული გარიგების შესრულების საერთო ხარისხზე პასუხისმგებლობის აღების დროს, ხაზს უსვამს, რომ:

ა) აუდიტის ხარისხისთვის მნიშვნელოვანია:

- (i) ისეთი სამუშაოს შესრულება, რომელიც შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს;
- (ii) ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების დაცვა, საჭიროებისამებრ;
- (iii) ისეთი აუდიტორული დასკვნების გაცემა, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია; და
- (iv) გარიგების გუნდის შესაძლებლობა, წამოჭრას საკითხები საპასუხო ქმედებების შიშის გარეშე; და

ბ) ხარისხი მთავარია აუდიტორული გარიგების შესრულების დროს.

შესაფერისი ეთიკური ნორმები

შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ4. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის კოდექსი აწესებს პროფესიული ეთიკის ფუნდამენტურ პრინციპებს, რომლებშიც შედის:

- ა) პატიოსნება;
- ბ) ობიექტურობა;
- გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
- დ) კონფიდენციალობა; და
- ე) პროფესიული ქცევა.

„ფირმის“, „ქსელის“ და „ქსელის ფირმის“ განმარტება (იხ: 9-11 პუნქტები)

გ5. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში „ფირმის“, „ქსელის“ ან „ქსელის ფირმის“ განმარტებები შეიძლება განსხვავდებოდეს მოცემულ ასს-ში მოყვანილი განმარტებებისაგან. მაგალითად, ბესს-ის კოდექსში „ფირმა“ განმარტებულია, როგორც:

- ა) ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია;
- ბ) სუბიექტი, რომელიც აკონტროლებს (ა) პუნქტში მითითებულ მხარეებს, საკუთრების წილების, მართვის უფლების, ან სხვა საშუალებებით; და
- გ) სუბიექტი, რომელსაც აკონტროლებენ ამგვარი მხარეები, საკუთრების წილების, მართვის უფლების ან სხვა საშუალებებით.

ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის კოდექსში ასევე მოცემულია მითითებები ტერმინებთან „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ დაკავშირებით.

9-11 პუნქტების დებულებების შესასრულებლად სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში გამოყენებული განმარტებები გამოიყენება იმდენად, რამდენადაც ეს აუცილებელია ამ ეთიკური მოთხოვნების ინტერპრეტაციისთვის.

დამოუკიდებლობის საფრთხეები (იხ: პუნქტი 11(გ))

გ6. გარიგების პარტნიორმა აუდიტორულ გარიგებასთან დაკავშირებით შეიძლება გამოავლინოს დამოუკიდებლობის ისეთი საფრთხე, რომლის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება დამცავი ზომებით ვერ მოხერხდეს. ასეთ შემთხვევაში, მე-11(გ) პუნქტის მოთხოვნის თანახმად, გარიგების პარტნიორმა შესაფერის პირს უნდა შეატყობინოს ფირმის ფარგლებში სათანადო ზომის გასატარებლად, რაც შეიძლება იყოს საფრთხის წარმომშობი ქმედების ან ინტერესის აღკვეთა, ან ამ აუდიტორული გარიგებიდან გამოსვლა, სადაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ7. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობისათვის დამცავი ზომები შეიძლება უზრუნველყოს კანონმდებლობით დადგენილმა ღონისძიებებმა. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ან აუდიტურ ფირმებს, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის

აუდიტს ატარებენ სახელმწიფო (კანონით დადგენილი) აუდიტორის სახელით, მე-11 პუნქტის მიზნის შესასრულებლად შეიძლება დასჭირდეთ თავიანთი მიდგომის ადაპტირება, კონკრეტული იურისდიქციით განსაზღვრული აუდიტორის უფლებამოსილების პირობების მიხედვით. მაგალითად: როდესაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების უფლებამოსილება არ იძლევა გარიგებიდან გამოსვლის უფლებას, ისეთი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის საჯაროდ გამჟღავნება, რომელთა გამო აუდიტორი გარიგებიდან გამოვიდოდა, თუ ამგვარი გარემოებები კერძო სექტორში წარმოიშობოდა.

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები
(იხ: მე-12 პუნქტი)

გ8. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ ნებისმიერი გარიგების დადებაზე თანხმობის მიცემამდე უნდა მოიპოვოს კონკრეტულ გარემოებებში აუცილებლად მიჩნეული ინფორმაცია, იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი წყვეტს, გააგრძელოს თუ არა არსებული გარიგება და როდესაც იხილავს, დათანხმდეს თუ არა არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების დადებას.⁶ ქვემოთ განხილულის მსგავსი ინფორმაცია გარიგების პარტნიორს ეხმარება იმის დადგენაში, შესაფერისია თუ არა ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებასთან, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები:

- სამეურნეო სუბიექტის მთავარი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნება;
- გააჩნია თუ არა გარიგების გუნდს აუდიტორული გარიგების შესრულებისთვის საჭირო კომპეტენცია და აუცილებელი შესაძლებლობები, მათ შორის, დრო და რესურსები;
- შეუძლია თუ არა ფირმას და გარიგების გუნდს შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა; და
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა მიმდინარე ან წინა აუდიტორული გარიგების განმავლობაში და მათი გავლენა ურთიერთობის გაგრძელებაზე.

⁶ ხკსს 1, პუნქტი 27(ა).

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: 12-13-ე პუნქტები)

გ9. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორები შეიძლება დაინიშნონ კანონით დადგენილი პროცედურების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებასთან, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასთან და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებთან დაკავშირებული გარკვეული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ჩამოყალიბებულია მე-12, მე-13 და გ8 პუნქტებში, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს. ამის მიუხედავად, ზემოთ აღწერილი პროცესის შედეგად შეკრებილი ინფორმაცია შეიძლება ფასეული აღმოჩნდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებისთვის, რისკების შეფასებისა და დასკვნის წარდგენის პასუხისმგებლობის შესრულების დროს.

გარიგების გუნდის ფორმირება (იხ: მე-14 პუნქტი)

გ10. გარიგების გუნდში შედის ფირმის მიერ დროებით დაქირავებული ან ფირმაში დასაქმებული პირი (თუკი ასეთი არსებობს), რომელიც თავის ცოდნასა და გამოცდილებას იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში და ასრულებს აუდიტორულ პროცედურებს კონკრეტულ გარიგებაში. თუმცა, ასეთი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი არ წარმოადგენს გარიგების გუნდის წევრს, თუკი მისი მონაწილეობა კონკრეტულ გარიგებაში შემოიფარგლება მხოლოდ კონსულტაციით. კონსულტაციები განხილულია მე-18 პუნქტსა და გ21 და გ22 პუნქტებში.

გ11. გარიგების გუნდის, როგორც ერთი მთლიანის, სავარაუდო სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვის დროს, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა, მაგალითად გარიგების გუნდის მიერ:

- მსგავსი ხასიათისა და სირთულის აუდიტორული გარიგებების ჩატარების მიდგომების ცოდნა და შესაბამისი პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც მიღებული აქვს სათანადო პრაქტიკული წვრთნისა და გარიგებებში მონაწილეობის გზით;
- პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების ცოდნა;
- ტექნიკური ცოდნისა და გამოცდილების ქონა, მათ შორის, გამოცდილება შესაბამის საინფორმაციო ტექნოლოგიაში და ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;

- იმ შესაბამისი დარგების თეორიული ცოდნა, რომლებშიც დამკვეთი საქმიანობს;
- პროფესიული მსჯელობის გამოყენების უნარი;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა (გაგება).

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ12. სახელმწიფო სექტორში სათანადო კომპეტენციაში დამატებით შეიძლება შედიოდეს ის პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც აუცილებელია აუდიტის უფლებამოსილების შესაწყვეტად რომელიმე კონკრეტულ იურისდიქციაში. ასეთ კომპეტენციაში შეიძლება შედიოდეს ანგარიშის წარდგენისთვის საჭირო ზომების ცოდნა, მათ შორის ანგარიშის წარდგენა საკანონმდებლო ორგანოსთვის ან სხვა მმართველი ორგანოსთვის, ან საზოგადოებისთვის, საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე. სახელმწიფო სექტორის უფრო ფართო მასშტაბში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად, ეფექტიანობის აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი, ან კანონთან, ნორმატიულ აქტთან ან სხვა მოთხოვნებთან შესაბამისობის ყოველმხრივი შეფასება და თაღლითობის და კორუფციის თავიდან აცილება და გამოვლენა.

გარიგების შესრულება

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შესრულება (იხ: პუნქტი 15(ა))

გ13. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა გულისხმობს გარიგების გუნდის წევრებისთვის ისეთი საკითხების ინფორმირებას, როგორიცაა:

- მათი პასუხისმგებლობა, მათ შორის შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვის საჭიროება და აუდიტის დაგეგმვისა და შესრულების საჭიროება პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, როგორც მოითხოვს ასს 200;⁷
- შესაბამისი პარტნიორების პასუხისმგებლობა, როდესაც აუდიტორული გარიგების შესრულებაში ერთზე მეტი პარტნიორი მონაწილეობს;
- შესასრულებელი სამუშაოს მიზნები;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი;

⁷. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-15 პუნქტი.

- რისკთან დაკავშირებული საკითხები;
- პრობლემები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას;
- გარიგების შესრულებისთვის საჭირო მიდგომის დეტალები.

გარიგების გუნდის წევრებს შორის საკითხების განხილვა იმის საშუალებას იძლევა, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილმა წევრებმა წამოჭრან საკითხები გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებთან, რათა მოხდეს ინფორმაციის სათანადო ურთიერთგაცვლა გარიგების გუნდის ფარგლებში.

გ14. სათანადო გუნდური მუშაობა და პრაქტიკული წვრთნა გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს ეხმარება მათთვის მიცემული სამუშაოს მიზნების ნათლად გაგებაში.

გ15. ზედამხედველობა გულისხმობს შემდეგი ტიპის სამუშაოთა შესრულებას:

- აუდიტორული გარიგების მიმდინარეობისთვის თვალყურის დევნებას;
- გარიგების გუნდის ცალკეული წევრების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვას, მათ შორის, აქვთ თუ არა მათ საკმარისი დრო თავიანთი სამუშაოს შესასრულებლად, ესმით თუ არა მიცემული მითითებები და სამუშაო სრულდება თუ არა, აუდიტორული გარიგების შესრულების დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად;
- აუდიტორული გარიგების მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების მოგვარებას, მათი მნიშვნელობის განხილვასა და დაგეგმილი მიდგომის საჭიროებისამებრ შეცვლას;
- აუდიტის მსვლელობისას გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებთან განსახილველი ან საკონსულტაციო საკითხების დადგენას.

მიმოხილვა

მიმოხილვის პასუხისმგებლობა (იხ: მე-16 პუნქტი)

გ16. ხკსს 1-ის თანახმად, ფირმის მიმოხილვის პასუხისმგებლობის პოლიტიკა და პროცედურები განისაზღვრება იმის საფუძველზე, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მუშაობას უნდა იხილავენ გუნდის უფრო გამოცდილი წევრები.⁸

⁸ ხკსს 1, 33-ე პუნქტი.

გ17. მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი ტიპის განხილვების ჩატარებას:

- სამუშაო შესრულდა თუ არა პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;
- წამოიჭრა თუ არა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც შემდგომში განხილვას საჭიროებს;
- ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები და დოკუმენტურად დაფიქსირდა და განხორციელდა თუ არა კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები;
- არსებობს თუ არა შესრულებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გადახედვისა და შესწორების საჭიროება;
- შესრულებული სამუშაო განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს და სათანადოდ არის თუ არა იგი დოკუმენტირებული;
- არის თუ არა მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად; და
- მიღწეულია თუ არა გარიგების პროცედურების მიზნები.
- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა გარიგების პარტნიორის მიერ (იხ: მე-17 პუნქტი)

გ18. გარიგების პარტნიორის მიერ ქვემოთ განხილული საკითხების დროული მიმოხილვა, გარიგების შესრულების სათანადო ეტაპებზე, იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, რათა გარიგების პარტნიორის აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე დაკმაყოფილებული იყოს ამ საკითხების სათანადოდ მოგვარებით. ამგვარ საკითხებს მიეკუთვნება:

- გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსახილველი სფეროები, რომლებიც გარკვეული გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს, კერძოდ, ისინი, რომლებიც ეხება რთულ ან საკამათო საკითხებს;
- მნიშვნელოვანი რისკები; და
- სხვა სფეროები, რომლებსაც გარიგების პარტნიორი ჩათვლის მნიშვნელოვნად.

- გარიგების პარტნიორს არ ევალუა აუდიტის ყველანაირი დოკუმენტაციის მიმოხილვა, თუმცა, ამის უფლება აქვს. ამასთან, როგორც ასს 230 მოითხოვს, პარტნიორმა დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს მიმოხილვის ვადები და მოცულობა.⁹

გ19. გარიგების პარტნიორმა, რომელიც აუდიტში ჩაერთვება გარიგების შესრულების პროცესში, შეიძლება გამოიყენოს გ18 პუნქტში აღწერილი მიმოხილვის პროცედურები, რათა ჩაატაროს პარტნიორის შეცვლის თარიღამდე შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე აღების მიზნით.

მოსაზრებები, რომლებიც შესაფერისია ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში ჩართულია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრი (იხ: 15-17 პუნქტები)

გ20. როდესაც გარიგების გუნდში ჩართულია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრი, ამ წევრის ხელმძღვანელობაში, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაში შეიძლება შევიდეს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

- აღნიშნული წევრის სამუშაოს ხასიათის, მასშტაბისა და ამოცანების შეთანხმება თვითონ წევრთან; ასევე ამ წევრისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების შესაბამისი ფუნქციები და მათ შორის ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
- ამ წევრის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის წევრის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და დასაბუთებულობა, ან სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან მათი თავსებადობა.

კონსულტაცია (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ21. ფირმის ფარგლებში ან, სადაც შესაფერისია, ფირმის ფარგლებს გარეთ, მნიშვნელოვან ტექნიკურ, ეთიკურ და სხვა საკითხებზე ეფექტური კონსულტაციის ჩატარება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც კონსულტაციის გამწეებს:

⁹. ასს 230, პუნქტი 9(გ).

- ინფორმაცია მიეწოდებათ ყველა იმ შესაფერისი ფაქტის შესახებ, რაც მათ ინფორმირებული კონსულტაციის გაწევის შესაძლებლობას მისცემს; და
- გააჩნიათ შესაფერისი ცოდნა, თანამდებობრივი რანგი და გამოცდილება.

გ22. გარიგების გუნდისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონსულტაციის მიღება ფირმის გარედან, მაგალითად, როდესაც ფირმას არ გააჩნია სათანადო შიდა რესურსები. მათ შეუძლიათ ისარგებლონ საკონსულტაციო მომსახურებით, რომელსაც უზრუნველყოფენ სხვა ფირმები, პროფესიული და მარეგულირებელი ორგანიზაციები, ან ისეთი კომერციული ორგანიზაციები, რომლებიც ეწევიან შესაფერისი ხარისხის კონტროლის მომსახურებას.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულება
აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე (იხ: პუნქტი 19(გ))

გ23. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორული დასკვნა არ უნდა დაიწეროს იმაზე ადრე, სანამ აუდიტორი არ მოიპოვებს ისეთ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებსაც უნდა დაეფუძნოს მისი აუდიტორული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.¹⁰ კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, ან როდესაც გარიგება აკმაყოფილებს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის კრიტერიუმებს, ასეთი მიმოხილვა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

გ24. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დროული ჩატარება გარიგების შესრულების სათანადო ეტაპებზე იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, რათა გარიგების პარტნიორის აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე დაკმაყოფილებული იყოს ამ საკითხების სათანადოდ მოგვარებით.

გ25. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის შესრულება ნიშნავს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის მიერ 20-21-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებას და, სადაც შესაფერისია, 22-ე

¹⁰. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 49-ე პუნქტი

მუხლთან შესაბამისობას. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დოკუმენტაცია შეიძლება შეივსოს აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ, აუდიტის საბოლოო ფაილების ნაკრების შემადგენელი ნაწილის სახით. ამ საკითხებთან მიმართებაში ასს 230 აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს.¹¹

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ: მე-20 პუნქტი)

- გ26. კონკრეტული გარემოებების ცვლილების მიმართ ყურადღებით ყოფნა გარიგების პარტნიორს აძლევს ისეთი სიტუაციების დადგენის საშუალებას, რომლის დროსაც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება აუცილებელია, მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული გარიგების დაწყების წინ ასეთი მიმოხილვის ჩატარება საჭირო არ იყო.
- გ27. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის მასშტაბი, სხვასთან ერთად, შეიძლება დამოკიდებული იყოს, აუდიტორული გარიგების სირთულეზე, იმაზე, არის თუ არა კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი და იმის რისკზე, რომ აუდიტორული დასკვნა შეიძლება არ ყოფილიყო კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება არ ამცირებს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას აუდიტსა და მის შესრულებაზე.
- გ28. თუ ასს 701¹² გამოიყენება, გარიგების გუნდის მიერ აუდიტორის დასკვნის შესადგენად დასკვნების გამოტანა გულისხმობს:
- აუდიტის იმ ძირითადი საკითხების დადგენას, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში;
 - აუდიტის იმ ძირითადი საკითხების დადგენას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია არ აისახება აუდიტორის დასკვნაში ასს 701-ის მე-14 პუნქტის შესაბამისად, თუ ასეთი არსებობს; და
 - როდესაც შესაფერისია კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისა და აუდიტისთვის დამახასიათებელი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, იმის დადგენას, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირება.

¹¹ ასს 230, პუნქტები 14-16.

¹² ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

გარდა ამისა, 20(ბ) პუნქტის შესაბამისად შეთავაზებული აუდიტორული დასკვნის მიმოხილვა მოიცავს სავარაუდო ტექსტის განხილვას, რომელიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში.

კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ29. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა საკითხები, რომლებიც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა შეიძლება განიხილოს კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის ხარისხის კონტროლის მიმოხილვაში, გარიგების გუნდის მიერ მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების შესაფასებლად:

- გარიგების შესრულების განმავლობაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315 (გადასინჯული)-ის¹³ შესაბამისად და ამ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებები ასს 330-ის¹⁴ შესაბამისად, მათ შორის, გარიგების გუნდის მიერ თაღლითობის რისკის შეფასება და მასზე რეაგირება ასს 240-ის შესაბამისად;¹⁵
- ჩატარებული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები, კერძოდ, არსებობასა და მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებაში;
- აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების მნიშვნელობა და ადგილმდებარეობა;
- საკითხები, რომელთა შესახებაც უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და, სადაც შესაფერისია, სხვა მხარეებს, კერძოდ, მარეგულირებელ ორგანოებს.

კონკრეტული გარემოებების მიხედვით, ზემოაღნიშნული სხვა საკითხები შეიძლება ასევე შეეხებოდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას სხვა სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს.

^{13.} ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

^{14.} ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

^{15.} ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ: 20-21-ე პუნქტები)

გ30. კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა ასევე მოითხოვება ისეთი აუდიტორული გარიგებების დროს, რომლებიც აკმაყოფილებს ფირმის მიერ დაწესებულ ისეთ კრიტერიუმებს, რომლებიც სავალდებულოს ხდის მოცემული გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებას. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება ფირმის არც ერთი აუდიტორული გარიგება არ აკმაყოფილებდეს ამგვარ კრიტერიუმებს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: 20-21-ე პუნქტები)

გ31. სახელმწიფო სექტორში, კანონით დადგენილი წესით დანიშნულმა აუდიტორმა (მაგალითად, გენერალურმა აუდიტორმა, ან გენერალური აუდიტორის სახელით დანიშნულმა შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე სხვა პირმა) შეიძლება შეასრულოს იმ გარიგების პარტნიორის იდენტური ფუნქცია, რომელსაც გააჩნია პასუხისმგებლობა სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებაზე. ასეთ გარემოებებში, სადაც შესაფერისია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის შერჩევისას განიხილება აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებლობის საჭიროების საკითხი და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის უნარი, წარმოადგინოს ობიექტური შეფასება.

გ32. კოტირებული სამეურნეო სუბიექტები, როგორც განხილულია 21-ე და გ29 პუნქტებში, გავრცელებული არ არის სახელმწიფო სექტორში. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს სახელმწიფო სექტორის სხვა სამეურნეო სუბიექტებიც, რომლებიც მნიშვნელოვანია თავისი სიდიდის, სირთულის ან საზოგადოების ინტერესების ასპექტების გამო და რომლებსაც, აქედან გამომდინარე, ჰყავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები. ამის მაგალითებია სახელმწიფო კორპორაციები და საზოგადოებრივი სარგებლობის (კომუნალური მომსახურების) დაწესებულებები. სახელმწიფო სექტორში მიმდინარე გარდაქმნებმა შეიძლება ასევე განაპირობოს ახალი ტიპის მნიშვნელოვანი სამეურნეო სუბიექტების წარმოშობა. არ არსებობს არანაირი ფიქსირებული ობიექტური კრიტერიუმები, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრებოდა სამეურნეო სუბიექტების მნიშვნელობა. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები მაინც ახორციელებენ იმის შეფასებას, რომელი სამეურნეო სუბიექ-

ტები შეიძლება იყოს იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ საჭირო იყოს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება.

მონიტორინგი (იხ: 23-ე პუნქტი)

- გ33. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ დააწესოს ისეთი მონიტორინგის პროცესი, რომლის მიზანია, ფირმა უზრუნველყოს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტურია, ადეკვატური და ეფექტურად ფუნქციონირებს.¹⁶
- გ34. როდესაც იხილავს იმ ნაკლოვანებებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორულ გარიგებაზე, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ფირმის მიერ სიტუაციის გამოსასწორებლად გატარებული ისეთი ზომები, რომლებსაც გარიგების პარტნიორი საკმარისად მიიჩნევს მოცემული აუდიტის კონტექსტში.
- გ35. აუცილებელი არ არის, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაში არსებული ნაკლოვანება იმას ამტკიცებდეს, რომ რაიმე კონკრეტული აუდიტორული გარიგება ვერ შესრულდა, პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან აუდიტორული დასკვნა არ იყო შესაფერისი.

დოკუმენტაცია

კონსულტაციებთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია (იხ: პუნქტი 24(დ))

- გ36. დოკუმენტაცია, რომელიც დაკავშირებულია სხვა პროფესიონალებთან ერთად რთული ან საკამათო საკითხების შესახებ ჩატარებულ საკმარისად სრულყოფილ და დეტალურ კონსულტაციებთან, ხელს უწყობს:
- იმ პრობლემატური საკითხის გაგებას, რომლის შესახებაც ჩატარდა კონსულტაცია; და
 - ამ კონსულტაციის შედეგების, მათ შორის, ნებისმიერი მიღებული გადაწყვეტილების, მისი მიღების საფუძვლისა და მათი განხორციელების გზების დადგენას.

¹⁶ ხკსს 1, 48-ე პუნქტი.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 230

აუდიტის დოკუმენტაცია

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
აუდიტის დოკუმენტაციის ხასიათი და მიზანი	2-3
ძალაში შესვლის თარიღი	4
მიზანი	5
განმარტებები	6

მოთხოვნები

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება	7
დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული	
აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ	8-13
აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრები	14-16

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება	გ1
დოკუმენტაცია, ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული	
აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ	გ2-გ20
აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრები	გ21-გ24
დანართი: აუდიტის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები სხვა ასს-ებში	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. დანართში ჩამოთვლილია სხვა ასს-ები, რომლებიც მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებსა და მითითებებს. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს მოცემული ასს-ის გამოყენების არეალს. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნები შეიძლება კანონმდებლობით იყოს დადგენილი.

აუდიტის დოკუმენტაციის ხასიათი და მიზანი

2. აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც აკმაყოფილებს მოცემული ასს-ის მოთხოვნებსა და სხვა შესაფერისი ასს-ების დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, უზრუნველყოფს:
 - ა) აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულების შესახებ აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძვლის მტკიცებულებებს;¹ და
 - ბ) იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.
3. აუდიტის დოკუმენტაცია ემსახურება რამდენიმე დამატებით მიზანს, მათ შორის, ქვემოთ ჩამოთვლილს:
 - გარიგების გუნდის დახმარებას აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში;
 - ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებაში გარიგების გუნდის იმ წევრების დახმარებას, რომლებსაც ევალებათ ზედამხედველობის გაწევა აუდიტის სამუშაოების წარმართვაზე, ასევე მიმოხილვის პასუხისმგებლობის შესრულებაში ასს 220-ის შესაბამისად;²

1. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“; მე-11 პუნქტი.

2. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“; პუნქტები მე-15-17.

- გარიგების გუნდის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფას საკუთარ სამუშაოზე;
- მონაცემების შენახვას (ჩანაწერების წარმოებას) ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი პერიოდების აუდიტშიც;
- უზრუნველყოფს ხარისხის კონტროლის მიმოხილვისა და დათვალიერების ჩატარებას ხკს 1-ის,3 ან არანაკლებ მკაცრი ეროვნული ნორმების შესაბამისად;⁴
- უზრუნველყოფს გარე დათვალიერებების (შემოწმების) ჩატარების შესაძლებლობას მოქმედი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მოთხოვნების შესაბამისად.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

5. აუდიტორის მიზანია, მოამზადოს ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც უზრუნველყოფს:
- ა) აუდიტორული დასკვნის საფუძვლის საკმარის და შესაფერის დოკუმენტირებას; და
 - ბ) იმის მტკიცებულებას, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
- ა) აუდიტის დოკუმენტაცია – ჩანაწერები ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამო-

^{3.} ხკს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფორმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“; პუნქტები 32-33-ე, 35-38-ე, და 48-ე.

^{4.} ასს 220, მე-2 პუნქტი.

ტანილი დასკვნების შესახებ (ხანდახან ასევე გამოიყენება ტერმინები „სამუშაო დოკუმენტები“ ან „სამუშაო დოკუმენტაცია“);

- ბ) აუდიტის ფაილი – ერთი ან მეტი საქაღალდე, ან სხვა ფიზიკური ან ელექტრონული ფორმის ინფორმაციის მატარებელი, რომელიც შეიცავს ჩანაწერებს (აუდიტის დოკუმენტაციას) ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების შესახებ;
- გ) გამოცდილი აუდიტორი – ესა თუ ის პირი (ფირმაში მომუშავე ან გარეშე პირი), რომელსაც გააჩნია აუდიტის ჩატარების პრაქტიკული გამოცდილება და სათანადოდ ერკვევა:
 - (i) აუდიტის პროცესებში;
 - (ii) ასს-ებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებში;
 - (iii) ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი;
 - (iv) სამეურნეო სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.

მოთხოვნები

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება

- 7. აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია. (იხ: პუნქტი გ1)

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ

აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა

- 8. აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან, გაიგოს: (იხ: პუნქტები გ2-გ5, გ16-გ17)
 - ა) იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით; (იხ: პუნქტები გ6-გ7)
 - ბ) ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები; და

- გ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები. (იხ: პუნქტები გ8-გ11)
9. ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირების დროს, აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს:
- ა) იმ კონკრეტული მუხლების ან საკითხების საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდება; (იხ: პუნქტი გ12)
 - ბ) ვინ შეასრულა აუდიტის სამუშაო და სამუშაოს შესრულების თარიღი; და
 - გ) ვინ ჩაატარა შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა, მიმოხილვის თარიღი და მოცულობა. (იხ: პუნქტი გ13)
10. აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა ასახოს ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როდის და ვისთან ერთად ჩატარდა განხილვა. (იხ: პუნქტი გ14)
11. თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შეუთავსებელია ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ აუდიტორის მიერ გამოტანილ საბოლოო დასკვნასთან, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს, როგორ მოაგვარა აღნიშნული შეუსაბამობა. (იხ: პუნქტი გ15)

სათანადო მოთხოვნიდან გადახვევა

12. თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევას, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს ამ სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზები და როგორ მიიღწევა ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით ამ მოთხოვნის მიზანი. (იხ: პუნქტები გ18-გ19)

აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები

13. თუ, გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორი ჩაატარებს ახალ ან დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს, ან გამოიტანს ახალ დასკვნებს აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს: (იხ: პუნქტი გ20)

- ა) შექმნილი გარემოებები;
- ბ) ჩატარებული ახალი ან დამატებითი პროცედურები, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები, გამოტანილი დასკვნები და მათი გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე; და
- გ) როდის და ვინ შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები აუდიტის დოკუმენტაციაში და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრები

- 14. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა შეკრიბოს აუდიტის ერთ ფაილში და დროულად დაასრულოს აუდიტის საბოლოო ფაილის შევსების ადმინისტრაციული პროცესი აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ. (იხ: პუნქტები გ21-გ22)
- 15. აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, აუდიტორმა არ უნდა გაანადგუროს და გადაყაროს არანაირი აუდიტის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის ამოწურვამდე. (იხ: პუნქტი გ23)
- 16. მე-13 პუნქტში განხილულისგან განსხვავებულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია აუდიტის არსებული დოკუმენტაციის შესწორება, ან აუდიტის ახალი დოკუმენტაციის დამატება აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, აუდიტორმა შესწორებების ან დამატებების ხასიათის მიუხედავად, დოკუმენტურად უნდა ასახოს: (იხ: პუნქტი გ24)
 - ა) მათი შეტანის კონკრეტული მიზეზები; და
 - ბ) როდის და ვინ შეიტანა ისინი და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება (იხ: მე-7 პუნქტი)

- გ1. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის დოკუმენტაციის დროული მომზადება ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებას, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების ეფექტურ მიმოხილვასა და შეფასებას აუდიტორული დასკვნის საბოლოო სახით შედგენამდე. აუდიტის სამუშაოს ჩატარების შემდეგ მომზადებული დოკუმენტაცია, სავარაუდოდ,

ნაკლებად ზუსტი იქნება, ვიდრე სამუშაოს ჩატარების დროს მომზადებული.

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ

აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა
(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ2. აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და სირთულე;
- ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი;
- გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები;
- მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელობა;
- გამოვლენილი გადახრების ხასიათი და მოცულობა;
- აუცილებლობა იმისა, რომ დოკუმენტურად აისახოს დასკვნა ან დასკვნის საფუძველი, რომლის განსაზღვრაც იოლი არ არის ჩატარებული სამუშაოს დოკუმენტაციიდან, ან მოპოვებული მტკიცებულებებიდან;
- აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდები.

გ3. აუდიტის დოკუმენტაციის წარმოება შეიძლება ქაღალდზე, ან ელექტრონული ან სხვა ფორმით. აუდიტის დოკუმენტაციის მაგალითებია:

- აუდიტის პროგრამები;
- ანალიტიკური დოკუმენტები;
- პრობლემატური საკითხების შესახებ მოკლე ჩანაწერები;
- მნიშვნელოვანი საკითხების მოკლე დასკვნები;
- დასტურის წერილები და ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები;
- საკონტროლო კითხვარები;
- მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებული მიმოწერა (ელექტრონული ფოსტის ჩათვლით).

აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით, აუდიტორმა აუდიტის ფაილში შეიძლება შეიტანოს სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების ამონაწერები ან ასლები (როგორცაა, მნიშვნელოვანი და სპეციფიკური ხელშეკრულებები და შეთანხმებები). თუმცა, აუდიტის დოკუმენტაცია არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის საადრიცხო ჩანაწერების შემცვლელს.

- გ4. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში შეიტანოს სამუშაო დოკუმენტების შავი ჩანაწერები და ფინანსური ანგარიშგების შეცვლილი პროექტები, ისეთი შენიშვნები, რომლებშიც ასახულია დაუმთავრებელი ან წინასწარი მსჯელობები, დოკუმენტების ადრინდელი ასლები, რომლებშიც დაშვებული იყო ტიპოგრაფიული ან სხვა შეცდომები და დოკუმენტების დუბლიკატები.
- გ5. აუდიტორის სიტყვიერი განმარტებები, თავისთავად, არ წარმოადგენს აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს ან მის მიერ გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურ გამამყარებელ საბუთს, მაგრამ შეიძლება გამოდგეს აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის ასახსნელად ან დასაზუსტებლად.

დოკუმენტაცია ასს-ების მოთხოვნების დაცვის შესახებ (იხ: პუნქტი 8(ა))

- გ6. პრინციპში, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაცია კონკრეტული გარემოებებისთვის საკმარისი და შესაფერისი იქნება. სხვა ასს-ები მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ ისეთ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომელთა მიზანია სხვა ასს-ების კონკრეტულ გარემოებებში, მოცემული ასს-ის მოთხოვნების გამოყენების დაზუსტება. დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს მოცემული ასს-ის გამოყენების არეალს. გარდა ამისა, რომელიმე ასს-ში დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული მოთხოვნის არარსებობა არ ნიშნავს იმას, რომ მისი მოთხოვნების დაცვა არ გულისხმობს სათანადო დოკუმენტაციის მომზადებას.
- გ7. აუდიტის დოკუმენტაცია უზრუნველყოფს იმის მტკიცებულებას, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, არც აუცილებელია და არც პრაქტიკული, რომ აუდიტორმა დოკუმენტურად ასახოს აუდიტში განხილული ყოველი საკითხი ან ჩატარებული პროფესიული მსჯელობა. გარდა ამისა, არანაირად არ არის აუცილებელი, რომ აუდიტორმა ცალკე სახით დოკუმენტურად ასახოს ისეთი მოთხოვნების დაცვის ფაქტი (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარებშია), რომელთა დაცვა დასტურდება

აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტების არსებობით, მაგალითად:

- ადეკვატურად დოკუმენტირებული აუდიტის გეგმის არსებობა ადასტურებს, რომ აუდიტორმა დაგეგმა აუდიტი;
- აუდიტის ფაილში გარიგების ხელმოწერილი წერილის არსებობა ადასტურებს, რომ აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები შეათანხმა ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- აუდიტორული დასკვნა, რომელიც შეიცავს სათანადო პირობით მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ადასტურებს, რომ აუდიტორმა დაიცვა პირობითი მოსაზრების გამოთქმის შესახებ მოთხოვნა, ასს-ებში მითითებულ კონკრეტულ გარემოებებში;
- ისეთ მოთხოვნებთან დაკავშირებით, რომლებიც საზოგადოდ გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, შეიძლება არსებობდეს რამდენიმე გზა, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ამ მოთხოვნების დაცვის დადასტურება აუდიტის ფაილის ფარგლებში:
 - მაგალითად, შეიძლება არ არსებობდეს ერთი ისეთი ხერხი, რომლის გამოყენებითაც დოკუმენტურად აისახებოდა აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციაში შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების შესახებ ასს-ების შესაბამისად. ასეთ მტკიცებულებაში შეიძლება შედიოდეს სპეციფიკური პროცედურები, რომლებიც ჩატარდა აუდიტორის გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობისგან მიღებული პასუხების დასადასტურებლად;
 - ანალოგიურად, გარიგების პარტნიორის მიერ ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და ჩატარებაზე პასუხისმგებლობის აღება, აუდიტის დოკუმენტაციაში შეიძლება დამტკიცდეს რამდენიმე გზით, მაგალითად დოკუმენტაციის არსებობით, საიდანაც ჩანს გარიგების პარტნიორის დროული მონაწილეობა აუდიტის ასპექტებში, კერძოდ, გუნდის წევრებს

შორის განხილვებში მონაწილეობა ასს 315-ით (გადასინჯული) შესაბამისად.⁵

დოკუმენტაცია მნიშვნელოვანი საკითხებისა და მათთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ (იხ: პუნქტი 8(გ))

გ8. ამა თუ იმ საკითხის მნიშვნელობის შესახებ მსჯელობა საჭიროებს კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების ობიექტურ ანალიზს. მნიშვნელოვანი საკითხების მაგალითებში შედის:

- საკითხები, რომლებიც წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს (როგორც განმარტებულია ასს 315-ში (გადასინჯული));⁶
- აუდიტორული პროცედურების შედეგები, საიდანაც ჩანს, რომ (ა) ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს; ან (ბ) საჭიროა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების წინა შეფასების გადახედვა და აუდიტორის საპასუხო რეაგირება ამ რისკებთან მიმართებაში;
- გარემოებები, რომლებიც აუდიტორს მნიშვნელოვან სირთულეს უქმნის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების გამოყენების დროს;
- მოპოვებული ინფორმაცია, რომელიც იწვევს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებას, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატებას აუდიტორულ დასკვნაში.

გ9. მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ აუდიტორული დოკუმენტაციის ფორმის, შინაარსისა და მოცულობის განმსაზღვრელი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია სამუშაოს შესრულებისა და შედეგების შეფასების დროს გამოყენებული პროფესიული განსჯის მოცულობა; როდესაც აუდიტორის მიერ გამოყენებული პროფესიული განსჯის შესახებ დოკუმენტაცია მნიშვნელოვანია, იგი გამოდგება აუდიტორის დასკვნების ასახსნელად და მსჯელობის ხარისხის გასამყარებლად. ასეთი საკითხები განსაკუთრებით საინტერესოა იმ პირთათვის, ვინც პასუხისმგებელია აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვაზე, მათ შორის, მათთვის, ვინც ატარებს მომდევნო პერიოდის აუდიტს და განსახილველი საკითხები მომდევნო პერიოდისთვისაც ისევ მნიშვნელოვანია (მაგალითად,

5. ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“, მე-10 პუნქტი.

6. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 4(ე).

როდესაც ატარებენ სააღრიცხვო შეფასებების რეტროსპექტულ მიმოხილვას).

გ10. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების ზოგიერთი მაგალითი, რომლის დროსაც, მე-8 პუნქტის შესაბამისად, მიზანშეწონილია აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებთანაც დაკავშირებულია პროფესიული მსჯელობა (განსჯა) და განსახილველი საკითხი და მსჯელობა მნიშვნელოვანია. ასე, მაგალითად:

- აუდიტორის დასკვნის დასაბუთება, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება გარკვეული ინფორმაციის ან ფაქტორების განხილვა და ამგვარი განხილვა მნიშვნელოვანია კონკრეტული გარიგებისთვის;
- აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძველი ისეთი სფეროების დასაბუთებულობის შესახებ, რომლებიც სუბიექტურ მსჯელობას და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს (მაგალითად, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობა);
- აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების საფუძველი რაიმე დოკუმენტის ნამდვილობის თაობაზე, როდესაც ტარდება აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ისეთი პირობების შემდგომი გამოკვლევა (კერძოდ, ექსპერტის ან დადასტურების პროცედურების სათანადო გამოყენება), რომლებმაც აუდიტორი დაარწმუნა, რომ ეს დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი.
- თუ ასს 701⁷ გამოიყენება, აუდიტორის მიერ განსაზღვრული აუდიტის ძირითადი საკითხები, ან გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირება.

გ11. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს რეზიუმეს ტიპის მოკლე ჩანაწერის მომზადება (როგორიცაა მოხსენებითი ბარათი) აუდიტის დასრულების შესახებ და მისი აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელ ნაწილად შენახვა, სადაც აღწერილი იქნება აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხები და მათი გადაჭრის გზები, ან მითითებული იქნება აუდიტის სხვა დამხმარე

⁷. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

დოკუმენტაცია, რომელიც ამ ინფორმაციას მოიცავს. ასეთმა რეზიუმემ შეიძლება გააიოლოს აუდიტის დოკუმენტაციის ეფექტიანი მიმოხილვისა და დათვალიერების პროცესები, განსაკუთრებით დიდი მოცულობისა და რთული აუდიტის დროს. ამასთან, ასეთი მოკლე ჩანაწერის მომზადება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვაში. გარდა ამისა, ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და გამოტანილი დასკვნების გათვალისწინებით, აუდიტორს დაეხმარება იმის გაგებაში, ხომ არ დარჩა შეუსრულებელი ამა თუ იმ სათანადო ასს-ის რომელიმე მიზანი, რაც ხელს შეუშლის მას აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაში.

ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების და მისი შემსრულებლისა და მიმოხილველის ვინაობის მითითება
(იხ: მე-9 პუნქტი)

გ12. საიდენტიფიკაციო მახასიათებლების დოკუმენტირება რამდენიმე მიზანს ემსახურება. მაგალითად, გარიგების გუნდს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ ანგარიშვალდებული იყოს თავის სამუშაოზე და აადვილებს გადახრების ან შეუსაბამოების გამოკვლევას. საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები სხვადასხვანაირი იქნება აუდიტორული პროცედურის ხასიათისა და ტესტირებული მუხლის ან საკითხის მიხედვით. მაგალითად:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შედგენილი შესყიდვის შეკვეთების ელემენტების ტესტირების, აუდიტორმა ტესტირებისთვის შერჩეული დოკუმენტები შეიძლება გამოავლინოს მათი თარიღებისა და შესყიდვის შეკვეთების ნომრების მიხედვით;
- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს მოცემული გენერალური ერთობლიობიდან რომელიმე კონკრეტული სიდიდის თანხის ზემოთ ყველა მუხლის შერჩევას ან მიმოხილვას, აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს პროცედურის მასშტაბი და განსაზღვროს გენერალური ერთობლიობა (მაგალითად, საბუღალტრო ჟურნალიდან აიღოს ყველა გატარება მოცემულ ჟურნალში გატარებული გარკვეული თანხის ზემოთ);
- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს დოკუმენტების გენერალური ერთობლიობიდან სისტემურ შერჩევას, აუდიტორმა შერჩეული დოკუმენტები შეიძლება გამოავლინოს, მათი პირველწყაროს, შერჩევის საწყისი წერტილისა და შერჩევის ინტერვალის დოკუმენტირების გზით (მაგალითად, გაგ-

ზავნილი საქონლის აღრიცხვის ჟურნალიდან სისტემური შერჩევის მეთოდით შედგენილი საქონლის გასავლის ზედდებულების შერჩევითი ერთობლიობა 1 აპრილიდან 30 სექტემბრის პერიოდისთვის, იწყება ანგარიშით, რომლის ნომერია 12345 და შეირჩევა ყოველი 125-ე ზედდებული);

- ისეთი პროცედურისთვის, რომელიც საჭიროებს სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებას, აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს გამოკითხვების თარიღები, გამოკითხული პერსონალის სახელები, გვარები და თანამდებობა;
- დაკვირვების პროცედურისთვის აუდიტორმა შეიძლება დოკუმენტებში ასახოს პროცესი ან საკითხი, რომელზეც დაკვირვება ჩატარდა, შესაბამისი პირების ვინაობა, მათი პასუხისმგებლობა და სად და როდის ჩატარდა დაკვირვება.

გ13. ასს 220 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შესრულებული სამუშაოების მიმოხილვა ჩაატაროს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის გზით.⁸ სტანდარტის მოთხოვნა, რომელიც ითვალისწინებს შესრულებული სამუშაოს მიმოხილველის ვინაობის დოკუმენტირებას, არ გულისხმობს, რომ ყოველი კონკრეტული სამუშაო უნდა შეიცავდეს მიმოხილვის მტკიცებულებას. თუმცა, ეს მოთხოვნა გულისხმობს იმის დოკუმენტურად ასახვას, რომელი სამუშაოს მიმოხილვა ჩატარდა და ვინ და როდის ჩაატარა მიმოხილვა.

დოკუმენტაცია ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვების შესახებ (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ14. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია არ შემოიფარგლება აუდიტორის მიერ მომზადებული ჩანაწერებით (დოკუმენტებით), არამედ შეიძლება შეიცავდეს სხვა შესაფერის ჩანაწერებსაც (დოკუმენტებსაც), კერძოდ, სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის მიერ მომზადებულ სხდომების ოქმებს, რომლებიც შეთანხმებულია აუდიტორთან. სხვა პირებში, რომლებთანაც აუდიტორმა შეიძლება იმსჯელოს მნიშვნელოვან საკითხებზე, შეიძლება იგულისხმებოდეს სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალი და ასევე გარეშე მხარეები, მაგალითად, პირები, რომლებიც პროფესიულ კონსულტაციას უწევენ სამეურნეო სუბიექტს.

⁸. ასს 220, მე-17 პუნქტი.

დოკუმენტაცია იმის შესახებ, როგორ მოგვარდა შეუსაბამოებები
(იხ: მე-11 პუნქტი)

გ15. სტანდარტის მოთხოვნა, ინფორმაციაში არსებული შეუსაბამოებების მოგვარების გზების დოკუმენტირების შესახებ, არ გულისხმობს იმას, რომ აუდიტორმა შეინახოს არასწორი ან შეცვლილი დოკუმენტები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ16. საზოგადოდ, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაცია უფრო მცირე მოცულობისაა, ვიდრე უფრო დიდი ზომის სამეურნეო სუბიექტის. გარდა ამისა, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი ასრულებს აუდიტის ყველა სამუშაოს, დოკუმენტაციაში არ აისახება ისეთი საკითხები, რომელთა დოკუმენტურად ასახვის მიზანი შეიძლება ყოფილიყო მხოლოდ გარიგების გუნდის წევრების ინფორმირება ან მათთვის ინსტრუქციების მიცემა, ან გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩატარებული მიმოხილვის მტკიცებულების უზრუნველყოფა (მაგალითად, დოკუმენტურად არ აისახება არც ერთი ისეთი საკითხი, რომელიც შეეხება გუნდში ჩატარებულ განხილვებს ან ზედამხედველობას). მიუხედავად ამისა, გარიგების პარტნიორი იცავს მე-8 პუნქტის მთავარ მოთხოვნას - მომზადდეს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელსაც გაიგებს გამოცდილი აუდიტორი, რადგან შეიძლება საჭირო გახდეს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა გარეშე მხარეების მიერ მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის.

გ17. აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადებისას, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს აუდიტის სხვადასხვა ასპექტის ერთ დოკუმენტში ასახვა და მიუთითოს დამხმარე სამუშაო დოკუმენტები, საჭიროებისამებრ. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება ერთ დოკუმენტში ასახოს შემდეგი საკითხები - სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის შესწავლა, აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, ასს 320-ის⁹ შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, შეფასებული რისკები, აუდიტის დროს ჩანიშნული მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები.

⁹. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

ამა თუ იმ შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: მე-12 პუნქტი)

- გ18. ასს-ების მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა შეძლოს ასს-ებით განსაზღვრული მიზნებისა და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულება. შესაბამისად, გამონაკლისი გარემოებების გარდა, ასს-ების თანახმად, სავალდებულოა ყველა ისეთი მოთხოვნის დაცვა, რომელიც აუდიტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.
- გ19. დოკუმენტირების მოთხოვნა ეხება მხოლოდ სტანდარტების ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისა. ესა თუ ის მოთხოვნა არ მიიჩნევა შესაფერისად¹⁰ მხოლოდ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც:
- ა) მთლიანი ასს არ არის შესაფერისი (მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება, მისი აუდიტისთვის ასს 610¹¹-იდან (გადასინჯული 2013 წელს) არაფერია შესაფერისი); ან
 - ბ) მოთხოვნა პირობითია, ხოლო მოცემულ გარემოებებში ეს პირობა არ არსებობს (მაგალითად, სტანდარტის მოთხოვნა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების შესახებ იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და კონკრეტულ აუდიტში ასეთი შეუძლებლობა არ არსებობს).

აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები (იხ: მე-13 პუნქტი)

- გ20. გამონაკლისი გარემოებების მაგალითებში შედის ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ არსებობდა დასკვნის თარიღისთვის და აუდიტორისთვის ცნობილი რომ ყოფილიყო მაშინ, შეეძლო გამოეწვია ცვლილებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუდიტორის მოდიფიცირებული მოსაზრება აუდიტორის დასკვნაში.¹² აუდიტის დოკუმენტაციაში შესატანი შესაბამისი ცვლილებების მიმოხილვა ტარდება ასს 220-ში¹³ განსაზღვრული

^{10.} ასს 200, 22-ე პუნქტი.

^{11.} ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, მე-2 პუნქტი.

^{12.} ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, მე-14 პუნქტი.

^{13.} ასს 220, მე-16 პუნქტი.

მიმოხილვის პასუხისმგებლობის შესაბამისად და საბოლოო პასუხისმგებლობა ამ ცვლილების შეტანაზე გარიგების პარტნიორს ეკისრება.

აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრები (იხ: მე-14-16 პუნქტები)

- გ21. ხკსს 1 (ან ამ სტანდარტის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრი ეროვნული ნორმები) მოითხოვს, რომ ფირმებმა შეიმუშაონ პოლიტიკა და პროცედურები აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრების დროულად შესავსებად.¹⁴ შესაფერისი ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა შეივსოს აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრები, ჩვეულებრივ, შეადგენს აუდიტორული დასკვნის თარიღიდან არა უმეტეს 60 დღეს.¹⁵
- გ22. აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტის საბოლოო ფაილის ნაკრების შევსება წარმოადგენს ადმინისტრაციულ პროცესს, რომელშიც არ შედის ახალი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ან ახალი დასკვნების გამოტანა. თუმცა, აუდიტის დოკუმენტაციაში ცვლილებების შეტანა შესაძლებელია აუდიტის ფაილის საბოლოო შევსების პროცესის განმავლობაში, თუკი ეს ცვლილებები ადმინისტრაციული ხასიათის იქნება. ასეთი ცვლილებების მაგალითებია:
- ჩანაცვლებული (მომცვლელი) დოკუმენტაციის წაშლა ან გადაყრა;
 - სამუშაო დოკუმენტების დახარისხება, გაერთიანება და ინდექსაცია;
 - იმ საკონტროლო კითხვარების შევსების ხელმოწერით დადასტურება, რომლებიც ეხება ფაილის დაკომპლექტების პროცესს;
 - ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება, რომლებიც აუდიტორმა მოიპოვა, განიხილა და შეათანხმა გარიგების გუნდის შესაბამის წევრებთან აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე.

¹⁴ ხკსს 1, 45-ე პუნქტი.

¹⁵ ხკსს 1, პუნქტი გ54.

- გ23. ხკსს 1 (ან ამ სტანდარტის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრი ეროვნული ნორმები) მოითხოვს, რომ ფირმებმა შეიმუშაონ პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების დოკუმენტაციის შენახვასთან დაკავშირებით.¹⁶ აუდიტორული გარიგების დოკუმენტების შენახვის ვადა, ჩვეულებრივ, შეადგენს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან ან ჯგუფის აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან არანაკლებ ხუთ წელს, თუ ჯგუფის აუდიტორის დასკვნა უფრო გვიან გაფორმდა.¹⁷
- გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს არსებული აუდიტის დოკუმენტაციის შესწორება ან ახალი აუდიტის დოკუმენტაციის დამატება ფაილის ნაკრების შევსების შემდეგ, მაგალითად, როდესაც საჭიროა აუდიტის არსებული დოკუმენტაციის დაზუსტება, რაც განაპირობა შიდა ან გარეშე მხარეების მიერ ჩატარებული მონიტორინგის შედეგად მიღებულმა შენიშვნებმა.

^{16.} ხკსს 1, 47-ე პუნქტი.

^{17.} ხკსს 1, პუნქტი გ61.

აუდიტის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები სხვა ასს-ებში

მოცემულ დანართში განხილულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც შეიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს. მოცემული ჩამონათვალი არ ცვლის ამ ასს-ების მოთხოვნებისა და „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში მოცემულ შესაბამის მასალას.

- ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმება“ – მე-10-12 პუნქტები.
- ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“ – 24-25-ე პუნქტები.
- ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ – 44-47-ე პუნქტები.
- ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ – 29-ე პუნქტი.
- ასს 260 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“ – 23-ე პუნქტი.
- ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“ – 32-ე პუნქტი.
- ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“ – მე-14 პუნქტი.
- ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“ – 28-30-ე პუნქტები.
- ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“ – მე-15 პუნქტი.

- ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ – 23-ე პუნქტი.
- ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“ – 28-ე პუნქტი.
- ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“ – 50-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ – 36-37-ე პუნქტები.
- ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, 25-ე პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 240

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

თაღლითობის მახასიათებლები 2-3

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა
და გამოვლენაზე 4-8

ძალაში შესვლის თარიღი 9

მიზნები 10

განმარტებები 11

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი 12-14

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის 15

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული
ქმედებები 16-24

თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის
რისკების დადგენა და შეფასება 25-27

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი
უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე 28-33

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება 34-37

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა 38

ხელმძღვანელობის წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია 39

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	40-42
მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება	43
დოკუმენტაცია	44-47
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
თაღლითობის მახასიათებლები	გ1-გ6
პროფესიული სკეპტიციზმი	გ7-გ9
განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის	გ10-გ11
რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები	გ12-გ27
თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება	გ28-გ32
საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე	გ33-გ48
აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება	გ49-გ53
აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა	გ54-გ57
ხელმძღვანელობის წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია	გ58-გ59
ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	გ60-გ64
მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება	გ65-გ67
1-ლი დანართი: თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები	
მე-2 დანართი: იმ სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკების აღსაკვეთად	
დანართი 3: იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის ალბათობაზე	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით. კონკრეტულად, იგი ვრცელდება იმაზე, თუ როგორ გამოიყენება ასს 315 (გადასინჯული)¹ და ასს 330² თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებაში.

თაღლითობის მახასიათებლები

2. ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობები წარმოიშობა თაღლითობის ან შეცდომის გამო. თაღლითობასა და შეცდომას შორის განმასხვავებელი ფაქტორია ის, თუ რა ტიპისაა ის ძირითადი ქმედება, რომელიც იწვევს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას, წინასწარ განზრახული თუ უნებლიე.
3. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობა ფართო სამართლებრივი ცნებაა, ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორისთვის უფრო პრობლემატურია ისეთი თაღლითობა, რომელიც იწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორს შეეხება ორი ტიპის წინასწარგანზრახული უზუსტობა – გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად და აქტივების უკანონო მითვისების შედეგად წარმოქმნილი უზუსტობები. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს შეიძლება ექვი ჰქონდეს ან, იშვიათ შემთხვევებში, გამოავლინოს თაღლითობის ფაქტი, აუდიტორი ვერ მიიღებს სამართლებრივ გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, ნამდვილად ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას. (იხ: პუნქტები გ1-გ6)

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

4. ძირითადი პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე ეკისრება როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ისე ხელმძღვანელობას. მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, გააკეთოს მკაცრი აქცენტი თაღლითობის თავიდან აცილებაზე (რამაც შეიძლება შეამციროს თაღლითობის ჩადენის შემთხვევები) და თაღლითობისგან თავშეკავებაზე, რამაც ცალკეულ

1. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

2. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

პირებს შეიძლება უზიძგოს, არ ჩაიდინონ თაღლითობა მისი სა-
ვარაუდო გამოვლენისა და დასჯის გამო. ამაში იგულისხმება
ვალდებულება, შეიქმნას კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ქცევის
კულტურა, რომლებიც შეიძლება გამყარდეს მეთვალყურეობაზე
პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობით. მეთვალყუ-
რეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობაში შედის
კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის ან
ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე სხვა
შეუფერებელი ზეგავლენის გათვალისწინება, კერძოდ, ხელმძღვა-
ნელობის მცდელობები, აკონტროლოს მოგება/მართოს შემოსავლები
იმისთვის, რომ ანალიტიკოსებს თავს მოახვიოს თავისი მოსაზრებები
სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასა და რენტაბელობასთან დაკავ-
შირებით.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

5. აუდიტორი, რომელიც აუდიტს ატარებს ასს-ების შესაბამისად, პა-
სუხისმგებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაზე იმის შესახებ,
რომ მთლიანობაში აღებული ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს
თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.
აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს იმის
გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი
არსებითი უზუსტობა შეიძლება შეუმჩნეველი დარჩეს, თუნდაც
აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების
შესაბამისად.³
6. როგორც ასს 200-ში⁴ აღწერილი, თანდაყოლილი შეზღუდვების
სავარაუდო ზეგავლენა განსაკუთრებით საგრძნობია თაღლითობით
გამოწვეული უზუსტობის შემთხვევაში. თაღლითობით გამოწვეული
უზუსტობის შეუმჩნეველობის რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე შეცდო-
მით გამოწვეული უზუსტობის შეუმჩნეველობის. ეს იმიტომ, რომ
თაღლითობის დროს შეიძლება გამოყენებული იყოს კარგად მოფი-
ქრებული და სიფრთხილით ორგანიზებული სქემები, მისი შენიღბვის
მიზნით, კერძოდ, გაყალბება, ოპერაციების განზრახ არჩაწერა, ან
აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის
წარდგენა. ასეთი შენიღბული მცდელობების გამოვლენა შეიძლება
კიდევ უფრო რთული იყოს, როდესაც მათ თან სდევს ფარული
გარიგება. ფარულ გარიგებას შეუძლია აუდიტორი დაარწმუნოს

3. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის
საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტი გ53-გ54.

4. ასს 200, პუნქტი გ53.

აუდიტორული მტკიცებულების დამაჯერებლობაში მაშინ, როდესაც სინამდვილეში ყალბია. აუდიტორის მიერ თაღლითობის ფაქტის გამოვლენის უნარი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, კანონდამრღვევის ოსტატობა, გაყალბების სიხშირე და მოცულობა, ფარული გარიგების ხარისხი, ცალკეული გაყალბებული თანხების ფარდობითი სიდიდე და გარეული პირების თანამდებობრივი რანგი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს თაღლითობის ჩადენის სავარაუდო ვარიანტები, მისთვის მაინც რთული იქნება იმის დადგენა, არსებული უზუსტობები თაღლითობით არის გამოწვეული თუ შეცდომით ისეთ სფეროებში, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს, როგორიცაა, მაგალითად, საადრიცხო შეფასებები.

7. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ისეთი არსებითი უზუსტობის შემჩნევლობის რისკი, რომელიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის თაღლითობით, უფრო მაღალია, ვიდრე პერსონალის თაღლითობით, რადგან ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ პირდაპირ თუ ირიბად გადაათამაშოს საადრიცხო ჩანაწერები, წარადგინოს ყალბი ფინანსური ინფორმაცია ან თავი აარიდოს იმ მაკონტროლებელ პროცედურებს, რომელთა მიზანია სხვა თანამშრომლების მიერ მსგავსი თაღლითობის ფაქტების თავიდან აცილება.
8. დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს, აუდიტორი პასუხისმგებელია მთელი აუდიტის განმავლობაში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის გათვალისწინებასა და იმ ფაქტის აღიარებაზე, რომ შეცდომის გამოსავლენად ეფექტური აუდიტორული პროცედურები შეიძლება არ იყოს ეფექტური თაღლითობის გამოსავლენად. მოცემული ასს-ის მოთხოვნების მიზანია, აუდიტორს დაეხმაროს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და ასეთი უზუსტობის გამოსავლენი პროცედურების განსაზღვრაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

9. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.¹

მიზნები

10. აუდიტორის მიზანია:

- ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- ბ) ისეთი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელების გზით; და
- გ) სათანადო საპასუხო ქმედების განხორციელება აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილ თაღლითობაზე ან საეჭვო თაღლითობაზე.

განმარტებები

11. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

- ა) თაღლითობა – ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით.
- ბ) თაღლითობის რისკის ფაქტორები – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიაჩნწნებს თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი

12. ასს 200-ის⁵ შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ: პუნქტები გ7-გ8)

⁵ ასს 200, 15-ე პუნქტი.

13. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს გააჩნია საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი, აუდიტორს უფლება აქვს, ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიჩნიოს ნამდვილად. თუკი აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებენ, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნდა აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ: პუნქტი გ9)
14. იმ შემთხვევებში, თუ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების საპასუხო ქმედებები მოთხოვნების მიმართ შეუსაბამოა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ეს შეუსაბამოებები.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

15. ასს 315 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა სგარიგების გუნდის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში.⁶ ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ როგორ და რა მხრივ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას დროებით უნდა დაივიწყონ, რომ გარიგების გუნდის წევრებს შეიძლება სჯეროდათ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების. (იხ: პუნქტები გ10-გ11)

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები

16. როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის მიზნით ატარებს რისკის შესაფასებელ პროცედურებსა და სხვა შესაფერის ზომებს, როგორც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული)⁷, მან უნდა ჩაატაროს 17-24-ე პუნქტებში განსაზღვრული პროცედურები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

⁶ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 10.

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 5-24

ხელმძღვანელობა და სხვა პირები სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში

17. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:
- ა) ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის მიზეზით, მათ შორის, ასეთი შეფასებების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე; (იხ: პუნქტები გ12-გ13)
 - ბ) ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებული პროცესი, მათ შორის თაღლითობის ნებისმიერი სპეციფიკური რისკები, რომლებიც მათ ყურამდე იქნა მიტანილი, ან იმ ოპერაციათა კატეგორიები, ან ანგარიშთა ნაშთები, ან განმარტებითი შენიშვნები, რომლებსაც, სავარაუდოდ, უკავშირდება თაღლითობის რისკი; (იხ: პუნქტი გ14)
 - გ) ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, მის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესთან დაკავშირებით; და
 - დ) ხელმძღვანელობის მიერ პერსონალის ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, ეთიკური ქცევის შესახებ მის შეხედულებებთან დაკავშირებით.
18. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და სხვა პირებს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, გარემოებისა და მიხედვით, იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საექვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც ზემოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. (იხ: პუნქტები გ15-გ17)
19. ისეთი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის სამსახური, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამ განყოფილების სათანადო პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საექვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე და ასევე თაღლითობის რისკების შესახებ მისი მოსაზრების გასაგებად. (იხ: პუნქტი გ18)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

20. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში,⁸ აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესებზე და ხელმძღვანელობის მიერ ამ რისკების შესამცირებლად დანერგილ შიდა კონტროლის პროცედურებზე. (იხ: პუნქტები გ19-გ21)
21. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი ნებისმიერი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. ასეთი გამოკითხვები ნაწილობრივ ტარდება ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების გამყარების მიზნით.

გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი ურთიერთობები

22. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობები, მათ შორის, ამონაგების ანგარიშებთან დაკავშირებული, მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

სხვა ინფორმაცია

23. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეიძლება თუ არა, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტი გ22)

თაღლითობის რისკის ფაქტორების შეფასება

24. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა თაღლითობის რისკის ერთი ან მეტი ფაქტორი. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის რისკის ფაქტორები შეიძლება სულაც არ ადასტურებდეს თაღლითობის არსებობას, ისინი ხშირად არსებობს ისეთ გარემოებებში, სადაც

⁸ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

ადგილი ჰქონდა თაღლითობას და ამის გამო, შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტები გ23-გ27)

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება

25. ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.⁹
26. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, საშემოსავლო ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტში მითითებულია ის საჭირო დოკუმენტაცია, რომელშიც აუდიტორი ასკვნის, რომ ეს დაშვება არ გამოიყენება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში და, აქედან გამომდინარე, ვერ დაადგინა, რომ ამონაგების აღიარება წარმოადგენს თაღლითობის მიზეზით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. (იხ: პუნქტები გ28-გ30)
27. აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, აქედან გამომდინარე, იმდენად, რამდენადაც ჯერ არ არის აქამდე მისული, აუდიტორი უნდა გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის შესაბამის კონტროლის საშუალებებში, მათ შორის, ასეთ რისკებთან დაკავშირებულ კონტროლის ფუნქციებში. (იხ: პუნქტები გ31-გ32)

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო საპასუხო ქმედებები

28. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე.¹⁰ (იხ: პუნქტი გ33)

^{9.} ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 25.

^{10.} ასს 330, 5-ე პუნქტი.

29. თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს პერსონალი და ზედამხედველობა გაუწიოს მას იმ პირების ცოდნის, კვალიფიკაციისა და შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომლებსაც უნდა გადაეცეთ გარიგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობები და აუდიტორის მიერ თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ამ გარიგებასთან დაკავშირებით; (იხ: პუნქტები გ34-გ35)
- ბ) შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება (განსაკუთრებით, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტურ შეფასებებთან და რთულ ოპერაციებთან) მიანიშნებდეს ისეთ გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც გამომდინარეობს ხელმძღვანელობის მცდელობიდან, მართოს შემოსავლები; და
- გ) გაითვალისწინოს არაპროგნოზირებადობის ელემენტი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შერჩევის დროს. (იხ: პუნქტი გ36)

თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საპასუხო აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე

30. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.¹¹ (იხ: პუნქტები გ37-გ40)

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

31. ხელმძღვანელობას თაღლითობის ჩადენის უნიკალური შესაძლებლობა აქვს, რადგან მას შეუძლია სააღრიცხვო ჩანაწერების მანიპულირება და გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება იმ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის

¹¹ ასს 330, 6-ე პუნქტი.

გვერდის ავლის რისკის დონე განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტებში, ასეთ რისკს მაინც ექნება ადგილი ყველა სამეურნეო სუბიექტში. ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარ განჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ამიტომ ეს არის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვნელოვან რისკი.

32. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკების აუდიტორის შეფასების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა:

ა) შეამოწმოს მთავარ წიგნში შეტანილი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა შესწორებების შესაფერისობა. ასეთი შემოწმებისთვის (ტესტებისთვის) აუდიტორული პროცედურების შემუშავების და ჩატარების დროს, აუდიტორმა:

- (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს უნდა გამოკითხოს იმ შეუფერებელი ან არაორდინარული ქმედების შესახებ, რომელიც ეხება სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავებას;
- (ii) უნდა შეარჩიოს ისეთი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
- (iii) უნდა გაითვალისწინოს, რომ საჭიროა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების შემოწმება (ტესტი) მთელი პერიოდის განმავლობაში. (იხ: პუნქტები გ41-გ44)

ბ) ჩაატაროს სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა მიკერძოების გამოვლენის მიზნით და შეაფასოს, მიკერძოების წარმომშობი გარემოებები, თუკი ასეთები იქნება, წარმოადგენს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. ასეთი მიმოხილვის ჩატარების დროს, აუდიტორმა უნდა:

- (i) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების მომზადების დროს ჩატარებული განხილვა და მიღებული გადაწყვეტილებები, თუნდაც ყოველი მათგანი ცალ-ცალკე დასაბუთებულიც რომ იყოს, მიუთითებს თუ არა სამეურნეო

სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან ისეთ სავარაუდო მიკერძოებაზე, რომელიც შეიძლება წარმოადგენდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. თუ ეს ასეა, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებები მთლიანობაში;

(ii) ჩაატაროს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში; (იხ: პუნქტები გ45-გ47)

გ) ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს სცილდება, ან სხვა მხრივ არაორდინარული ჩანს, აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის და აუდიტის განმავლობაში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ ოპერაციების ლოგიკური მიზეზი (ამ მისი უქონლობა), ამტკიცებს თუ არა, რომ ამ ოპერაციების განხორციელების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვა. (იხ: პუნქტი გ48)

33. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გამოვლენილ რისკებზე საპასუხო ქმედების ჩატარების მიზნით, სჭირდება თუ არა აუდიტორს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, კონკრეტულად ზემოთ ნახსენები პროცედურების გარდა (ანუ, როდესაც არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის კონკრეტული დამატებითი რისკები, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის იმ პროცედურებში, რომლებიც ტარდება 32-ე პუნქტის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად).

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ: პუნქტი გ49)

34. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ის ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დასრულების ფაზაში, მაშინ, როდესაც ხდება საერთო დასკვნის ფორმირება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მიესადაგება თუ არა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლას, მიუთითებს თუ არა მანამდე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის დაუდასტურებელ რისკზე. (იხ: პუნქტი გ50)

35. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, მან უნდა შეაფასოს, მიუთითებს თუ არა ასეთი უზუსტობა თაღლითობაზე. თუ არსებობს ასეთი მინიშნება, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ უზუსტობის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან მიმართებაში, განსაკუთრებით, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობასთან მიმართებაში, იმის აღიარებით, რომ თაღლითობის ესა თუ ის ფაქტი, სავარაუდოდ, არ იქნება ერთადერთი შემთხვევა. (იხ: პუნქტი გ51)
36. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, არსებითს თუ არაარსებითს და აუდიტორს ექნება იმაში დარწმუნების მიზეზი, რომ ეს უზუსტობა არის ან შეიძლება იყოს თაღლითობის შედეგი და ამაში ხელმძღვანელობაა გარეული (კერძოდ, მაღალი თანამდებობის პირები), აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და მისგან გამომდინარე გავლენა იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, რომლებიც საჭიროა შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებისთვის. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს, მიანიშნებს თუ არა გარემოებები ან პირობები იმ სავარაუდო ფარულ გარიგებაზე, რომელშიც მონაწილეობენ თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები მანამდე მოპოვებული მტკიცებულების სანდოობის ხელახალი განხილვის დროს. (იხ: პუნქტი გ52)
37. თუკი აუდიტორი დაადასტურებს, ან ვერ შეძლებს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობის გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ: პუნქტი გ53)

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა

38. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი თაღლითობით ან სავარაუდო თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შედეგად, მოხვდება ისეთ გამონაკლის გარემოებებში, რომლებიც კითხვის ქვეშ დააყენებს აუდიტორის მიერ აუდიტის ჩატარების გაგრძელების შესაძლებლობას, აუდიტორმა:
- ა) უნდა განსაზღვროს კონკრეტულ გარემოებებში მოქმედი პროფესიული და სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მათ შორის, არსებობს თუ არა ისეთი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს ანგარიში წარუდგინოს იმ პირს ან პირებს, რომლებმაც განახორციელეს აუდიტზე დანიშვნა, ან, ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებს.

- ბ) უნდა განიხილოს, მიზანშეწონილია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა, როდესაც გამოსვლა დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით; და
- გ) თუ აუდიტორი შეწყვეტს დავალების შესრულებას:
 - (i) იმჯგულის ხელმძღვანელობის შესაფერის დონესთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან აუდიტორის მიერ გარიგებიდან გამოსვლის და ამ გამოსვლის მიზეზების შესახებ; და
 - (ii) უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი პროფესიული და სამართლებრივი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს იმ პირის ან პირების ინფორმირებას გარიგებიდან გამოსვლისა და გამოსვლის მიზეზების შესახებ, რომლებმაც დანიშნეს აუდიტორი, ან ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოების ინფორმირებას. (იხ: პუნქტი გ54-გ57)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

39. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წარსადგენი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ:
- ა) ისინი აღიარებენ (ადასტურებენ) თავის პასუხისმგებლობას თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენისთვის შიდა კონტროლის შემუშავებაზე, განხორციელებასა და შენარჩუნებაზე;
 - ბ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასების შედეგები, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო;
 - გ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, რომ იციან ისეთი თაღლითობის ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე და რომელშიც გარეულია:
 - (i) ხელმძღვანელობა;
 - (ii) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან
 - (iii) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

დ) მათ აუდიტორს გაუმხილეს, რომ იციან იმ ნებისმიერი თაღლითობის ბრალდების ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომლის შესახებ ინფორმაცია გაავრცელეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებლებმა ან სხვა პირებმა. (იხ: პუნქტი გ58-გ59)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

40. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობის ფაქტს ან მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიუთითებს, რომ შეიძლება თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, რათა ინფორმირებულები იცვნენ ის პირები, რომლებსაც ევალებათ ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის თავიდან აცილება და გამოვლენა, რომლებზეც მათ ეკისრებათ პასუხისმგებლობა. (იხ: პუნქტი გ60)

41. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, თუკი აუდიტორი გამოავლენს ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია:

- ა) ხელმძღვანელობა;
- ბ) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან
- გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე,

აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუ აუდიტორი ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია ხელმძღვანელობა, აუდიტორმა ამ ეჭვების შესახებ უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათთან იმსჯელოს აუდიტის დასრულებისთვის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ. (იხ: პუნქტები გ61-გ63)

42. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა შეატყობინოს თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი ნებისმიერი საკითხის შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტი გ64)

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება

43. თუკი აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაზე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა პასუხისმგებლობა თაღლითობის ფაქტის ან ეჭვის შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარეთ რომელიმე მხარისთვის შეტყობინებაზე. იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორის პროფესიულმა ვალდებულებამ, შეინარჩუნოს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს ასეთ შეტყობინებას, აუდიტორის სამართლებრივმა პასუხისმგებლობამ შეიძლება გადაწონოს კონფიდენციალობის ვალდებულება ზოგ გარემოებაში. (იხ: პუნქტები გ65-გ67)

დოკუმენტაცია

44. აუდიტორმა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში¹² უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315 (გადასინჯული):¹³

- ა) გარიგების გუნდს შორის ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და
- ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე.

45. აუდიტორმა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებებთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად:¹⁴

- ა) საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ამ პროცედურების კავშირი თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან მტკიცების დონეზე; და

¹² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

¹³ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 32.

¹⁴ ასს 330, 28-ე პუნქტი.

- ბ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის ისინი, რომელთა მიზანია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის აღკვეთა.
46. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს თაღლითობის შესახებ ის ინფორმაცია, რომელიც მიეწოდა ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მარეგულირებლებს და სხვა პირებს.
47. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის შესახებ მისი ვარაუდი არ არის გამართლებული მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ასეთი დასკვნის გამოტანის მიზეზები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები (იხ: მე-3 პუნქტი)

- გ1. თაღლითობა, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება იქნება ეს თუ აქტივების უკანონო მითვისება, გულისხმობს თაღლითობის ჩადენის მოტივს (ზიძგს) ან იძულებას, მისი ჩადენის შეცნობილ შესაძლებლობას და ამ აქტის ნაწილობრივ რაციონალიზაციას. მაგალითად:
- ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების მოტივი ან იძულება შეიძლება არსებობდეს, როდესაც ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის სამეურნეო სუბიექტის შიგნით ან გარეთ არსებული წყაროებისგან, რათა მიღწეულ იქნეს შემოსავლების სავარაუდო (და შეიძლება არარეალურიც) გეგმა ან ფინანსური შედეგი – განსაკუთრებით, თუ ხელმძღვანელობისთვის ფინანსური გეგმების შეუსრულებლობიდან გამომდინარე შედეგები მნიშვნელოვანია. იმავენაირად, ცალკეულ პირებს შეიძლება ჰქონდეთ მოტივი აქტივების მითვისებისთვის, მაგალითად, უსახსრობის გამო;
 - თაღლითობის ჩადენის შეცნობილი შესაძლებლობა შეიძლება არსებობდეს, როდესაც რომელიმე პირი დარწმუნებულია, რომ შესაძლებელია შიდა კონტროლისთვის თავის არიდება, მაგალითად, იმის გამო, რომ ამ პირს ენდობიან ან მან იცის შიდა კონტროლში არსებული კონკრეტული ნაკლოვანებების შესახებ;

- ცალკეულმა პირებმა შეიძლება შეძლონ გაყალბების აქტის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთება. ზოგიერთ პირს გააჩნია განწყობა, ხასიათი ან ეთიკური ფასეულობების გარკვეული სისტემა, რომლებიც მათ აძლევს წინასწარგაცნობიერებულად და განზრახ უპატიოსნო აქტის ჩადენის შესაძლებლობას. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, პატიოსან ადამიანებსაც შეუძლიათ თაღლითობის ჩადენა ისეთ გარემოში, რომელიც საკმარის ზეწოლას ახდენს მათზე.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში იგულისხმება წინასწარგანზრახული უზუსტობები, მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოტოვებული თანხები ან განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შესაყვანად. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მცდელობით, შემოსავლები მართოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შეყვანის მიზნით, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით. შემოსავლების ამგვარი მართვა შეიძლება დაიწყოს ხელმძღვანელობის მხრიდან პატარ-პატარა ქმედებებით ან დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და მსჯელობის შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებში ცვლილებების შეტანით. ზეწოლებმა და მოტივებმა შეიძლება გამოიწვიოს ასეთი ქმედებების გაზრდა იმდენად, რომ ისინი გადაიზარდოს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში. ასეთ სიტუაციას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც ხელმძღვანელობა განიცდის ზეწოლას, შეასრულოს ბაზრის მოლოდინი, ან სურს მაქსიმალურად გაზარდოს თავისი ანაზღაურება, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის შედეგებზეა დაფუძნებული და იგი წინასწარგანზრახულად იკავებს ისეთ პოზიციებს, რომლებსაც მიყვავართ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისკენ, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის შეტანის გზით. ზოგ სამეურნეო სუბიექტში, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს შემოსავლების საგრძნობი თანხით შემცირების მოტივი გადასახადების მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით ან შემოსავლების გაბერვის მოტივით, ბანკისგან დაფინანსების უზრუნველყოფის მიზნით.

გ3. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება შეიძლება მოიცავდეს:

- იმ სააღრიცხვო ჩანაწერების ან დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის მანიპულირებას, ფალსიფიცირებას (გაყალბების ჩათვლით), ან შეცვლას, რომლის საფუძველზეც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება;

- ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენების, ოპერაციების ან სხვა მნიშვნელოვანი ინფორმაციის არასწორად წარდგენას ან წინასწარ-განზრახვით გამოტოვებას;
- იმ სააღრიცხვო პრინციპების წინასწარგანზრახულად არასწორ გამოყენებას, რომლებიც ეხება თანხებს, კლასიფიკაციას, წარდგენის მეთოდს ან განმარტებით შენიშვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში ხშირად იგულისხმება ხელმძღვანელობის მიერ იმ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლა, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლით თაღლითობის ჩადენა შესაძლებელია შემდეგი ხერხების გამოყენებით, მაგალითად წინასწარგანზრახვით:

- სააღრიცხვო ჟურნალში ფიქტიური ჩანაწერების შეტანით, განსაკუთრებით, როდესაც ახლოვდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო, საოპერაციო შედეგების მანიპულირების ან სხვა მიზნების მისაღწევად;
- იმ დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და ისეთ მსჯელობასა და მიღებულ გადაწყვეტილებაში ცვლილებების შეტანით, რომლებიც გამოიყენება ანგარიშგების ნაშთების შესაფასებლად;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი მოვლენებისა და ოპერაციების აღიარების გამოტოვება, წინსწრება ან დაგვიანება, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გასამყდავნებელი, ან სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად აუცილებელი ინფორმაციის გამოტოვება, ბუნდოვნად ან არასწორად წარმოდგენა.
- ისეთი ფაქტების დაფარვა, რომლებსაც შეუძლიათ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაწერილ თანხებზე გავლენის მოხდენა;
- ისეთი რთული ოპერაციების განხორციელება, რომლების სპეციალურად სტრუქტურირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგების არასწორად წარმოსაჩენად;
- ისეთი ჩანაწერებისა და პირობების შეცვლა, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან და არაორდინარულ ოპერაციებთან.

გ5. აქტივების უკანონო მითვისება გულისხმობს სამეურნეო სუბიექტის ქონების დატაცებას, რასაც უმეტესად აკეთებენ თანამშრომლები

შედარებით მცირე და უმნიშვნელო თანხების ოდენობით. თუმცა, ამის ჩადენა ასევე შეუძლია ხელმძღვანელობასაც, რომელსაც, როგორც წესი, უფრო აქვს უკანონო მითვისების შენიღბვის ან დაფარვის შესაძლებლობა ისეთნაირად, რომ რთული იყოს მათი გამოვლენა. აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება განხორციელდეს მრავალნაირი ხერხით, მათ შორის:

- ფულადი შემოსულობების გაფლანგვა (მაგალითად, ამოღებული მოთხოვნების უკანონო მითვისება ან ჩამოწერილ ანგარიშებთან დაკავშირებული ფულადი შემოსულობების გადაგზავნა პირად საბანკო ანგარიშებზე);
- მატერიალური აქტივების ან ინტელექტუალური ქონების მოპარვა (მაგალითად, მარაგის მოპარვა პირადი გამოყენებისთვის ან გასაყიდად, ჯართის მოპარვა გაყიდვის მიზნით, კონკურენტთან ფარულ გარიგებაში შესვლა მისთვის ტექნოლოგიური მონაცემების გამჟღავნებით, გარკვეული თანხის მიღების სანაცვლოდ);
- სამეურნეო სუბიექტისთვის ისეთი საქონლის და მომსახურების საზღაურის გადახდევინება, რომლებიც მას არ მიუღია (მაგალითად, ფიქტიური გამყიდველებისთვის თანხების გადახდა, გამყიდველების მიერ სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების აგენტებისთვის ზედმეტი „წამახალისებელი“ თანხის გადახდა ფასების გაბერვის სანაცვლოდ, ფიქტიური თანამშრომლებისთვის თანხების გადახდა);
- სამეურნეო სუბიექტის აქტივების პირადი მიზნებისთვის გამოყენება (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის აქტივების გამოყენება უზრუნველყოფის სახით კერძო სესხის მისაღებად და დაკავშირებული მხარისთვის სესხის მისაცემად).

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

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ6. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობასთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას კანონმდებლობის მოთხოვნებით, ან სახელმწიფო სამეურნეო სუბიექტის სხვა უფლებამოსილების შედეგად, ან ცალკე იყოს მოცული აუდიტორის მანდატით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის

პასუხისმგებლობა შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინებით, არამედ ასევე შეიძლება გულისხმობდეს თაღლითობის რისკების გათვალისწინების უფრო მეტ პასუხისმგებლობას.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-12-14 პუნქტები)

- გ7. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება მოითხოვს, რომ მუდმივად მიმდინარეობდეს იმის გამორკვევა, მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტორული მტკიცებულებები ვარაუდობს თუ არა თაღლითობით გამოწვეული რაიმე შესაძლო არსებითი უზუსტობის არსებობას. მასში იგულისხმება აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის სანდოობის და, სადაც შესაფარისია, მათი მომზადებისა და გამოყენების განმავლობაში კონტროლის პროცედურების გათვალისწინება. თაღლითობის მახასიათებლების გამო, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც ხდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება.
- გ8. იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორს ვერ მოსთხოვ, ყურადღება არ მიაქციოს ხელმძღვანელობის და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებას და პატიოსნებას წარსულში, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინების დროს, რადგან შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ცვლილებებს კონკრეტულ გარემოებებში.
- გ9. ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს იშვიათად ხდება დოკუმენტების ნამდვილობის დადგენა და არც ის მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს ნამდვილობის დადგენა ან ამის სპეციალისტი იყოს.¹⁵ თუმცა, იმ დროს, როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ პირობებს, რომლებიც აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ რაიმე დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი ან პირობები რაიმე დოკუმენტში შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნა აუდიტორს, შემდგომი გამოკვლევისთვის საჭირო პროცედურებში შეიძლება შევიდეს:
- მესამე მხარესთან პირდაპირ დადასტურება;
 - დოკუმენტის ნამდვილობის შესაფასებლად ექსპერტის შრომის გამოყენება.

¹⁵ ასს 200, პუნქტი გ49.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ10. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობის შესახებ გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ სხვებს გაუზიარონ თავიანთი მოსაზრებები იმის შესახებ, თუ როგორი სახით და რა ნაწილში შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- აუდიტორს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ მოიფიქროს ასეთი მგრძნობელობის საწინააღმდეგო სათანადო საპასუხო ქმედება და განსაზღვროს, თუ გარიგების გუნდის რომელი წევრები ჩაატარებენ გარკვეულ აუდიტორულ პროცედურებს;
- აუდიტორს აძლევს იმის უფლებას, რომ დაადგინოს, როგორ გავრცელდება აუდიტორული პროცედურების შედეგები გარიგების გუნდის წევრებს შორის და რა რეაგირება მოახდინოს თაღლითობის ნებისმიერ ბრალდებაზე, რომელიც შეიძლება მივიდეს აუდიტორის ყურამდე.

გ11. ასეთმა განხილვამ შეიძლება მოიცვას შემდეგი საკითხები:

- გარიგების გუნდის წევრებს შორის აზრების ურთიერთგაცვლა იმის შესახებ, თუ, მათი რწმენით, როგორი სახით და რა ნაწილში შეიძლება იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება (მათ შორის, ცალკეული ანგარიშგება და ახსნა-განმარტებები) მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თუ როგორი სახით შეეძლო ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება და მისი დაფარვა და თუ როგორი სახით შეიძლებოდა სამეურნეო სუბიექტის აქტივების უკანონო მითვისება;
- ისეთი გარემოებების განხილვა, რომლებიც შეიძლება „შემოსავლების მართვის“ ფაქტის მიმანიშნებელი იყოს და ასევე შესაბამისი ხერხების, რომელთა გამოყენებაც ხელმძღვანელობას შეუძლია შემოსავლების მართვის (ფინანსური შედეგების მანიპულირებისთვის), რის შედეგადაც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება გაყალბებული იყოს;
- განხილვა იმის რისკის, რომ ხელმძღვანელობამ შეიძლება სცადა ახსნა-განმარტებების იმგვარად წარმოდგენა, რომ გაუგებარი გამხდარიყო გამჟღავნებული საკითხები (მაგალითად, ძალიან

უმნიშვნელო საკითხების ჩართვით, ან ორაზროვანი ან გაუგებარი ფორმულირების/ტექსტის გამოყენებით);

- სამეურნეო სუბიექტზე მოქმედი ისეთი ცნობილი გარეშე და შიდა ფაქტორების განხილვა, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის ან სხვა პირების მიერ თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა, შექმნას თაღლითობის ჩადენისთვის ხელ-საყრელი პირობა და მიანიშნოს ისეთი კულტურის ან გარემოს არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობას ან სხვა პირებს მისცემს თაღლითობის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთების შესაძლებლობას;
- ისეთი თანამშრომლების ზედამხედველობაში ხელმძღვანელობის მონაწილეობის საკითხის განხილვა, რომლებსაც გააჩნიათ ნაღდ ფულთან ან სხვა იოლად მისათვისებელ აქტივებთან შეხება;
- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა ქცევაში ან ცხოვრების სტილში ისეთი არაორდინარული ან აუხსნელი ცვლილებების განხილვა, რომლებიც გარიგების გუნდისთვის გახდა ცნობილი;
- ყურადღების გამახვილება მთელი აუდიტის განმავლობაში აზროვნების სათანადო მდგომარეობის შენარჩუნების მნიშვნელობაზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობასთან დაკავშირებით;
- ისეთი გარემოებების ტიპების განხილვა, რომელთა გამოვლენა შეიძლება თაღლითობის შესაძლებლობის მიმანიშნებელი იყოს;
- იმის განხილვა, რა სახით მოხდება არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინება ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და მოცულობაში;
- ისეთი აუდიტორული პროცედურების განხილვა, რომლებიც შეიძლება შეირჩეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საწინააღმდეგო საპასუხო ქმედებისთვის და გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, ამ პროცედურებიდან რომელია უფრო ეფექტური სხვებთან შედარებით;
- თაღლითობის ჩადენის ნებისმიერი ბრალდების განხილვა, რომლის შესახებაც ცნობილია აუდიტორისთვის;
- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის განხილვა.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები

ხელმძღვანელობის გამოკითხვა

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (იხ: პუნქტი 17(ა))

გ12. ხელმძღვანელობა თავის თავზე იღებს პასუხისმგებლობას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აქედან გამომდინარე, აუდიტორისთვის მიზანშეწონილია, ხელმძღვანელობას გამოჰკითხოთ თაღლითობის რისკის ხელმძღვანელობისეული შეფასებისა და ამ რისკის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შესახებ. ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი რისკის შეფასებისა და კონტროლის პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეიძლება განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტების მიხედვით. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობამ შეიძლება ჩაატაროს დეტალური შეფასებები ყოველწლიურად ან მუდმივი მონიტორინგის ნაწილის სახით. სხვა სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობის შეფასება შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურული და ნაკლებად ხშირი იყოს. ხელმძღვანელობის შეფასების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეეფერება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლას. მაგალითად, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობას არ ჩაუტარებია თაღლითობის რისკის შეფასება, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება მიუთითებდეს ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის მინიჭებული მნიშვნელობის არარსებობაზე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ13. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, კონკრეტულად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, ხელმძღვანელობის შეფასებაში აქცენტი შეიძლება გაკეთდეს პერსონალის თაღლითობის ან აქტივების უკანონო მითვისების რისკებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და საპასუხო ქმედებების განსახორციელებლად ჩატარებული პროცესი (იხ: პუნქტი 17(ბ))

გ14. მრავალი განთავსების ადგილის (ადგილსამყოფელის) მქონე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პროცესებში შეიძლება შედიოდეს მოქმედი საოპერაციო ადგილების ან სამეურნეო სეგმენტების მონიტორინგის სხვადასხვა დონეები. ხელმძღვანელობას შეიძლება ასევე დაფიქსირებული ჰქონდეს ის კონკრეტული საოპე-

რაციო ადგილები ან სამეურნეო სეგმენტები, სადაც თაღლითობის რისკის არსებობა შეიძლება უფრო სავარაუდო იყოს.

ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვა (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ15. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვებმა შეიძლება მოგვაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია, ფინანსურ ანგარიშგებაში პერსონალის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. თუმცა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ასეთმა გამოკითხვებმა მოგვაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია, ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელმძღვანელობის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვამ შეიძლება გამოაჩინოს ისეთი პირები, რომლებიც ისარგებლებენ შემთხვევით და აუდიტორს გადასცემენ იმ ინფორმაციას, რომელიც სხვა შემთხვევაში შეიძლება არ გამჟღავნებულიყო.

გ16. ჩამოთვლილი პირები შედიან სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში იმ სხვა პირების მაგალითებში, რომლებიც შეიძლება უშუალოდ გამოკითხოს აუდიტორმა, თაღლითობის არსებობასთან ან ეჭვთან დაკავშირებით:

- ოპერატიული პერსონალი, რომელიც უშუალოდ არ მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში;
- უფლებამოსილების სხვადასხვა დონის მქონე თანამშრომლები;
- თანამშრომლები, რომლებიც მონაწილეობენ რთული ან უჩვეულო ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებასა და დოკუმენტირებაში და ის პირები, ვინც ზედამხედველობას ან მონიტორინგს უწევენ ასეთ თანამშრომლებს;
- ფირმის იურისკონსულტი;
- ეთიკის განყოფილების უფროსი ან მისი ეკვივალენტური პირი;
- პირი ან პირები, რომლებსაც აკისრიათ თაღლითობის ბრალდებების განხილვის პასუხისმგებლობა.

გ17. ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს თაღლითობის ჩადენისთვის საუკეთესო მდგომარეობა. აქედან გამომდინარე, როდესაც ხდება მოთხოვნებზე საპასუხოდ ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ქმედებების შეფასება პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ აუცილებელია მოთხოვნებზე საპასუხოდ ჩატარებული ქმედებების სხვა ინფორმაციით გამყარება.

შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომელთა გამოკითხვა (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ18. ასს 315 (გადასინჯული) და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის სამსახური.¹⁶ თაღლითობასთან მიმართებით ამ ასს-ების მოთხოვნების განხორციელების დროს, აუდიტორმა შეიძლება გამოიკითხოთ შიდა აუდიტის სამსახურის კონკრეტული ქმედებების შესახებ, მათ შორის, მაგალითად:

- შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ წლის განმავლობაში თაღლითობის გამოსავლენად ჩატარებული პროცედურები, თუკი ასეთი იქნება;
- დამაკმაყოფილებელი იყო თუ არა ხელმძღვანელობის საპასუხო ქმედებები ამ პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ინფორმაციაზე.

იმ ზედამხედველობის შესწავლა, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ: 20-ე პუნქტი)

გ19. ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ სამეურნეო სუბიექტის სისტემებს რისკის მონიტორინგის, ფინანსური კონტროლისა და კანონთან შესაბამისობის კუთხით. ბევრ ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკა კარგად არის განვითარებული და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აქტიურ როლს ასრულებენ სამეურნეო სუბიექტის მიერ თაღლითობის რისკების შეფასებისა და შესაფერისი შიდა კონტროლის ზედამხედველობაში. იმის გამო, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტებისა და ქვეყნების მიხედვით, მნიშვნელოვანია, აუდიტორს ესმოდეს მათი შესაბამისი პასუხისმგებლობა, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, გაიგოს იმ ზედამხედველობის არსი, რომელსაც ახორციელებენ შესაფერისი პირები.¹⁷

გ20. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის შესწავლამ შეიძლება მოგვაწოდოს მო-

¹⁶ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 6(ა) და 23-ე და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“.

¹⁷ ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1-გ8 პუნქტებში განხილულია, ვის უკავშირდება აუდიტორი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა კარგად არ არის განსაზღვრული.

საზრებები, ხელმძღვანელობის თაღლითობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობის, თაღლითობის რისკების მიმართ შიდა კონტროლის ადეკვატურობის და ხელმძღვანელობის კომპეტენციისა და პატიოსნების შესახებ. ამის შესწავლა აუდიტორს შეუძლია რამდენიმე გზით, კერძოდ, ისეთ შეხვედრებზე დასწრებით, სადაც ადგილი აქვს ასეთ საკითხებზე მსჯელობას, ასეთი შეხვედრების ოქმების წაკითხვით ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვით.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ21. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. ასეთ შემთხვევას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტში, სადაც ერთადერთი მფლობელი მართავს სამეურნეო სუბიექტს და სხვას არავის არა აქვს მმართველობის ფუნქცია. ასეთ დროს, როგორც წესი, არანაირ ქმედებას არა აქვს ადგილი აუდიტორის მხრიდან, რადგან არ არსებობს ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებელი ზედამხედველობა.

სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება (იხ: 23-ე პუნქტი)

- გ22. ანალიზური პროცედურების გამოყენების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს. გუნდის წევრებს შორის განხილვამ შეიძლება მოგვაწოდოს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება ასეთი რისკების გამოვლენის დროს. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და ძველთან ურთიერთობის შენარჩუნების პროცესების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია და სამეურნეო სუბიექტის სახელით ჩატარებული სხვა გარიგებებიდან (მაგალითად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებებიდან) მიღებული გამოცდილება შეიძლება შესაფერისი იყოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს.

თაღლითობის რისკის ფაქტორების შეფასება (იხ: 24-ე პუნქტი)

- გ23. ის ფაქტი, რომ თაღლითობა ჩვეულებრივ დაფარულია, ძალიან ართულებს მის გამოვლენას. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს ის მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიუთითებენ თაღლითობის ჩადენის მოტივზე ან ზეწოლაზე ან იძლევიან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას (თაღლითობის რისკის ფაქტორები). მაგალითად:

- იმის საჭიროებამ, რომ დაკმაყოფილდეს მესამე მხარის მოლოდინი, მიიღონ ჩვეულებრივი აქციებისა და რეზერვების დაფინანსება, შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის ზეწოლა;
- მოგების არარეალური გეგმების შესრულების შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი პრემიების მიღების მოლოდინმა შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის მოტივი; და
- არაეფექტურმა კონტროლის გარემომ შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.

გ24. თაღლითობის რისკის ფაქტორების მნიშვნელოვნების მიხედვით დალაგება არც ისე იოლია. თაღლითობის რისკის ფაქტორების მნიშვნელოვნება ძალიან განსხვავდება. ზოგიერთი ამ ფაქტორთაგანი იარსებებს ისეთ სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც კონკრეტული პირობები არ წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის რისკებს. აქედან გამომდინარე, იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკის ფაქტორი და გათვალისწინებულ უნდა იქნეს თუ არა იგი ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს, მოითხოვს პროფესიულ განსჯას.

გ25. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებასთან და აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები წარმოდგენილია 1-ელ დანართში. ეს საილუსტრაციო რისკის ფაქტორები დაჯგუფებულია იმ სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ სახეზეა ხოლმე თაღლითობის დროს:

- თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა;
- თაღლითობის ჩადენის შეგრძნობილი შესაძლებლობა; და
- გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების უნარი.

რისკის ფაქტორები, რომლებიც გამოხატავს ისეთ განწყობას, რომელიც იძლევა გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების საშუალებას, შეიძლება არ დაექვემდებაროს აუდიტორის მიერ დაკვირვებას. ამის მიუხედავად, აუდიტორმა შეიძლება გაიგოს ასეთი ინფორმაციის არსებობის შესახებ. მიუხედავად იმისა, რომ 1-ელ დანართში აღწერილი თაღლითობის რისკის ფაქტორები ასახავს ისეთ სხვადასხვა ტიპის სიტუაციებს, რომლებშიც შეიძლება მოხდნენ აუდიტორები, ისინი მხოლოდ მაგალითებია და შეიძლება არსებობდეს სხვა რისკის ფაქტორებიც.

გ26. სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, სირთულე და მფლობელობის მახასიათებლები საგრძნობ გავლენას ახდენს თაღლითობის რისკის შესაფერისი ფაქტორების განხილვაზე. მაგალითად, დიდი ზომის სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდეს ისეთი ფაქტორები, რომლებიც საზოგადოდ ზღუდავენ ხელმძღვანელობის მხრიდან შეუფერებელ საქციელს, კერძოდ:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ეფექტური ზედამხედველობა;
- ეფექტური შიდა აუდიტის სამსახური;
- წერილობითი ქცევის კოდექსის არსებობა და ცხოვრებაში გატარება.

გარდა ამისა, სამეურნეო სეგმენტის საექსპლუატაციო დონეზე განხილული თაღლითობის რისკის ფაქტორებმა შეიძლება მოგვაწოდოს სხვადასხვა მოსაზრებები იმ რისკის ფაქტორებთან შედარების დროს, რომლებიც მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტის მასშტაბის დონეზე განხილვის დროს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ27. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, ზოგიერთი ან ყველა ამ მოსაზრებათაგანი შეიძლება არ იყოს გამოსადეგი ან ნაკლებად შესაფერისი იყოს. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს წერილობითი ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, შეიძლება შემუშავებული ჰქონდეს ისეთი კულტურა, რომელიც ხაზს უსვამს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობას ზეპირი ინფორმაციის მიწოდების გზით და ხელმძღვანელობის მაგალითზე. მცირე სამეურნეო სუბიექტში ერთადერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება საზოგადოდ არ მიუთითებს ხელმძღვანელობის მიერ იმ სათანადო განწყობის ვერწარმოჩენაზე და ვერშეტყობინებაზე, რომელიც ეხება შიდა კონტროლს და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობის უფლებამოსილების საჭიროება ანაზღაურებს სხვა შემთხვევაში არასრულყოფილ კონტროლის პროცედურებს და ამცირებს თანამშრომლის თაღლითობის რისკს. თუმცა, ერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება შესაძლებელია იყოს შიდა კონტროლის სავარაუდო ნაკლოვანება, რადგან არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის თავის არიდების შესაძლებლობა.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება

თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარების დროს (იხ: 26-ე პუნქტი)

- გ28. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ხშირად არის ხოლმე ამონაგების ხელოვნურად გაზრდის შედეგი, რაც ხდება, მაგალითად, ამონაგების ნაადრევი აღიარების ან ფიქტიური ამონაგების აღრიცხვით. იგი ასევე შეიძლება იყოს ამონაგების ხელოვნურად შემცირების შედეგი, რაც მიიღება ამონაგების უფრო გვიან პერიოდში არასათანადოდ გადაწევით.
- გ29. თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება უფრო დიდი იყოს ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, ვიდრე სხვებში. მაგალითად, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ზეწოლას ან მოტივებს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის არასათანადო ამონაგების აღიარების გზით კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად, შედეგი იზომება წლიდან-წლამდე ამონაგების ზრდით ან მოგებით. ამის მსგავსად, მაგალითად, თაღლითობის უფრო დიდი რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება არსებობდეს ისეთი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებიც საკუთარი ამონაგების უდიდეს ნაწილს იღებენ ნაღდ ფულზე გაყიდვების გზით.
- გ30. დაშვება, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში, შეიძლება არ იქნეს გაზიარებული. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს ამონაგების მიღების ერთადერთი ტიპის მარტივ ოპერაციას, მაგალითად, შემოსავლის მიღება იჯარით გაცემული მხოლოდ ერთი ქონების იჯარიდან.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების და სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესები (იხ: 27-ე პუნქტი)

- გ31. ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს მის მიერ განსაზოგციელებლად შერჩეული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და მის მიერ საკუთარ თავზე ასაღებად შერჩეული რისკების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ.¹⁸ იმის განსაზოგვრის დროს, თუ რომელი კონტროლის პროცედურები განსაზოგციელოს

¹⁸ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ56.

თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს იმის რისკებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება თაღლითობის შედეგად არსებითად მცდარი აღმოჩნდეს. ამ მოსაზრების ნაწილის სახით, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დაასკვნას, რომ არ ღირდეს იმ ერთი კონკრეტული კონტროლის პროცედურის განხორციელება და შენარჩუნება, რომელიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შემცირებას.

- გ32. ამიტომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, რომ შეისწავლოს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, განახორციელა და ინარჩუნებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად. ასეთ დროს, აუდიტორმა შეიძლება გაარკვიოს, რომ ხელმძღვანელობამ შეგნებულად გადაწყვიტა იმ რისკების საკუთარ თავზე აღება, რომლებიც დაკავშირებულია მოვალეობების დანაწილების არარსებობასთან. ასეთი შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაცია შეიძლება ასევე სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობის იმ რისკის ფაქტორების გამოვლენის დროს, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ იმ რისკების შეფასებაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები (იხ: 28-ე პუნქტი)

- გ33. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაში საზოგადოდ იგულისხმება იმის განხილვა, თუ როგორ შეიძლება აისახოს გაზრდილი პროფესიული სკეპტიციზმი საერთო აუდიტის ჩატარებაში, მაგალითად:
- გაზრდილი მგრძნობელობის გზით იმ დოკუმენტაციის ხასიათისა და მოცულობის შერჩევის დროს, რომელიც შესწავლილ უნდა იქნეს არსებითი ოპერაციების დახმარების მიზნით;
 - არსებით საკითხებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განმარტებების ან მის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის გამყარების საჭიროების უფრო მეტად აღიარების გზით.

- ამაში ასევე იგულისხმება დაგეგმილი კონკრეტული პროცედურების გარდა სხვა უფრო ზოგადი მოსაზრებები; ამ მოსაზრებებში შედის 29-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საკითხები, რომლებიც ქვემოთ იქნება განხილული.

პერსონალის დანიშვნა და მათი ზედამხედველობა (იხ: პუნქტი 29(ა))

გ34. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკებზე შეიძლება იყოს, მაგალითად, სპეციალური ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების მქონე ისეთი პირების დამატებით დანიშვნა, როგორიცაა სასამართლო და საინფორმაციო ტექნოლოგიების ექსპერტები, ან უფრო გამოცდილი პირების დანიშვნა კონკრეტულ გარიგებაზე.

გ35. ზედამხედველობის მოცულობა ასახავს აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას და გარიგების გუნდის იმ წევრების კომპეტენციას, რომლებიც ატარებენ ამ სამუშაოს.

არაპროგნოზირებადობა აუდიტორული პროცედურების შერჩევის დროს (იხ: პუნქტი 29(გ))

გ36. არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანა ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის შერჩევის დროს მნიშვნელოვანია, რადგან იმ პირებმა სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებისთვისაც ნაცნობია გარიგების განმავლობაში ჩვეულებისამებრ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები, შეიძლება უფრო დაფარონ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ფაქტი. ამის გაკეთება შესაძლებელია, მაგალითად:

- იმ შერჩეულ ანგარიშთა ნაშთებსა და მტკიცებებზე დამოუკიდებელი პროცედურების ჩატარების გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში არ იყო ტესტირებული მათი არსებობის ან რისკის გამო;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარების მოსალოდნელი ვადების კორექტირებით;
- შერჩევის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით სხვადასხვა განთავსების ადგილებში ან სამუშაო ადგილებში, წინასწარი გამოცხადების გარეშე.

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ37. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად მტკიცების დონეზე შეიძლება გულისხმობდეს აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლას შემდეგი ხერხებით:

- შეიძლება საჭირო გახდეს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო სანდო და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით ან დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. ამან შეიძლება იმოქმედოს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების როგორც ტიპზე, ისე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად:
 - გარკვეულ აქტივებზე ფიზიკური დაკვირვება ან მათი დათვალიერება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი გახდეს, ან აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება მნიშვნელოვან ანგარიშებში, ან ელექტრონული ოპერაციების ფაილებში არსებული მონაცემების შესახებ უფრო მეტი მტკიცებულების მოპოვების მიზნით;
 - აუდიტორმა შეიძლება შეიმუშავოს პროცედურები დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, რათა დააკმაყოფილოს შემოსავლების მოლოდინი, შეიძლება არსებობდეს დაკავშირებული რისკი, რომ ხელმძღვანელობა გაზრდეს გაყიდვებს გაყიდვის ისეთი ხელშეკრულებების დადების გზით, რომლებიც შეიცავს ამონაგების აღიარების ხელისშემშლელ პირობებს ან მიწოდებამდე გაყიდვების ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის გზით. ასეთ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება, მაგალითად, დაგეგმოს გარე დადასტურების პროცედურები არა მხოლოდ გადაუხდელი თანხების დადასტურების მიზნით, არამედ გაყიდვების ხელშეკრულებების დეტალების დადასტურების მიზნითაც, თარიღის, უკან დაბრუნების ნებისმიერი უფლებისა და მიწოდების პირობების ჩათვლით. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად ჩათვალოს გარეშე მხარეებთან ასეთი დადასტურებების შევსება სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ფინანსებთან შეხებაში არმყოფი პერსონალის გამოკითხვებით, გაყიდვების ხელშეკ-

რულებებში და მიწოდების პირობებში რაიმე ცვლილებებთან დაკავშირებით;

- შეიძლება საჭირო გახდეს დამოუკიდებელი პროცედურების ჩატარების ვადების შეცვლა. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დამოუკიდებელი ტესტის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ბოლოსკენ უკეთ მოაგვარებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკს. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ, წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან მანიპულაციის შეფასებული რისკების პირობებში, ის აუდიტორული პროცედურები, რომლებმაც აუდიტორული დასკვნები შუალედური თარიღიდან უნდა გადასწიონ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ, არ იქნებოდა ეფექტური. ამის საწინააღმდეგოდ, იმის გამო, რომ წინასწარგანზრახული უზუსტობა – მაგალითად, არასათანადო შემოსავლის აღიარებით გამოწვეული უზუსტობა – შეიძლება დაწყებულიყო შუალედურ პერიოდში, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს დამოუკიდებელი პროცედურების გამოყენება იმ ოპერაციების მიმართ, რომლებიც ტარდება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ან მის განმავლობაში;
- გამოყენებული პროცედურების მოცულობა ასახავს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას. მაგალითად, შერჩევის ერთეულების ზომების ზრდა ან ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს. ასევე, კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შეიძლება შესაძლებელი გახადოს ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშის ფაილების უფრო გაძლიერებული ტესტირება. ასეთი ტექნიკის გამოყენება შეიძლება ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან შერჩევის ერთეული ოპერაციების ამორჩევის მიზნით, სპეციფიკური მახასიათებლების მქონე ოპერაციების დახარისხების მიზნით, ან შერჩევის ერთეულის ნაცვლად გენერალური ერთობლიობის ტესტირების მიზნით.

გ38. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკს, რომელიც გავლენას ახდენს მარაგის რაოდენობაზე, სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შესწავლა შეიძლება დაეხმაროს იმ ადგილების ან მუხლების გამოვლენაში, რომლებიც მოითხოვს განსაკუთრებულ ყურადღებას მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესის დროს ან მის შემდეგ. ასეთმა მიმოხილვამ შეიძლება მიგვიყვანოს გადაწყვეტილებამდე, რომ უზრუნველყოფილი

იყოს მარაგის დათვლა გარკვეულ სამუშაო ადგილებზე წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ჩატარდეს მარაგის დათვლა ყველა სამუშაო ადგილზე ერთსა და იმავე დღეს.

- გ39. აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკი, რომელიც გავლენას ახდენს მთელ რიგ ანგარიშებსა და მტკიცებებზე. ამაში შეიძლება შედიოდეს აქტივების შეფასება, კონკრეტულ ოპერაციებთან დაკავშირებული უწყისები (როგორიცაა, შესყიდვები, რესტრუქტურისაცია ან რომელიმე სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვა) და სხვა მნიშვნელოვანი სასწრაფო ვალდებულებანი (როგორებიცაა, პენსია და სამსახურიდან წასვლის შემდგომი დახმარებისა და შეღავათების სხვა ვალდებულებანი, ან ეკოლოგიური გაჯანსაღების ვალდებულებანი). ეს რისკი შეიძლება ასევე ეხებოდეს განმეორებით შეფასებებთან დაკავშირებულ დაშვებებში შეტანილ მნიშვნელოვან ცვლილებებს. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად შეგროვილი ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული ამგვარი შეფასებებისა და შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული მსჯელობისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასებაში. ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდებში გამოყენებული იმავე სახის მსჯელობისა და დაშვებების რეტროსპექტიულმა მიმოხილვამაც შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით ხელმძღვანელობის შეფასებების საფუძვლად აღებული მსჯელობებისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შესახებ.
- გ40. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ჩასატარებელი სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, მათ შორის იმათი, რომლებიც გამოხატავენ არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანას, წარმოდგენილია მე-2 დანართში. ამ დანართში შეტანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის იმ რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამომდინარეობს როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებიდან, მათ შორის, ამონაგების აღიარებიდან გამომდინარე გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, ისე აქტივების უკანონო მითვისებიდან.

*აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების
დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ
რისკებზე რეაგირებისთვის*

საადრიცხოვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები (იხ: პუნქტი 32(ა))

გ41. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობაში ხშირად იგულისხმება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მანიპულაცია, საბუღალტრო ჟურნალში არასათანადო ან უნაბართვო ჩანაწერების შეტანის გზით. ამას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მთელი წლის განმავლობაში ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ან ხელმძღვანელობის მიერ, რომელსაც შესწორებები შეაქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ იმ თანხებში, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო ჟურნალის ჩანაწერებში, კერძოდ კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მეშვეობით.

გ42. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება, რომელიც დაკავშირებულია კონტროლის პროცედურებისთვის შეუფერებლად გვერდის ავლასთან საადრიცხოვო ჟურნალის ჩანაწერებთან მიმართებაში, მნიშვნელოვანია, რადგან ავტომატიზებულმა პროცესებმა და კონტროლის პროცედურებმა შეიძლება შეამციროს უნებლიე შეცდომის რისკი, მაგრამ ვერაფერი მოუხერხოს იმ რისკს, რომ ცალკეულმა პირებმა შეიძლება არასათანადოდ აარიდონ თავი ასეთ ავტომატიზებულ პროცესებს, მაგალითად, თანხების შეცვლით, რომლებიც ავტომატურად გადადის მთავარ წიგნში ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში. გარდა ამისა, იქ, სადაც გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიები ინფორმაციის ავტომატურ რეჟიმში გადასაცემად, შეიძლება არსებობდეს საინფორმაციო სისტემებში ასეთი ჩარევის მცირე ან არანაირი ხილული მტკიცებულება.

გ43. როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს და არჩევს საადრიცხოვო ჟურნალის ჩანაწერებსა და სხვა კორექტირებებს ტესტირებისა და შერჩეული მუხლების დამამტკიცებელი დოკუმენტების შესამოწმებლად სათანადო მეთოდის განსაზღვრის მიზნით, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- *თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება* – თაღლითობის რისკის ფაქტორებისა და აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების განმავლობაში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის არსებობა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ტესტი-

რებისთვის გამოსადეგი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების კონკრეტული კატეგორიების და სხვა შესწორებების დადგენაში;

- *კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განხორციელდა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების მიმართ და სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალში ჩანაწერების მომზადებისა და შეტანის მიმართ განხორციელებულმა ეფექტურმა კონტროლის პროცედურებმა და სხვა შესწორებებმა შეიძლება შეამციროს აუდიტის დამოუკიდებელი ტესტირების მოცულობა, იმპირობით, რომ აუდიტორს ტესტირებული აქვს ამ კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტურობა;
- *სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი და იმ მტკიცებულებების ხასიათი, რომლებიც შეიძლება მოპოვებულ იქნეს* – ბევრი სამეურნეო სუბიექტისთვის ოპერაციების სტანდარტულ დამუშავებაში იგულისხმება მექანიკური და ავტომატური ღონისძიებებისა და პროცედურების კომბინაცია. ანალოგიურად, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავება შეიძლება გულისხმობდეს როგორც მექანიკურ, ისე ავტომატურ და კონტროლის პროცედურებს. იქ, სადაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგია, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით;
- *სააღრიცხვო ჟურნალის გაყალბებული ჩანაწერების მახასიათებლები ან სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერებს ან სხვა შესწორებებს ხშირად აქვთ სპეციფიკური ამოსაცნობი მახასიათებლები. ასეთ მახასიათებლებში შეიძლება შედიოდეს (ა) საქმესთან შეხებაში არმქონე, არაორდინარულ ან იშვიათად გამოყენებულ ანგარიშგებში გაკეთებული ჩანაწერები; (ბ) სააღრიცხვო ჟურნალში ისეთი პირების მიერ გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც, როგორც წესი, არ ევალებათ ამის გაკეთება; (გ) ჩანაწერები, რომლებიც შეტანილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ანგარიშის დახურვის შემდგომი ჩანაწერების სახით, რომლებსაც გააჩნია მცირე ან არანაირი ახსნა ან აღწერა; (დ), ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე ან მომზადების განმავლობაში გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც არ გააჩნიათ ანგარიშის ნომრები, ან (ე) ჩანაწერები, რომლებიც შეიცავს დამრგვალებულ რიცხვებს ან თანმიმდევრულ დამაბოლოებელ ციფრებს.

- *ანგარიშების ხასიათი და სირთულე* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერები ან შესწორებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთ ანგარიშებთან მიმართებაში, რომლებიც (ა) შეიცავს ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც თავისი ხასიათით რთული ან არაორდინარულია;
(ბ) შეიცავს მნიშვნელოვან შეფასებებს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებულ შესწორებებს; (გ) წარსულში მგრძნობიარე იყო უზუსტობების მიმართ; (დ) დროულად იყო შეჯერებული (შედარებული) ან შეიცავს შესადარებელ (შეუჯერებელ) განსხვავებებს; (ე) შეიცავს შიდასაფირმო ოპერაციებს, ან (ვ) სხვა მხრივ არის დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკთან. რამდენიმე განთავსების ადგილის ან კომპონენტის მქონე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტების დროს, ყურადღება ექცევა მრავალი განთავსების ადგილიდან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების ამორჩევის საჭიროებას.
- *სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები ან სხვა შესწორებები, რომლებიც მუშავდება სტანდარტული საქმიანობის ფარგლებს გარეთ* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასტანდარტული ჩანაწერები შეიძლება არ საჭიროებდეს იმავე დონის შიდა კონტროლს, როგორსაც საჭიროებს სააღრიცხვო ჟურნალის ისეთი ჩანაწერები, რომელთა გამოყენება განმეორებით ხდება ხოლმე ისეთი ოპერაციების ჩასაწერად, როგორებიცაა, ყოველთვიური გაყიდვები, შესყიდვები და ფულადი გადახდები.

გ44. აუდიტორი იყენებს პროფესიულ განსჯას სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების ტესტირების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს. თუმცა, იმის გამო, რომ სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების გაყალბება და სხვა შესწორებების შეტანა ხშირად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხდება ხოლმე, პუნქტი 32 (ა)(ii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეარჩიოს სწორედ ამ დროს გაკეთებული სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები. გარდა ამისა, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობები ხდება ხოლმე მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ინტენსიურ მცდელობებს თაღლითობის ჩადენის ხერხის დასაფარად, პუნქტი 32 (ა)(iii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განიხილოს, არსებობს თუ არა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ტესტირების საჭიროებაც.

სააღრიცხვო შეფასებები (იხ: პუნქტი 32(ბ))

- გ45. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ ჩაატაროს მთელი რიგი მსჯელობები ან გააკეთოს დაშვებები, რომლებიც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე და განახორციელოს მუდმივი მონიტორინგი ასეთი შეფასებების დასაბუთებულობაზე. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ხშირად ხორციელდება ფინანსურ შეფასებებში უზუსტობის შეგნებულად შეტანის გზით. ამის გაკეთება შეიძლება, მაგალითად, ყველა გათვალისწინებული თანხის ან სარეზერვო ფონდის ერთი და იმავე მეთოდით ხელოვნურად შემცირებით ან გაზრდით მათთვის ისეთი სახის მიცემის მიზნით, რომ გათანაბრდეს ორი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება, ან მიღწეულ იქნეს მოგების წინასწარ დადგენილი დონე, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა გაცურების მიზნით სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასთან და რენტაბელობასთან დაკავშირებით საკუთარი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით.
- გ46. წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვის მიზანს წარმოადგენს იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა მინიშნება ხელმძღვანელობის მხრიდან სავარაუდო მიკერძოებაზე. მის მიზანი არ არის აუდიტორის იმ პროფესიული განსჯის ეჭვის ქვეშ დაყენება, რომლებიც მან ჩაატარა წინა წელს, იმ მომენტში მის ხელთ არსებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.
- გ47. ასს 540 ასევე მოითხოვს რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარებას.¹⁹ ეს მიმოხილვა ტარდება რისკის შესაფასებელი პროცედურის სახით იმ ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის წინა პერიოდის შეფასების პროცესის ეფექტიანობას, შედეგის შესახებ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ან, სადაც შესაფერისია, წინა პერიოდის ფინანსური შეფასებების შემდგომ ხელახალ შეფასებას, რომელსაც კავშირი აქვს მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების ჩატარებასთან და ისეთი საკითხების შესახებ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, როგორიცაა, მაგალითად შეფასების განუსაზღვრელობა, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოთხოვილ იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში. პრაქტიკული კუთხით, აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების მიმოხილვა იმ მიკერძოებების გამოვლენის მიზნით, რომლებიც შეიძლება წარმოად-

¹⁹ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტ“, მე-9 პუნქტი.

გენდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკს მოცემული ასს-ს შესაბამისად, შეიძლება ჩატარდეს ასს 540-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან კავშირში.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების განხორციელების საქმიანი მხარის ლოგიკური დასაბუთება (იხ: პუნქტი 32(გ))

გ48. ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები, რომლებიც შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ან აქტივების უკანონო მითვისების დაფარვის მიზნით იყოს განხორციელებული ის მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო:

- ნათლად ჩანს, რომ ასეთი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთულია (მაგალითად, ასეთ ოპერაციაში მონაწილეობს რომელიმე კონსოლიდირებულ ჯგუფში შემავალი ბევრი სამეურნეო სუბიექტი ან ბევრი არადაკავშირებული მესამე მხარე);
- ხელმძღვანელობას არ უმსჯელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ასეთი ოპერაციების ხასიათისა და აღრიცხვის მეთოდის შესახებ და წარმოდგენილი დოკუმენტაციაც არაადეკვატურია;
- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების საჭიროებაზე, ვიდრე ოპერაციის კომერციულ შინაარსზე;
- ოპერაციები, რომლებშიც მონაწილეობენ არაკონსოლიდირებული დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები, არ ყოფილა სათანადოდ მიმოხილული ან დამტკიცებული სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
- ოპერაციებში მონაწილეობენ ადრე დაუდგენელი დაკავშირებული მხარეები ან ისეთი მხარეები, რომლებსაც არა აქვთ ფინანსური შესაძლებლობა ან სტაბილურობა, ამ ოპერაციის შესრულებაში დასახმარებლად აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის დახმარების გარეშე.

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ: 34-37-ე პუნქტები)

გ49. ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, შეაფასოს, ისევ შესაფერისი რჩება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.²⁰ მოცემული შეფასება, ძირითადად, ხარისხობრივი საკითხია, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის განსჯას. ამგვარმა შეფასებამ შეიძლება უზრუნველყოს ახალი დამატებითი ინფორმაცია, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ და საჭიროა თუ არა დამატებითი ან სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. მე-3 დანართში მოყვანილია იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სავარაუდო თაღლითობაზე მიანიშნებდეს.

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დამთავრებისას საერთო დასკვნის გამოტანის დროს (იხ: 34-ე პუნქტი)

გ50. იმის დასადგენად, რომელი კონკრეტული ტენდენციები და თანაფარდობები შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკზე, საჭიროა პროფესიული განსჯა. კონკრეტულად, ამაზე შეიძლება მეტყველებდეს არაორდინარული თანაფარდობები, რომლებიც მოიცავს წლის ბოლოს მიღებულ ამონაგებს და შემოსავალს. ამაში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად: შემოსავლების არადაამახსიათებლად დიდი თანხები, რომლებიც აღირიცხა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო რამდენიმე კვირის განმავლობაში, ან არაორდინარული სამეურნეო ოპერაციები; ან შემოსავალი, რომელიც არ შეესაბამება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ტენდენციებს.

გამოვლენილი უზუსტობების გათვალისწინება (იხ: 35-37-ე პუნქტები)

გ51. რადგან თაღლითობა ითვალისწინებს თაღლითობის ჩადენის მოტივს ან ზეწოლას, მისი ჩადენის შეგრძნობილ შესაძლებლობას ან ამ აქტის ნაწილობრივ გამართლებას, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ თაღლითობის ფაქტი იზოლირებული შემთხვევა იყოს. აქედან გამომდინარე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის მიმანიშნებელი შეიძლება იყოს მრავალრიცხოვანი უზუსტობის არსებობა რომელიმე კონკრეტულ ადგილას, თუნდაც მათი საერთო გავლენა არ იყოს არსებითი.

²⁰ ასს 330, 25-ე პუნქტი.

გ52. გამოვლენილი თაღლითობის გავლენა დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, სხვა შემთხვევაში, უმნიშვნელო თაღლითობა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, თუ მასში მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები. ასეთ გარემოებებში, შეიძლება ეჭვის ქვეშ დადგეს მანამდე მოპოვებული მტკიცებულებების სანდოობა, რადგან შეიძლება საეჭვო იყოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სისრულე და სამართლიანობა და სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის ნამდვილობა. ასევე შეიძლება არსებობდეს ფარული გარიგების არსებობის შესაძლებლობაც, რომელშიც გარეულნი არიან თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები.

გ53. ასს 450²¹ და ასს 700 (გადასინჯული)²² აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს, უზუსტობების შეფასებისა და ადგილმდებარეობის განსაზღვრისა და მათი გავლენის შესახებ აუდიტორულ დასკვნაში არსებულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა (იხ: 38-ე პუნქტი)

გ54. ქვემოთ მოყვანილია იმ გამონაკლისი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას და ეჭვის ქვეშ დააყენოს აუდიტორის მიერ აუდიტის გაგრძელების შესაძლებლობა:

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტი თაღლითობასთან მიმართებაში არ ატარებს ისეთ სათანადო ზომას, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში, თუნდაც თაღლითობა არ იყოს არსებითი კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- როდესაც აუდიტორის მოსაზრება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე და აუდიტორული ტესტირების შედეგები მიუთითებს არსებითი და მასშტაბური თაღლითობის მნიშვნელოვანი რისკის არსებობაზე; ან
- როდესაც აუდიტორს მნიშვნელოვანი ეჭვი აქვს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კომპეტენციასთან ან პატიოსნებასთან მიმართებაში.

გ55. ვინაიდან პრაქტიკაში მრავალი სხვადასხვა გარემოება შეიძლება წარმოიშვას, შეუძლებელია გადაჭრით აღიწეროს, თუ როდის იქნება მიზანშეწონილი გარიგებიდან გამოსვლა. ფაქტორები, რომლებიც

²¹ ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

²² ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“.

გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მოიცავს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წარმომადგენელთა მონაწილეობას თაღლითობაში (რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაზე), რაც გავლენას ახდენს აუდიტორის შემდგომი ურთიერთობის გაგრძელებაზე სამეურნეო სუბიექტთან.

- გ56. აუდიტორს გააჩნია პროფესიული და იურიდიული პასუხისმგებლობა ამგვარ გარემოებაში და ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ქვეყნების მიხედვით. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორი შესაძლოა უფლებამოსილი ან ვალდებული იყოს, ანგარიში ჩააბაროს ან აცნობოს იმ პირს ან პირებს, ვინც დანიშნა აუდიტორი, ან, ზოგიერთ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებსაც კი. მოცემული გამოწვევისი გარემოებებისა და საკანონმდებლო მოთხოვნების გათვალისწინების საჭიროების პირობებში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, გამოვიდეს თუ არა გარიგებიდან და როგორ იმოქმედოს სათანადოდ, აქციონერებისთვის, მარეგულირებლებისთვის და სხვა პირებისთვის ანგარიშის ჩაბარების შესაძლებლობის ჩათვლით.²³

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ57. სახელმწიფო სექტორში არსებობს ბევრი შემთხვევა, როდესაც გარიგებიდან გამოსვლის ვარიანტი შეიძლება აუდიტორს არ ჰქონდეს მისი უფლებამოსილების მანდატის ზასიათის ან სახელმწიფო ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ: 39-ე პუნქტი)

- გ58. ასს 580²⁴ აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, შესაფერისი ოფიციალური ინფორმაციის აუდიტისთვის მოპოვების შესახებ. გარდა იმისა, რომ ისინი აღიარებენ თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ასევე მნიშვნელოვანია ის ფაქტიც, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის მიუხედავად, რომ ხელმძღვანელობამ

²³ ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი შეიცავს მითითებებს მოქმედი აუდიტორის კომპენიაციის შესახებ შემცველ აუდიტორთან.

²⁴ ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარონ თავისი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის სისტემის დაპროექტებაზე, დანერგვასა და მუშაობაზე თაღლითობის თავიდან აცილების და გამოვლენის მიზნით.

გ59. თაღლითობის ხასიათისა და იმ სირთულეების გამო, რომელსაც აუდიტორი აწყდება ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების გამოვლენისას, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, მოიპოვოს იმის წერილობითი დასტური, რომ მათ აუდიტორს გაუმხილეს:

- ა) ხელმძღვანელობის შეფასების შედეგები, დაკავშირებული იმ რისკთან, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო; და
- ბ) მათთვის ცნობილი ინფორმაცია ფაქტობრივი, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ: მე-40 პუნქტი)

გ60. როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს იმის მტკიცებულებას, რომ თაღლითობა არსებობს ან შეიძლება არსებობდეს, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული საკითხი მიტანილი იყოს ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონის წარმომადგენლების ყურამდე, შეძლებისდაგვარად, სწრაფად. ეს ასე იქნება, საკითხი არაარსებითადაც რომ იყოს მიჩნეული (მაგალითად, უმნიშვნელო თანხების გაფლანგვა თანამშრომლის მიერ, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციაში დაბალი თანამდებობა უკავია). იმის დადგენა, ხელმძღვანელობის რომელი დონეა ინფორმირებისთვის შესაფერისი, პროფესიული განსჯის საგანია და დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, ფარული გარიგებების არსებობის ალბათობა და საეჭვო თაღლითობის ხასიათი და მნიშვნელობა. ჩვეულებრივ, ინფორმირებისათვის შესაფერისი ხელმძღვანელობის დონედ მიიჩნევა სულ მცირე, ერთი დონით ზემდგომი მაინც იმ პირებზე, რომლებზეც ეჭვია, რომ მონაწილეობდნენ საეჭვო თაღლითობაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ: 41-ე პუნქტი)

- გ61. აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. ასს 260 (გადასინჯული) ადგენს ფაქტორებს, რომლებსაც ითვალისწინებს აუდიტორი, როდესაც წყვეტს, სიტყვიერად აცნობოს თუ წერილობით.²⁵ იმ თაღლითობის ხასიათისა და მგრძნობელობის გამო, რომელშიც მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები, ან იმ თაღლითობის გამო, რომელიც არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორი ამგვარი საკითხების შესახებ ინფორმაციას დროულად აწვდის და შეიძლება აუცილებლად ჩათვალოს ასეთი საკითხების წერილობით ინფორმირება.
- გ62. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი თაღლითობის შესახებ, რომელშიც მონაწილეობენ ხელმძღვანელობის გარდა სხვა თანამშრომლები და თაღლითობა არ იწვევს არსებით უზუსტობას. ამის მსგავსად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება თვითონ უნდოდეთ, რომ აცნობონ ასეთი გარემოებების შესახებ. ინფორმირების პროცესი ურთიერთდამხმარე იქნება, თუ აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტის საწყის ეტაპზე შეთანხმდებიან აუდიტორის მიერ თაღლითობასთან დაკავშირებით მისაწოდებელი ინფორმაციის ხასიათზე და მოცულობაზე.
- გ63. გამონაკლის გარემოებებში, როდესაც აუდიტორს ეჭვი შეაქვს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებაში ან კეთილსინდისიერებაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ.

თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ: 42-ე პუნქტი)

- გ64. ქვემოთ ჩამოთვლილია თაღლითობასთან დაკავშირებული ის სხვა საკითხები, რომლებიც განხილულ უნდა იქნეს სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. მაგალითად:
- შენიშვნები ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შეფასებებისა და იმ რისკის

²⁵ ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ38.

შეფასების (რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს) ხასიათის, მოცულობის და სიხშირის შესახებ;

- ხელმძღვანელობის უუნარობა, სათანადო რეაგირება მოახდინოს შიდა კონტროლში გამოვლენილ არსებით ნაკლოვანებებზე, ან განახორციელოს სათანადო საპასუხო ქმედება გამოვლენილი თაღლითობის მიმართ;
- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასება, მათ შორის საკითხები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციასა და პატიოსნებას;
- ხელმძღვანელობის ქმედებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან შემოსავლების მართვის მცდელობაზე იმ მიზნით, რომ შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების მათთვის თავს მოხვევის გზით.
- ეჭვები იმ სამეურნეო ოპერაციების უფლებამოსილების ადეკვატურობასა და სრულყოფილების შესახებ, რომლებიც ჩანს, რომ სცილდება ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.

მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება (იხ: 43-ე პუნქტი)

გ65. აუდიტორის პროფესიული მოვალეობა, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება აუდიტორს ხელი შეუშალოს იმაში, რომ თაღლითობის შესახებ აცნობოს დამკვეთის სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ არსებულ მხარეს. თუმცა, აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყანაში და, გარკვეულ გარემოებებში, კანონი ან სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება კონფიდენციალობის დაცვის მოვალეობაზე მაღლა იდგეს. ზოგიერთ ქვეყანაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს აქვს საკანონმდებლო ვალდებულება, თაღლითობის ფაქტის შესახებ აცნობოს საზედამხედველო ორგანოებს. ასევე, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება, ხელისუფლების ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

- გ66. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ კონკრეტულ გარემოებებში, რომლის მიზანია იმ ზომების დაზუსტება, რომლებიც აუცილებელია გამოვლენილ თაღლითობაში სახელმწიფო ინტერესის ასპექტების გათვალისწინების დროს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ67. სახელმწიფო სექტორში ანგარიშის ჩაბარების მოთხოვნები იმ თაღლითობის შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა ან არ გამოვლინდა აუდიტის პროცესში, შეიძლება ექვემდებარებოდეს აუდიტის უფლებამოსილების კონკრეტულ დებულებებს, ან შესაბამის კანონს ან სხვა ნორმატიულ აქტს, ან უფლებამოსილ ორგანოს.

1-ლი დანართი:

(იხ: პუნქტი გ25)

თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები

ამ დანართში განხილული თაღლითობის რისკის ფაქტორები წარმოადგენს იმ ფაქტორთა მაგალითებს, რომლებსაც აუდიტორები შეიძლება შეხვდნენ მთელ რიგ სიტუაციებში. ცალკე წარმოდგენილია იმ ფაქტორთა მაგალითები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ განსახილველ ორი ტიპის თაღლითობას – ანუ, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება და აქტივების უკანონო მითვისება. თითოეული ტიპის თაღლითობისათვის რისკის ფაქტორები დამატებით დაყოფილია კატეგორიებად, სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს, როდესაც ადგილი აქვს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობებს: (ა) მოტივაცია/ზეწოლა, (ბ) ხელსაყრელი შესაძლებლობები და (გ) განწყობა/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკის ფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს დამატებითი ან განსხვავებული რისკის ფაქტორები. ამ ფაქტორებიდან ყველას არ ექნება ადგილი ყველა გარემოებაში და ზოგიერთ მათგანს შეიძლება უფრო მეტი ან ნაკლები მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვადასხვა სიდიდის ან საკუთრების ფორმის ან გარემოებების მქონე სამეურნეო სუბიექტებში. ასევე, მოყვანილი რისკის ფაქტორების მაგალითების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა ან მოხდენის სიხშირე.

რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს

ქვემოთ მოყვანილია რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

ფინანსურ სტაბილურობას ან რენტაბელობას საფრთხეს უქმნის ეკონომიკური, დარგობრივი ან სამეურნეო სუბიექტის სამუშაო პირობები, როგორიცაა (ან როგორც ჩანს შემდეგი პირობებიდან):

- კონკურენციის მაღალი დონე ან ბაზრის გაჯერება, რასაც თან ახლავს მარჟის შემცირება;
- მაღალი მგრძნობელობა სწრაფი ცვლილებებისადმი, როგორებიცაა ტექნოლოგიური ცვლილებები დარგში, პროდუქციის მოძველება ან საპროცენტო განაკვეთები;

- სამომხმარებლო მოთხოვნის საგრძნობი დაქვეითება და ბიზნესის მზარდი წარუმატებლობა დარგში ან მთლიანად ეკონომიკაში;
- საოპერაციო ზარალი, რომელიც წარმოშობს გაკოტრების საშიშროებას, დაგირავებული ქონების გამოსყიდვის უფლების ჩამორთმევას ან კომპანიის შთანთქმას მისი საკონტროლო პაკეტის შესყიდვის გზით;
- ოპერაციებიდან მიღებული განმეორებადი ხასიათის უარყოფითი ფულადი ნაკადები ან ოპერაციებიდან ფულადი სახსრების მიღების უუნარობა, მაშინ როდესაც ანგარიშგებაში ნაჩვენებია შემოსავლები და შემოსავლების ზრდა;
- სწრაფი ზრდა ან უჩვეულო დონის რენტაბელობა, განსაკუთრებით იმავე დარგის სხვა კომპანიებთან შედარებით;
- ახალი საბუღალტრო, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები.

ქვემოთ მოყვანილი ფაქტორების გამო, ხელმძღვანელობა განიცდის გადაჭარბებულ ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა მოთხოვნები ან მოლოდინი:

- ინვესტიციების სფეროს ანალიტიკოსების, ინსტიტუციონალური ინვესტორების, მნიშვნელოვანი კრედიტორების ან სხვა გარეშე მხარეთა მოლოდინი რენტაბელობის ან ტენდენციების დონის შესახებ (კერძოდ, მოსალოდნელი შედეგი, რომელიც ზედმეტად აგრესიული ან არარეალური ჩანს), მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი მოლოდინი, მაგალითად გადაჭარბებულად ოპტიმისტურ პრესრელიზებში ან წლიური ანგარიშების გზავნილებში;
- დამატებითი სესხის ან საკუთარი კაპიტალის დაფინანსების მოპოვების საჭიროება, რაც აუცილებელია კონკურენტუნარიანობის შენარჩუნებისთვის, მათ შორის, ძირითადი სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტურო სამუშაოების ან კაპიტალური დანახარჯების დასაფინანსებლად;
- მინიმალური შესაძლებლობა, დაკმაყოფილდეს საფონდო ბირჟაზე კოტირების მოთხოვნები, ან ვალის გადახდის, ან ვალთან დაკავშირებული სხვა სახელშეკრულებო მოთხოვნები;
- დაბალი ფინანსური შედეგების წარდგენის აღქმული ან რეალური უარყოფითი გავლენა მნიშვნელოვან დაუმთავრებელ სამეურნეო ოპერაციებზე, როგორებიცაა საწარმოთა გაერთიანება ან ხელშეკრულებების დადება.

ხელმისაწვდომი ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პირად ფინანსურ მდგომარეობას საფრთხეს უქმნის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსურ შედეგები, რასაც იწვევს შემდეგი მიზეზები:

- სამეურნეო სუბიექტში მნიშვნელოვანი ფინანსური დაინტერესება.
- მათი ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ნაწილი (მაგალითად, პრემიები, ფასიანი ქაღალდების ოფციონებისა და შემოსავლებზე დამოკიდებული სხვა სახის ღონისძიებები პირობითად დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ აქციის ფასის, საოპერაციო შედეგების, ფინანსური მდგომარეობის ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ზედმეტად ოპტიმისტური მიზნების მიღწევაზე;¹
- სამეურნეო სუბიექტის პირადი გარანტიები სესხებთან დაკავშირებით.

გადაჭარბებული ზეწოლა მიმდინარეობს ხელმძღვანელობაზე ან მომუშავე პერსონალზე, რათა შესრულდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წინასწარდასახული გეგმები, მათ შორის გაყიდვების ან რენტაბელობის სტიმულირების გეგმები.

ხელსაყრელი შესაძლებლობები

დარგის ან სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი ხელსაყრელ შესაძლებლობებს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- მნიშვნელოვანი ოპერაციებით ისეთ დაკავშირებულ მხარეებთან, რომლებიც არ მონაწილეობენ ჩვეულებრივ საქმიანობაში, ან დაკავშირებულ სამეურნეო სუბიექტებთან, რომელთა აუდიტი არ ჩატარებულა ან ჩატარდა სხვა აუდიტური ფირმის მიერ;
- ძლიერი დაფინანსების არსებობით ან დარგის გარკვეული სექტორის დომინირების შესაძლებლობით, რაც სამეურნეო სუბიექტს საშუალებას აძლევს, მომწოდებლებს ან მომხმარებლებს თავს მოახვიოს საკუთარი ვადები ან პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ოპერაციები, ან ისეთი ოპერაციები, რომლებიც არ ეყრდნობა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპს“.

1. ხელმძღვანელობის სტიმულირების გეგმები შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთი მიზნების მიღწევაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მხოლოდ გარკვეულ საბუღალტრო ანგარიშებთან ან სამეურნეო სუბიექტის შერჩეული სახის საქმიანობასთან, თუნდაც რომ შესაბამისი ანგარიშები ან საქმიანობის სახეები არსებითი არ იყოს მთლიანად სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებაში.

- ისეთ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე დაფუძნებული აქტივების, ვალდებულებების, ამონაგების ან ხარჯების არსებობით, რომლებიც მოიცავს ისეთი დონის სუბიექტურ მსჯელობას ან განუსაზღვრელობას, რომლის დამტკიცებაც რთულია;
- მნიშვნელოვანი, არაორდინალური ან ზედმიწევნით რთული ოპერაციებით, განსაკუთრებით საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის შესრულებული ოპერაციებით, რომლებიც რთულ კითხვებს ჰზადებენ „შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის“ თვალსაზრისით;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობით, რომლებიც განლაგებულია ან სრულდება საერთაშორისო საზღვრებს გარეთ ისეთ იურისდიქციებში, სადაც განსხვავებული სამეწარმეო გარემო და კულტურა არსებობს;
- საქმიანობისთვის ისეთი შუალედური რგოლების გამოყენებით, რომლებსაც არ გააჩნიათ აშკარა კომერციული დასაბუთება;
- მნიშვნელოვანი საბანკო ანგარიშებით ან შვილობილი საწარმოების ან ფილიალის ოპერაციებმა შეღავათიან საგადასახადო იურისდიქციებში, რომელზეც არ არსებობს აშკარა კომერციული დასაბუთება.

ხელმძღვანელობის მონიტორინგი არაეფექტურია იმის გამო, რომ:

- ხელმძღვანელობაში დომინირებს მხოლოდ ერთი პირი ან მცირე ჯგუფი (კომერციულ საწარმოში, რომელსაც არ მართავს მესაკუთრე) არაანაზღაურებადი კონტროლის ფუნქციებით;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესსა და შიდა კონტროლზე არაეფექტურია.

ორგანიზაციული სტრუქტურა რთული ან არასტაბილურია, რასაც ადასტურებს შემდეგი ფაქტორები:

- სირთულე სამეურნეო სუბიექტის კონტროლში დაინტერესების მქონე ორგანიზაციის ან პირების განსაზღვრაში.
- ზედმეტად რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, რომელიც შედის არაორდინალური იურიდიული სამეურნეო სუბიექტები ან უფლებამოსილების მართვის არხები.
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პირების, იურისკონსულტების ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მაღალი დენადობა.

შიდა კონტროლის კომპონენტებს აქვს ნაკლოვანება, რაც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- კონტროლის პროცედურების, მათ შორის ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისა და შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების არაადეკვატური მონიტორინგით;
- კადრების დენადობის მაღალი მაჩვენებლებით ან არაკვალიფიციური თანამშრომლების დასაქმებით ბუღალტერიის, საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან შიდა აუდიტის სამსახურში;
- არაეფექტური ბუღალტრული აღრიცხვისა და საინფორმაციო სისტემებით, იმ სიტუაციების ჩათვლით, როდესაც ადგილი აქვს არსებით ხარვეზებს შიდა კონტროლის მუშაობაში.

ხელმძღვანელობის პოზიცია/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს არ აცნობს, არ იცავს, მხარს არ უჭერს ან ცხოვრებაში არ ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ფასეულობებს ან ეთიკურ სტანდარტებს, ან ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს აცნობს შეუფერებელ ფასეულობებს ან ეთიკურ სტანდარტებს;
- არასაფინანსო სფეროს ხელმძღვანელობა გადაჭარბებით მონაწილეობს ან ზედმეტად არის დაკავებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შერჩევით ან მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შეფასებების განსაზღვრით;
- გასულ პერიოდებში ადგილი ჰქონდა ფასიანი ქაღალდების კანონის ან სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევას, ან პრეტენზიებს სამეურნეო სუბიექტის, მისი ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინააღმდეგ თაღლითობის, ან კანონმდებლობის დარღვევის ბრალდებით;
- ხელმძღვანელობა გადაჭარბებულ ინტერესს იჩენს, შეინარჩუნოს ან გაზარდოს სამეურნეო სუბიექტის აქციების ღირებულება ან მოგების ტენდენციები;
- ხელმძღვანელობა ანალიტიკოსებს, კრედიტორებს და სხვა მესამე მხარეებს ავალებს, რომ მათი დახმარებით მიაღწიონ ზედმეტად ოპტიმისტური ან არარეალური პროგნოზების შედეგებს;
- ხელმძღვანელობა დროულად არ ატარებს შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული მისთვის ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებელ ზომებს;

- ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია არასათანადო საშუალებების გამოყენებით მიაღწიოს საანგარიშგებო შემოსავლების მინიმალურ ოდენობებს საგადასახადო მიზნებისათვის;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დაბალი ზნეობა;
- მესაკუთრე-მმართველი ერთმანეთისგან არ ანსხვავებს პირად და კომერციულ ოპერაციებს;
- უთანხმოება არსებობს აქციონერებს შორის დახურული ტიპის სამეურნეო სუბიექტში;
- ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის მხრიდან განმეორებით მცდელობებს, არსებითობის საფუძველზე გაამართლოს არასათანადოდ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვა.
- ადგილი აქვს დამაბულ ურთიერთობას ხელმძღვანელობასა და ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან, რაც გამოიხატება შემდეგი ფაქტორებით:
 - ხშირი კამათით ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის ან დასკვნის მომზადების საკითხებთან დაკავშირებით;
 - აუდიტორის მიმართ დაუსაბუთებელი მოთხოვნების წაყენებით, მაგალითად, არარელური ვადების დაწესება აუდიტის დასრულებასთან ან აუდიტორული დასკვნის გაცემასთან დაკავშირებით;
 - აუდიტორისთვის ისეთი შეზღუდვების დაწესებით, რომლებიც მიზანშეუწონლად ზღუდავს ხალხთან ურთიერთობას ან ინფორმაციის მოპოვებას, ან შესაძლებლობას, ეფექტური ურთიერთობა ჰქონდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან;
 - აუდიტორთან ურთიერთობის დროს ხელმძღვანელობის ქედმაღლური დამოკიდებულებით, განსაკუთრებით, როდესაც ამასთან ახლავს მისი მცდელობა, გავლენა მოახდინოს აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბზე ან იმ პერსონალის შერჩევაზე ან დატოვებაზე, რომლებიც დანიშნულნი არიან აუდიტის გარიგების შესრულებაზე ან მასთან დაკავშირებული კონსულტაციების გაწევაზე.

აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ფაქტორები

რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს, ასევე დაყოფილია კატეგორიებად იმ სამი პირობის შესაბამისად, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს თაღლითობის შემთხვევაში: მოტივაცია/ზეწოლა, ხელსაყრელი შესაძლებლობები და განწყობა/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ზოგიერთი ფაქტორი შეიძლება მაშინაც არსებობდეს, როდესაც უზუსტობა წარმოიშობა აქტივების უკანონო მითვისებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მხრიდან არაეფექტური მონიტორინგის განხორციელებას და ნაკლოვანებებს შიდა კონტროლის სისტემაში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, როდესაც არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით ან აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები. ქვემოთ მოყვანილია იმ რისკის ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

პირადმა ფინანსურმა ვალდებულებებმა შეიძლება ხელმძღვანელობას ან იმ თანამშრომლებს, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, უბიძგონ ამ აქტივების უკანონო მითვისებისკენ.

არაკეთილგანწყობილმა ურთიერთობებმა სამეურნეო სუბიექტსა და იმ თანამშრომლებს შორის, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, შეიძლება შექმნან ასეთი თანამშრომლების მიერ ამ აქტივების უკანონო მითვისების მოტივაცია. მაგალითად, არაკეთილგანწყობილი ურთიერთობები შეიძლება წარმოიშვას:

- თანამშრომელთა ცნობილი ან მომავალში სავარაუდო გათავისუფლების გამო;
- თანამშრომელთა ანაზღაურების, ან საპენსიო პროგრამებში ბოლოდროინდელი ან მომავალში სავარაუდო ცვლილებების გამო;
- წახალისების, ანაზღაურების ან სხვა სახის ჯილდოების მოსალოდნელთან შედარებით შეუსაბამობის გამო.

ხელსაყრელი შესაძლებლობები

გარკვეულმა მახასიათებლებმა ან გარემოებებმა შეიძლება გაზარდოს აქტივების მგრძნობელობა მოპარვის მიმართ. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისების ხელსაყრელი შესაძლებლობები იზრდება, როდესაც არსებობს:

- დიდი ოდენობის ნაღდი ფული სალაროში ან გზაში;
- მარაგის ელემენტები, რომლებიც მცირე ზომისაა, მაღალი ღირებულების ან ძალიან მოთხოვნილია;
- იოლად კონვერტირებადი აქტივები, როგორებიცაა, ობლიგაცია წარმომდგენზე, ბრილიანტი ან კომპიუტერული ჩიპები;
- ძირითადი საშუალებები, რომელიც მცირე ზომისაა, ადვილად გაყიდვადია ან არა აქვს საკუთრების უფლების შესამჩნევი იდენტიფიკაცია.

აქტივებზე არასათანადო კონტროლის არსებობამ შეიძლება გაზარდოს ამ აქტივების მგრძნობელობა უკანონო მითვისებისადმი. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება გამოიწვიოს:

- მოვალეობების არასათანადო დანაწილებამ ან დამოუკიდებელმა შემოწმებებმა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დანახარჯებზე, მაგალითად მივლინების ხარჯებსა და სხვა ანაზღაურებად ხარჯებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ აქტივებზე პასუხისმგებელ თანამშრომლებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ, მაგალითად, დაშორებულ ტერიტორიებზე განთავსებულ სამუშაო ადგილებზე არასათანადო ზედამხედველობა ან მონიტორინგი;
- ისეთ თანამდებობებზე კანდიდატების შერჩევის სათანადო პროცედურების არარსებობამ, რომლებზეც პერსონალს შეხება აქვს აქტივებთან;
- აქტივებთან დაკავშირებით არაადეკვატური ჩანაწერების წარმოებამ;
- ოპერაციების შესრულების ნებართვისა და დამტკიცების სათანადო სისტემის უქონლობამ (მაგალითად, შესყიდვის დროს);
- სალაროს, ინვესტიციების, მარაგის ან უძრავი ქონების ფიზიკური დაცვის არასათანადო სისტემებმა;

- აქტივების დროული და სრულყოფილი შეჯერების პროცედურების უქონლობამ;
- ოპერაციების დროული და სათანადო დოკუმენტირების პროცედურების უქონლობამ, მაგალითად, უკანდაბრუნებული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურების;
- ძირითადი მაკონტროლებელი ფუნქციის შემსრულებელი თანამშრომლებისთვის სავალდებულო შვებულების არარსებობამ;
- ხელმძღვანელობის არასათანადო წარმოდგენამ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე, რაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მომუშავე თანამშრომლებს აძლევს უკანონო მითვისების შესაძლებლობას;
- ავტომატიზებულ ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის არაადეკვატური კონტროლის არსებობამ, მათ შორის, კომპიუტერული სისტემების სარეგისტრაციო ჟურნალებსა და მათ შემოწმებაზე კონტროლი.

ხელმძღვანელობის პოზიცია/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებულ რისკებზე მონიტორინგის განხორციელების ან რისკების შემცირების საჭიროების მიმართ ნეგატიური განწყობა;
- აქტივების უკანონო მითვისებაზე დაწესებული კონტროლის მიმართ ნეგატიური განწყობა არსებული კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლით, ან შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად სათანადო ზომის არმიღება;
- ისეთი მოქცევა, რომელიც მიაწინებს სამეურნეო სუბიექტის ან მის მიერ თანამშრომელთა მოპყრობის მიმართ უაფრყოფით განწყობაზე ან უკმაყოფილებაზე;
- ქცევაში ან ცხოვრების სტილში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მიაწინებდეს აქტივების უკანონოდ მითვისებაზე;
- წვრილმანი ქურდობის მიმართ უყურადღებობა.

მე-2 დანართი
(იხ: პუნქტი გ40)

იმ სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

ქვემოთ მოყვანილია თაღლითობასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების იმ შეფასებული რისკების აღსაკვეთად გამიზნული სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამოწვეულია როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით, ისე აქტივების უკანონო მითვისებით. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკის ფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, აქედან გამომდინარე, შეიძლება არ იყოს ყველაზე შესაფერისი ან აუცილებელი ყოველ კონკრეტულ გარემოებაში. ასევე, მოყვანილი პროცედურების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა.

განხილვა კონკრეტული მტკიცების დონეზე

აუდიტორის მიერ შეფასებულ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საპასუხო ქმედებები სხვადასხვა იქნება, რაც დამოკიდებულია თაღლითობის რისკის ფაქტორების ტიპებზე ან მათ კომბინაციაზე, ან გამოვლენილ პირობებზე, ასევე სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე, განმარტებით შენიშვნებსა და მტკიცებებზე, რომლებზეც შეიძლება ამ რისკებმა იმოქმედოს.

ზემოაღნიშნული საპასუხო ქმედებების კონკრეტული მაგალითებია:

- სამუშაოს განთავსების ადგილებზე მისვლა ან გარკვეული ტესტების ჩატარება მოულოდნელად ან წინასწარი გაფრთხილების გარეშე. მაგალითად, მარაგის დათვალიერება იმ სამუშაო ადგილებზე, სადაც აუდიტორის დასწრება წინასწარ არ ყოფილა გაცხადებული ან ნაღდი ფულის დათვლა მოულოდნელად რომელიმე კონკრეტულ დღეს;
- იმის მოთხოვნა, რომ მარაგის ინვენტარიზაცია ჩატარდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეს, რათა მიწი-მუშამდე იყოს დაყვანილი ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში ნაშთების მანიპულირების რისკი;

- აუდიტის ჩატარების მიდგომის შეცვლა მიმდინარე წელს. მაგალითად, ძირითად მომხმარებლებთან და მომწოდებლებთან სიტყვიერად დაკავშირება, წერილობითი დასტურის გაგზავნასთან ერთად, დადასტურების მოთხოვნის წერილის გაგზავნა ორგანიზაციის ფარგლებში კონკრეტულ მხარესთან, ან უფრო მეტი ან განსხვავებული ინფორმაციის მოძიება;
- სამეურნეო სუბიექტის კვარტალის ბოლოს ან წლის ბოლოს გაკეთებული მაკორექტირებელი საბუღალტრო გატარებების დეტალური მიმოხილვის ჩატარება და ნებისმიერი იმ ჩანაწერის გამოკვლევა, რომელიც ერთი შეხედვით არაორდინარული იქნება ხასიათის ან თანხის თვალსაზრისით;
- მნიშვნელოვანი და არაორდინარული ოპერაციებისათვის, განსაკუთრებით იმათთვის, რომლებიც სრულდება წლის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეებში, ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეების მონაწილეობის შესაძლებლობის და მათი დაფინანსების წყაროების გამოკვლევა;
- ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებულ მონაცემებზე დაყრდნობით. მაგალითად, საქმიანობის ადგილების, პროდუქციის სახეობების ან თვეების მიხედვით გაყიდვებისა და გაყიდვების თვითღირებულების შედარება აუდიტორის მიერ გამოყვანილ მოსალოდნელ შედეგებთან;
- გასაუბრება პერსონალთან, რომლებიც დასაქმებულნი არიან ისეთ სფეროებში, სადაც გამოვლინდა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რათა აუდიტორი გაეცნოს მათ შეხედულებებს ამ რისკის შესახებ, და ამცირებს თუ არა, ან როგორი სახით ამცირებს კონტროლის პროცედურები ამ რისკს;
- როდესაც სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორები ატარებენ ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმოს, ქვედანაყოფის ან ფილიალის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათთან ერთად იმ სამუშაოს მოცულობის განხილვა, რომლის ჩატარებაც აუცილებელია ისეთი თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის, რომელიც დაკავშირებულია ამ კომპონენტებს შორის შესრულებულ ოპერაციებსა და საქმიანობასთან;
- თუ ექსპერტის სამუშაო განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ხდება ფინანსური ანგარიშგების იმ პუნქტთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც მაღალია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება ექსპერტის ზოგიერთ ან ყველა დაშვებასთან, მეთოდთან ან მოპოვებულ მონაცემთან მიმარ-

თებაში, იმის დასადგენად, რომ მოპოვებული მონაცემები არ არის დაუსაბუთებელი, ან ამ მიზნისთვის სხვა ექსპერტის მოწვევა;

- აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მანამდე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შერჩეული საწყისი ნაშთების გაანალიზების მიზნით, იმის შესაფასებლად, თუ როგორ გადაწყდა გარკვეული საკითხები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და მსჯელობებს, მაგალითად, ფასდაკლება უკანდაბრუნებულ საქონელზე;
- პროცედურების ჩატარება კონკრეტულ საბუღალტრო ანგარიშზე ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებულ შედარებებზე, მათ შორის, შუალედურ პერიოდში შესრულებული შედარებების განხილვა;
- კომპიუტერული ტექნოლოგიით ტესტირების ჩატარება, როგორიცაა, მონაცემთა სიღრმისეული ანალიზი, გენერალურ ერთობლიობაში ანომალური შეცდომების მოძიების მიზნით;
- კომპიუტერით შედგენილი ჩანაწერებისა და სამეურნეო ოპერაციების სანდოობის ტესტირება;
- დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოძიება აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები - გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული უზუსტობა

ქვემოთ მოყვანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები, აუდიტორის მიერ გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე:

ამონაგების აღიარება

- ამონაგებთან დაკავშირებით ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებული მონაცემების გამოყენებით, მაგალითად, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საანგარიშგებო ამონაგების შედარება თვეებისა და პროდუქციის სახეობების, ან სამეურნეო სეგმენტის მიხედვით წინა პერიოდების შესადარის მონაცემებთან. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა შეიძლება გამოდგეს ამონაგების ან ოპერაციების არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობების დასადგენად.
- მომხმარებლებთან გარკვეული შესაფერისი სახელშეკრულებო პირობებისა და არამძირითადი ხელშეკრულებების არარსებობის დადასტურება, იმის გამო, რომ ხშირად სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკაზე გავლენას ახდენს ამგვარი პირობები ან ხელშეკრულებები

და ფასდაკლებების საფუძველი ან პერიოდი, რომელსაც ისინი ეხება, ხშირად ცუდად არის დოკუმენტირებული. მაგალითად, ასეთ გარემოებებთან ხშირად დაკავშირებულია საქონლის მიღების კრიტერიუმები, მიწოდებისა და გადახდის პირობები, მიწოდების სამომავლო ან გრძელვადიანი ვალდებულებების არარსებობა, პროდუქციის უკან დაბრუნების უფლება, გარანტირებული გადაყიდვების ოდენობა და გაუქმების ან თანხების უკან დაბრუნების პირობები.

- სამეურნეო სუბიექტის გასაღებისა და მარკეტინგის პერსონალის, ან ფირმაში დასაქმებული იურისკონსულტის გამოკითხვების ჩატარება, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ გაყიდულ ან გაგზავნილ საქონელთან დაკავშირებით და იმის შესახებ, თუ რა იციან მათ ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი არაორდინარული ვადების ან პირობების შესახებ.
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთ ან მეტ საქმიანობის ადგილზე ფიზიკურად ყოფნა, გასაგზავნ საქონელზე ან გასაგზავნად მომზადებულ საქონელზე დაკვირვების მიზნით (ან უკანდაბრუნებულ საქონელზე დაკვირვებისთვის, რომელიც დამუშავების პროცესში იმყოფება) და დროში გამიჯვნის სხვა შესაფერისი პროცედურების ჩატარება გაყიდვების ოპერაციებსა და მარაგთან დაკავშირებით.
- კონტროლის ტესტების ჩატარება ყველა იმ სიტუაციისათვის, როდესაც ამონაგების ოპერაციები ელექტრონულად ინიცირდება, მუშავდება და აღირიცხება, რათა დადგინდეს, იძლევა თუ არა ეს ოპერაციები იმის რწმუნებას, რომ აღრიცხული ამონაგების ოპერაციები სინამდვილეში განხორციელდა და სათანადოდ აღირიცხა.

მარაგის რაოდენობა

- სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შემოწმება, რათა აუდიტორმა დაადგინოს განთავსების ისეთი ადგილები ან მარაგის ელემენტები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს ინვენტარიზაციის პროცესში ან მის შემდეგ.
- მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვება გარკვეულ საქმიანობის ადგილებში გაუფრთხილებლად, ან ინვენტარიზაციის ჩატარება ყველა საქმიანობის ადგილას ერთსა და იმავე დღეს.
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მიწურულს, რათა მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი მარაგის არასათანადო მანიპულაციის რისკი, ინვენტარიზაციის თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში.

- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვების დროს, მაგალითად, ყუთებში ჩალაგებული საქონლის უფრო მკაცრი შემოწმება, იმ მეთოდის, რომლითაც ხდება საქონლის დალაგება (მაგალითად, ცარიელი ფართობები) ან იარლიყების დადება, და თხევადი ნივთიერებების, მაგალითად, სუნამოების ან ქიმიკატების ხარისხი (ანუ, სისუფთავე, დახარისხება ან კონცენტრაცია). ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება გამოსადეგი იყოს ექსპერტის დახმარება.
- მიმდინარე საანგარიშო პერიოდის რაოდენობების შედარება წინა პერიოდებთან, მარაგის კლასების ან კატეგორიების, ადგილმდებარეობის ან სხვა კრიტერიუმების მიხედვით, ან დათვლილი რაოდენობების შედარება მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებთან.
- კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება ინვენტარიზაციის გაერთიანებული შედეგების შემდგომი ტესტირებისთვის - მაგალითად, დახარისხება იარლიყების ნომრების მიხედვით, იარლიყების მიკვრაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურის შესამოწმებლად, ან მარაგის ელემენტის სერიული ნომრის მიხედვით მარაგის ერთეულის გამორჩენის ან დუბლირების ალბათობის ტესტირების მიზნით.

ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებები

- ექსპერტის გამოყენება დამოუკიდებელი სააღრიცხვო შეფასების შესადგენად და ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილ შეფასებასთან შესადარებლად.
- გამოკითხვების არეალის გაფართოება, კერძოდ, ხელმძღვანელი პერსონალისა და ბუღალტერიის თანამშრომელთა გარდა, სხვა პირთა გამოკითხვების ჩატარებაც, რათა დადასტურდეს, რომ ხელმძღვანელობას აქვს შესაძლებლობა და განზრახვა, განახორციელოს ისეთი გეგმები, რომლებიც შეესაბამება სააღრიცხვო შეფასების შედგენას.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები – აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები

განსხვავებული გარემოებები აუცილებლად მოითხოვს სხვადასხვა საპასუხო ქმედებებს. ჩვეულებრივ, აუდიტორის საპასუხო ქმედება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის იმ შეფასებულ რისკთან მიმართებაში, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების უკანონო მითვისებასთან, მიმართული იქნება გარკვეული ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების კატეგორიებისკენ. მიუხედავად იმისა, რომ ზემოთ ორ კატეგორიაში

მოხსენიებული აუდიტორის ზოგიერთი ქმედება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ასეთ გარემოებებში, სამუშაოს მასშტაბი დაკავშირებული უნდა იყოს იმ სპეციფიკურ ინფორმაციასთან, რომელიც ეხება უკანონო მითვისების გამოვლენილ რისკს.

ქვემოთ მოყვანილია აუდიტორის საპასუხო ქმედებები, აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე:

- ნაღდი ფულის ან ფასიანი ქაღალდების ინვენტარიზაციის ჩატარება წლის ბოლოს ან მიწურულს;
- აუდიტს დაქვემდებარებულ პერიოდში ანგარიშებთან მიმართებით ჩატარებული საქმიანობის დადასტურება უშუალოდ მომხმარებლებთან (მათ შორის, დაბრუნებული გაყიდული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურებისა და საქონლის უკან დაბრუნებისა და გადახდის თარიღების);
- ჩამოწერილი ანგარიშების აღდგენის ანალიზის ჩატარება;
- მარაგის დანაკლისის გაანალიზება პროდუქციის სახეობების ან მარაგის ადგილმდებარეობის მიხედვით;
- მარაგის ძირითადი კოეფიციენტების შედარება დარგის ნორმატივთან;
- მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებში შეტანილი შემცირებების შესაბამისი დამხმარე დოკუმენტაციის მიმოხილვა;
- მომწოდებელთა სიის შედარება თანამშრომელთა სიასთან კომპიუტერის მეშვეობით, მისამართების ან ტელეფონის ნომრების დამთხვევების დასადგენად;
- შრომის ანაზღაურების აღრიცხვის გამოკვლევის ჩატარება კომპიუტერის მეშვეობით, რათა აუდიტორმა დაადგინოს დუბლირებული მისამართები, თანამშრომელთა ან საგადასახადო ორგანოების საიდენტიფიკაციო ნომრები ან საბანკო ანგარიშები;
- პერსონალის პირადი საქმეების მიმოხილვა იმ პირთა დასადგენად, რომელთა შესახებაც არსებობს მხოლოდ უმნიშვნელო ან არანაირი მტკიცებულება მათ საქმიანობასთან დაკავშირებით, მაგალითად, პიროვნების საქმიანობის მაჩვენებლების შეფასებების უქონლობა;
- ფასდაკლებებისა და საქონლის დაბრუნების შემთხვევების ანალიზის ჩატარება არაორდინარული გარემოებების ან ტენდენციების მოძებნის მიზნით;

- ხელშეკრულებების კონკრეტული პირობების დადასტურება მესამე მხარეებთან;
- მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, რომ ხელშეკრულებები სრულდება მათი პირობების შესაბამისად;
- მსხვილი და არაორდინარული ხარჯების მართებულობის მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობისა და დაკავშირებულ მხარეთა სესხების უფლებამოსილებისა (სანქციონირების) და საბალანსო ღირებულების მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის მიერ ასანაზღაურებლად წარმოდგენილი ხარჯების დონისა და მართებულობის მიმოხილვა.

მე-3 დანართი

(იხ: პუნქტი გ49)

იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის ალბათობაზე

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიაწინებდეს იმის ალბათობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

შეუსაბამოები სააღრიცხვო ჩანაწერებში, მათ შორის:

- ოპერაციები, რომლებიც არ არის აღრიცხული სრულყოფილად ან დროულად ან არასათანადოდ არის აღრიცხული თანხასთან, საანგარიშგებო პერიოდთან, კლასიფიკაციასთან ან სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკასთან მიმართებაში;
- დაუსაბუთებელი ან უნებართვო ნაშთები ან ოპერაციები;
- ბოლო წუთის შეტანილი კორექტირებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ შედეგებზე;
- იმის მტკიცებულებები, რომ თანამშრომლებს ხელი მიუწვდებათ იმ სისტემებსა და ჩანაწერებზე, რომლებიც აუცილებელი არ არის მათთვის დადგენილი მოვალეობების შესასრულებლად;
- საჩივრები ან აუდიტორისთვის მინიშნებები სავარაუდო თაღლითობის შესახებ.

საწინააღმდეგო ან დაკარგული მტკიცებულებების არსებობა, მათ შორის:

- დაკარგული დოკუმენტები;
- დოკუმენტები, რომლებიც ჩანს, რომ გადაკეთებულია;
- ფოტოასლების ან ელექტრონულად გაგზავნილი დოკუმენტების გარდა სხვა დოკუმენტების არარსებობა, როდესაც მოსალოდნელია, რომ უნდა არსებობდეს დოკუმენტების დედნები;
- მნიშვნელოვანი აუხსნელი მუხლები შეჯერების (შედარების) დოკუმენტებში;
- არაორდინარული ცვლილებები ბალანსში, ან ცვლილებები ტენდენციებში ან ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან კოეფიციენტებში ან თანაფარდობებში - მაგალითად, მოთხოვნების უფრო სწრაფი ზრდა შემოსავალთან შედარებით;

- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა შეუსაბამო, ბუნდოვანი ან არადამაჯერებელი პასუხები ჩატარებული გამოკითხვებიდან ან ანალიზური პროცედურებიდან გამომდინარე;
- არაორდინარული შეუსაბამოები სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებსა და დადასტურების პასუხებს შორის;
- საკრედიტო გატარებების დიდი რაოდენობა და სხვა კორექტირებები მოთხოვნების ჩანაწერებში;
- მოთხოვნების დამხმარე წიგნსა/სუბანგარიშზე და მაკონტროლებელ ანგარიშს შორის, ან მომხმარებლების უწყისებსა და მოთხოვნების სუბანგარიშს შორის აუხსნელი ან არასათანადოდ განმარტებული განსხვავებები;
- ანულირებული ჩეკების დაკარგვა ან არარსებობა ისეთ გარემოებებში, როდესაც ანულირებული ჩეკები, როგორც წესი, უბრუნდება სამეურნეო სუბიექტს ბანკის ამონაწერთან ერთად;
- ძალიან დიდი მნიშვნელობის მქონე მარაგის ან მატერიალური აქტივების დაკარგვა;
- ელექტრონული მტკიცებულებების არარსებობა ან გამოტოვება, რაც არ შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების შენახვის პრაქტიკას ან პოლიტიკას.
- მოსალოდნელზე უფრო ცოტა დადასტურების პასუხების მიღება, ან მოსალოდნელზე უფრო დიდი რაოდენობის პასუხების მიღება;
- მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა, ძირითადი სისტემების გაუმჯობესების, პროგრამების ცვლილებების ტესტირებისა და მათ დასანერგად ჩატარებული საქმიანობის შესახებ მიმდინარე წელს სისტემებში მომხდარი ცვლილებებისა და გაუმჯობესებისათვის.

პრობლემატური ან არაორდინარული ურთიერთობები აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას შორის, მათ შორის:

- უარის თქმა ჩანაწერების მიწოდებაზე, შენობებში შესვლაზე, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვებთან დაკავშირებაზე, ვისგანაც შეიძლებოდა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან არარეალური დროის დაწესება რთული ან საკამათო საკითხების გადასაჭრელად;
- ხელმძღვანელობის საჩივრები აუდიტის ჩატარების თაობაზე ან ხელმძღვანელობის მიერ გარიგების გუნდის წევრების დაშინება,

განსაკუთრებით აუდიტორის მიერ აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებასთან დაკავშირებით ან ხელმძღვანელობასთან შესაძლო უთანხმოებების გადაწყვეტის დროს;

- მოთხოვნილი ინფორმაციის მიზანშეუწონელი დაგვიანებით მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან;
- სურვილის არქონა, აუდიტორს მისცეს ნება, ტესტირებისთვის გამოიყენოს ძირითადი ელექტრონული ფაილები კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის მეშვეობით;
- უარის თქმა საინფორმაციო ტექნოლოგიის საშუალებებით სარგებლობაზე და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დასაქმებულ ძირითად პერსონალთან, მათ შორის, დაცვის, ოპერატიულ და სისტემების შემქმნელ პერსონალთან ურთიერთობაზე;
- სურვილის არქონა, დაამატოს ან შეასწოროს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რათა უფრო სრულყოფილი და გასაგები გახდეს;
- სურვილის არქონა, დროულად მოახდინოს რეაგირება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე.

სხვა:

- ხელმძღვანელობის სურვილის არქონა, აუდიტორს ნება დართოს, პირადად შეხვდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც დარგის ნორმატივებისგან განსხვავებული ჩანს.
- სააღრიცხვო შეფასებების ხშირი შეცვლა, რასაც არ ეტყობა, რომ გამომდინარეობდეს შეცვლილი გარემოებებიდან.
- შემწყნარებლობა სამეურნეო სუბიექტის ქცევის კოდექსის დარღვევის ფაქტების მიმართ.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 250

კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ღროს

(ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
კანონმდებლობის გავლენა	2
პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე	3-8
ძალაში შესვლის თარიღი	9
მიზნები	10
განმარტება	11

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა	12-17
აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის	18-21
ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ	22-28
დოკუმენტაცია	29

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე	გ1-გ6
აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა.....	გ7 -გ12

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის	გ13-გ18
ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ	გ19-გ20
დოკუმენტაცია	გ21

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გაითვალისწინოს კანონმდებლობის მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. მოცემული ასს არ გამოიყენება სხვა მარწმუნებელ გარიგებებში, როდესაც აუდიტორი სპეციალურად დაქირავებულია კონკრეტული კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის შესამოწმებლად და ამის თაობაზე ცალკე დასკვნის წარსადგენად.

კანონმდებლობის გავლენა

2. კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მნიშვნელოვნად განსხვავებულია. ის კანონები და სხვა სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტს, ქმნის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. ზოგიერთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებები უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ ისინი განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას. არსებობს ისეთი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც ასევე უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობამ, ან ისეთ დებულებებს ადგენენ, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის უფლებას ანიჭებს, მაგრამ უშუალო გავლენას არ ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს მკაცრად რეგულირებად დარგებში (მაგალითად, ბანკები და ქიმიური მრეწველობის საწარმოები). სხვა სამეურნეო სუბიექტებს მხოლოდ ბევრი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი ეხებათ, რომლებიც, ზოგადად, დაკავშირებულია სამეწარმეო საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან (მაგალითად, რომლებიც ეხება შრომის უსაფრთხოებასა და ჯანმრთელობის დაცვას და დასაქმების თანაბარ შესაძლებლობებს). კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგი, რამაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე

(იხ. პუნქტები გ1-გ6)

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

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში კანონმდებლობის დარღვევით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენაში. თუმცა, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების აღკვეთაზე და შეუძლებელია ვინმეს ჰქონდეს იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტის დარღვევის ყველა შემთხვევას.
5. აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.¹ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს შესაფერის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების² შესაბამისად. ამ თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობების აღმოჩენის შესაძლებლობაზე უფრო ძლიერია კანონმდებლობის კონტექსტში, ქვემოთ ჩამოთვლილი მიზეზების გამო:
 - არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო

1. ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-5 პუნქტი.

2. ასს 200, პუნქტები გ53-გ54.

სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან;

- კანონმდებლობის დარღვევას შეიძლება თან ახლდეს ისეთი ქმედებები, რომლებიც მიმართულია დარღვევის ფაქტების დაფარვაზე, როგორცაა ფარული შეთანხმება, გაყალბება, ოპერაციის განზრახ გამოტოვება აღრიცხვაში, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება, ან აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის წარდგენა;
- ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელიც იურიდიულ კვალიფიკაციას საჭიროებს სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

ჩვეულებრივ, რაც უფრო ნაკლები კავშირი არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მოვლენებსა და ოპერაციებს შორის, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი შეიტყობს, ან გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებს.

6. მოცემული ასს განასხვავებს აუდიტორის პასუხისმგებლობებს ორი სხვადასხვა კატეგორიის კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვასთან მიმართებაში, კერძოდ, შემდეგნაირად:

- ა) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, როგორცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები. (იხ. მე-13 პუნქტი); და
- ბ) სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, მაგრამ შეიძლება მათ დაცვას ფუნდამენტური მნიშვნელობა ჰქონდეს სამეწარმეო საქმიანობის გარკვეული ასპექტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობისთვის, განაგრძოს საქმიანობა, ან თავიდან აიცილოს არსებითი საჯარიმო სანქციები (მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობების დაცვა, მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების დაცვა, რომლებიც ეხება გადახდისუნარიანობის შენარჩუნებას, ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების დაცვა); მაშასადამე, ამგვარი კანონებისა და სხვა

ნორმატიული აქტების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. მე-14 პუნქტი)

7. წინამდებარე ასს-ში კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების თითოეული ზემოთ ნახსენები კატეგორიისთვის განსაზღვრულია განსხვავებული მოთხოვნები. 6(ა) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობაში შედის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას. 6(ბ) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება კონკრეტული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც ხელს უწყობს ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
8. მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს მოეთხოვება, მუდმივად ყურადღებით იყოს და ახსოვდეს, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ შეიძლება შეიტყოს სხვა აუდიტორული პროცედურებიდანაც, რომლებსაც ატარებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. ამ კონტექსტში დიდი მნიშვნელობა აქვს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას მთელი აუდიტის განმავლობაში, ასს 200-ის³ მოთხოვნების შესაბამისად, იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოცულობის გათვალისწინებით, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.

ძალაში შესვლის თარიღი

9. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

10. აუდიტორის მიზანია:
 - ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;

3. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

- ბ) ჩაატაროს მითითებული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც მიმართულია ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევის შემთხვევების გამოვლენაზე, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
- გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება უდიტის მსვლელობისას.

განმარტება

11. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

დარღვევა - წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. დარღვევაში არ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების პირადი არამართლზომიერი საქციელი, (რომელიც დაკავშირებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან).

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

12. ასს 315-ის (გადასინჯული)⁴ შესაბამისად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის ფარგლებში, საერთო წარმოდგენა უნდა შეიქმნას:
- ა) იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესახებ, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტს და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც იგი საქმიანობს; და
 - ბ) როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს. (იხ: პუნქტი გ7)

4. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-11 პუნქტი.

13. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ: პუნქტი გ8)
14. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ განხილული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე: (იხ: პუნქტები გ9-გ10)
 - ა) გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი ასეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს; და
 - ბ) გაეცნოს შესაბამის ლიცენზიის გამცემ ან მარეგულირებელ ორგანოებთან მიმოწერის დოკუმენტებს, თუ არსებობს.
15. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორი მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს და ახსოვდეს, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. (იხ: პუნქტი გ11)
16. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა სთხოვოს, წარმოადგინონ წერილობითი დასტური იმისა, რომ აუდიტორს აცნობეს კანონმდებლობის დარღვევის ყველა მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევის შესახებ, რომელთა გავლენაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს. (იხ: პუნქტი გ12)
17. თუ არ არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევები, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტორული პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც გათვალისწინებულია მე-12-16 პუნქტებით.

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის

18. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა: (იხ: პუნქტი გ13)
 - ა) შეისწავლოს ქმედების ხასიათი და ის გარემოებები, რომლებშიც ქმედება განხორციელდა; და
 - ბ) მოიპოვოს სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რათა შეაფასოს ამ ქმედების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ: პუნქტი გ14)
19. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. თუ ხელმძღვანელობა ან, როდესაც მიზანშეწონილია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ წარმოადგენენ საკმარის ინფორმაციას, რომელიც დაამტკიცებს, რომ სამეურნეო სუბიექტი იცავს კანონმდებლობას, ხოლო, აუდიტორის შეფასებით, ამ საეჭვო დარღვევის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი. (იხ: პუნქტები გ15-გ16)
20. თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.
21. აუდიტორმა კანონმდებლობის დარღვევის შედეგები უნდა შეაფასოს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომები. (იხ: პუნქტები გ17-გ18)

ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ*

22. ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, რის გამოც მათთვის ცნობილია ის საკითხები,

რომლებიც ეხება აუდიტორის⁵ მიერ უკვე ინფორმირებულ, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებს, ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ ისინი აშკარად უმნიშვნელო არ არის.

23. თუ 22-ე პუნქტში აღწერილი კანონმდებლობის დარღვევა, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება მიჩნეული იყოს წინასწარგანზარახულ და არსებით ქმედებად, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ პირველივე შესაძლებლობისთანავე უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
24. თუ აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა შეატყობინოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში ერთი დონით ზემდგომ სტრუქტურას (მმართველ ორგანოს), თუკი ასეთი არსებობს, როგორიცაა აუდიტის კომიტეტი ან სამეთვალყურეო საბჭო. თუ ამგვარი ზემდგომი მმართველი ორგანო არ არსებობს, ან აუდიტორს მიაჩნია, რომ ამ შეტყობინების შედეგად არანაირი ზომები არ გატარდება, ან დარწმუნებული არ არის, კონკრეტულად ვის უნდა მიმართოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი.

კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში

25. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობის დარღვევა არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სათანადოდ არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა, ასს 705-ის (გადასინჯული)⁶ შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.
26. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელს უშლიან აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რათა აუდიტორმა

5. ასს 260(გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი

6. ასს 705 (გადასინჯული) – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-7-8 პუნქტები.

შეაფასოს, არსებობს თუ არა კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთი დარღვევა, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

27. თუკი აუდიტორს არ შეუძლია იმის დადგენა, ადგილი ჰქონდა თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, სხვა გარემოებებით გამოწვეული შეზღუდვების გამო და არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზეზით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

*მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება
კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ*

28. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტს ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აქვს თუ არა აუდიტორს იმის პასუხისმგებლობა, რომ დარღვევის გამოვლენილ თუ საეჭვო შემთხვევაზე ინფორმაცია მიაწოდოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ: პუნქტები გ19-გ20)

დოკუმენტაცია

29. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ და ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ სხვა მხარეებთან ჩატარებული განხილვების შედეგები. ⁷ (იხ: პუნქტი გ21)

7. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე (იხ. მე-3-8 პუნქტები)

გ1. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესაბამისად. კანონმდებლობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სხვადასხვაგვარად ზემოქმედებდეს: მაგალითად, შეიძლება უშუალო გავლენას ახდენდეს იმ ინფორმაციაზე, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შეიძლება ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს. კანონმდებლობა ასევე შეიძლება ადგენდეს სამეურნეო სუბიექტის გარკვეულ იურიდიულ უფლებებსა და ვალდებულებებს, რომელთაგან ზოგიერთი აისახება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. გარდა ამისა, შეიძლება აწესებდეს საჯარიმო სანქციებს კანონდარღვევის შემთხვევებისთვის.

გ2. ქვემოთ მოყვანილია იმ პოლიტიკისა და პროცედურების ტიპების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სამეურნეო სუბიექტმა დანერგოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად:

- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგი და იმის უზრუნველყოფა, რომ საოპერაციო პროცედურები დამუშავდეს ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების შექმნა და მათი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა;
- პერსონალისთვის ქცევის კოდექსის შემუშავება, გავრცელება და დაცვა;
- პერსონალის სათანადოდ მომზადება და იმის უზრუნველყოფა, რომ მათ ესმოდეთ ქცევის კოდექსი;
- ქცევის კოდექსის დაცვის მონიტორინგი და სათანადო დისციპლინარული ზომების გატარება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც დაარღვევენ კოდექსს;
- იურისკონსულტების ჩართვა საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგში დასახმარებლად;
- იმ მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების აღრიცხვის წარმოება, რომლებსაც უნდა იცავდეს სამეურნეო

სუბიექტი თავისი კონკრეტული დარგის ფარგლებში, ასევე საჩივრების ჩანაწერების წარმოება.

უფრო მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ამ პოლიტიკასა და პროცედურებს შეიძლება დაემატოს სათანადო პასუხისმგებლობის გადაცემა შემდეგი სტრუქტურებისთვის:

- შიდა აუდიტის სამსახური;
- აუდიტის კომიტეტი;
- კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის სამსახური.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

- გ3. სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი დარღვევის გამოვლენამ, მისი არსებითობის მიუხედავად, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, აუდიტორის მოსაზრებაზე ხელმძღვანელობის, ან თანამშრომელთა პატიოსნების შესახებ.
- გ4. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელიც იურიდიულ კვალიფიკაციას საჭიროებს სასამართლოს გადაწყვეტილებით, რისი გაკეთებაც, ჩვეულებრივ, სცილდება აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის ფარგლებს. ამის მიუხედავად, აუდიტორის მომზადების დონემ, გამოცდილებამ და სამეურნეო სუბიექტისა და მისი დარგის ან სექტორის ცოდნამ შეიძლება აუდიტორს იმის შეცნობის საფუძველი მისცეს, რომ ზოგიერთი ქმედება, რომელმაც მისი ყურადღება მიიპყრო, შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევა იყოს.
- გ5. კონკრეტული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება სპეციალურად მოეთხოვებოდეს, რომ მან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, ანგარიში წარადგინოს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ გარკვეულ დებულებებს. ასეთ ვითარებაში, ასს 700 (გადასინჯული)⁸ ან ასს 800 (გადასინჯული)⁹ განსაზღვრავს, როგორ აისახება აუდიტთან დაკავშირებული ამგვარი პასუხისმგებლობა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, როდესაც არსებობს კონკრეტული საანგარიშგებო

⁸ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 43-ე პუნქტი.

⁹ ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“, მე-11 პუნქტი.

საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის გეგმაში სათანადო ტესტების გათვალისწინება ამგვარი დებულებების დაცვის შესამოწმებლად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ6. კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს აუდიტორის დამატებითი პასუხისმგებლობები, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა ასპექტებსაც.

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესწავლა (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ7. იმისათვის, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზისა და იმის შესახებ, როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად:

- გამოიყენოს საკუთარი ცოდნა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის დარგის, მარეგულირებელი და სხვა გარეშე ფაქტორების შესახებ;
- განაახლოს თავისი ცოდნა იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებიც უშუალოდ განსაზღვრავს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებსაც, სავარაუდოდ, არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად სამეურნეო სუბიექტის იმ პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დაცვის საკითხებს; და
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ, რომლებიც დანერგილია სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ სასამართლოში შეტანილი სარჩელის გამოსავლენად, მისი შეფასებისა და აღრიცხვისათვის.

კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ8. გარკვეული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები დიდი ხნის შემოდგომილია, კარგად არის ცნობილი როგორც დამკვეთისთვის, ასევე დარგის ან სექტორის სხვა სამეურნეო სუბიექტებისთვისაც და უშუალოდ არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან (როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში). მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს;
- დარგის სპეციფიკის გათვალისწინებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- სახელმწიფო ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვას;
- მოგების გადასახადის ან საპენსიო ხარჯების დარიცხვას ან აღიარებას.

ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ზოგიერთი დებულება შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებებთან (მაგალითად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული დებულებების სისრულე), ხოლო სხვა დებულებები შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან (მაგალითად, სავალდებულო ანგარიშგებები, რომლებსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი). მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მოთხოვნის მიზანია, აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრას, ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისი დებულებების მიხედვით.

ამგვარი კანონებისა და ნორმატიული აქტების და ასევე სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების სხვა დებულებების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯაროო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგები, რომელთა დანახარჯების გათვალისწინებაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუმცაღა, არ მიიჩნევა, რომ ისინი

უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში.

პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გამოსავლენად - სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები (იხ: მე-14 პუნქტი)

გ9. ზოგიერთ კანონს და სხვა ნორმატიულ აქტს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის განსაკუთრებული ყურადღება, რადგან ისინი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე (როგორც აღწერილია 6(ბ) პუნქტში). კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთმა დარღვევამ, რომელიც ფუნდამენტურ გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე, შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შეწყვეტა, ან ექვევმ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი. მაგალითად, ასეთი შედეგის გამოწვევა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის ლიცენზიის ან სხვა დოკუმენტის მოთხოვნების დარღვევას, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის განხორციელების უფლებას ანიჭებს (მაგალითად, ბანკისთვის - კაპიტალთან ან ინვესტიციებთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა). გარდა ამისა, არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან.

გ10. ვინაიდან ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მე-14 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები გამიზნულია იმისთვის, რომ აუდიტორის მხედველობის არეში მოხვდეს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევები, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ11. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აუდიტორის ყურადღება მიიქციოს კანონმდებლობის დარ-

ღვევის ფაქტობრივმა ან საექვო შემთხვევებმა. ამგვარი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებია:

- ოქმების გაცნობა;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე, ან გარედან მოწვეული იურისკონსულტების გამოკითხვა სასამართლო პროცესების, პრეტენზიებისა და შეფასებების შესახებ; და
- ძირითადი ტესტების ჩატარება ოპერაციების კატეგორიების, ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შემადგენელ ელემენტებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ12. ვინაიდან კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს, ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უზრუნველყოფს აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევის ფაქტობრივი თუ საექვო შემთხვევების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცადა, ზემოაღნიშნული წერილობითი ინფორმაცია, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს და, აქედან გამომდინარე, გავლენასაც არ ახდენს იმ სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს.¹⁰

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის

კანონმდებლობის დარღვევის ნიშნები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ13. თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია შემდეგი საკითხების არსებობის შესახებ ან ექნება ამ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაცია, ეს შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევის მაჩვენებელი იყოს:

10. იხ. ასს 580 – „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, მე-4 პუნქტი.

- მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;
- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისთვის, დაკავშირებული მხარეებისთვის, თანამშრომლებისთვის, ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;
- გადახდილი გაყიდვების საკომისიოები, ან რწმუნებულის მომსახურების საზღაური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც ჩვეულებრივ იხდის სამეურნეო სუბიექტი, ან იხდიან ამ დარგში, ან აღემატება ფაქტობრივად მიღებულ მომსახურებას;
- შესყიდვები ისეთ ფასებში, რომლებიც მნიშვნელოვნად აღემატება ან დაბალია საბაზრო ფასებზე;
- ნაღდი ფულით არაორდინალური გადახდის შემთხვევები, შესყიდვები საბანკო ჩეკებით, როდესაც ფულის გადახდა ხდება ჩეკის წარმდგენლისთვის, ან დანომრილ საბანკო ანგარიშებზე საბანკო გადარიცხვების მეშვეობით;
- არაორდინალური ოპერაციები ოფშორულ ზონებში რეგისტრირებულ კომპანიებთან, სადაც მნიშვნელოვანი საგადასახადო შეღავათებია დაშვებული;
- საქონლის ან მომსახურების საზღაურის გადახდა ისეთი ქვეყნის კომპანიებისთვის, საიდანაც არ ხდება ამ საქონლის ან მომსახურების მიღება;
- ფულის გადახდა სავალუტო კონტროლის სათანადო დოკუმენტაციის გარეშე;
- ისეთი საინფორმაციო სისტემის არსებობა, რომელიც, განზრახ თუ უნებლიეთ, არ ტოვებს ადეკვატურ კვალს, ან საკმარის მტკიცებულებებს აუდიტორული შემოწმებისთვის;
- უნებართვო ოპერაციები, ან ოპერაციები, რომლებიც სათანადოდ არ არის ასახული ბუღალტრულად;
- მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების უარყოფითი კომენტარები.

საკითხები, რომლებიც უნდა შეაფასოს აუდიტორმა (იხ: პუნქტი 18(ბ))

გ14. ქვემოთ ჩამოთვლილია იმ საკითხების მაგალითები, რომელთა შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა:

- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გავლენით განპირობებული პოტენციური ფინანსური შედეგები, როგორიცაა, მაგალითად საურავების, ჯარიმების დაკისრება, ზარალის ანაზღაურება, აქტივების კონფისკაციის საფრთხე, საქმიანობის იძულებით შეჩერება და სასამართლო პროცესი;
- მოითხოვება თუ არა პოტენციური ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- პოტენციური ფინანსური შედეგები იმდენად სერიოზულია თუ არა, რომ ეჭვქვეშ დადგეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან სხვა მხრივ გახდეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი.

აუდიტორული პროცედურები (იხ: მე-19 პუნქტი)

- გ15. აუდიტორს უფლება აქვს, დარღვევის საკითხი განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან იმ შემთხვევაში, როდესაც მათგან შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიც იმავენაირად აღიქვამენ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ისეთ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც კანონმდებლობის დარღვევას იწვევს, როგორც თვითონ.
- გ16. თუკი ხელმძღვანელობა ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს არ წარუდგენენ საკმარის ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სამეურნეო სუბიექტი რეალურად იცავს კანონმდებლობას, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს კონსულტაციის მიღება სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ~~იურისკონსულტთან~~ ან გარედან მოწვეულ იურისკონსულტთან კონკრეტულ გარემოებებში საკანონმდებლო დებულებების გამოყენების თაობაზე, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობაზე, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ საკითხების შესაძლო გავლენაზე. თუკი აუდიტორი მიზანშეწონილად არ მიიჩნევს სამეურნეო სუბიექტის იურისკონსულტისგან კონსულტაციის მიღებას, ან კმაყოფილი არ იქნება იურისკონსულტის მოსაზრებით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს, კონსულტაციის გავლა თავის იურისკონსულტთან, იმასთან დაკავშირებით, ადგილი აქვს თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, განიხილოს შესაძლო სამართლებრივი შედეგები, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი, და რა სახის დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში.

კანონმდებლობის დარღვევის გავლენის შეფასება (იხ: 21-ე პუნქტი)

- გ17. როგორც 21-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონკრეტული დარღვევის შემთხვევით განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის, ან თანამშრომლების თანამდებობრივ დონესთან, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სამეურნეო სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით.
- გ18. გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხი, იმ ქვეყნებში, სადაც გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით ისეთ ვითარებაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, თუნდაც ეს დარღვევა არსებითი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის. გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხის გადაწყვეტის დროს, აუდიტორს უფლება აქვს, გაიაროს იურიდიული კონსულტაცია. თუკი გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ალტერნატიული ზომების გატარების საკითხი, მათ შორის, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის აღწერა აუდიტორის დასკვნის „სხვა გარემოებები“ აბზაცში.¹¹

ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ (იხ. 28-ე პუნქტი).

- გ19. აუდიტორის პროფესიულმა მოვალეობამ, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს იმას, რომ ინფორმაცია, გამოვლენილი კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევების შესახებ, მიეწოდოს რომელიმე

11. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-8 პუნქტი.

მხარეს სამეურნეო სუბიექტის გარეთ. თუმცა, აუდიტორის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა განსხვავებულია იურისდიქციების მიხედვით და, გარკვეულ გარემოებებში, კონფიდენციალობის დაცვის ვალდებულებაზე მაღლა შეიძლება იდგეს საკანონმდებლო აქტი, კანონი ან საერთო სამართლის ნორმებით მოქმედი სასამართლოს წესები. ზოგიერთ იურისდიქციაში, საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული მოვალეობა, საზედამხებდველო ორგანოებს აცნობოს კანონმდებლობის დარღვევი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. ასევე, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აუდიტორს გააჩნია მოვალეობა, შესაბამის ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება, სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ20. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ აცნობოს საკანონმდებლო ან სხვა მმართველ ორგანოს, ან ამის შესახებ ინფორმაცია შეიტანოს აუდიტორის დასკვნაში.

დოკუმენტაცია (იხ: 29-ე პუნქტი)

- გ21. აუდიტორის დოკუმენტაციაში კანონმდებლობის დარღვევის გავლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებით შეიძლება შეტანილი იყოს, მაგალითად შემდეგი ინფორმაცია:

- ჩანაწერების ან დოკუმენტების ასლები;
- ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებთან ჩატარებული განხილვების ოქმები.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 260 (გადასინჯული)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1-3
ინფორმირების როლი	4-7
ძალაში შესვლის თარიღი	8
მიზნები	9
განმარტებები	10

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები	11-13
საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას	14-17
ინფორმირების პროცესი	18-22
დოკუმენტაცია	23

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები	გ1-გ8
საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას	გ9-გ36
ინფორმირების პროცესი	გ37-გ53
დოკუმენტაცია	გ54

1-ლი დანართი: ხკსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები,
რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირებას

მე-2 დანართი: სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. მართალია, მოცემული ასს-ის გამოიყენება დამოკიდებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაზე ან სიდიდეზე, მაგრამ გარკვეული თავისებურებები ახასიათებს მის გამოყენებას იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აგრეთვე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში. მოცემული ასს მოთხოვნებს არ ადგენს აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრეთა ინფორმირებასთან დაკავშირებით, თუ მათ მინიჭებული არა აქვთ სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილება.
2. მოცემული ასს შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მაგრამ შეიძლება გამოდგეს გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის დროსაც (აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების მიხედვით ადაპტირების შემდეგ), თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა.
3. აღიარებს რა აუდიტორისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის მნიშვნელობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, წინამდებარე ასს უზრუნველყოფს ყოვლისმომცველ პრინციპებს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებისთვის; ასევე, განსაზღვრავს ზოგიერთ კონკრეტულ საკითხს, რომლის შესახებაც აუცილებლად უნდა მიეწოდოს მათ ინფორმაცია. დამატებითი საკითხები, რომლებიც ინფორმირებას ექვემდებარება და ავსებს მოცემული ასს-ის მოთხოვნებს, დადგენილია სხვა ასს-ებში (იხ. 1-ლი დანართი). გარდა ამისა, ასს 265¹ აწესებს კონკრეტულ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლო-

¹. ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.

ვანებების შესახებ. სხვა საკითხები, რომელთა ინფორმირებაც არ მოითხოვება ამ ან სხვა ასს-ებით, შეიძლება ინფორმირებას დაეკავშირებოდეს კანონმდებლობის ძალით, ან სამეურნეო სუბიექტთან შეთანხმების შემდეგ, ან კონკრეტული გარიგების შესაბამისი დამატებითი მოთხოვნების შესაბამისად, როგორცაა, მაგალითად პროფესიონალ ბუღალტერთა ეროვნული ორგანიზაციის სტანდარტები. მოცემული ასს-ის არც ერთი დებულება ხელს არ უშლის აუდიტორს სხვა ნებისმიერი საკითხის შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაში. (იხ. პუნქტები გ33-გ36)

ინფორმირების როლი

4. მოცემული ასს ყურადღებას ძირითადად ამახვილებს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე. თუმცა, მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია, რაც ეხმარება:
 - ა) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, კონტექსტში შეისწავლონ მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები და დაამყარონ კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობები. ასეთი ურთიერთობები ისე მყარდება, რომ იმავდროულად შენარჩუნებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;
 - ბ) აუდიტორს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაცია. მაგალითად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება აუდიტორს დაეხმარონ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლაში, აუდიტორული მტკიცებულებების სათანადო წყაროების დადგენასა და სპეციფიკური ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაში; და
 - გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაში და ამით შეამცირონ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.
5. მართალია, მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირებაზე აუდიტორია პასუხისმგებელი, მაგრამ ხელმძღვანელობასაც აქვს პასუხისმგებლობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტის მართვის თვალსაზრისით მნიშვნელოვან საკითხებზე. აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორ-

რმირება ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ამავე პასუხისმგებლობისაგან. ანალოგიურად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმავე საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან. თუმცა, ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ფორმასა და ვადებზე.

6. ნებისმიერი აუდიტის განუყოფელი ნაწილია იმ კონკრეტული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება ნათლად და გასაგებად, რომელთა ინფორმირებაც მოითხოვება ასს-ებით. თუმცა, ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების ჩატარებას სხვა საკითხების გამოსავლენად, რათა მათ შესახებ ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
7. კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი თუ საექჟო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს შესაბამისი ორგანო. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის პოტენციურმა წინააღმდეგობამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობა.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:
 - ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, ნათლად და გასაგებად, აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით და

ასევე ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე;

- ბ) მიმდინარე აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;
- გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დროული ინფორმირება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ისეთი შენიშვნებით, რომლებიც მნიშვნელოვანია და უშუალო კავშირშია მათ პასუხისმგებლობასთან, ზედამხედველობა გაუწიონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს; და
- დ) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა.

განმარტებები

10. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვთ შემდეგი მნიშვნელობები:

- ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი. მართვის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად იხ. პუნქტები გ1-გ8.
- ბ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნიათ აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მმართველი.

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

11. აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება

12. თუ აუდიტორი ინფორმაციას აწვდის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთ ქვეჯგუფს, მაგალითად აუდიტის კომიტეტს, ან ერთ პიროვნებას, მან უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასევე მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც. (იხ. პუნქტები გ5-გ7)

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში

13. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, მაგალითად მცირე საწარმოში, სადაც მხოლოდ ერთადერთი მესაკუთრე მართავს სამეურნეო სუბიექტს და სხვას არავის გააჩნია მმართველობითი ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, თუკი მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდათ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების მქონე პირ(ებ)ს და ამ პირ(ებ)ს იმავდროულად გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის მართვის პასუხისმგებლობაც, აუცილებელი აღარ არის იმავე საკითხების ხელახლა ინფორმირება იმავე პირთათვის, რომლებიც ახლა გამოდიან მართვის ფუნქციების შემსრულებლის როლში. ეს საკითხები განხილულია მე-16(გ) პუნქტში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში მყოფი პირ(ებ)ის ინფორმირებით სათანადოდ არის ინფორმირებული ყველა ის პირი, რომელთა ინფორმირებაც აუდიტორს ევალება, როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების. (იხ. პუნქტი გ8)

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების

აუდიტთან მიმართებით

14. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით, მათ შორის იმის თაობაზე, რომ:

- ა) აუდიტორი პასუხისმგებელია იმ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და გამოთქმაზე, რომელიც მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით; და
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობებისგან. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები

- 15. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ, მათ შორის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია

- 16. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს: (იხ. პუნქტები გ17-გ18)

- ა) აუდიტორის შეხედულებები სამეურნეო სუბიექტის საადრიცხო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, საადრიცხო პოლიტიკის, საადრიცხო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გაშლადენებული ინფორმაციის თაობაზე. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აუხსნას, რატომ მიიჩნევს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ესა თუ ის მნიშვნელოვანი მეთოდი, რომელიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, არ არის სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი; (იხ. პუნქტი გ19-გ20)
- ბ) ის მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში; (იხ. პუნქტი გ21)
- გ) თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში:
 - (i) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას; და (იხ. პუნქტი გ22)

- (ii) აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაცია;
- დ) სხვა გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, თუკი ასეთი არსებობს; და (იხ. პუნქტები გ23-გ25)
- ე) აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევის თვალსაზრისით. (იხ. პუნქტი გ26-გ28)

აუდიტორის დამოუკიდებლობა

17. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- ა) უნდა გააცნოს დოკუმენტი იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა და ფირმის სხვა თანამშრომლებმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ასევე ფირმამ და, როდესაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებმა დაიცვეს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაბამისი ეთიკური ნორმები; ასევე მიაწოდოს ინფორმაცია:
 - (i) ფირმას, ქსელის ფირმებსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის არსებული ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, გონივრულ ფარგლებში შეიძლება მიჩნეულიყოს, რომ გავლენას ახდენს დამოუკიდებლობაზე. ამგვარ ურთიერთობასა და სხვა საკითხებს განეკუთვნება მთლიანი საზღაური, რომელიც დარიცხულია ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის განმავლობაში ფირმისა და ქსელის ფირმების მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი კონტროლის ქვეშ მყოფი კომპონენტებისთვის გაწეული აუდიტორული და არააუდიტორული მომსახურებისთვის. ეს საზღაური ისეთ კატეგორიებად უნდა დაიყოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაეხმაროს შესრულებული მომსახურებების აუდიტორის დამოუკიდებლობაზე გავლენის შეფასებაში; და
 - (ii) შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, რომლებიც გამოიყენეს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი, გამოვლენილი საფრთხეების აღმოფხვრის ან მისაღებ დონემდე შემცირების მიზნით. (იხ. პუნქტები გ29-გ32)

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა

18. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს ინფორმირების ფორმების, ვადებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ37-გ45)

ინფორმირების ფორმები

19. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, თუ, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, სიტყვიერი ინფორმირება არ იქნება ადეკვატური. აუცილებელი არ არის, წერილობითი შეტყობინება შეიცავდეს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილ ყველა საკითხს. (იხ. პუნქტები გ46-გ48)
20. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დამოუკიდებლობის შესახებ, როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება მე-17 პუნქტის შესაბამისად.

ინფორმირების ვადები

21. აუდიტორმა დროულად უნდა მოახდინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება. (იხ. პუნქტები გ49-გ50)

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა

22. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა) ადეკვატური იყო თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის. თუ ადეკვატური არ იყო, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე და მიიღოს სათანადო ზომები. (იხ. პუნქტები გ51-გ53).

დოკუმენტაცია

23. იმ შემთხვევაში, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი აუდიტორს ავალდებულებს კონკრეტული საკითხის შესახებ ინფორმირებას და ინფორმირება ხორციელდება სიტყვიერი ფორმით, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ეს საკითხები, ასევე ვის და როდის მიაწოდა ინფორმაცია. თუ საკითხების ინფორმირება

მოხდა წერილობით, აუდიტორმა ამ წერილის ასლი უნდა შეინახოს, როგორც აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილი.² (იხ. პუნქტი გ54)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

(იხ. მე-11 პუნქტი)

გ1. მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში და ასახავს ისეთი ფაქტორების გავლენას, როგორიცაა განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი საფუძვლები, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და საკუთრების ფორმა. მაგალითად:

- ზოგიერთ იურისდიქციაში არსებობს სამეთვალყურეო (მთლიანად ან, ძირითადად, არააღმასრულებელი ფუნქციებით აღჭურვილი) საბჭო, დონიანი საბჭოს“ სტრუქტურა). სხვა იურისდიქციებში, როგორც სამეთვალყურეო, ისე აღმასრულებელი ფუნქციები ერთიანი, ანუ უნიტარული საბჭოს იურიდიული პასუხისმგებლობა („ერთდონიანი საბჭოს“ სტრუქტურა);
- ზოგ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უჭირავთ ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელ ნაწილს შეადგენს, მაგალითად კომპანიის დირექტორები. სხვებში, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, მართვის უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს რომელიმე ორგანოს, რომელიც ფორმალურად არ არის ამ სუბიექტის ნაწილი;
- ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. სხვა შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ხელმძღვანელობა სხვადასხვა პიროვნებები არიან;

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან პასუხისმგებელნი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე³ (სხვა შემთხვევაში - ხელმძღვა-ნელობას აკისრია ამის პასუხისმგებლობა).

გ2. უმეტეს სამეურნეო სუბიექტებში სამეურნეო სუბიექტის მართვა მმართველი ორგანოს კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, როგორცაა, მაგალითად დირექტორთა საბჭო, სამეთვალყურეო საბჭო, პარტნიორები, მესაკუთრეები, ხელმძღვანელი პირების კომიტეტი, მმართველთა საბჭო, ნდობით აღჭურვილი პირები ან ანალოგიური პირები. თუმცა, ზოგიერთ მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება ერთ პირს ეკისრებოდეს მართვის ფუნქცია, მაგალითად მესაკუთრეს, როდესაც არ არსებობს სხვა მესაკუთრე, ან ერთადერთ ნდობით აღჭურვილ პირს. როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მართვა კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, ქვეჯგუფს, კერძოდ, აუდიტის კომიტეტს ან ცალკეულ პირსაც კი შეიძლება დაეკისროს კონკრეტული დავალებების შესრულება, რათა მმართველ ორგანოს დაეხმაროს თავისი პასუხისმგებლობის შესრულებაში. მეორე მხრივ, ქვეჯგუფს ან ცალკეულ პირს შეიძლება ჰქონდეს კონკრეტული, იურიდიულად დადგენილი პასუხისმგებლობა, რომელიც განსხვავდება მმართველი ორგანოს პასუხისმგებლობისაგან.

გ3. მართვის სტრუქტურების ასეთი მრავალფეროვნება იმას ნიშნავს, რომ შეუძლებელია, მოცემულ ასს-ში მითითებული იყოს ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი, რომლებსაც აუდიტორმა უნდა აცნობოს კონკრეტული საკითხები. გარდა ამისა, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ძნელი იყოს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ის დადგენა, სათანადო სამართლებრივი ნორმების ან გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტებში, რომელთა მართვის სტრუქტურა ფორმალურად არ არის განსაზღვრული, როგორცაა, მაგალითად ზოგიერთი ოჯახური საწარმო, ზოგიერთი არაკომერციული ორგანიზაცია და სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმ შესაფერისი პირ(ებ)ის კანდიდატურების განხილვა და შეთანხმება

3. როგორც აღწერილია ასს 700-ის (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - გ68 პუნქტში, დამტკიცებაზე პასუხისმგებლობა ამ კონტექსტში ნიშნავს, ჰქონდეთ გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები.

დამკვეთ მხარესთან, რომლებიც უნდა იყვნენ ინფორმირებულნი. აუდიტორს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირების დადგენაში დაეხმარება ასს 315⁴-ის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურისა და პროცესების შესახებ. ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი შეიძლება სხვადასხვა პირები იყვნენ, იმისდა მიხედვით, რა საკითხს ეხება ინფორმირება.

- გ4. ასს 600-ში ჩამოთვლილია კონკრეტული საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორებმა უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს⁵. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ჯგუფის ერთ-ერთი კომპონენტია, ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ამ კომპონენტის აუდიტორმა, დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებსა და ინფორმირებისთვის განსაზღვრულ საკითხზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, რამდენიმე კომპონენტი შეიძლება ეწეოდეს ერთსა და იმავე საქმიანობას შიდა კონტროლის ერთსა და იმავე სისტემაში და იყენებდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ერთსა და იმავე მეთოდებს. როდესაც ამ კომპონენტების მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ერთი და იგივეა (მაგალითად, საერთო დირექტორთა საბჭო), ინფორმირების მიზნებისთვის დუბლირების თავიდან აცილება შეიძლება ყველა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხების ერთდროულად მიწოდებით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ5. როდესაც საქმე ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირებას, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:
- ქვეჯგუფისა და მმართველი ორგანოს შესაბამისი პასუხისმგებლობები;
 - ინფორმირებისთვის გამიზნული საკითხის ხასიათი;
 - შესაბამისი სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები;

⁴. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით.“

⁵. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით),“ 49-ე პუნქტი.

- აქვს თუ არა ქვეჯგუფს ზომების გატარების უფლებამოსილება მიწოდებულ ინფორმაციასთან მიმართებით და შეუძლია თუ არა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორისთვის საჭირო დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდება.

გ6. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, აუცილებელია თუ არა მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც, სრულად ან შემოკლებული სახით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს მისმა შეფასებამ, რამდენად ეფექტურად და სათანადოდ აწვდის მოცემული ქვეჯგუფი მმართველ ორგანოს მნიშვნელოვან ინფორმაციას. აუდიტორს უფლება აქვს, გარიგების პირობებზე შეთანხმების დროს, პირდაპირ შეათანხმოს, რომ აუდიტორი უფლებას იტოვებს, უშუალოდ მოახდინოს მმართველი ორგანოს ინფორმირება, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით დაშვებული იქნება.

გ7. აუდიტის კომიტეტები (ან ანალოგიური ქვეჯგუფები სხვადასხვა სახელწოდებით) არსებობს მრავალ იურისდიქციაში. მართალია, მათი უფლებამოსილებები და ფუნქციები შეიძლება განსხვავდებოდეს, მაგრამ აუდიტის კომიტეტებთან საინფორმაციო კავშირი, სადაც ისინი არსებობენ, უკვე გახდა აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცესის ერთ-ერთი მთავარი ელემენტი. ეფექტური კორპორაციული მართვის პრინციპები გულისხმობს, რომ:

- აუდიტორს რეგულარულად მიიწვევენ აუდიტის კომიტეტის სხდომებზე დასასწრებად;
- აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე და, როდესაც მიზანშეწონილია, აუდიტის კომიტეტის სხვა წევრებიც პერიოდულად უკავშირდებიან აუდიტორს;
- აუდიტის კომიტეტი სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც შეხვდება აუდიტორს, ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე.

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ8. ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ის ინფორმირებით შეიძლება სათანადოდ არ მოხდეს ყველა იმ პირის ინფორმირება, ვისაც სხვა შემთხვევაში მიაწვდიდა ინფორმაციას აუდიტორი, მათ მიერ

მმართველობითი ფუნქციების შესრულების დროს. მაგალითად, კომპანიაში, სადაც ყველა დირექტორი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, ზოგიერთი დირექტორისთვის (მაგალითად, მარკეტინგის დირექტორისთვის) შეიძლება ცნობილი არ იყოს სხვა დირექტორთან (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ დირექტორთან) განხილული მნიშვნელოვანი საკითხები.

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ9. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული აუდიტორის პასუხისმგებლობები, ხშირ შემთხვევაში, შეტანილია გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, რომელშიც აისახება გარიგების შეთანხმებული პირობები⁶. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ან სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ავალდებულებდეს აუდიტორთან გარიგების პირობების შეთანხმებას. როდესაც ასე არ არის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარიგების წერილის, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობითი შეთანხმების ასლის მიწოდება შეიძლება იყოს მათი ინფორმირების შესაფერისი ხერხი ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორიცაა:

- აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ჩატარებაზე ასს-ების შესაბამისად, რომლის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება. მაშასადამე, საკითხები, რომელთა ინფორმირებასაც ასს-ები მოითხოვს, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში გამოვლენილ იმ მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც დაკავშირებულია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებასთან;
- ის ფაქტი, რომ ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების დაგეგმვას, რომლის მიზანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მისაწოდებელი დამატებითი საკითხების დადგენა;

⁶ იხ. ასს 210-ის - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ - მე-10 პუნქტი.

- თუ ასს 701⁷ გამოიყენება, აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასა და ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში;
- როდესაც შესაფერისია, აუდიტორის პასუხისმგებლობა ინფორმაციის მიწოდებაზე ისეთი კონკრეტული საკითხების შესახებ, რომლებიც მოითხოვება კანონმდებლობით ან სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმებით, ან გაითვალისწინება მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნებით, მაგალითად ბუღალტერთა ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციის სტანდარტებით.

გ10. კანონმდებლობის მოთხოვნები, სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმება, ან გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნები შეიძლება ითვალისწინებდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების უფრო ფართოდ ინფორმირებას. მაგალითად, (ა) სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმება შეიძლება ითვალისწინებდეს ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ გაწეული სხვა მომსახურების შედეგად წარმოქმნილი კონკრეტული საკითხების ინფორმირებას, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან; ან (ბ) სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის უფლებამოსილება შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთი საკითხების ინფორმირებას, რომლებიც აუდიტორის ყურადღებას მიიპყრობს სხვა სამუშაოს შედეგად, როგორიცაა, ეფექტიანობის (საქმიანობის შედეგების) აუდიტი.

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები (იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ11. აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ ინფორმირება შეიძლება:
- ა) დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შედეგებზე, აუდიტორთან განიხილონ რისკისა და არსებობის საკითხები და დაადგინონ ის სფეროები, რომლებშიც შეიძლება აუდიტორს სთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება; და
 - ბ) დაეხმაროს აუდიტორს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ.

⁷ ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

გ12. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეხმარება ამ საკითხების უკეთ გაგებაში და ასევე, რატომ არის აუცილებელი აუდიტში მათი სპეციალურად განხილვა. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება დაეხმაროს თავიანთი პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას.

გ13. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია შეიძლება მიეწოდოს შემდეგ საკითხებზე:

- როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას;
- როგორ გეგმავს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილების განხილვას, სადაც არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება მაღალია;
- აუდიტორის მიდგომა აუდიტთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებთან მიმართებით;
- არსებითობის ცნების გამოყენება აუდიტის კონტექსტში;⁸
- სპეციალური უნარ-ჩვევებისა და ცოდნის ხასიათი და დონე, რაც აუცილებელია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, ან აუდიტის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება;⁹
- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორის წინასწარი მოსაზრება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შეიძლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად;
- აუდიტორის მიერ დაგეგმილი მიდგომა, რომელიც ეხება ინდივიდუალურ ანგარიშგებასა და განმარტებით შენიშვნებზე (განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე) მიმდებარე გაკვლევის აუდიტს, რასაც ახდენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, ან სამეურნეო სუბიექტის

⁸ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

⁹ ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.

გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობასა თუ საქმიანობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები.

გ14. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების განხილვაც, მაგალითად:

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახური - რა სახით შეძლებენ გარე და შიდა აუდიტორები თანამშრომლობას კონსტრუქციულად და ურთიერთშემავსებლის როლში, მათ შორის, როგორ არის დაგეგმილი შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოთა გამოყენება და სახით და რა მოცულობით არის დაგეგმილი შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად;¹⁰
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შეხედულებები:
 - სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში იმ სათანადო პირ(ებ)ის შესახებ, რომელსაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია;
 - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას შორის პასუხისმგებლობების განაწილების შესახებ;
 - სამეურნეო სუბიექტის მიზნებისა და სტრატეგიის, ასევე შესაბამისი ბიზნესის რისკების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები;
 - იმ საკითხების თაობაზე, რომლებიც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, განსაკუთრებული ყურადღების მიქცევას იმსახურებს აუდიტში, ასევე ნებისმიერი სფეროების შესახებ, რომლებშიც ისინი ითხოვენ დამატებითი პროცედურების ჩატარებას;
 - მარეგულირებელ ორგანოებთან სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო კავშირების თაობაზე;
 - სხვა ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებმაც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება (ა) სამეურნეო

¹⁰ ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), 31-ე პუნქტი.

სუბიექტის შიდა კონტროლს და სამეურნეო სუბიექტში მის მნიშვნელობას, მათ შორის, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შიდა კონტროლის ეფექტიან მუშაობაზე ზედამხედველობას და (ბ) თაღლითობის გამოვლენას, ან თაღლითობის აღბათობას;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქმედებები ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკაში, საფონდო ბირჟაზე კოტირების წესებსა და სხვა დაკავშირებულ საკითხებში მიმდინარე ცვლილებების პასუხად; ასევე ამგვარი ცვლილებების გავლენა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენაზე, სტრუქტურასა და შინაარსზე, მათ შორის იგულისხმება:
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმა; და
 - იმის განხილვა, ხომ არ არის დამახინჯებული ფინანსური ანგარიშგება ისეთი ინფორმაციის ჩართვით, რომელიც არ არის შესაბამისი, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების საპასუხო ქმედებები აუდიტორის მიერ ადრე მიწოდებულ ინფორმაციაზე;
- დოკუმენტები, რომლებიც შეიცავს სხვა ინფორმაციას (ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემული განმარტების მიხედვით) და ამგვარი დოკუმენტების გამოცემის დაგეგმილი წესი და ვადა. თუ აუდიტორი მოელის, რომ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება ასევე განიხილოს, რა ზომების მიღება შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა.

გ15. მართალია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის მასშტაბისა და ვადების დაგეგმვაში, მაგრამ ამგვარი კომუნიკაცია არ ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის თაობაზე, რომ უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, მათ შორის, განსაზღვროს იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და

მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

- გ16. სიფრთხილის გამოჩენა აუცილებელი, როდესაც აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აწვდის ზოგად ინფორმაციას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ, რათა არ მოხდეს აუდიტის ეფექტიანობის კომპრომენტირება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან ზოგიერთი წევრი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. მაგალითად, დეტალური ინფორმაციის მიწოდებამ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების ვადების შესახებ შეიძლება შეამციროს ამ პროცედურების ეფექტიანობა იმიტომ, რომ ძალიან პროგნოზირებადი გახდება.

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ17. აუდიტიდან მიღებული ინფორმაციის მიწოდებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან დამატებითი ინფორმაციის მოთხოვნა, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების სისრულეში მოყვანის მიზნით. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც იგივე წარმოდგენა აქვთ ცალკეულ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე.
- გ18. თუ ასს 701 გამოიყენება, ინფორმაცია, რომლის მიწოდებაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მოითხოვება მე-16 პუნქტით, ასევე მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, განსაკუთრებით გამოადგება აუდიტორს ისეთი საკითხების დადგენაში, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად.¹¹

სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტები (იხ. პუნქტი 16(ა))

- გ19 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, როგორც წესი, სამეურნეო სუბიექტს საშუალებას აძლევს, განსაზღვროს სააღრიცხვო შეფასებები და იმსჯელოს და გადაწყვეტილება მიიღოს

¹¹. ასს 701, მე-9-10 პუნქტები.

სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამ-
ქლავნებელი ინფორმაციის შესახებ, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფა-
სებების გამოთვლებში გამოყენებული ისეთი ძირითადი დაშვებების
თაობაზე, რომლის შეფასებას მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა
უკავშირდება. გარდა ამისა, საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზა ან
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება
მოითხოვდეს განმარტებით შენიშვნებში ყველა მნიშვნელოვანი
სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე აღწერას, ან „განსაკუთრებული
მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებების“, ან „განსაკუთრებული
მნიშვნელობის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ბუღალტრული
აღრიცხვის მეთოდების“ გამოყოფას, რათა სამეურნეო სუბიექტმა
განსაზღვროს და მომხმარებლებს მიაწოდოს დამატებითი
ინფორმაცია ყველაზე რთული, სუბიექტური და კომპლექსური
ხასიათის მსჯელობის/განხილვის შესახებ, რომელიც ხელმძღვა-
ნელობამ ჩაატარა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

- გ20. აქედან გამომდინარე, აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური
ანგარიშგების სუბიექტურ ასპექტებთან დაკავშირებით შეიძლება
განსაკუთრებით გამოადგეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ
პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, კერძოდ,
ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხე-
დველობის გაწევაში. მაგალითად, გ19 პუნქტში აღწერილ საკი-
თხებთან მიმართებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები
შეიძლება დაინტერესდნენ, როგორ შეფასებას აძლევს აუდიტორი
ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განუსაზ-
ღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული
ინფორმაციის ადეკვატურობას, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს
წარმოშობს. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის
მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ ღია და კო-
ნსტრუქციულ ინფორმირებაში ასევე შეიძლება შედიოდეს შენიშვნა
სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული
აღრიცხვის მნიშვნელოვანი მეთოდების მისაღებობის თაობაზე და
განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ხარისხზე.
მე-2 დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც შეიძლება
გათვალისწინებული იყოს ამგვარ ინფორმირებაში.

მნიშვნელოვანი სირთულებები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის
პროცესში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

- გ21. მნიშვნელოვანი სირთულებები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა
აუდიტის პროცესში შეიძლება გულისხმობდეს ისეთ საკითხებს,
როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის მხრიდან აუდიტორისთვის აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი დაგვიანებით მიწოდება, ან არმიწოდება, ასევე სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლებთან დაკავშირების შეუძლებლობა;
- აუდიტის დასრულებისთვის გამოყოფილი მიზანშეუწონლად მოკლე ვადა;
- მოსალოდნელზე უფრო მეტი ძალისხმევისა და ჩასატარებელი სამუშაოს აუცილებლობა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- მოსალოდნელი ინფორმაციის მიღების შეუძლებლობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისთვის დაწესებული შეზღუდვები;
- აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობისგან უარის მიღება იმის თაობაზე, რომ მან მოამზადოს ან განავრცოს შეფასება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის უნარს, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

გარკვეულ გარემოებებში, ასეთმა სირთულეებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, რაც, თავის მხრივ,

მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო

ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას (იხ. პუნქტი 16(გ)(i))

გ22. მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- წლის მანძილზე მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენები ან შესრულებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- ეკონომიკური გარემო-პირობები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, ასევე ბიზნესგეგმები და სტრატეგიები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე;
- ეჭვები ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის საკითხებზე სხვა ბუღალტრებთან გავლილ კონსულტაციებთან დაკავშირებით;

- აუდიტორის პირველად ან განმეორებით დანიშვნასთან დაკავშირებით ისეთი საკითხების განხილვა ან წერილობით ინფორმირება, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებს, აუდიტის სტანდარტების გამოყენებას, ან აუდიტის ან სხვა მომსახურების საზღაურს;
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებზეც ვერ შეთანხმდნენ ხელმძღვანელობასთან, იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც მათი მოსაზრებები განსხვავებული იყო, არასრულყოფილად მიწოდებული ფაქტების ან წინასწარი ინფორმაციის გამო, რომლებიც შემდგომში აუდიტორმა გაარკვია დამატებითი შესაფერისი ფაქტებისა თუ ინფორმაციის მოპოვებით.

გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე (იხ. პუნქტი 16(დ))

გ23. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ.¹² კერძოდ, ასს 210-ის თანახმად, გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა აისახოს აუდიტორული გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და, სხვასთან ერთად, მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის მითითებას.¹³ როგორც ახსნილია გ9 პუნქტში, თუ გარიგების პირობები შეთანხმებული არ არის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, აუდიტორს უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს გარიგების წერილის ასლი, რათა ისინი ინფორმირებულები იყვნენ აუდიტისთვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. 16(დ) პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირების მიზანია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ცნობილი იყოს ისეთი გარემოებები, რომლის დროსაც აუდიტორის დასკვნა შეიძლება განსხვავებული იყოს მოსალოდნელი ფორმისა და შინაარსისგან, ან შეიძლება შეიცავდეს დამატებით ინფორმაციას ჩატარებული აუდიტის შესახებ.

გ24. გარემოებები, როდესაც აუდიტორი ვალდებულია, ან თვითონ მიიჩნევს აუცილებლად დამატებითი ინფორმაციის ჩართვას აუდიტორის დასკვნაში ასს-ების შესაბამისად და რომლის შესახებაც სავალდებულოა ინფორმაციის მიწოდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც:

¹² ასს 210, მე-9 პუნქტი.

¹³ ასს 210, მე-10 პუნქტი.

- აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული)¹⁴ შესაბამისად;
- დასკვნაში ჩაირთვება ინფორმაცია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ასს 570-ის (გადასინჯული)¹⁵ შესაბამისად;
- დასკვნაში აისახება ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ასს 701-ის¹⁶ შესაბამისად;
- აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებების ამსახველი აზნაცის დამატებას ასს 706-ის (გადასინჯული)¹⁷ შესაბამისად, ან ამის გაკეთება სავალდებულოა სხვა ასს-ების თანახმად;
- აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში ასს 720-ის (გადასინჯული)¹⁸ შესაბამისად.

ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის დასკვნის პროექტის გაცნობა, რათა გაუადვილდეს იმის განხილვა, როგორ აისახება ამგვარი საკითხები აუდიტორის დასკვნაში.

გ25. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი არ აპირებს აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის ვინაობის მითითებას ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება თავისი განზრახვის განხილვა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, რათა მათ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების პარტნიორის მნიშვნელოვანი პირადი უსაფრთხოების მიმართ არსებული საფრთხის ალბათობისა და სერიოზულობის აუდიტორისეული შეფასების შესახებ.¹⁹ გარდა ამისა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია ისეთ სიტუაციაშიც, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტორის

¹⁴ ასს 705 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

¹⁵ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, პუნქტი 25(დ)

¹⁶ ასს 701, მე-17 პუნქტი.

¹⁷ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზნაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზნაციები დამოუკიდებელ აუდიტორის დასკვნაში“, მე-12 პუნქტი.

¹⁸ ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტი 18(ა).

¹⁹ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 46-ე და 63.

დასკვნის ძირითად ტექსტში არ ჩართოს აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როგორც ეს ნებადართულია ასს 700-ით (გადასინჯული).²⁰

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. პუნქტი 16(ე))

- გ26. ასს 300²¹-ში აღნიშნულია, რომ მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის, ან ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლაც, რისკების ახალ (შეცვლილ) შეფასებებზე დაყრდნობით. აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ, მაგალითად, ახალი ინფორმაცია ადრე განხილული აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე.
- გ27. აუდიტის პროცესში გამოვლენილ სხვა მნიშვნელოვან საკითხებში, რომლებიც უშუალო კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობის გაწევის ფუნქციის შესრულებასთან, შედის ისეთი საკითხები, როგორიცაა სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობები, რომლებიც გასწორდა.
- გ28. იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც უკვე ინფორმირებულები არიან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, 16(ა)-(დ) პუნქტების მოთხოვნებისა და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალის შესაბამისად (რომელიც მოცემულია განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“), აუდიტორს უფლება აქვს სხვა საკითხების შესახებაც მიაწოდოს მათ ინფორმაცია, კერძოდ, რომლებიც განხილული იყო გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის მიერ ან მასთან ერთად, თუ ასს 220-ის²² შესაბამისად დანიშნული იყო გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი.

²⁰ ასს 700 (გადასინჯული), 41-ე პუნქტი.

²¹ ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტი გ13.

²² იხ. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტები მე-19-22 და გ23-გ32

აუდიტორის დამოუკიდებლობა (იხ. მე-17 პუნქტი)

- გ29. აუდიტორს მოეთხოვება იმ შესაბამისი ეთიკური ნორმების დაცვა, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს.²³
- გ30. ურთიერთობები და სხვა საკითხები, ასევე დამცავი ზომები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას, განსხვავებული იქნება გარიგების კონკრეტული გარემოებების მიხედვით, მაგრამ საზოგადოდ მოიცავს:
- ა) დამოუკიდებლობის საფრთხეებს, რომლებიც შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად: პირადი ანგარების, თავდაჯერებულობის, არალეგალური დაცვის, ფამილიარული ურთიერთობებისა და შანტაჟის საფრთხეები; და
 - ბ) პროფესიის, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი სისტემის მიერ შექმნილი დამცავი ზომები, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში არსებული დამცავი ზომები და თვითონ ფირმის სისტემებსა და პროცედურებში გათვალისწინებული დამცავი ზომები.
- გ31. სათანადო ეთიკური ნორმები, ან კანონმდებლობა შეიძლება ასევე განსაზღვრავდეს კონკრეტულ ინფორმაციას, რომელთა შესახებაც უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა წერილობით მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ნებისმიერი დარღვევისა და ფირმის მიერ გატარებული ან დაგეგმილი გასატარებელი გამოსასწორებელი ზომების შესახებ.²⁴
- გ32. აუდიტორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ინფორმირების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სამეურნეო სუბიექტებს, შეიძლება შესაფერისი იყოს ზოგიერთი სხვა სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაშიც, განსაკუთრებით ისეთი სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომელიც შეიძლება

²³ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-14 პუნქტი.

²⁴ იხ. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის“, განყოფილება 290.39-49.

მნიშვნელოვან საზოგადოებრივ დაინტერესების პირს წარმოადგენდეს, მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან და მასშტაბებიდან გამომდინარე, ასევე იმის გამო, რომ ჰყავს მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები. ამგვარი სამეურნეო სუბიექტების მაგალითებია საფინანსო დაწესებულებები (როგორცაა ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები) და სხვა სამეურნეო სუბიექტები, კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციები. მეორე მხრივ, შეიძლება ისეთი სიტუაციებიც არსებობდეს, როდესაც დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, მაგალითად, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შესაბამისი ფაქტების შესახებ ინფორმაცია მიიღეს მმართველობითი საქმიანობიდან. ასეთი რამ განსაკუთრებით მაშინ არის მოსალოდნელი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს მესაკუთრე მართავს, ხოლო აუდიტორის ფირმა და ქსელის ფირმები აუდიტის დამკვეთს პრაქტიკულად არ უწევენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა სხვა მომსახურებას.

დამატებითი საკითხები (იხ. მე-3 პუნქტი)

- გ33. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან ხელმძღვანელობის ზედამხედველობის გაწევა მოიცავს იმის უზრუნველყოფას, რომ სამეურნეო სუბიექტმა შეიმუშაოს, დაწეროს და მუდმივად ამუშაოს სათანადო შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობასთან, ოპერაციების ეფექტურობასა და ეფექტიანობასთან და მოქმედი კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფასთან.
- გ34. აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი საკითხები, რომლებიც აუცილებელი არ არის, ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას, მაგრამ, ამის მიუხედავად, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობას, ან სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია მისი ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან. ამგვარი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურას ან მმართველობით პროცესებს; ასევე უმაღლესი

ხელმძღვანელობის მიერ სათანადო სანქციონირების გარეშე მიღებულ მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს ან გატარებულ ზომებს.

- გ35. იმის დასადგენად, გააცნოს თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დამატებითი საკითხები, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს ასეთი ტიპის საკითხები, რომლებიც მისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის პროცესში, თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია კონკრეტულ გარემოებებში.
- გ36. თუკი აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაციას მიაწვდის ამა თუ იმ დამატებითი საკითხის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მათთვის იმის ინფორმირებაც, რომ:
- ა) ასეთი საკითხების გამოვლენა და მათი ინფორმირება დაკავშირებულია მხოლოდ აუდიტის მიზანთან, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაში;
 - ბ) კონკრეტულად მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით არანაირი სხვა პროცედურა არ ჩატარებულა, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუცილებელი პროცედურების გარდა; და
 - გ) არანაირი პროცედურა არ ჩატარებულა იმის გამოსავლენად, არსებობს თუ არა სხვა ანალოგიური საკითხები.

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა (იხ. მე-18 პუნქტი)

- გ37. აუდიტორის პასუხისმგებლობის, აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების და გასაცემი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ ნათლად და გარკვევით ინფორმირება ხელს უწყობს ორმხრივი ეფექტიანი კომუნიკაციის საფუძვლის შექმნას.
- გ38. გარდა ამისა, ორმხრივ ეფექტიან კომუნიკაციის პროცესს შეიძლება ხელი შეუწყოს ისეთი საკითხების განხილვამ, როგორიცაა, მაგალითად:
- ინფორმირების მიზანი. როდესაც მიზანი ნათელია, აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უკეთ მიაღწევენ ურთიერთგაგებას შესაბამის საკითხებსა და ინფორმაციის გაცვლის პროცესიდან გამომდინარე მოსალოდნელ ქმედებებზე;
 - რა ფორმით მოხდება ინფორმირება;

- კონკრეტულ საკითხებზე ინფორმირების პროცესში რომელი პიროვნება (პიროვნებები) მიიღებს მონაწილეობას გარიგების გუნდიდან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიდან;
- აუდიტორის მოლოდინი იმის შესახებ, რომ ინფორმაციის გაცვლის პროცესი იქნება ორმხრივი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს გააცნობენ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მიიჩნევენ აუდიტისთვის შესაფერისად, მაგალითად იმ სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, ინფორმაციას სავარაუდო ან გამოვლენილ თაღლითობის შემთხვევებსა და უმაღლესი ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან ან კომპეტენციასთან დაკავშირებულ ეჭვებს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის მიერ მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ აუდიტორის ინფორმირების პროცედურა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ აუდიტორისთვის მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა.

გ39. ინფორმირების (ინფორმაციის გაცვლის) პროცესი განსხვავებული იქნება სხვადასხვა გარემოებაში, მათ შორის, დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და მართვის სტრუქტურაზე, როგორც მუშაობენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ასევე აუდიტორის შეხედულებაზე, ინფორმირებას დაქვემდებარებული საკითხების მნიშვნელობასთან დაკავშირებით. თუ სირთულეები ჩნდება ეფექტური ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის დამყარებაში, ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ საინფორმაციო კავშირი აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აუდიტის მიზნის შესაფერისი არ არის. (იხ. პუნქტი გ52)

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ40. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეიძლება უფრო ნაკლებად ფორმალური სახით მოხდეს, ვიდრე

საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება

- გ41. ხელმძღვანელობასთან ერთად ბევრი საკითხის განხილვა შესაძლებელია სამუშაო ფორმატში აუდიტის მსვლელობისას, მათ შორის ისეთი საკითხების, რომლებიც, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად, უნდა მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. ასეთი განხილვები ადასტურებს ხელმძღვანელობის აღმასრულებელ პასუხისმგებლობას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე, კერძოდ, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.
- გ42. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარკვეული საკითხების ინფორმირებამდე, აუდიტორს უფლება აქვს, ისინი ჯერ ხელმძღვანელობასთან განიხილოს, თუკი ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იქნება. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს ხელმძღვანელობასთან ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციას ან პატიოსნებას. ხელმძღვანელობის აღმასრულებელი პასუხისმგებლობის დადასტურების გარდა, ასეთმა პირველადმა განხილვებმა შეიძლება ნათელი მოჰფინოს ფაქტებსა და პრობლემატურ საკითხებს და ხელმძღვანელობას მისცეს დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდების საშუალება. ანალოგიურად, თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის სამსახური, აუდიტორს უფლება აქვს, საკითხები ჯერ შიდა აუდიტორთან განიხილოს და შემდეგ აცნობოს მათ შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

მესამე მხარეთა ინფორმირება

- გ43. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს ან თვითონ გაუჩნდეთ სურვილი, რომ მესამე მხარეებს, მაგალითად ბანკებს ან გარკვეულ მარეგულირებელ ორგანოებს, მიაწოდონ აუდიტორისგან წერილობით მიღებული შეტყობინებების ასლები. ზოგიერთ შემთხვევაში, მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნება შეიძლება უკანონო იყოს ან სხვაგვარად არ იყოს მიზანშეწონილი. როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ინფორმაცია მიეწოდება მესამე მხარეებს, შეიძლება კონკრეტულ გარემოებებში მნიშვნელოვანი იყოს მესამე მხარეებისთვის იმის მითითებაც, რომ ეს ინფორმაცია მათთვის არ ყოფილა მომზადებული, მაგალითად

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან წერილობით მისაწოდებელ ინფორმაციაში შეიძლება მიეთითოს, რომ:

- ა) მიწოდებული ინფორმაცია მომზადებულია მხოლოდ და მხოლოდ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და, სადაც შესაფერისია, ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის აუდიტორის სარგებლობისთვის და ამ ინფორმაციას არ უნდა დაეყრდნონ მესამე მხარეები;
- ბ) აუდიტორი თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას მესამე მხარეების მიმართ; და
- გ) არსებობს შეზღუდვები მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნებაზე ან გავრცელებაზე.

გ44. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს, მაგალითად:

- მარეგულირებელ ან სამართალდამცავ ორგანოს მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება შესაბამისი ორგანოების ინფორმირება გამოვლენილი დამახინჯებების შესახებ, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ ზომებს სიტუაციის გამოსასწორებლად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული გარკვეული ანგარიშების ასლები წარუდგინოს შესაბამის მარეგულირებელ ან საფინანსო ორგანოებს, ან სხვა ორგანოებს, როგორიცაა ხელისუფლების ცენტრალური ორგანო - სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში; ან
- ყველასთვის ხელმისაწვდომი გახადოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ანგარიშები.

გ45. თუ აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებული წერილობითი შეტყობინებების ასლების გადაცემას მესამე მხარეებისთვის, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს ამის გაკეთებამდე შეიძლება დასჭირდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინასწარი თანხმობა.

ინფორმირების ფორმები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ46. ეფექტიან ინფორმირებაში შეიძლება იგულისხმებოდეს სტრუქტურული პრეზენტაციები და წერილობითი შეტყობინებები, ასევე ნაკლებად ფორმალური საინფორმაციო კავშირები, განხილვების ჩათვლით. აუდიტორს, მე-19 და მე-20 პუნქტებში განხილული საკითხების გარდა, სხვა საკითხების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. წერილობით ინფორმირებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გაგზავნილი გარიგების წერილი.

გ47. კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობის გარდა, ინფორმირების ფორმაზე (მაგალითად, ინფორმაციას სიტყვიერად მიაწვდის თუ წერილობით, დეტალურ ინფორმაციას მიაწვდის თუ მოკლე მიმოხილვას და ინფორმირება რაიმე სტრუქტურული წესით განხორციელდება თუ არა) შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- განხილული საკითხი აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, როდესაც აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმაცია უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხების შესახებ წერილობითი ფორმით ინფორმირება;
- დამაკმაყოფილებლად გადაწყდა საკითხი თუ არა;
- მანამდე ხელმძღვანელობას ეცნობა თუ არა ამ საკითხის შესახებ;
- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, საქმიანობის სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში, აუდიტორი იმავდროულად ატარებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც;
- სამართლებრივი მოთხოვნები. ზოგიერთ იურისდიქციაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წერილობითი ინფორმირება მოითხოვება ადგილობრივი კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;

- რა მოცულობისა და სიხშირის არის აუდიტორის მიმდინარე კონტაქტები და დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები მოხდა თუ არა მმართველი ორგანოს შემადგენლობაში.

გ48. როდესაც რაიმე მნიშვნელოვანი საკითხი იხილება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ერთ-ერთ პირთან, მაგალითად აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარესთან, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ მოკლე ინფორმაცია შეიტანოს შემდგომ შეტყობინებებში, რათა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ყველა პირს ჰქონდეს სრული და დაბალანსებული ინფორმაცია.

ინფორმირების დრო (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ49. აუდიტის მსვლელობისას დროული კომუნიკაცია ხელს უწყობს ჯანსაღ ორმხრივ დიალოგს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და აუდიტორს შორის. თუმცა, ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო განსხვავებული იქნება ცალკეული აუდიტისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემოებებისა და მიხედვით. შესაფერისი გარემოებებში იგულისხმება კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე ის ზომები, რომლებსაც მოსალოდნელია, რომ გაატარებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მაგალითად:

- დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება ხშირად შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის გარიგების ადრეულ სტადიებზე, ხოლო პირველი აუდიტის დროს - გარიგების პირობებზე შეთანხმებისას;
- შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ აუდიტორის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში, ან მოსალოდნელია, რომ ეს გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სიტყვიერად აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ,

სანამ წერილობით მოახდენს იმავე საკითხების ინფორმირებას ასს 265²⁵-ის მოთხოვნის თანახმად;

- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთათვის წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, როდესაც მათთან ერთად განიხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს (იხ. პუნქტი გ13); გარდა ამისა, შეუძლია უფრო ხშირად მიმართოს მათ ამგვარი საკითხების დამატებით განსახილველად, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად მოპოვებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ;
- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ნებისმიერ დროს, როდესაც აუდიტორი დეტალურად იხილავს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებსა და შესაბამისი დამცავ ზომებს, მაგალითად, როდესაც ხდება არააუდიტორული მომსახურების გაწევის გარიგებაზე დათანხმება, ასევე საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს;
- საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს ასევე შესაძლებელია აუდიტის შედეგების განხილვაც, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის საადრიცხო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ აუდიტორის შეხედულებების;
- თუ ტარდება როგორც საერთო დანიშნულების, ისე სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ინფორმირების ვადების კოორდინირება.

გ50. ინფორმირების დროსთან შეიძლება დაკავშირებული იყოს სხვა ფაქტორებიც, მაგალითად:

- აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, საქმიანობის სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- ნებისმიერი სამართლებრივი ვალდებულება, რომელიც ეხება დადგენილ ვადებში გარკვეული საკითხების ინფორმირებას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;

²⁵ ასს 265, პუნქტები მე-9 და გ14.

- მომენტი, როდესაც აუდიტორი დაადგენს გარკვეულ საკითხებს, მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დროულად ვერ გამოავლინოს ესა თუ ის პრობლემა (მაგალითად, კანონთან შეუსაბამობა) პრევენციული ზომის გატარების მიზნით, მაგრამ ამ საკითხის შესახებ ინფორმირებით შეიძლება შესაძლებელი გახდეს გამოსასწორებელი ზომის მიღება.

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ51. აუდიტორს არ სჭირდება სპეციფიკური პროცედურების შემუშავება აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის შეფასების განსამტკიცებლად. ამგვარი შეფასება შეიძლება უფრო ეფუძნებოდეს სხვა მიზნით ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებზე დაკვირვებებს. დაკვირვებები შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხების პასუხად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ გატარებული ზომების მისაღებობასა და დროულობას. იმ შემთხვევაში, თუ წინა ინფორმირების დროს დაყენებული მნიშვნელოვანი საკითხები ეფექტურად ვერ მოგვარდა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა გაარკვიოს, რატომ არ გატარდა სათანადო ზომა და განიხილოს ამ პრობლემაზე კიდევ ერთხელ ყურადღების გამახვილების შესაძლებლობა. ამით თავიდან აიცილებს ისეთი შთაბეჭდილების შექმნის რისკს, რომ აუდიტორი დაკმაყოფილდა იმით, როგორც მოგვარდა საკითხი, ან თითქმის საკითხი აღარ არის მნიშვნელოვანი;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა გულწრფელობას აუდიტორთან კომუნიკაციის დროს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სურვილსა და შესაძლებლობას, შეხვდნენ აუდიტორს ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა უნარს, სრულად გაიაზრონ აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხები, მაგალითად, რა დონეზე შეუძლიათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს პრობლემატური საკითხების გამოკვლევა და მათთვის მიცემული რეკომენდაციების არსის ჩაწვდომა;
- სირთულე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ურთიერთგაგების მიღწევაში, ინფორმირების ფორმების, ვა-

დებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგად შინაარსთან დაკავშირებით;

- იმ შემთხვევაში, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, მათი აშკარა ინფორმირებულობა იმის შესახებ, აუდიტორთან განხილული საკითხები რამდენად ახდენს გავლენას სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებულ მათ ფართო პასუხისმგებლობაზე, ასევე, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობასთან დაკავშირებულ მათ პასუხისმგებლობაზე;
- ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აკმაყოფილებს თუ არა მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს.

გ52. როგორც მე-4 პუნქტშია აღნიშნული, ორმხრივი კომუნიკაცია ეხმარება როგორც აუდიტორს, ისე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. გარდა ამისა, ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს ერთ-ერთ ელემენტს²⁶ წარმოადგენს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანამონაწილეობა, მათ შორის, მათი ურთიერთქმედება შიდა აუდიტის სამსახურთან (თუკი ასეთი არსებობს) და გარე აუდიტორებთან. არაადეკვატური ორმხრივი კომუნიკაცია შეიძლება მიანიშნებდეს არადამაკმაყოფილებელ კონტროლის გარემოზე და გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე. ასევე იარსებებს იმის რისკიც, რომ აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

გ53. თუ ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ადეკვატური არ არის და ამ სიტუაციის გამოსწორება შეუძლებელია, აუდიტორს უფლება აქვს, გაატაროს ისეთი ზომები, როგორიცაა:

- აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება სხვადასხვა სახის ზომების გატარების შედეგებთან დაკავშირებით;

²⁶ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ77.

- კომუნიკაცია მესამე მხარეებთან (მაგალითად, მარეგულირებელთან), ან მართვის სტრუქტურაში უფრო მაღალი დონის წარმომადგენლებთან, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ, კერძოდ, საწარმოს მესაკუთრეებთან (მაგალითად, აქციონერებთან საერთო კრებაზე), ან პასუხისმგებელ მინისტრთან ან პარლამენტთან - სახელმწიფო სექტორში;
- უარის თქმა დავალების გაგრძელებაზე, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

დოკუმენტაცია (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ54. სიტყვიერად ინფორმირებული საკითხების დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული ოქმების ასლს, რომელიც შენახული იქნება აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით იმ შემთხვევაში, როდესაც ასეთი ოქმები წარმოადგენს ინფორმირებული საკითხების სათანადო ჩანაწერს.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-3 პუნქტი)

სპეციფიკური მოთხოვნები ხკსს 1-სა და სხვა ასს-ებში, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას

მოცემულ დანართში ჩამოთვლილია პუნქტები ხკსს 1²⁷-დან და სხვა ასს-ებიდან, რომლებიც მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას სპეციფიკური საკითხების შესახებ. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცვლელად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“.

- ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ - პუნქტი 30(ა).
- ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ - პუნქტები 21-ე, 38(გ)(ი) და 40-42-ე.
- ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - პუნქტები მე-14, მე-19 და 22-24-ე.
- ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“ - მე-9 პუნქტი.
- ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“ - მე-12 და მე-13 პუნქტები.
- ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“ - მე-9 პუნქტი.
- ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები“ - მე-7 პუნქტი.
- ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“ - 27-ე პუნქტი.
- ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“ - პუნქტები 7(ბ)-(გ), 10(ა), 13(ბ), 14(ა) და მე-17.

²⁷. ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს.“

- ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“ – 25-ე პუნქტი.
- ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“ – 49-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ – მე-18 პუნქტი;
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ – მე-20 და 31-ე პუნქტები.
- ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ – 46-ე პუნქტი.
- ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ – მე-17 პუნქტი.
- ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ – პუნქტები მე-12, მე-14, 23-ე და 30-ე.
- ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 710 - „შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ – მე-18 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“ – მე-17-19 პუნქტები.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტები 16(ა), გ19-გ20)

სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

ინფორმირება, რომელიც მოითხოვება 16(ა) პუნქტით და განხილულია გ19-გ20 პუნქტებში, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

სააღრიცხვო პოლიტიკა

- სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, ასევე იმის გათვალისწინებით, რომ აუცილებელია ინფორმაციის მიწოდების დანახარჯების დაბალანსება მოსალოდნელ სარგებელთან, რომელსაც, სავარაუდოდ, მიიღებენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები. იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს მისაღები ალტერნატიული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ინფორმირებულ საკითხებში შეიძლება შედიოდეს ფინანსური ანგარიშგების ის ელემენტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევა, ასევე ინფორმაცია ანალოგიური სამეურნეო სუბიექტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის პირველად შერჩევა და მასში შეტანილი ცვლილებები, მათ შორის, აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება. ინფორმირებული საკითხები შეიძლება მოიცავდეს: სააღრიცხვო პოლიტიკაში შეტანილი ცვლილების მიღების დროისა და მეთოდის გავლენას სამეურნეო სუბიექტის მიმდინარე და მომავალ მოგებაზე; ასევე, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილების შეტანის დრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი, მოსალოდნელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გავლენა საკამათო ან ახალ სფეროებზე (ან ისეთ სფეროებზე, რომლებიც დამახასიათებელია მხოლოდ რომელიმე დარგისთვის, განსაკუთრებით, როდესაც არ არსებობს ავტორიტეტული მითითებები ან კონსენსუსი).
- ოპერაციების შესრულების დროის გავლენა იმ პერიოდზე, რომელშიც ისინია ასახული.

სააღრიცხვო შეფასებები

- ასს 540²⁸-ში განხილული საკითხები - იმ მუხლებისთვის, რომელთა სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანია, მათ შორის, მაგალითად:
 - როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მათი განმარტების აუცილებლობა;
 - გარემოებების იმგვარი ცვლილებები, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ახალი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის, ან არსებულის გადასინჯვის (და შესწორების) აუცილებლობა;
 - ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, აღიარებს თუ არ აღიარებს სააღრიცხვო შეფასებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
 - შეიცვალა თუ არა, ან შეიცვლება თუ არა წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის მეთოდები და, თუ ასეა, რატომ; ასევე წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი;
 - სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესი/პროცედურა (მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს რომელიმე მოდელს), მათ შორის, შეფასებისთვის შერჩეული საფუძველი შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
 - ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია თუ არა;
 - ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, როდესაც აღნიშნული ქმედებები დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობის მიღწევასთან ან ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან;
 - არსებითი უზუსტობის რისკები;
 - ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;

²⁸ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტ“.

- როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი; ან სხვაგვარად როგორ გადაჭრა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას;
- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია

- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ განსაკუთრებით მგრძნობიარე ინფორმაციის ფორმულირებასთან დაკავშირებული საკითხები და ჩატარებული შესაბამისი მსჯელობები (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ანაზღაურებას, ფუნქციონირებად საწარმოს, შემდგომ მოვლენებსა და პირობით მოვლენებს).
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის საერთო ნეიტრალობა, უცვლელობა და წარმოდგენილია თუ რა ნათლად და გასაგებად.

დაკავშირებული საკითხები

- მნიშვნელოვანი რისკების, ზემოქმედებისა და განუსაზღვრელობების სავარაუდო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორიცაა, მაგალითად მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი, რის შესახებაც ინფორმაცია წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- რა დონეზე ახდენს გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე არაორდინარული ოპერაციები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობისთვის არ არის დამახასიათებელი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო. ამგვარი საკითხების ინფორმირებით შეიძლება გამოვლინდეს:
 - პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) თანხები;
 - რა დონეზე ხდება ასეთი ოპერაციების ცალ-ცალკე ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
 - ამგვარი ოპერაციები ხომ არ იყო გამიზნული რაიმე კონკრეტული სააღრიცხვო ან საგადასახადო მიდგომის გამოსაყენებლად, ან კონკრეტული სამართლებრივი თუ მარეგულირებელი მიზნის მისაღწევად;

- ამგვარი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთული ხომ არ ჩანს, ან მათი სტრუქტურირებისთვის ხელმძღვანელობამ ფართო კონსულტაციები ხომ არ მიიღო;
- ხელმძღვანელობა ყურადღებას უფრო მეტად კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის აუცილებლობაზე ხომ არ ამახვილებს, ვიდრე ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსზე.
- ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებზე, მათ შორის, მეთოდი (საფუძველი), რომლის მიხედვითაც სამეურნეო სუბიექტი ადგენს მატერიალური და არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადებს. ინფორმირების დროს შეიძლება განიმარტოს, როგორ შეირჩა საბალანსო ღირებულებაზე გავლენის მქონე ფაქტორები და სხვა ფაქტორების შერჩევა რა გავლენას იქონიებდა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- უზუსტობების შესწორება შერჩევით, მაგალითად ისეთი უზუსტობების შესწორება, რის შედეგადაც გაიზრდება საანგარიშგებო მოგება, მაგრამ არა ისეთი უზუსტობების, რომელთა გასწორების შედეგადაც შემცირდება საანგარიშგებო მოგება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 265

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები 7-11

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

იმის განსაზღვრა, გამოვლინდა თუ არა ნაკლოვანებები
შიდა კონტროლის სისტემაში გ1-გ4

შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი
ნაკლოვანებები გ5-გ11

ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების
შესახებ გ12-გ30

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია, აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ. მოცემული ასს აუდიტორისთვის არ ადგენს დამატებით ან იმაზე მეტ პასუხისმგებლობას შიდა კონტროლის შესწავლასა და კონტროლის ტესტების შემუშავებასა და ჩატარებასთან დაკავშირებით, რასაც ითვალისწინებს ასს 315 (გადასინჯული)¹ და ასს 330². ასს 260 (გადასინჯული)³ ადგენს უფრო დეტალურ მოთხოვნებსა და მითითებებს აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების შესახებ აუდიტთან დაკავშირებით.
2. აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს.⁴ ამ რისკების შეფასებისას აუდიტორი შიდა კონტროლს იხილავს არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, არამედ იმიტომ რომ განსაზღვროს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. აუდიტორმა შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები შეიძლება გამოავლინოს არა მხოლოდ რისკების შეფასების პროცესში, არამედ აუდიტის ნებისმიერ სხვა სტადიაზე. მოცემულ ასს-ში კონკრეტულად არის განსაზღვრული, რა სახის გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ უნდა აცნობოს აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას.
3. წინამდებარე ასს-ის არც ერთი დებულება ხელს არ უშლის აუდიტორს იმაში, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას აცნობოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული სხვა ისეთი საკითხებიც, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის პროცესში.

1. ასს 315 - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“, პუნქტები მე-4 და მე-12.

2. ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“.

3. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“.

4. ასს 315 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი. გ67-გ72 პუნქტებში მოცემულია მითითებები აუდიტისთვის შესაფერისი კონტროლის საშუალებების შესახებ.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

5. აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას აუდიტის პროცესში სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ისეთი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მათ ყურადღებას იმსახურებს.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
- ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანება – ნაკლოვანება, რომელიც იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც:
 - (i) კონტროლის პროცედურა ისეთნაირად შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან
 - (ii) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.
 - ბ) შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება - შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღებას (იხ. პუნქტი გ5).

მოთხოვნები

7. აუდიტორმა აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, გამოავლინა თუ არა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში. (იხ: პუნქტები გ1-გ4)
8. თუ აუდიტორმა გამოავლინა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში, მან აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი,

ცალკ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები. (იხ: პუნქტები გ5-გ11)

9. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა აცნობოს წერილობით აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ12-გ18, გ27)
10. გარდა ამისა, აუდიტორმა შესაფერისი პასუხისმგებლობის დონის ხელმძღვანელობასაც დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია: (იხ: პუნქტები გ19, გ27)
 - ა) წერილობითი ფორმით შიდა კონტროლის სისტემის ისეთ ნაკლოვანებებზე, რომელთა შესახებ უკვე აცნობა ან აპირებს, რომ აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ კონკრეტულ გარემოებებში მიზანშეწონილი არ იქნებოდა პირდაპირ ხელმძღვანელობის ინფორმირება; და (იხ: პუნქტები გ14, გ20-გ21)
 - ბ) აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ ისეთ სხვა ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებ არ ყოფილა ინფორმირებული ხელმძღვანელობა სხვა მხარეთა მიერ და, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას. (იხ: პუნქტები გ22-გ26)
11. აუდიტორმა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით შეტყობინებაში უნდა გაითვალისწინოს:
 - ა) ამ ნაკლოვანებების აღწერა და მათი სავარაუდო ზემოქმედების განმარტება; და (იხ: პუნქტი გ28)
 - ბ) საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას მისცემს, გაიგონ ამ შეტყობინების კონტექსტი. კერძოდ, აუდიტორმა უნდა განმარტოს, რომ: (იხ: პუნქტები გ29-გ30)
 - (i) აუდიტის მიზანი იყო აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებების გამოთქმა;
 - (ii) აუდიტი ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების განხილვას ისეთი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრის მიზნით, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია და არა შიდა კონტროლის

ეფექტურობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმის მიზნით;
და

- (iii) ინფორმირებული საკითხები შემოიფარგლება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებით, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის პროცესში და, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მათ შესახებ აუცილებლად უნდა იყენენ ინფორმირებულები მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

**იმის განსაზღვრა, გამოვლინდა თუ არა ნაკლოვანებები
შიდა კონტროლის სისტემაში (იხ: მე-7 პუნქტი)**

გ1. იმის დასადგენად, გამოავლინა თუ არა აუდიტორმა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლის სისტემაში, აუდიტორს შეუძლია მოპოვებული მონაცემებიდან სათანადო დონის ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს შესაბამისი ფაქტები და გარემოებები. ასეთი განხილვა აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, ხელმძღვანელობის ყურადღება დროულად გაამახვილოს ისეთი ნაკლოვანებების არსებობაზე, რომელთა შესახებ ხელმძღვანელობას მანამდე შეიძლება არაფერი არ სცოდნოდა. მოპოვებული მონაცემების განხილვისთვის შესაფერისია ხელმძღვანელობის ის დონე, რომელიც კარგად იცნობს შიდა კონტროლის ამ პრობლემატურ ნაწილს და აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ გაატაროს გამოსასწორებელი ზომა შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი ნაკლოვანების მიმართ. ზოგიერთ ვითარებაში, შეიძლება არ იყოს მიზანშეწონილი, რომ აუდიტორმა მოპოვებული მონაცემები განიხილოს პირდაპირ ხელმძღვანელობასთან, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებული მონაცემები, სავარაუდოდ, ეჭვქვეშ დააყენებს ხელმძღვანელობის პატიოსნებას ან კომპეტენციას (იხ: პუნქტი გ20).

გ2. აუდიტის პროცესში მოპოვებული მონაცემებიდან გარკვეული ფაქტებისა და გარემოებების ხელმძღვანელობასთან განხილვისას, აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს სხვა შესაბამისი ინფორმაცია, რომელსაც შემდგომში გამოიკვლევს, როგორიცაა:

- ამ ნაკლოვანებების ფაქტობრივი ან სავარაუდო მიზეზების ხელმძღვანელობისეული გაგება;

- ისეთი ნაკლოვანებებით განპირობებული გამონაკლისები შიდა კონტროლის მუშაობაში, რომლებიც შეიძლება შენიშნული ჰქონდა ხელმძღვანელობას, მაგალითად უზუსტობები, რომელთა თავიდან აცილება ვერ შეძლო შესაბამისი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის კონტროლის საშუალებებმა;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან წინასწარი მინიშნება აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მონაცემებზე მისი სავარაუდო რეაგირების ზომების შესახებ.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ3. მართალია, მცირე და მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის განმსაზღვრელი პრინციპები თითქმის მსგავსია, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათ შესრულებასთან დაკავშირებული ფორმალიზების ხარისხი. გარდა ამისა, მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება დაასკვნან, რომ მათ არ სჭირდებათ გარკვეული ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობა, ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კონტროლის პროცედურების გამო. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსკლუზიურმა უფლებამოსილებამ, გასცეს კრედიტი მომხმარებლებზე და დაამტკიცოს მნიშვნელოვანი შესყიდვები, შეიძლება უზრუნველყოს ეფექტური კონტროლი მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და ოპერაციებზე, რის გამოც ნაკლებად ხდება აუცილებელი ან საერთოდ აღარ არის აუცილებელი უფრო დეტალური მაკონტროლებელი მექანიზმების არსებობა.
- გ4. გარდა ამისა, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად უფრო ცოტა თანამშრომელია დასაქმებული, რის გამოც შეიძლება უფრო შეზღუდული იყოს მოვალეობების დანაწილების ხარისხის პრაქტიკული შესაძლებლობა. ამასთან, მცირე სამეურნეო სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება უფრო შეძლოს ეფექტური ზედამხედველობის გაწევა, ვიდრე მსხვილ სამეურნეო სუბიექტში. ასეთი მაღალი დონის ხელმძღვანელობის მხრიდან ზედამხედველობა აუცილებელია, რათა დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის დიდი შესაძლებლობა.

შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები

(იხ: პუნქტი 6(ბ) და მე-8)

- გ5. შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანების ან ნაკლოვანებების ერთობლიობის მნიშვნელობა დამოკიდებულია არა მარტო იმაზე, ფაქტობრივად დაფიქსირდა თუ არა რაიმე უზუსტობა, არამედ იმის

ალბათობაზეც, რომ შესაძლებელია წარმოიშვას უზუსტობა, ასევე ამ უზუსტობის შესაძლო სიდიდეზე. ამის გამო, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, როდესაც აუდიტორს არ გამოუვლენია უზუსტობები აუდიტის პროცესში.

გ6. როდესაც აუდიტორი ადგენს, შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა წარმოქმნის თუ არა მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- იმ ნაკლოვანებების ალბათობა, რომლებიც მომავალში გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობებს;
- შესაბამისი აქტივების ან ვალდებულებების მიდრეკილება დაკარგვისადმი ან თაღლითობისადმი;
- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა და სირთულე, როგორიცაა, მაგალითად რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები;
- ფინანსური ანგარიშგების თანხები, რომლებზეც გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები;
- იმ სამუშაოს მოცულობა, რომელიც შესრულდა ან შესაძლებელია, რომ შესრულდეს ანგარიშის ნაშთთან ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციებთან მიმართებაში, რომელზეც გავლენას ახდენს ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებები;
- კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესისათვის, მაგალითად:
 - კონტროლისა და მონიტორინგის საერთო პროცედურები (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობა);
 - კონტროლის პროცედურები თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე;
 - კონტროლის პროცედურები მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენებაზე;
 - კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებზე;
 - კონტროლის პროცედურები ისეთ ოპერაციებზე, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი არ არის;
 - კონტროლის პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე (მაგალითად, კონტროლის პროცედურები).

რები არატიპურ, არაგანმეორებად საბუღალტრო გატარებებზე);

- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებებით განპირობებული, გამოვლენილი გამონაკლისების მიზეზი და სიხშირე;
- შიდა კონტროლის მოცემული ნაკლოვანების ურთიერთქმედება სხვა ნაკლოვანებებთან.

გ7. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინდიკატორები შეიძლება იყოს:

- მტკიცებულებები კონტროლის გარემოს არაეფექტურ ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად:
 - ნიშნები იმისა, რომ მნიშვნელოვანი ფინანსური ოპერაციები, რომლებშიც ხელმძღვანელობა ფინანსურადაა დაინტერესებული, სათანადოდ დეტალურად არ არის განხილული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
 - ხელმძღვანელობის ისეთი თაღლითობის (არსებითის თუ უმნიშვნელოს) გამოვლენა, რომელიც თავიდან ვერ აიცილა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლმა;
 - ხელმძღვანელობის უუნარობა, გაატაროს სათანადო ზომები მისთვის ადრე ინფორმირებული მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად;
- სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში რისკის შესაფასებელი პროცესის არარსებობა, როდესაც მოსალოდნელი იყო, რომ ასეთი პროცესი, როგორც წესი, დანერგილი უნდა ყოფილიყო;
- მტკიცებულებები სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესის არაეფექტურობაზე, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკის ვერგამოვლენა, რომელიც, აუდიტორის ვარაუდით, უნდა გამოევლინა სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელ პროცესს;
- მტკიცებულებები გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით გატარებულ არაეფექტურ საპასუხო ზომებზე (მაგალითად, ასეთ რისკებთან დაკავშირებით კონტროლის პროცედურების არარსებობა);
- აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით გამოვლენილი ისეთი უზუსტობები, რომლებიც თავიდან ვერ აიცილა, ან ვერ

გამოავლინა და გამოასწორა სამეურნეო სუბიექტის შიდა
კონტროლის სისტემამ;

- მანამდე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების შესწორება,
შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუს-
ტობის გამოსწორების ასახვის მიზნით;
- მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელ-
მძღვანელობის მხრიდან ზედამხედველობის გაწევის უუნა-
რობაზე.

გ8. კონტროლის პროცედურები შეიძლება ისეთნაირად შემუშავდეს,
რომ იმუშაოს ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, რათა ეფექ-
ტურად მოხდეს უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და
გამოსწორება.⁵ მაგალითად, მოთხოვნების კონტროლის პროცე-
დურები შეიძლება შედგებოდეს როგორც ავტომატიზებული, ისე
მანუალური კონტროლის პროცედურებისგან, რომლის მიზანია, ამ
კონტროლის საშუალებებმა ერთობლივად თავიდან აიცილონ, ან
გამოავლინონ და გამოასწორონ უზუსტობები ანგარიშის ნაშთში.
შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, თავისთავად, შეიძლება არ იყოს
იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი
ნაკლოვანება. თუმცა, იმ ნაკლოვანებების ერთობლიობამ, რომლებიც
გავლენას ახდენს ერთსა და იმავე ანგარიშის ნაშთზე ან
განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე, შესაბამის
მტკიცებაზე, ან შიდა კონტროლის კომპონენტზე, შეიძლება უზუ-
სტობების რისკი იმდენად გაზარდოს, რომ გამოიწვიოს მნიშ-
ვნელოვანი ნაკლოვანების წარმოშობა.

გ9. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება აუდიტორს
ავალდებულებდეს (განსაკუთრებით საფონდო ბირჟაზე კოტი-
რებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის), რომ მან
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვა შესაბამის
მხარეებს (როგორცაა, მარეგულირებელი ორგანოები) აცნობოს,
აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში
გამოვლენილი ერთი ან მეტი კონკრეტული ტიპის ნაკლოვანებების
შესახებ. როდესაც კანონმდებლობით ასეთი ტიპის ნაკლოვანე-
ბებისთვის დადგენილია კონკრეტული ტერმინები და განმარტებები
და აუდიტორს მოეთხოვება აღნიშნული ტერმინებისა და განმარ-
ტებების გამოყენება ინფორმირების მიზნით, აუდიტორი
ინფორმირების დროს ამ ტერმინებსა და განმარტებებს იყენებს
საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნის შესაბამისად.

⁵. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ77.

- გ10. თუ კონკრეტულ იურისდიქციაში შესაბამისი ტერმინებია შემუშავებული შიდა კონტროლის გარკვეული ტიპის ნაკლოვანებებისთვის, რომელთა შესახებაც სავალდებულოა ინფორმირება, მაგრამ არ არსებობს ამ ტერმინების განმარტებები, აუდიტორს შეიძლება აუცილებლად დასჭირდეს განსჯა იმ საკითხების დასადგენად, რომელთა ინფორმირებაც სავალდებულოა საკანონმდებლო თუ მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ასეთ დროს აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ში მოცემული მოთხოვნებისა და მითითებების გათვალისწინება. მაგალითად, თუ საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნის მიზანი ისაა, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ყურადღება გაამახვილოს შიდა კონტროლის სისტემის ისეთ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც მათ აუცილებლად უნდა იცოდნენ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ასეთი საკითხების მიჩნევა იმ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ეკვივალენტად, რომლის ინფორმირებასაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორს ავალდებულებს მოცემული ასს.
- გ11. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ძალაში რჩება იმის მიუხედავად, რომ კანონმდებლობით აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს კონკრეტული ტერმინების ან განმარტებების გამოყენება.

ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: მე-9 პუნქტი)

- გ12. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წერილობით ინფორმირება მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, ასახავს ამ საკითხების მნიშვნელობას და ეხმარება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავისი საზედამხედველო პასუხისმგებლობის შესრულებაში. ასს 260 მოიცავს შესაბამის მოსაზრებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით ისეთი შემთხვევაში, როდესაც ყველა მათგანი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.⁶
- გ13. იმის დასადგენად, როდის გადასცეს წერილობითი შეტყობინება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს, ასეთი შეტყობინების მიღება იქნებოდა თუ არა ის მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომელიც მეთვალყურეობაზე პასუხის-

⁶ ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

მგებელ პირებს თავიანთი საზედამხედველო პასუხისმგებლობის შესრულების შესაძლებლობას მისცემდა. გარდა ამისა, გარკვეულ იურისდიქციებში, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აუდიტორის წერილობითი შეტყობინება მიიღონ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღამდე, რათა შეასრულონ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული კონკრეტული ვალდებულებები მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის. სხვა სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორს წერილობითი შეტყობინების გადაცემა შეუძლია უფრო გვიანდელი თარიღით. ამის მიუხედავად, ვინაიდან აუდიტორის წერილობითი შეტყობინება მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ აუდიტის საბოლოო ფაილის შემადგენელი ნაწილია, ამ უკანასკნელ შემთხვევაშიც, აუდიტორისთვის ამგვარი წერილობითი ინფორმირება უპირველესი მოთხოვნაა⁷, რაც აუცილებელია აუდიტის საბოლოო ფაილის დროულად დასაკომპლექტებლად. ასს 230-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება, როგორც წესი, უნდა დასრულდეს აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან არა უმეტეს 60 დღეში.⁸

- გ14. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი ინფორმირების დროის მიუხედავად, აუდიტორს უფლება აქვს, ამ ნაკლოვანებების შესახებ ჯერ სიტყვიერად შეატყობინოს ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რათა დაეხმაროს მათ გამოსასწორებელი ზომების დროულად გატარებაში, არსებითი უზუსტობის რისკების მინიმალურ დონეზე დაყვანის მიზნით. თუმცა, ამის გაკეთება მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს არ ათავისუფლებს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან.
- გ15. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რამდენად დეტალურად უნდა მოხდეს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირება კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ინფორმირების დეტალიზების მიზანშეწონილი დონის განსაზღვრისას აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

⁷ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, მე-14 პუნქტი.

⁸ ასს 230, პუნქტი გ21.

- სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი. მაგალითად, საზოგადოებრივი დაინტერესების პირისთვის მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს სხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის მოთხოვნილისგან;
- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და სირთულე. მაგალითად, რთული სამეურნეო სუბიექტისთვის მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს მარტივი კომერციული საქმიანობის მქონე სამეურნეო სუბიექტისთვის მოთხოვნილი ინფორმაციისგან;
- აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ხასიათი;
- სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურა და შემადგენლობა. მაგალითად, უფრო დეტალური ინფორმირება შეიძლება გახდეს აუცილებელი, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში ისეთი პიროვნებებიც შედიან, რომლებსაც არ გააჩნიათ მნიშვნელოვანი გამოცდილება სამეურნეო სუბიექტის დარგში ან კონკრეტულ პრობლემატურ სფეროებში;
- შიდა კონტროლის კონკრეტული ტიპის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები.

გ16. ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება უკვე იცოდნენ აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ და შეიძლება გადაწყვეტილიც ჰქონდათ, არ გამოეცხადებინათ ისინი დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. პასუხისმგებლობა გამოსასწორებელი ზომების გატარების დანახარჯებისა და სარგებლის შეფასებაზე ეკისრება ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. აქედან გამომდინარე, მე-9 პუნქტის მოთხოვნა გამოიყენება იმ დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების მიუხედავად, რომლებიც ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიეს იმის დასადგენად, გამოსასწორებდნენ თუ არა ასეთ ნაკლოვანებებს.

გ17. ის ფაქტი, რომ აუდიტორმა უკვე აცნობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და ხელმძღვანელობას ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ წინა აუდიტის დროს, არ გამორიცხავს აუდიტორის მიერ განმეორებით ინფორმირების საჭიროებას, თუკი გამოსასწორებელი ზომა ჯერ არ არის გატარებული. თუ მანამდე ინფორმირებული მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება ისევ არსებობს, მიმდინარე წლის შეტყობინებაში შეიძლება გამეორდეს წინა შეტყობინებაში გამოყენებული აღწერილობა, ან უბრალოდ მიეთითოს წინა შეტყობინება. აუდიტორს უფლება აქვს, შეეკითხოს ხელმძღვანელობას ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რატომ არ გამოსასწორეს აქამდე მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. უმოქმედობა, სათანადო არგუმენტების უქონლობა შეიძლება თავისთავად იყოს ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ18. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორს უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირების ინფორმირება განახორციელოს უფრო ნაკლებად ფორმალურად, ვიდრე მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ19. ჩვეულებრივ, ინფორმირებისთვის შესაფერისი ხელმძღვანელობის დონე არის ის დონე, რომელსაც გააჩნია პასუხისმგებლობა და უფლებამოსილება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შეფასებასა და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომის გატარებაზე. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შემთხვევაში, შესაფერისი დონე, სავარაუდოდ, იქნება მთავარი აღმასრულებელი დირექტორი ან მთავარი ფინანსური დირექტორი (ან ანალოგიური თანამდებობის პირი), რადგან ასევე აუცილებელია, რომ ამ საკითხების შესახებ ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შემთხვევაში, შესაფერისი დონე შეიძლება იყოს ოპერატიული ხელმძღვანელობა, რომელიც უფრო უშუალოდ მონაწილეობს შიდა კონტროლის შესაბამის (განსახილველ) სფეროებში და გააჩნია სათანადო გამოსასწორებელი ზომის გატარების უფლებამოსილება.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი
ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: პუნქტი 10(ა))

გ20. შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილმა გარკვეულმა მნიშვნელოვანმა ნაკლოვანებებმა შეიძლება ექვეყნებინა დააყენოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება ან კომპეტენცია. მაგალითად, შეიძლება არსებობდეს მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მხრიდან თაღლითობის ჩადენაზე, ან კანონმდებლობის განზრახ დარღვევაზე, ან ხელმძღვანელობამ შეიძლება ვერ შეძლო ადეკვატური ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რამაც შეიძლება ექვი გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის კომპეტენციასთან დაკავშირებით. აქედან გამომდინარე, შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, რომ ასეთი ნაკლოვანებების შესახებ პირდაპირ ხელმძღვანელობას ეცნობოს.

გ21. ასს 250 ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან სავარაუდო ფაქტების თაობაზე ინფორმირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, როდესაც თვითონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობენ ასეთ დარღვევებში.⁹ ასს 240 ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით იმ შემთხვევებში, თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან სავარაუდო თაღლითობას ხელმძღვანელობის მონაწილეობით.¹⁰

ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებ (იხ: პუნქტი 10(ბ))

გ22. აუდიტის პროცესში აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს შიდა კონტროლის სხვა ისეთი ნაკლოვანებები, რომლებიც არ წარმოადგენს მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს, მაგრამ თავისი მნიშვნელობის გამო, შეიძლება იმსახურებდეს ხელმძღვანელობის ყურადღებას. იმის განსაზღვრა, შიდა კონტროლის რომელი სხვა ნაკლოვანებები იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას, პროფესიული განსჯის საგანია კონკრეტულ გარემოებებში, ითვალისწინებს რა აუდიტორი იმ უზუსტობების ალბათობასა და შესაძლო სიდიდეს, რომლებიც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ნაკლოვანებებმა.

⁹ ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, პუნქტები 22-28-ე.

¹⁰ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, 41-ე პუნქტი.

- გ23. აუცილებელი არ არის, ინფორმირება წერილობითი იყოს შიდა კონტროლის იმ სხვა ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობის ყურადღებას იმსახურებს, არამედ შეიძლება იყოს სიტყვიერი. თუ აუდიტორს ხელმძღვანელობასთან განხილული აქვს გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ხელმძღვანელობას უკვე შეატყობინა სიტყვიერად სხვა ნაკლოვანებების შესახებ ასეთი განხილვების ჩატარების დროს. აქედან გამომდინარე, აუცილებელი აღარ იქნება შემდგომი ფორმალური ინფორმირება.
- გ24. თუკი აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უკვე აცნობა, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების გარდა, შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებ გასულ პერიოდში, ხოლო ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, არ გამოესწორებინა ისინი დანახარჯების ან სხვა მიზეზების გამო, აუდიტორს არ მოეთხოვება, რომ განმეორებით აცნობოს მათ მიმდინარე პერიოდშიც. აუდიტორს ასევე არ მოეთხოვება ასეთი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაციის განმეორებით მიწოდება, თუკი ეს ინფორმაცია მანამდე უკვე მიაწოდას ხელმძღვანელობას სხვა მხარეებმა, მაგალითად შიდა აუდიტის სამსახურმა ან მარეგულირებელმა ორგანოებმა. თუმცა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ხელახლა შეატყობინოს ზემოაღნიშნული სხვა ნაკლოვანებების შესახებ ხელმძღვანელობას, მის შემადგენლობაში ცვლილების შემთხვევაში, ან თუ ისეთი ახალი ინფორმაცია მიიპყრობს აუდიტორის ყურადღებას, რომელიც ცვლის აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის ადრინდელ მოსაზრებებს ამ ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით. ამის მიუხედავად, თუ ხელმძღვანელობა არ გამოასწორებს შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებებს, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა ადრე მიაწოდა ინფორმაცია, ეს ნაკლოვანებები შეიძლება გადაიქცეს მნიშვნელოვან ნაკლოვანებად, ხოლო მათ შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის - სავალდებულოა. ასეთ შემთხვევა არის თუ არა, დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე კონკრეტულ გარემოებებში.
- გ25. ზოგიერთ გარემოებაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება სურდეთ, რომ მათთვისაც იყოს ცნობილი შიდა კონტროლის იმ სხვა ნაკლოვანებების დეტალები, რომლებიც აუდიტორმა ხელმძღვანელობას აცნობა, ან მოკლედ იყვნენ ინფორმირებულები სხვა ნაკლოვანებების ხასიათის შესახებ. მეორე მხრივ, შეიძლება აუდიტორმა მიიჩნიოს მიზანშეწონილად, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს ხელმძღვანელობის

ღვანელობისთვის სხვა ნაკლოვანებების ინფორმირების თაობაზე. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აუცილებლად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია სიტყვიერად ან წერილობით.

- გ26. ასს 260 ადგენს შესაბამის დებულებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ყველა მათგანი მოწინააღმდეგეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.¹¹

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: მე-9-10 პუნქტები)

- გ27. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებოდეთ აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინფორმირებასთან დაკავშირებით, ისეთი მეთოდებით, დეტალიზაციის ისეთი ხარისხით და ისეთი მხარეებისთვის, რომლებიც განხილული არ არის მოცემულ ასს-ში. მაგალითად, შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ საკანონმდებლო ან სხვა სახელმწიფო მართვის სტრუქტურის ინფორმირება. გარდა ამისა, კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა სამართლებრივი წყარო შეიძლება სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირებას ავალდებულებდეს ნებისმიერ შემთხვევაში, ამ ნაკლოვანებების შესაძლო გავლენის მნიშვნელობის მიუხედავად. უფრო მეტიც, კანონმდებლობა სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეიძლება უფრო ფართო სპექტრის საკითხების ინფორმირებას ავალდებულებდეს შიდა კონტროლთან დაკავშირებით და არა მარტო შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას, რაც აუცილებელია წინამდებარე ასს-ის დებულებების მიხედვით; მაგალითად, ინფორმაციას ისეთი კონტროლის საშუალებების თაობაზე, რომლებიც დაკავშირებულია საკანონმდებლო მოთხოვნების ან ხელშეკრულებების დებულებების ან გრანტთან დაკავშირებული შეთანხმებული პირობების დაცვის უზრუნველყოფასთან.

¹¹ ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

*შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი
შეტყობინების შინაარსი (იხ: მე-11 პუნქტი)*

- გ28. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესაძლო გავლენის განმარტებისას, აუდიტორს არ მოეთხოვება ამ გავლენის რაოდენობრივად მითითება. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება ერთად დაჯგუფდეს ანგარიშგების წარდგენის მიზნებისთვის, როდესაც მიზანშეწონილია ამის გაკეთება. აუდიტორმა წერილობით შეტყობინებაში შეიძლება ასევე შეიტანოს რეკომენდაციები ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების შესახებ, ინფორმაცია ხელმძღვანელობის ფაქტობრივი ან დაგეგმილი საპასუხო ზომების შესახებ და განცხადება იმის თაობაზე, მიიღო თუ არა აუდიტორმა რაიმე ზომები იმის გადასამოწმებლად, განხორციელდა თუ არა პრაქტიკაში ხელმძღვანელობის გამოსასწორებელი ზომები.
- გ29. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს წერილობით შეტყობინებაში დამატებითი ინფორმაციის ჩართვა, მაგალითად:
- მიუთითოს, რომ აუდიტორს შიდა კონტროლის სისტემაზე უფრო ინტენსიური პროცედურები რომ ჩაეტარებინა, შეიძლება უფრო მეტი ნაკლოვანება გამოველინა ისეთი, რომლის ინფორმირებაც აუცილებელი იქნებოდა, ან პირიქით დაესკვნა, რომ ზოგიერთ ნაკლოვანებაზე ინფორმირება, რომლის შესახებაც ახლა მიაწოდა მათ ინფორმაცია, სინამდვილეში საჭირო არ იყო;
 - მიუთითოს, რომ ასეთი შეტყობინება მომზადებულია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზნებისთვის და შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.
- გ30. კანონმდებლობა შეიძლება ავალდებულებდეს აუდიტორს ან ხელმძღვანელობას მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ აუდიტორის წერილობითი შეტყობინების ასლის წარდგენას სათანადო მარეგულირებელი ორგანოებისთვის. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის წერილობით შეტყობინებაში შეიძლება მითითებული იყოს ასეთი მარეგულირებელი ორგანო.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 300

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ღაბგამვა

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
დაგეგმვის როლი და დრო	2
ძალაში შესვლის თარიღი	3
მიზანი	4

მოთხოვნები

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა	5
გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო	6
დაგეგმვის სამუშაოები	7-11
დოკუმენტაცია	12
დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტორული გარიგების შესახებ	13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

დაგეგმვის როლი და ვადები	გ1-გ3
გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა	გ4
გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო	გ5-გ7
დაგეგმვის სამუშაოები	გ8-გ17
დოკუმენტაცია	გ18-გ21

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტორული
გარიგების შესახებ გ22

დანართი: აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს
გასათვალისწინებელი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 300 - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა*“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვაზე. მოცემული სტანდარტი შედგენილია განმეორებითი აუდიტისთვის. პირველი აუდიტორული გარიგების დროს დამატებითი გასათვალისწინებელი საკითხები სტანდარტში ცალკეა ჩამოყალიბებული.

დაგეგმვის როლი და დრო

2. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს კონკრეტული გარიგებისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრას და აუდიტის გეგმის შემუშავებას. ადეკვატური დაგეგმვა ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს რამდენიმე მიმართულებით, მათ შორის: (იხ: პუნქტები გ1-გ3)
 - აუდიტორს ეხმარება, სათანადო ყურადღება დაუთმოს აუდიტის მნიშვნელოვან სფეროებს;
 - აუდიტორს ეხმარება, რომ გამოკვეთოს პოტენციური პრობლემები და დროულად გადაჭრას ისინი;
 - აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული გარიგების სათანადო დონეზე ორგანიზებასა და წარმართვაში, რათა აუდიტი მწარმოებლურად და ეფექტიანად ჩატარდეს;
 - ეხმარება სათანადო დონის შესაძლებლობებისა და კომპეტენციების მქონე გარიგების გუნდის წევრების შერჩევაში, სავარაუდო რისკებზე რეაგირების მიზნით და მათთვის სამუშაოს სათანადოდ განაწილებაში;
 - აადვილებს გარიგების გუნდის წევრებისთვის მიმართულებების მიცემასა და მათი სამუშაოს მიმოხილვას;
 - საჭიროების შემთხვევაში, ხელს უწყობს სამეურნეო სუბიექტის კომპონენტების აუდიტორებისა და ექსპერტების მიერ შესრულებული სამუშაოების შეთანხმებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ რაც შეიძლება ეფექტიანად ჩატარდეს.

მოთხოვნები

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა

5. გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრები ვალდებული არიან, მონაწილეობა მიიღონ აუდიტის დაგეგმვაში, მათ შორის, გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვების დაგეგმვასა და მონაწილეობაში. (იხ: პუნქტი გ4)

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო

6. აუდიტორმა მიმდინარე აუდიტის დასაწყისში უნდა ჩაატაროს შემდეგი სამუშაოები:
 - ა) ასს 220-ით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება დამკვეთებთან ურთიერთობისა და კონკრეტული აუდიტორული გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით;¹
 - ბ) შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების/ნორმების, მათ შორის, დამოუკიდებლობის მოთხოვნების, დაცვის შეფასება, ასს 220-ის შესაბამისად;² და
 - გ) გარიგების პირობებში კარგად გარკვევა, როგორც მოითხოვება ასს 210-ით.³ (იხ: პუნქტები გ5-გ7)

დაგეგმვის სამუშაოები

7. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის მასშტაბს, ვადებსა და მიმართულებებს და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტის დეტალური გეგმის შესადგენად.
8. აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, აუდიტორმა უნდა:
 - ა) დაადგინოს გარიგების ისეთი თავისებურებები, რომლებიც განსაზღვრავს მის მასშტაბს;

¹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტები მე-12-13.

² ასს 220, პუნქტები მე-9-11.

³ ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტები მე-9-13.

- ბ) დააზუსტოს მოცემული გარიგების საანგარიშგებო მიზნები, რათა დაგეგმოს აუდიტის ვადები და აუცილებელი ინფორმირების ხასიათი;
 - გ) განიხილოს ისეთი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, განსაზღვრავს გარიგების გუნდის საქმიანობის მიმართულებას;
 - დ) განიხილოს გარიგების დადებამდე ჩატარებული წინასწარი სამუშაოების შედეგები და, როდესაც შესაფერისია, დაადგინოს, მოცემულ აუდიტში გამოდგება თუ არა გარიგების პარტნიორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა გარიგებებიდან მიღებული ცოდნა; და
 - ე) დააზუსტოს მოცემული გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ხასიათი, მათი გამოყენების ვადები და მოცულობა. (იხ: პუნქტები გ8-გ11)
9. აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების აღწერას:
- ა) რისკის შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 315-ის (გადასინჯული) თანახმად;⁴
 - ბ) მტკიცების დონეზე დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 330-ის თანახმად;⁵
 - გ) სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია, რათა გარიგება შეესაბამებოდეს ასს-ებს. (იხ: პუნქტები გ12-გ14)
10. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა აუდიტის მსვლელობისას. (იხ: პუნქტი გ15)
11. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა. (იხ: პუნქტები გ16-გ17)

4. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

5. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

დოკუმენტაცია

12. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს:⁶

- ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია;
- ბ) აუდიტის გეგმა; და
- გ) აუდიტორული გარიგების მსვლელობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილებები და ასეთი ცვლილებების მიზეზები. (იხ: პუნქტები გ18-გ21)

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტორული გარიგების შესახებ

13. პირველი აუდიტის დაწყებამდე, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდეგი სამუშაო:

- ა) ჩაატაროს ასს 220-ით მოთხოვნილი პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთის აყვანას და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმებას;⁷ და
- ბ) შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად დაუკავშირდეს წინამორბედ აუდიტორს, თუ აუდიტორები შეიცვალა. (იხ: პუნქტი გ22)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

დაგეგმვის როლი და დრო (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. დაგეგმვის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის სიდიდისა და სირთულის, გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების ამ სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის გამოცდილების მიხედვით და იმ გარემოებების ცვლილების შესაბამისად, რომლებიც ხდება აუდიტორული გარიგების განმავლობაში.
- გ2. დაგეგმვა არ წარმოადგენს აუდიტის იზოლირებულ ფაზას, არამედ იგი უწყვეტი და იტერაციული პროცესია, რომელიც ხშირად მალევე იწყება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად) და გრძელდება მიმდინარე აუდიტორული გარიგების

⁶ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

⁷ ასს 220, პუნქტები მე-12-13.

დამთავრებამდე. ამასთან, დაგეგმვა ითვალისწინებს გარკვეული სამუშაოებისა და აუდიტორული პროცედურების ვადებს, რომლებიც უნდა დამთავრდეს შემდგომი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამდე. მაგალითად, დაგეგმვა მოიცავს ისეთი საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენამდე და შეფასებამდე, როგორიცაა:

- ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს რისკის შესაფასებელი პროცედურების სახით;
- კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისთვის შესაფერისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ბაზის შესახებ საერთო წარმოდგენის შექმნა და როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი მის მოთხოვნებს;
- არსებობის განსაზღვრა;
- ექსპერტების მონაწილეობა;
- რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურების ჩატარება.

გვ. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს დაგეგმვის ელემენტების განხილვა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ერთად, რათა გაადვილდეს აუდიტორული გარიგების ჩატარება და ხელმძღვანელობა (მაგალითად, ზოგიერთი დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურის სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის სამუშაოებთან კოორდინირებისთვის). მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი განხილვები ხშირად ტარდება, აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე პასუხისმგებლობა მაინც აუდიტორს ეკისრება. როდესაც ხდება აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შემავალი საკითხების განხილვა, საჭიროა სიფრთხილის გამოჩენა, რათა ზიანი არ მიაღწეს აუდიტის ეფექტიანობას. მაგალითად, ხელმძღვანელობასთან დეტალური აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და ვადების განხილვამ შეიძლება ზიანი მიაყენოს აუდიტის ეფექტიანობას იმით, რომ აუდიტორული პროცედურები გახდება ზედმეტად პროგნოზირებადი.

გარიგების გუნდის წამყვანი წევრების მონაწილეობა (იხ: მე-5 პუნქტი)

- გ4. გარიგების პარტნიორისა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრების მონაწილეობა აუდიტის დაგეგმვაში მოითხოვს მათ გამოცდილებას და გამჭრიახობას, რაც გაზრდის დაგეგმვის პროცესის მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას.⁸

გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაო (იხ: მე-6 პუნქტი)

- გ5. მიმდინარე აუდიტორული გარიგების დასაწყისში, მე-6 პუნქტში მითითებული გარიგების დადებამდე წინასწარი სამუშაოების ჩატარება აუდიტორს ეხმარება იმ მოვლენების ან გარემოებების გამოვლენასა და შეფასებაში, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს აუდიტორის უნარზე, სათანადოდ დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი.
- გ6. ზემოაღნიშნული წინასწარი სამუშაოების ჩატარება აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ დავალების შესრულებისას, მაგალითად:
- აუდიტორმა შეინარჩუნოს აუცილებელი დამოუკიდებლობა და გარიგების შესრულების შესაძლებლობა;
 - არ წარმოიქმნას ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებული პრობლემები, რამაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს აუდიტორის სურვილზე, გააგრძელოს გარიგების შესრულება;
 - არ წარმოიქმნას დამკვეთთან გაუგებრობა, გარიგების პირობებთან დაკავშირებით.
- გ7. აუდიტორი დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების საკითხსა და შესაფერისი ეთიკური ნორმების, მათ შორის, დამოუკიდებლობის დაცვის საკითხს უნდა იხილავდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში, ყოველთვის, როგორც კი შეიცვლება პირობები და გარემოებები. დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და შესაფერისი ეთიკური ნორმების (მათ შორის, დამოუკიდებლობის) შეფასებასთან დაკავშირებული საწყისი პროცედურების ჩატარება მიმდინარე აუდიტის დასაწყისში იმას ნიშნავს, რომ ეს პროცედურები დასრულებულია

⁸. ასს 315-ის (გადასინჯული) მე-10 პუნქტი ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს გარიგების გუნდის მიერ ჩასატარებელი განხილვისთვის, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების მიმართ. ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, მე-15 პუნქტი, უზრუნველყოფს მითითებებს იმის შესახებ, ამ განხილვის დროს როგორ უნდა გამაზვიადდეს ყურადღება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობაზე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ.

მიმდინარე აუდიტთან დაკავშირებით სხვა მნიშვნელოვანი სამუშაოების დაწყებამდე. განმეორებითი აუდიტორული გარიგებისთვის, ამგვარი საწყისი პროცედურები ხშირად მალევე ტარდება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად).

დაგეგმვის სამუშაოები

აუდიტის საერთო სტრატეგია (იხ: მე-7-8 პუნქტები)

გ8. აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავების პროცესი, იმ პირობით, რომ დასრულებულია რისკის შეფასების პროცედურები, აუდიტორს ეხმარება ისეთი საკითხების განსაზღვრაში, როგორიცაა:

- რესურსები, რომლებიც გამოსაყენებელია აუდიტის კონკრეტული სფეროებისთვის, როგორიცაა სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების გამოყენება მაღალრისკიან სფეროებში ან ექსპერტების ჩართვა რთული საკითხების გადაწყვეტაში;
- რესურსების ოდენობა, რომლებიც გასანაწილებელია აუდიტის კონკრეტულ სფეროებზე, როგორიცაა გუნდის წევრების რაოდენობა, რომლებიც დანიშნულნი არიან მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვების საწარმოებლად არსებითი საქმიანობის ადგილებში/ქვედანაყოფებში, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში - სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის მოცულობა, ან საათებში გამოხატული აუდიტის ბიუჯეტის გადანაწილება მაღალრისკიან სფეროებზე;
- როდის უნდა იქნეს გამოყენებული ეს რესურსები. მაგალითად, აუდიტის შუალედურ სტადიაზე თუ არსებითი საკითხების დასრულების ვადის მოახლოებისას; და
- როგორ ხდება ამ რესურსების მართვა, ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა, მაგალითად, როდის არის მოსალოდნელი გუნდისთვის საწყისი და შემდგომი ინსტრუქტაჟის ჩატარება, როგორ არის ნავარაუდევი გარიგების პარტნიორისა და მენეჯერის მიმოხილვების ჩატარება (მაგალითად, სამუშაო ადგილზე თუ არა) და უნდა ჩატარდეს თუ არა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა.

გ9. დანართში განხილულია აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხების მაგალითები.

გ10. როგორც კი შემუშავდება აუდიტის საერთო სტრატეგია, შესაძლებელია აუდიტის დეტალურ გეგმაზე მუშაობის დაწყება, სადაც აისახება აუდიტის საერთო სტრატეგიაში განსაზღვრული სხვადასხვა საკითხის

გადაჭრის გზები, რომლის დროსაც მხედველობაში მიიღება აუდიტორის რესურსების ეფექტიანად გამოყენების აუცილებლობა აუდიტის მიზნების მისაღწევად. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის დეტალური გეგმის შემუშავება ერთმანეთისგან იზოლირებული ან თანამიმდევრული პროცესები იყოს. პირიქით, ეს ორი პროცესი მჭიდროდ არის ერთმანეთთან დაკავშირებული, ვინაიდან ერთი მათგანის ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს შესაბამისი ცვლილება მეორეში.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ11. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს მთელი აუდიტი შეიძლება ჩაატაროს მცირერიცხოვანმა გარიგების გუნდმა. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, ხშირ შემთხვევაში, მუშაობს გარიგების პარტნიორი (რომელიც შეიძლება ინდივიდუალური პრაქტიკოსი იყოს) გარიგების გუნდის ერთ წევრთან ერთად (ან საერთოდ გარიგების გუნდის წევრების გარეშე). მცირერიცხოვან გუნდში წევრებს შორის კოორდინაციისა და კომუნიკაციის მიღწევა იოლია. მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავება რთული არ არის და არც დიდ დროს მოითხოვს; აუდიტის საერთო სტრატეგია განსხვავებულია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის, აუდიტის სირთულისა და გარიგების გუნდის სიდიდის მიხედვით. მაგალითად, წინა აუდიტის დამთავრებისას სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვაზე დაყრდნობით მომზადებული მოკლე დასკვნა, საიდანაც ნათლად ჩანს ახლახან დამთავრებული აუდიტის დროს წამოჭრილი პრობლემები, რომლებიც განახლებულია მიმდინარე პერიოდში მესაკუთრე-მმართველთან ჩატარებული განხილვების საფუძველზე, შეიძლება გამოდგეს მიმდინარე აუდიტის დოკუმენტირებული სტრატეგიის საფუძველად, თუკი მასში ასახულია მე-8 პუნქტში განხილული საკითხები.

აუდიტის გეგმა (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ12. აუდიტის გეგმა უფრო დეტალურია აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან შედარებით, იმ მხრივ, რომ იგი მოიცავს გარიგების გუნდის მიერ ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვა ხდება მთელი აუდიტის განმავლობაში, აუდიტის გეგმის შემუშავებასთან ერთად. მაგალითად, აუდიტორის მიერ რისკის შესაფასებელი პროცედურების დაგეგმვა ხდება აუდიტის პროცესის დასაწყისში. თუმცა, კონკრეტული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვა დამოკიდებულია რისკების შესაფასებლად ჩატარებული პროცე-

დურების შედეგებზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება დაიწყოს ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შესრულება ყველა დანარჩენი დამატებითი აუდიტორული პროცედურის დაგეგმვამდე.

გ13. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და ასევე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ჩატარების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა მეტად მნიშვნელოვანია, რასაც განაპირობებს ერთის მხრივ, ამ ინფორმაციის მრავალფეროვნება და, მეორე მხრივ, მისი დეტალიზაციის დონე. გარდა ამისა, ამ ინფორმაციიდან ზოგიერთი შეიძლება მოპოვებული არ იყოს მთავარი წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან, რაც შეიძლება ასევე გავლენას ახდენდეს შეფასებულ რისკებსა და მათზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ჩატარების ვადებსა და მოცულობაზე.

გ14. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის განხილვა აუდიტის ადრეულ ეტაპზე, აუდიტორს ეხმარება სათანადო ყურადღების დათმობასა და სათანადო დროის გამოყოფაში (დაგეგმვაში) ამ ინფორმაციის აუდიტის ჩასატარებლად, კერძოდ, ისეთივე მეთოდებით, რომლებსაც იყენებენ ცალკეული კატეგორიის ოპერაციებთან, მოვლენებსა და ანგარიშთა ნაშთებთან მიმართებით. ამ ინფორმაციის ადრე განხილვა აუდიტორს ასევე ეხმარება აუდიტზე ისეთი ფაქტორების გავლენის დადგენაში, როგორიცაა:

- მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც განაპირობა სამეურნეო სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობასა და საქმიანობაში მომხდარმა ცვლილებებმა (მაგალითად, სეგმენტების იდენტიფიკაციის მოთხოვნების შეცვლა და მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.);
- მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, რაც განაპირობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესულმა ცვლილებებმა;
- აუდიტორის ექსპერტის მონაწილეობის საჭიროება კონკრეტულ გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელ აუდიტორულ პროცედურებში აუდიტორის დასახმარებლად

(მაგალითად, განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება პენსიასა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სხვა გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესახებ); და

- გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ისეთი საკითხები, რომელთა განხილვა აუდიტორს შეიძლება სურდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან.⁹

აუდიტის მსვლელობისას საგეგმო გადაწყვეტილებებში შეტანილი ცვლილებები (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ15. მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის ან ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, შეფასებული რისკების განსხვავებულად გათვალისწინებით. ასეთი რამ შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება აუდიტორის მიერ აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვის დროს მოპოვებული ინფორმაციისაგან. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს კონტროლის ტესტების ჩატარების შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა (იხ: მე-11 პუნქტი)

გ16. გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, რაც დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, მათ შორისაა:

- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და სირთულე;
- აუდიტის კონკრეტული სფერო;
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები (მაგალითად, აუდიტის კონკრეტულ სფეროში არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის ზრდა, ჩვეულებრივ, საჭიროებს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის

⁹ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“; პუნქტი გ13.

გაფართოებას და დროულობის უზრუნველყოფას სათანადოდ, ასევე მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს უფრო დეტალურად განხილვას);

- გარიგების გუნდის ინდივიდუალური წევრების შესაძლებლობები და კომპეტენცია.
- ასს 220-ში მოცემულია დამატებითი მითითებები აუდიტის სამუშაოთა ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის შესახებ.¹⁰

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ17. თუ მთელ აუდიტს გარიგების პარტნიორი ატარებს, გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის საკითხი არ დაისმება. ასეთ შემთხვევებში, გარიგების პარტნიორისთვის, რომელსაც პირადად აქვს ჩატარებული ყველა სამუშაო, ცნობილი იქნება ყველა არსებითი საკითხი. თუმცა, როდესაც მთელ აუდიტს ერთი პიროვნება ატარებს, შეიძლება პრობლემას წარმოადგენდეს ობიექტური შეხედულების ჩამოყალიბება აუდიტის მსვლელობისას ჩატარებული მსჯელობებისა და მიღებული გადაწყვეტილებების მიზანშეწონილობის შესახებ. როდესაც საქმე ეხება განსაკუთრებით რთულ ან უჩვეულო საკითხებს, ხოლო აუდიტს ინდივიდუალური პრაქტიკოსი/აუდიტორი ატარებს, შეიძლება სასურველი იყოს კონსულტაციების გავლა სხვა შესაფერისი გამოცდილების მქონე აუდიტორებთან ან აუდიტორის პროფესიულ ორგანიზაციასთან.

დოკუმენტაცია (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ18. აუდიტის საერთო სტრატეგიის დოკუმენტაცია იმ ძირითადი გადაწყვეტილებების ჩანაწერია, რომელიც აუცილებლად არის მიჩნეული აუდიტის სათანადო დონეზე დასაგეგმად და მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ გარიგების გუნდის ინფორმირების მიზნით. მაგალითად, აუდიტორმა აუდიტის საერთო სტრატეგია შეიძლება შეაჯამოს იმ ძირითადი გადაწყვეტილებების დასკვნის სახით, რომლებიც ეხება აუდიტის საერთო მასშტაბს, ვადებსა და ჩატარებას.

გ19. აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციაში აისახება რისკების შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასევე დამატებითი აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. დოკუმენტაცია ასევე გა-

¹⁰ ასს 220, პუნქტები მე-15-17.

მოდგება აუდიტორული პროცედურების სათანადოდ დაგეგმვის დამამტკიცებელ საბუთად, რომლის განხილვა და დამტკიცება შესაძლებელია მათი ჩატარების დაწყებამდე. აუდიტორს უფლება აქვს, გამოიყენოს აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან აუდიტის ჩატარების საკონტროლო კითხვარები, რომლებიც საჭიროების მიხედვით იქნება მორგებული კონკრეტული გარიგების გარემოებების ასახვის მიზნით.

- გ20. აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილების ამსახველი დოკუმენტი და აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და მოცულობაში შეტანილი შესაბამისი ცვლილებები გვიჩვენებს, რამ განაპირობა ეს მნიშვნელოვანი ცვლილებები და რატომ იქნა საბოლოოდ მიღებული აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა მოცემული აუდიტისთვის. დოკუმენტაცია ასევე ასახავს აუდიტის განმავლობაში მომხდარ მნიშვნელოვანი ცვლილებების საპასუხოდ აუდიტორის მიერ დაგეგმილ სათანადო ღონისძიებებს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ21. როგორც გ11 პუნქტში იყო განხილული, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტისთვის სტრატეგიის დოკუმენტად შეიძლება გამოდგეს შესაფერისი მოკლე მემორანდუმი. აუდიტის გეგმის შესადგენად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს რამდენიმე სათანადო მაკონტროლებელი ღონისძიების დაშვების საფუძველზე შედგენილი აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან საკონტროლო კითხვარები (იხილეთ პუნქტი გ19), რაც, სავარაუდოდ, მოხდება მცირე სამეურნეო სუბიექტში, იმ პირობით, რომ ისინი ადაპტირებული იქნება მოცემული გარიგების კონკრეტული გარემოებების, მათ შორის, რისკების აუდიტორისეული შეფასებების გათვალისწინებით.

დამატებითი მოსაზრებები პირველი აუდიტორული გარიგების შესახებ
(იხ: მე-13 პუნქტი)

- გ22. აუდიტის დაგეგმვის მიზანი და ამოცანა ერთნაირია პირველ აუდიტშიც და განმეორებით აუდიტშიც. თუმცა, პირველი აუდიტისთვის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმვის სამუშაოების გაფართოება, ვინაიდან აუდიტორს, როგორც წესი, არა ექნება ამ სამეურნეო სუბიექტთან მანამდე მუშაობის გამოცდილება, რაც გაითვალისწინება განმეორებითი აუდიტორული გარიგებების დაგეგმვის დროს. ქვემოთ განხილულია დამატებითი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორმა პირველი

აუდიტორული გარიგებისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შემუშავების დროს:

- თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუცილებელია შეთანხმების მიღწევა წინამორბედ აუდიტორთან, მაგალითად წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების განხილვის შესაძლებლობის თაობაზე;
- ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხი (მათ შორის, ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების, ან აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების გამოყენება), რომელიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან აუდიტორების თავდაპირველი შერჩევის დროს, ამ საკითხების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და რა გავლენას ახდენს ეს საკითხები აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე;
- აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია საწყისი ნაშთების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;¹¹
- სხვა პროცედურები, რომლებსაც მოითხოვს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემა პირველი აუდიტორული გარიგებებისთვის (მაგალითად, ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემამ შეიძლება მოითხოვოს სხვა პარტნიორის ან სხვა ზემდგომი პირის მონაწილეობა აუდიტის საერთო სტრატეგიის განხილვაში მნიშვნელოვანი აუდიტორული პროცედურების დაწყებამდე, ან აუდიტორული დასკვნის განხილვაში მათი საბოლოო ვერსიის ჩამოყალიბებამდე).

¹¹ ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები“.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის დროს გასათვალისწინებელი საკითხები

დანართში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორმა აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას. ამ საკითხებიდან ბევრი გავლენას იქონიებს აუდიტორის დეტალურ გეგმაზეც. მაგალითები ბევრ ისეთ საკითხს მოიცავს, რომელიც მრავალ გარიგებას შეეფერება. ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ზოგიერთის შესრულება შეიძლება სხვა ასს-ებით მოითხოვებოდეს. ამასთან, ყველა საკითხი ვერ იქნება ყველა აუდიტორული გარიგებისთვის შესაფერისი და ვერც საკითხთა ჩამონათვალი იქნება სრულყოფილი.

გარიგების თავისებურებები

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ინფორმაცია, რომლის აუდიტიც უნდა ჩატარდეს, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე სხვა საფუძვლებთან შეჯერების აუცილებლობა.
- დარგისთვის დამახასიათებელი საანგარიშგებო მოთხოვნები, როგორცაა დარგის მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი ანგარიშგების წარდგენა.
- აუდიტის გავრცელების მოსალოდნელი არეალი, მათ შორის, აუდიტს დაქვემდებარებული კომპონენტების რაოდენობა და ადგილსამყოფელი.
- სათავო სამეურნეო სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის არსებული მაკონტროლებელი ურთიერთობების ხასიათი, რომელიც განსაზღვრავს, როგორ უნდა მოხდეს ჯგუფის კონსოლიდაცია.
- რა მოცულობით უნდა ჩატარდეს კომპონენტების აუდიტი სხვა აუდიტორების მიერ.
- იმ სამეურნეო სეგმენტების ხასიათი, რომელთა აუდიტიც უნდა ჩატარდეს, მათ შორის, სპეციალური ცოდნის საჭიროება.
- გამოსაყენებელი საანგარიშგებო ვალუტა, მათ შორის, იმ ფინანსური ინფორმაციის სხვა ვალუტაში გადაყვანის საჭიროება, რომლის აუდიტიც ტარდება.
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა, კანონმდებლობის მოთხოვნების თანახმად.

- აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს შიდა აუდიტის სამსახური და თუ აქვს, შესაძლებელია თუ არა მათ სამუშაოზე დაყრდნობა, ან რომელ სფეროებში და რა დონეზე არის შესაძლებელი, ან შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება გარე აუდიტში უშუალო დახმარების გაწევის მიზნით. შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმისაწვდომობა და ასეთ სამუშაოზე აუდიტორის შესაძლო დაყრდნობის დონე.
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება და როგორ შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორმა მტკიცებულებები მათ მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურების საპროექტო კონსტრუქციის/სტუქტურის ან ფუნქციონირების შესახებ.
- რა სახით შეიძლება წინა წლების აუდიტორული შემოწმებისას მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, მაგალითად აუდიტორული მტკიცებულებების, რომლებიც დაკავშირებულია რისკის შესაფასებელ პროცედურებთან და კონტროლის ტესტებთან.
- საინფორმაციო ტექნოლოგიის გავლენა აუდიტორულ პროცედურებზე, მათ შორის, მონაცემებზე ხელმისაწვდომობა და კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის მოსალოდნელი გამოყენება.
- შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოების მოცულობისა და ვადების კოორდინირება და ამგვარი მიმოხილვის პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის გავლენა აუდიტზე.
- დამკვეთის პერსონალისა და მონაცემების ხელმისაწვდომობა.

აუდიტორის საანგარიშგებო მიზნები, აუდიტის ჩატარების ვადები და ინფორმირების ხასიათი

- სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების წარდგენის განრიგი, მაგალითად აუდიტის შუალედურ ან საბოლოო სტადიაზე.
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შეხვედრების ორგანიზება აუდიტის სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრავს.
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად აუდიტორების მიერ წარსადგენი ანგარიშგების სავარაუდო ტიპებისა და წარდგენის ვადების, ასევე წერილობით თუ სიტყვიერად მისაწოდებელი სხვა ინფორმაციის განხილვა, მათ შორის, აუდიტორის დასკვნის, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი წერილებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების.

- ხელმძღვანელობასთან ერთად ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებიც ეხება გარიგების მსვლელობისას აუდიტის სამუშაოთა მდგომარეობის/ მიმდინარეობის შესახებ ინფორმირებას.
- კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება წარსადგენი ანგარიშების სავარაუდო ტიპებისა და წარდგენის ვადების, ასევე კომპონენტების აუდიტთან დაკავშირებით სხვა მისაწოდებელი ინფორმაციის შესახებ.
- გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის სავარაუდო ხასიათი და ვადები, მათ შორის, გუნდის შეხვედრების ხასიათი და ვადები და შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ვადები.
- აუცილებელია თუ არა მესამე მხარეების რაიმე სახით ინფორმირება აუდიტთან დაკავშირებით, მათ შორის, კანონმდებლობით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საანგარიშგებო პასუხისმგებლობა.

მნიშვნელოვანი ფაქტორები, გარიგების დადებამდე ჩასატარებელი სამუშაოები და სხვა გარიგებების ჩატარების შედეგად მიღებული გამოცდილება

- არსებითობის დადგენა ასს 320-ის¹ შესაბამისად და სადაც შესაფერისია:
 - არსებითობის დადგენა კომპონენტებისთვის და კომპონენტების აუდიტორების ინფორმირება მის შესახებ, ასს 600-ის² შესაბამისად;
 - მნიშვნელოვანი კომპონენტებისა და ფინანსური ოპერაციების არსებითი კატეგორიების, ანგარიშის ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის წინასწარ განსაზღვრა;
- იმ სფეროების წინასწარ განსაზღვრა, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკი;
- მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის გავლენა აუდიტის სამუშაოთა ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე;
- მეთოდი, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორი გარიგების გუნდის წევრების ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ აუდიტორული მტკიცე-

¹. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

². ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“, პუნქტები 21-23-ე და 40(გ).

ბულებების შეკრებისა და შეფასებისას აუცილებელია კრიტიკული აზროვნების შენარჩუნება და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება;

- წინა პერიოდების აუდიტის შედეგები, რაც მოიცავდა შიდა კონტროლის ფაქტორივი ეფექტიანობის შეფასებას, მათ შორის, გამოვლენილი ნაკლოვანებების ხასიათი და მათ მოსაგვარებლად გატარებული ზომები;
- სამეურნეო სუბიექტისთვის სხვა მომსახურების შესრულებაზე პასუხისმგებელ ფირმის პერსონალთან ერთად ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტზე;
- მტკიცებულება ხელმძღვანელობის ვალდებულებაზე ძლიერი შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებასთან, დანერგვასა და ამოქმედებასთან დაკავშირებით, მათ შორის მტკიცებულება შიდა კონტროლის სათანადო დოკუმენტირებაზე;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესული ცვლილებები, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში შესული ცვლილებები, რაც შეიძლება ითვალისწინებდეს მნიშვნელოვან ახალ ან შეცვლილ მოთხოვნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამ-
ქლავებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით;
- ოპერაციების მოცულობა, რის მიხედვითაც შეიძლება განისაზღვროს, უფრო ეფექტური იქნება თუ არ აუდიტორისათვის შიდა კონტროლზე დაყრდნობა;
- სამეურნეო სუბიექტში მოქმედი შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმატებებისთვის;
- პროცეს(ებ)ი, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ახსნა-განმარტებების დასადგენად და მოსამზადებლად, მათ შორის ისეთი ინფორმაციის, რომლებიც ამოღებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მთავარი წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან;
- მნიშვნელოვანი მიღწევები ბიზნესში, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის, საინფორმაციო ტექნოლოგიებსა და ბიზნესპროცესებში მომხდარი ცვლილებები, ცვლილებები წამყვან ხელმძღვანელ პერსონალში და სხვა სამეურნეო სუბიექტების შემენა, შერწყმა და ინვესტიციების შეკვეცა;
- მნიშვნელოვანი დარგობრივი მოვლენები, როგორიცაა ცვლილებები დარგის მარეგულირებელ ნორმებში და ახალი საანგარიშგებო მოთხოვნები;

- სხვა მნიშვნელოვანი შესაფერისი მოვლენები, როგორიცაა საკანონმდებლო გარემოში მომხდარი ცვლილებები, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.

რესურსების ხასიათი, ვადები და მოცულობა

- გარიგების გუნდის შერჩევა (მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის) და აუდიტის სამუშაოს განაწილება გუნდის წევრებზე, მათ შორის, სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების განაწილება ისეთ სფეროებში, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკები.
- გარიგების ბიუჯეტის შედგენა, მათ შორის, შესაფერისი ოდენობის დროის გათვალისწინება ისეთი სფეროებისთვის, სადაც შეიძლება მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკები.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 315

(გადასინჯული)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2013 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული
საქმიანობა 5-10

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა
კონტროლის სავალდებულო შესწავლა 11-24

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება 25-31

დოკუმენტაცია 32

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული
საქმიანობა გ1-გ24

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა
კონტროლის სავალდებულო შესწავლა გ25-გ121

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ122-გ152

დოკუმენტაცია გ153-გ156

1-ლი დანართი: შიდა კონტროლის კომპონენტები

მე-2 დანართი: პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება
მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული) -
„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო
სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“ - განხილულ უნდა იქნეს
ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და
აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“
- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2013 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით, რითიც უზრუნველყოფს საფუძველს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების მიმართ საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

განმარტებები

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
 - ა) *მტკიცებები* – სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად;
 - ბ) *ბიზნესის რისკი* – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განხორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი;
 - გ) *შიდა კონტროლი* – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე

პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას. ტერმინი „კონტროლი“ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.

- დ) *რისკის შესაფასებელი პროცედურები* – აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცებების დონეზე.
- ე) *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული საქმიანობა

- 5. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი პროცედურები, რათა შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცებების დონეზე. თუმცა, რისკის შესაფასებელი პროცედურები, თავისთავად, ვერ უზრუნველყოფს იმ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებზეც უნდა დაეყრდნოს აუდიტორული მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ1-გ5)
- 6. რისკის შესაფასებელი პროცედურები უნდა მოიცავდეს:
 - ა) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის სამსახურის შესაფერისი თანამშრომლებისა (თუ ასეთი სამსახური არსებობს) და სხვა პირთა გამოკითხვას სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, შეიძლება გააჩნდეთ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც, სავარაუდოდ, აუდიტორს დაეხმარება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში; (იხ: პუნქტი გ6-გ13)

ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ: პუნქტები გ14-გ17)

გ) დაკვირვებასა და დათვალიერებას. (იხ: პუნქტი გ18)

7. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არის თუ არა აუდიტორის მიერ დამკვეთის აყვანის ან დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.
8. თუ გარიგების პარტნიორმა შეასრულა სხვა გარიგებები სამეურნეო სუბიექტისთვის, გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს, არის თუ არა მოპოვებული ინფორმაცია შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.
9. თუ აუდიტორი აპირებს სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებისა და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას, მან უნდა განსაზღვროს, მოხდა თუ არა წინა აუდიტის შემდეგ ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს ამ ინფორმაციის შესაბამისობაზე მიმდინარე აუდიტთან. (იხ: პუნქტები გ19-გ20)
10. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ, არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შესახებ, მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს გარიგების გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში. (იხ: პუნქტები გ21-გ24)

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა

სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო

11. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:

- ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები; (იხ: პუნქტები გ25-გ30)

ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:

- (i) მისი სამეურნეო ოპერაციები;
- (ii) საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურები;
- (iii) რა ტიპის ინვესტიციებს ახორციელებს ან გეგმავს, რომ განახორციელებს სამეურნეო სუბიექტი, მათ შორის, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებში ჩადებული ინვესტიციები; და
- (iv) როგორ არის ჩამოყალიბებული სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა და რა მეთოდებით ხდება მისი დაფინანსება,

რათა აუდიტორმა შეძლოს ფინანსურ ანგარიშგების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების კატეგორიებში გარკვევა. (იხ: პუნქტები გ31-გ35)

გ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის, მასში შეტანილი ცვლილებების მიზეზები. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არის თუ არა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისი კომერციული საქმიანობის შესაფერისი და შესაბამის დარგში გამოყენებული ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისი. (იხ: პუნქტები გ36)

დ) სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია, ასევე მასთან დაკავშირებული ბიზნესის ისეთი რისკები, რომლებიც შეიძლება გადაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკებში. (იხ: პუნქტები გ37-გ43)

ე) როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. (იხ: პუნქტები გ44-გ49)

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი

12. აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლზე. მართალია, აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურების უმეტესობა სავარაუდოდ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან არის დაკავშირებული, მაგრამ ამ კონტროლის პროცედურებიდან ყველა არ არის აუდიტის შესაბამისი. იმის დადგენა, ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა, ინდივიდუალურად თუ სხვა პროცედურებთან ერთად, არის თუ არა აუდიტის შესაბამისი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. (იხ: პუნქტები გ50-გ73)

აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა

13. აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვასთან ერთად, გარკვეული პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რათა შეაფასოს კონტროლის პროცედურების პროექტი (სტრუქტურა) და განსაზღვროს, დანერგილია თუ არა ისინი. (იხ: პუნქტები გ74-გ76)

შიდა კონტროლის კომპონენტები

კონტროლის გარემო

14. აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას კონტროლის გარემოზე. ამ მიზნით, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
- ა) ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურასა; და
 - ბ) კონტროლის გარემოს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის და ამ სხვა კომპონენტებს ხომ არ მიაყენეს ზიანი კონტროლის გარემოში არსებულმა ნაკლოვანებებმა. (იხ: პუნქტები გ77-გ87)

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი

15. აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტში პროცედურული პროცესი, რომელიც:
- ა) გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამის ბიზნესის რისკებს;
 - ბ) შეაფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას;
 - გ) შეაფასებს მათი ხდომილობის ალბათობას; და
 - დ) გადაწყვეტილებას მიიღებს ამ რისკების მართვისთვის საჭირო ზომების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ88)
16. თუ სამეურნეო სუბიექტს დანერგილი აქვს ასეთი პროცედურული პროცესი (რომელსაც შემდგომში ვუწოდებთ „სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელ პროცესს“), აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას მასზე და მისგან გამომდინარე შედეგებზე. თუ

აუდიტორი გამოავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ვერ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არსებობდა თუ არა ისეთი რაიმე განმსაზღვრელი რისკის ფაქტორი, რომელიც, აუდიტორის ვარაუდით, უნდა გამოევიდნა სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელ პროცესს. თუ ასეთი რისკი არსებობს, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს, რატომ ვერ გამოავლინა იგი ამ პროცესმა და შეაფასოს, შეეფერება თუ არა ეს პროცესი კონკრეტულ გარემოებებს, ან დაადგინოს, არსებობს თუ არა რაიმე მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება შიდა კონტროლში სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელ პროცესთან მიმართებაში.

17. თუ სამეურნეო სუბიექტს არ დაუნერგავს ასეთი პროცესი, ან სარგებლობს შემთხვევით შერჩეული პროცესით, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს, გამოვლენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამისი ბიზნესის რისკები და როგორ მოგვარდა ისინი. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რისკის შესაფასებელი დადგენილი წერილობითი პროცესის უქონლობა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა, ან დაადგინოს, წარმოადგენს თუ არა იგი შიდა კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას. (იხ: პუნქტები გ89)

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

18. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საინფორმაციო სისტემა, შესაბამისი ბიზნესპროცესების ჩათვლით, მათ შორის, შემდეგ სფეროები: (იხ: პუნქტები გ90-გ92 და გ95-გ96)

- ა) სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებიდან ისეთი კატეგორიის სამეურნეო ოპერაციებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიური და მანუალური სისტემების პროცედურებზე, რომელთა მეშვეობითაც ხდება ამ სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების მიხედვით შესწორება, მთავარ საბუღალტრო წიგნში გადატანა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა;
- გ) დაკავშირებულ საადრიცხვო ჩანაწერებზე, დამხმარე ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ ანგარიშებზე, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციების

ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის წარდგენის მიზნით; ამაში შედის არასწორი ინფორმაციის შესწორება და როგორ არის ეს ინფორმაცია გადატანილი მთავარ ბუღალტრულ წიგნში. ეს დოკუმენტები შეიძლება იყოს ხელით მომზადებული, ან ელექტრონული ფორმის;

- დ) როგორ რეაგირებს საინფორმაციო სისტემა ოპერაციების კატეგორიების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- ე) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე, რომელიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია; და
- ვ) საბუღალტრო ჟურნალის გატარებების, მათ შორის, არასტანდარტულ გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების, ან კორექტირებების ჩასაწერად. (იხ: პუნქტები გ93-გ94)

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საინფორმაციო სისტემის შესწავლამ უნდა მოიცვას ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების შესაბამისი ასპექტების განხილვაც, რომელიც შეიძლება მოპოვებული იყოს სამეურნეო სუბიექტის მთავარი წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან, ან სხვა წყაროებიდან.

19. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმაზე, თუ როგორ აწვდის სამეურნეო სუბიექტი ინფორმაციას თანამშრომლებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, მათ შორის, როგორ ხდება ინფორმაციის გაცვლა: (იხ: პუნქტები გ97-გ98)

- ა) ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის; და
- ბ) გარეშე მხარეებთან, მაგალითად, მარეგულირებელ ორგანოებთან.

აუდიტის შესაბამისი მაკონტროლებელი საქმიანობა

20. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტის შესაბამისი ისეთი მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ, რომლის შესწავლასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად მტკიცების დონეზე და ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის, რომლებიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. აუდიტი არ მოითხოვს ყველა ისეთი სახის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციების თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთთან და განმარტებით შენიშვნასთან, ან ამ მაკონტროლებელი საქმიანობის შესაბამის თითოეულ მტკიცებასთან. (იხ: პუნქტები გ99-გ106)
21. სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლისას, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, როგორი რეაგირება მოახდინა სამეურნეო სუბიექტმა საინფორმაციო ტექნოლოგიით გამოწვეულ რისკებზე. (იხ: პუნქტები გ107-გ109)

კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი

22. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმ ძირითად საქმიანობაზე, რომელსაც იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მონიტორინგის დროს, მათ შორის, ისეთ საქმიანობაზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის შესაბამისი მაკონტროლებელ საქმიანობასთან, ასევე იმაზე, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი კონტროლის პროცედურებში არსებული ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების ინიცირებას. (იხ: პუნქტები გ110-გ112)
23. თუ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახური,¹ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობების სპეციფიკის, მისი ორგანიზაციული სტატუსისა და ამ სამსახურის მიერ შესრულებული და დგეგმილი სამუშაოების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ113-გ120)
24. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგის საქმიანობაში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროების შესახებ, ასევე რის საფუძველზე მიიჩნევს ხელმძღვანელობა

¹. ტერმინი „შიდა აუდიტის სამსახური“ განმარტებულია ასს 610-ში (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, 14(ა) პუნქტში.

ამ ინფორმაციას საკმაოდ საიმედოდ მოცემული კონკრეტული მიზნისთვის. (იხ: პუნქტები გ121)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

25. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და (იხ: პუნქტები გ122-გ125)
- ბ) მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით, (იხ: პუნქტები გ126-გ131)

რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.

26. ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა:

- ა) გამოავლინოს რისკები სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, რისკებთან დაკავშირებული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესში და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და მათთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაციის (მათ შორის ამგვარი ინფორმაციის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტების) განხილვის გზით; (იხ: პუნქტები გ132-გ136)
- ბ) შეაფასოს გამოვლენილი რისკები და გაარკვიოს, უფრო ყოვლისმომცველი ხომ არ არის ეს რისკები მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში და, სავარაუდოდ, ახდენს თუ არა გავლენას ბევრ მტკიცებაზე;
- გ) დააკავშიროს გამოვლენილი რისკები სავარაუდო შეცდომასთან მტკიცების დონეზე, აუდიტორის მიერ ტესტირების ჩასატარებლად გამიზნული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებით; და (იხ: პუნქტები გ137-გ139)
- დ) განიხილოს უზუსტობის ალბათობა, მათ შორის, მრავალჯერადი უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობა და სავარაუდოდ უზუსტობას შეუძლია თუ არა არსებითი უზუსტობის გამოწვევა. (იხ: პუნქტები გ140)

რისკები, რომლებიც სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს

27. როგორც 25-ე პუნქტშია აღწერილი, რისკის შეფასების პროცესის ნაწილის სახით, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოვლენილი რისკებიდან, მისი აზრით, არის თუ არა რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი. მსჯელობისას აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ამ რისკთან დაკავშირებული დადგენილი კონტროლის პროცედურების ზეგავლენა.
28. მნიშვნელოვანი რისკების დასადგენად მსჯელობისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, სულ მცირე, ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები მაინც:
- ა) არის თუ არა მოცემული რისკი თაღლითობის რისკი;
 - ბ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ბოლოდროინდელ მნიშვნელოვან მოვლენებთან ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ან სხვა სფეროებში და, მაშასადამე, მოითხოვს თუ არა განსაკუთრებულ ყურადღებას;
 - გ) ოპერაციების სირთულე;
 - დ) უკავშირდება თუ არა მოცემული რისკი დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს;
 - ე) მოცემულ რისკთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შეფასების სუბიექტურობის ხარისხი, განსაკუთრებით ისეთ შეფასებებში, რომლებიც მოიცავს სხვადასხვა სახის განუსაზღვრელობას; და
 - ვ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს, ან, რომლებიც სხვა მხრივ ჩანს არაორდინარული. (იხ: პუნქტები გ141-გ145)
29. თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა შეისწავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, მაკონტროლებელი საქმიანობა. (იხ: პუნქტები გ146-გ148)

რისკები, რომელთათვისაც მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს

30. ზოგიერთ რისკთან მიმართებაში, აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი

პროცედურების მეშვეობით. ასეთი რისკები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ტიპური, ტრადიციული და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშთა ნაშთების არასწორ ან არასრულყოფილ აღრიცხვასთან, რომელთა მახასიათებლები ხშირად მაღალი დონის ავტომატიზებული დამუშავების საშუალებას იძლევა, ხელის სამუშაოების მცირედი ჩარევით, ან საერთოდ ხელით ჩარევის გარეშე. ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის მიერ ამგვარი რისკებისთვის დადგენილი კონტროლის პროცედურები აუდიტის შესაბამისია და აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ისინი. (იხ: პუნქტები გ149-გ151)

რისკის შეფასების შესწორება

31. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს, აუდიტის მიმდინარეობის დროს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებასთან ერთად. როდესაც აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად, ან თუ მოპოვებულია ახალი ინფორმაცია და ამათგან ერთ-ერთი მაინც არ შეესაბამება იმ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებზეც აუდიტორმა დავდაპირველად დააფუძნა თავისი შეფასება, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს რისკის შეფასება და შესაბამისად შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები. (იხ: პუნქტები გ152)

დოკუმენტაცია

32. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს:²
- ა) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა, როდესაც ამას მოითხოვს მე-10 პუნქტი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;
 - ბ) შეძენილი ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომელიც ეხება მე-11 პუნქტში მითითებულ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეულ ასპექტს, ასევე 14-24-ე პუნქტებში მითითებულ შიდა კონტროლის თითოეულ კომპონენტს; საინფორმაციო წყაროები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები;

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, როგორც მოითხოვება 25-ე პუნქტით; და
- დ) გამოვლენილი რისკები და დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნა 27-30-ე პუნქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. (იხ: პუნქტები გ153-გ156)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული საქმიანობა
(იხ: მე-5 პუნქტი)

გ1. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა (რასაც შემდგომში ვუწოდებთ „სამეურნეო სუბიექტის შესწავლას“), წარმოადგენს ინფორმაციის შეკრების, განახლებისა და ანალიზის უწყვეტ, დინამიკურ პროცესს, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში. ამით აუდიტორი განსაზღვრავს უფლებამოსილების რეკომენდებულ ჩარჩოებს, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი გეგმავს აუდიტს და იყენებს პროფესიულ განსჯას მთელი აუდიტის განმავლობაში, მაგალითად, როდესაც:

- აფასებს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს;
- ადგენს არსებობას ასს 320-ის შესაბამისად;³
- განიხილავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობას;
- ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებთან და გამაჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ სფეროებს, სადაც შეიძლება საჭირო გახდეს სპეციალური აუდიტორული განხილვა, როგორიცაა, მაგალითად დაკავშირებულ მხარეთა

³. ასს 320 - „არსებობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

ოპერაციები, ან ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული შეფასება სამეურნეო სუბიექტის უნარის, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, ან როდესაც განიხილავს ოპერაციების კომერციულ მიზნებს;

- ანგარიშობს მოსალოდნელ შედეგებს ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს;
- რეაგირებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე, მათ შორის, განსაზღვრავს და ატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და
- აფასებს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას, მაგალითად, დაშვებებისა და ხელმძღვანელობის ზეპირი და წერილობითი ოფიციალური ინფორმაციის შესაფერისობას.

გ2. რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს, აუდიტორული მტკიცებულების სახით არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებების განსამტკიცებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისა და დაკავშირებული მტკიცებების შესახებ, ასევე კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუნდაც ეს აუდიტორული პროცედურები სპეციალურად არ ყოფილიყო დაგეგმილი, როგორც ძირითადი პროცედურები, ან კონტროლის ტესტები. აუდიტორმა შეიძლება ასევე გადაწყვიტოს ძირითადი პროცედურების ან კონტროლის ტესტების ჩატარება რისკის შესაფასებელ პროცედურებთან ერთად, ვინაიდან ამის გაკეთება უფრო ეფექტიანია.

გ3. აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს, რა დონეზე არის საჭირო სამეურნეო სუბიექტის შესწავლა. აუდიტორის განხილვის ძირითად საგანს წარმოადგენს, საკმარისია თუ არა შეკრებილი ინფორმაცია იმისათვის, რომ შესრულდეს მოცემულ ასლის მიზანი. აუდიტორისთვის მოთხოვნილი სამეურნეო სუბიექტის საერთო შესწავლის სიღრმე იმაზე ნაკლებია, რაც გააჩნდა ხელმძღვანელობას სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესში.

- გ4. შესაფასებელ რისკებში შედის როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეული რისკები. მოცემულ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის მნიშვნელობის გამო, ასს 240-ში შეტანილია დამატებითი მოთხოვნები და მითითებები რისკის შესაფასებელ პროცედურებთან მიმართებაში, ისეთი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც გამოიყენება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.⁴
- გ5. მართალია, აუდიტორს მოეთხოვება მე-6 პუნქტში აღწერილი რისკის შესაფასებელი ყველა პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესში (იხ. 11-24-ე პუნქტები), მაგრამ აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა პროცედურის ჩატარება ყველა შესასწავლი ასპექტისთვის. შეიძლება სხვა პროცედურებიც ჩატარდეს, თუ ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია სასარგებლო იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ასეთი პროცედურების მაგალითებია:
- გარეშე წყაროებიდან, როგორიცაა, კომერციული და ეკონომიკური ჟურნალები, მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვა; ანალიტიკოსების, ბანკების ან სარეიტინგო სააგენტოების ანგარიშების მიმოხილვა; ან მარეგულირებელი ან ფინანსური პუბლიკაციების მიმოხილვა.
 - სამეურნეო სუბიექტის იმ გარე იურისკონსულტის, ან იმ შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვები, რომლებიც გამოიყენა სამეურნეო სუბიექტმა.

ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის სამსახურისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომელთა გამოკითხვა (იხ: პუნქტი 6(ა))

- გ6. აუდიტორი მეტ-წილ ინფორმაციას მოიპოვებს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების შედეგად. აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვება ასევე შეუძლია შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლებისა (თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს ასეთი სამსახური) და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვების შედეგად;
- გ7. გარდა ამისა, აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის გამოსავლენად შეიძლება ინფორმაცია ან განსხვავებული მოსაზრებები მოიპოვოს

⁴ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, მე-12-24-ე პუნქტები.

სხვადასხვა დონის უფლებამოსილების მქონე სხვა თანამშრომლებისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირთა გამოკითხვით. მაგალითად:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმ გარემოს შესწავლაში, რომელშიც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. ასს 260-ში (გადასინჯული)⁵ აღწერილია, რა მნიშვნელობა აქვს ქმედით ორმხრივ კომუნიკაციას და როგორ ეხმარება ეს აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისას;
- რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;
- სამეურნეო სუბიექტის ადგილობრივი იურისკონსულტის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა, სასამართლო პროცესი, კანონებისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი თუ სავარაუდო ფაქტების ცოდნა, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, გარანტიები, გაყიდვის შემდგომი ვალდებულებები, ბიზნეს-პარტნიორებთან შეთანხმებები (მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობა) და ხელშეკრულების პირობების მნიშვნელობა;
- მარკეტინგის ან გაყიდვების სამსახურის პერსონალის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით, სამეურნეო სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების, გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებელბთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;
- რისკების მართვის სამსახურის პერსონალის (ან ამგვარი ფუნქციებით აღჭურვილ პირთა) გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით საოპერაციო და სამართლებრივი/საკანონმდებლო რისკების შესახებ, რომლებსაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა ფინანსური ანგარიშგებაზე;

⁵. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, პუნქტი 4(ბ).

- საინფორმაციო სისტემების პერსონალის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სისტემის ცვლილების, სისტემის ან კონტროლის პროცედურების ჩაშლის/ქმედუნარობის შესახებ, ან საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სხვა რისკების შესახებ.

გ8. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა არის უწყვეტი, დინამიკური პროცესი და აუდიტორი შეიძლება გამოკითხვებს ატარებდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში.

შიდა აუდიტის სამასხურის თანამშრომლების გამოკითხვა

გ9. თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის სამსახური, შიდა აუდიტის სამსახურის სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვამ აუდიტორი შეიძლება უზრუნველყოს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც გამოადგება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნასა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცებულების დონეზე. შიდა აუდიტის სამსახურს მუშაობის დროს, სავარაუდოდ, შესწავლილი ექნება სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები და ბიზნესის რისკები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგად შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია ჰქონდეს მოპოვებული, მაგალითად, შეიძლება გამოვლენილი აქვს შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებები ან რისკები, რომლებიც აუდიტორს გამოადგება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, რისკების შეფასებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებში. მაშასადამე, აუდიტორი ამგვარ გამოკითხვებს ატარებს იმის მიუხედავად, აპირებს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოთა გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის ან ვადების შეცვლის, ან მათი მოცულობის შემცირების მიზნით.⁶ აუდიტორისთვის განსაკუთრებით სასარგებლო შეიძლება იყოს გამოკითხვა ისეთი საკითხების გამოსავლენად, რომლებიც შიდა აუდიტის სამსახურმა დააყენა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე და ასევე ინფორმაცია თვითონ შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგების შესახებ.

⁶ ამასთან დაკავშირებით სათანადო მოთხოვნებს მოიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)

- გ10. თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგებიდან გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც შესაფერისია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტისთვის, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამ საკითხებთან დაკავშირებული შიდა აუდიტის სამსახურის ანგარიშების გაცნობა. აუდიტორისთვის გამოსადეგი შეიძლება იყოს მაგალითად, შიდა აუდიტის სამსახურის შემდეგი ანგარიშები: შიდა აუდიტის სამსახურის სტრატეგიისა და დაგეგმვის დოკუმენტები და ასევე ანგარიშები, რომლებიც მომზადდა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, სადაც აღწერილია შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული შემოწმების შედეგად მიღებული ინფორმაცია.
- გ11. გარდა ამისა, ასს 240-ის⁷ შესაბამისად, თუ შიდა აუდიტის სამსახური ინფორმაციას აწვდის აუდიტორს რაიმე ფაქტობრივი, საექვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, აუდიტორი ამ ინფორმაციას ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად.
- გ12. შიდა აუდიტის სამსახურში აუდიტორის გამოკითხვის ჩასატარებლად შესაფერისი შეიძლება იყოს პირები, რომლებსაც აუდიტორის აზრით, გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, როგორცაა, მაგალითად, შიდა აუდიტის სამსახურის უფროსი (მთავარი აღმასრულებელი პირი), ან გარემოებებისდა მიხედვით, ამ სამსახურის სხვა პერსონალი. აუდიტორმა შეიძლება ასევე მიზანშეწონილად მიიჩნიოს პერიოდული შეხვედრების მოწყობა ამ პიროვნებებთან.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. 6(ა) პუნქტი)

- გ13. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ შიდა კონტროლისა და მოქმედი კაონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან მიმართებით. შიდა აუდიტის სამსახურის შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვა აუდიტორებს დაეხმარება კაონმდებლობის სათანადო მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების რისკის გამოვლენაში.

⁷ ასს 240, მე-19 პუნქტი.

ანალიზური პროცედურები (იხ: პუნქტი 6(ბ))

- გ14. რისკის შესაფასებელი პროცედურების სახით ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტორისთვის უცნობი ასპექტები სამეურნეო სუბიექტის შესახებ და დაეხმაროს მას არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის. რისკის შესაფასებელი პროცედურების სახით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, მაგალითად, თანაფარდობა გაყიდვების ღირებულებასა და სავაჭრო ობიექტის ფართობს, ან გაყიდული საქონლის მოცულობას შორის.
- გ15. ანალიზური პროცედურები შეიძლება სასარგებლო იყოს არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ისეთი თანხების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოსავლენად, რომლებმაც შეიძლება მიგვანიშნოს აუდიტთან დაკავშირებულ პრობლემებზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენაში.
- გ16. თუმცა, როდესაც ამგვარ ანალიზურ პროცედურებში მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემები გამოიყენება (რაც შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც ანალიზური პროცედურები ტარდება რისკის შესაფასებელი პროცედურების სახით), მაშინ ანალიზური პროცედურების შედეგები გვაწვდის მხოლოდ ძირითად საწყის მინიშნებას იმის შესახებ, შესაძლებელია თუ არა არსებითი უზუსტობის არსებობა. აქედან გამომდინარე, ამ შემთხვევაში, აუდიტორი ასეთი ანალიზური პროცედურების შედეგებს ითვალისწინებს არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის დროს შეკრებილ სხვა ინფორმაციასთან ერთად, რაც შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ანალიზური პროცედურების შედეგების გაგებასა და შეფასებაში.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ17. ზოგიერთ მცირე სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს შუალედური ან ყოველთვიური ფინანსური ინფორმაცია, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელი იქნებოდა ანალიზური პროცედურების მიზნებისთვის. ასეთ გარემოებებში, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს შეზღუდული ანალიზური პროცედურების ჩატარება აუდიტის დაგეგმვის მიზნებისთვის, ან

გამოკითხვის შედეგად ზოგიერთი ინფორმაციის მოპოვება, აუდიტორის შეიძლება დასჭირდეს ანალიზური პროცედურების ჩატარების დაგეგმვა არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად, როდესაც ხელმისაწვდომი იქნება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების საწყისი პროექტი.

დაკვირვება და დათვალიერება (იხ: პუნქტი 6(გ))

გ18. დაკვირვებამ და დათვალიერებამ შეიძლება განამტკიცოს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების პასუხები და აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ასეთი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებში შედის შემდეგი საკითხების დათვალიერება ან დაკვირვება:

- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების;
- დოკუმენტების (როგორიცაა, ბიზნესგეგმები და სტრატეგიული გეგმები), ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის სახელმძღვანელოების;
- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის კვარტალური ანგარიშები და შუალედური ფინანსური ანგარიშგება) და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა, დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები);
- სამეურნეო სუბიექტის შენობა-ნაგებობებისა და წარმოების საშუალებებზე.

წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ19. სამეურნეო სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელმა გამოცდილებამ და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა აუდიტორს შეიძლება ინფორმაცია მიაწოდოს ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- გასული პერიოდის უზუსტობები და დროულად გასწორდა თუ არა ისინი;
- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, ასევე, მისი შიდა კონტროლი (მათ შორის, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები);
- წინა ფინანსური პერიოდის შემდეგ სამეურნეო სუბიექტში ან მის საქმიანობაში სავარაუდოდ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რაც შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სამეურნეო

სუბიექტის შესახებ საკმარისი წარმოდგენის შექმნაში, არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების თვალსაზრისით.

- კონკრეტული ტიპის ოპერაციები და სხვა მოვლენები ან ანგარიშების ნაშთები (და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები), რომელთან დაკავშირებითაც აუდიტორს სირთულეები შეხვდა წარსულში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას, მაგალითად მათთვის დამახასიათებელი სირთულის გამო.

გ20. აუდიტორს მოეთხოვება, განსაზღვროს, კვლავ შესაბამისია თუ არა წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია, თუ იგი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე აუდიტის მიზნებისთვის. ეს იმიტომ, რომ კონტროლის გარემოში მომხდარმა ცვლილებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდში მოპოვებული ინფორმაციის შესაბამისობაზე. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ასეთი ინფორმაციის შესაბამისობაზე, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს გამოკითხვები და სხვა შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები, მაგალითად, შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები.

მსჯელობა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-10 პუნქტი)

გ21. გარიგების გუნდის წევრებს შორის არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საკითხის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს, მათ შორის, მოცემული გარიგების პარტნიორს, შესაძლებლობას აძლევს, სხვებს გაუზიაროს თავისი სიღრმისეული ცოდნა სამეურნეო სუბიექტის შესახებ;
- გარიგების გუნდის წევრებს საშუალებას აძლევს, ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია ბიზნესის ისეთი რისკების შესახებ, რომლებსაც ექვემდებარება მოცემული სამეურნეო სუბიექტი და იმის შესახებ, თუ როგორ და სად შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძნობიარე, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უკეთესად გაერკვნენ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობის

შესაძლებლობის შესახებ მათზე დელეგირებულ კონკრეტულ სფეროებში, ასევე იმაშიც, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებმა რა გავლენა შეიძლება იქონიოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე;

- უზრუნველყოფს საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც გარიგების გუნდის წევრები მთელი აუდიტის განმავლობაში, ერთმანეთს აწვდიან და უზიარებენ მოპოვებულ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, ან ამ რისკების აღკვეთის მიზნით ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებზე.

ასს 240 უზრუნველყოფს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს გარიგების გუნდის წევრებს შორის თაღლითობის რისკების შესახებ ჩატარებულ განხილვასთან დაკავშირებით.⁸

გ22. ისეთ საკითხებზე გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობის ფარგლებში, რაც მე-10 პუნქტით მოითხოვება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განხილვა, გარიგების გუნდს ეხმარება, აუდიტის ადრეულ ეტაპზე დაადგინოს, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკი ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით. მაგალითად გარიგების გუნდს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებში შესული ისეთი ცვლილებების, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება;
- სამეურნეო სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობაში ან საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების, რამაც შეიძლება გამოიწვია მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაციის, რომლის შესახებაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული

⁸. ასს 240, მე-15 პუნქტი.

მტკიცებულებების მოპოვება წარსულში სირთულეებთან იყო დაკავშირებული;

- რთული საკითხების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის, მათ შორის, ისეთის, რომელსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, იმ თვალსაზრისით, რომ ხელმძღვანელობამ უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, რომელი ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ23. ყოველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, მრავალ ადგილას ჩატარებული აუდიტის დროს), არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევს, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პიროვნებებსა და კომპონენტების აუდიტზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა სხვებს დაავალოს, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული ინფორმირების გეგმის შედგენა.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ24. მრავალ მცირე მოცულობის აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი ატარებს (რომელიც შეიძლება ინდივიდუალური პრაქტიკოსი იყოს). ასეთ სიტუაციებში, გარიგების პარტნიორი, რომელმაც პირადად დაგეგმა აუდიტი, პასუხისმგებელი იქნება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის განხილვაზე.

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა

სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო

დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები

(იხ: პუნქტი 11(ა))

დარგობრივი ფაქტორები

გ25. შესაბამის დარგობრივ ფაქტორებში შედის ისეთი დარგობრივი პირობები, როგორიცაა, კონკურენტული გარემო, მომწოდებლებისა და მომხმარებლების ურთიერთობები და ტექნოლოგიური მიღწევები. აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- ბაზარი და კონკურენცია, მათ შორის, მოთხოვნა, სიმძლავრე და ფასების კონკურენცია;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტებთან დაკავშირებული წარმოების ტექნოლოგია;
- ენერგიით მომარაგება და ღირებულება.

გ26. დარგმა, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს, შეიძლება წარმოშოს არსებითი უზუსტობის გარკვეული რისკები, რომლებიც განპირობებულია ბიზნესის ხასიათით, ან რეგულირების ხარისხით. მაგალითად, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს შემოსავლისა და დანახარჯის მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს, რაც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდში ჩართული იყოს შესაფერისი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრები.⁹

მარეგულირებელი ფაქტორები

გ27. მარეგულირებელ ფაქტორებში შედის მარეგულირებელი გარემო. მარეგულირებელი გარემო, სხვა საკითხებთან ერთად, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და საკანონმდებლო და პოლიტიკურ გარემოს. აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა;

⁹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-14 პუნქტი.

- მარეგულირებელი საფუძვლები რეგულირებადი დარგისთვის, მათ შორის ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- კანონმდებლობა, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე, მათ შორის, პირდაპირი საზედამხებდევლო ღონისძიებები;
- დაბეგვრა (კორპორაციული და სხვა);
- სახელმწიფო პოლიტიკა, რომელიც ამჟამად გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის წარმართვაზე, როგორცაა, სავალუტო პოლიტიკა, მათ შორის, უცხოური ვალუტის გაცვლის კონტროლის მექანიზმები, ფისკალური, ფინანსური წახალისების ღონისძიებები (მაგალითად, სახელმწიფო დახმარების პროგრამები) და ტარიფების, ან სავაჭრო შეზღუდვების პოლიტიკა;
- ეკოლოგიური მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენს დარგსა და სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესზე.

გ28. ასს 250 მოიცავს საკანონმდებლო და მარეგულირებელ საფუძვლებთან დაკავშირებულ ზოგიერთ კონკრეტულ მოთხოვნას, რომელიც შეესაბამება მოცემულ სამეურნეო სუბიექტსა და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც ეს სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს.¹⁰

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ29. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს, კანონმა, სხვა ნორმატიულმა აქტმა ან სხვა ოფიციალურმა დოკუმენტმა შეიძლება გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე. ასეთი ელემენტების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს.

სხვა გარე ფაქტორები

გ30. სხვა გარე ფაქტორების მაგალითებში, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე და შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორმა, შედის საერთო ეკონომიკური პირობები, საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა, ასევე ინფლაცია ან ვალუტის რევალვაცია (ვალუტის კურსის აწევა).

¹⁰ ასს 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-12 პუნქტი.

სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი (იხ: პუნქტი 11(ბ))

გ31. სამეურნეო სუბიექტის ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეისწავლოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

- აქვს თუ არა რთული სტრუქტურა სამეურნეო სუბიექტს, მაგალითად, მრავალ ადგილას განლაგებული შვილობილი საწარმოებით ან სხვა კომპონენტებით. სტრუქტურის სირთულე ხშირად ქმნის ისეთი პრობლემებს, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობის რისკები. ასეთი პრობლემების მაგალითებია: სათანადოდ არის ასახული თუ არა გუდვილი, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციები, ან სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები ფინანსურ ანგარიშგებაში და ასევე ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული აღნიშნული საკითხების შესახებ;
- საკუთრების ფორმა და მესაკუთრეებსა და სხვა პირებს, ან სამეურნეო სუბიექტებს შორის ურთიერთობები. ამის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, სათანადოდ იყო თუ არა განსაზღვრული და აღრიცხვაში ასახული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და მათ შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასს 550¹¹ ადგენს მოთხოვნებსა და უზრუნველყოფს მითითებებს დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებულ აუდიტორული მოსაზრებების შესახებ.

გ32. სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- სამეწარმეო ოპერაციები, როგორიცაა:
 - ამონაგების წყაროების ხასიათი, პროდუქცია ან მომსახურება და ბაზრები, მათ შორის, ელექტრონულ კომერციაში მონაწილეობა, როგორიცაა, ინტერნეტით გაყიდვები და მარკეტინგული საქმიანობა;
 - ოპერაციების შესრულების მანერა (მაგალითად, წარმოების სტადიები და მეთოდები, ან ეკოლოგიური რისკების ზემოქმედებისადმი მიდრეკილი საქმიანობა);

¹¹. ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“.

- კავშირები, ერთობლივი საქმიანობები და მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
- გეოგრაფიული გავრცობა და დარგის სეგმენტაცია.
- საწარმოო საშუალებების, საწყობებისა და ოფისების ადგილმდებარეობა, ასევე მარაგის ადგილმდებარეობა და რაოდენობები;
- ძირითადი მომხმარებლები და საქონლისა და მომსახურების მნიშვნელოვანი მომწოდებლები, დასაქმების შეთანხმებები (მათ შორის, პროფკავშირების ხელშეკრულებების, საპენსიო და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომი სხვა დახმარებების, აქციების ოფციონის ან წამახალი-სებელი უსასყიდლო ღონისძიებებისა და სახელმწიფოს მიერ დასაქმების საკითხების რეგულირების არსებობა);
- სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები და დანახარჯები;
- ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ინვესტიციები და საინვესტიციო საქმიანობა, როგორიცაა:
 - დაგეგმილი ან ბოლო დროს განხორციელებული, საწარმოების შეძენა ან გასხვისება;
 - ინვესტიციები და ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების განთავსება;
 - კაპიტალის დაბანდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა;
 - ინვესტიციები არაკონსოლიდირებულ სამეურნეო სუბიექტებში, მათ შორის, ამხანაგობებში, ერთობლივ საქმიანობასა და სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებში.
- დაფინანსება და დაფინანსებასთან დაკავშირებული საქმიანობა, როგორიცაა:
 - ძირითადი შვილობილი საწარმოები და მეკავშირე სამეურნეო სუბიექტები, მათ შორის, კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული სტრუქტურები;
 - ვალის სტრუქტურა და დაკავშირებული პირობები, მათ შორის, გარესაბალანსო დაფინანსებისა და საიჯარო შეთანხმებები;

- ბენეფიციარი მესაკუთრეები (ადგილობრივი, უცხოური, ბიზნესის რეპუტაცია და გამოცდილება) და დაკავშირებული მხარეები;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება.
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მეთოდები, როგორიცაა:
 - ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა, მათ შორის, დარგისთვის დამახასიათებელი მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაცია (მაგალითად, სესხები და ინვესტიციები ბანკებისთვის, ან სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები - ფარმაცევტული კომპანიებისთვის);
 - ამონაგების აღიარება;
 - რეალური ღირებულების ბუღალტრული აღრიცხვა;
 - უცხოურ ვალუტაში გამოსახული აქტივები, ვალდებულებები და ოპერაციები;
 - არაორდინალური ან რთული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა, მათ შორის ისეთების, რომლებიც ეხება საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებს (მაგალითად, აქტივებზე დაფუძნებული ანაზღაურების აღრიცხვა).

გ33. სამეურნეო სუბიექტში წინა პერიოდებში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა შეიძლება წარმოშვას ან შეცვალოს არსებითი უზუსტობის რისკები.

სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტების ხასიათი

გ34. სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი ისეთი სამეურნეო სუბიექტია, რომელიც საზოგადოდ, ჩამოყალიბდა ვიწრო და ზუსტად განსაზღვრული დანიშნულებით, როგორიცაა, იჯარის ან ფინანსური აქტივების სეკურიტიზაცია, ან სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩატარება. მას შეიძლება ჰქონდეს კორპორაციის, მიწდობილი ქონების მართვის მიზნით შექმნილი ორგანიზაციის, ამხანაგობის ან არაკორპორაციული სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული ფორმა. სამეურნეო სუბიექტმა, რომლის სახელითაც შეიქმნა მოცემული სპეციალური

დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი, შეიძლება ხშირ შემთხვევაში აქტივები გადასცეს ამ უკანასკნელს (მაგალითად, ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციის აღიარების შეწყვეტის ნაწილის სახით), მოიპოვოს სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტის აქტივების გამოყენების უფლება, ან ამ უკანასკნელისთვის შეასრულოს მომსახურება, ხოლო ამავე დროს, სხვა მხარეებმა შეიძლება უზრუნველყონ მისი დაფინანსება. როგორც ასს 550 მიუთითებს, ზოგიერთ გარემოებებში, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყოს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარე.¹²

- გ35. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად დეტალურად არის განსაზღვრული პირობები, რომლებიც მიიჩნევა, რომ უნდა გაკონტროლდეს, ან რომელთა მიხედვითაც უნდა მოხდეს სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტის განხილვა კონსოლიდაციის თვალსაზრისით. ასეთი საფუძვლების მოთხოვნების ინტერპრეტაცია ხშირად მოითხოვს სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული შესაბამისი ხელშეკრულებების ცოდნას.

სამეურნეო სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება (იხ: პუნქტი 11(გ))

- გ36. სამეურნეო სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების შესახებ წარმოდგენის შექმნა შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების შესწავლას, როგორიცაა:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ მნიშვნელოვანი და არაორდინალური ოპერაციების დასაბუთებისთვის გამოყენებული მეთოდები;
- საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებში, სადაც მწირია ავტორიტეტული მითითებები ან შეთანხმებული მოსაზრებები, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი;
- სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი ახალი სტანდარტები, კანონები და სხვა მარეგულირებელი ნორმები და თუ როდის და როგორ დანერგავს ამ მოთხოვნებს სამეურნეო სუბიექტი.

¹² ასს 550, პუნქტი გ7.

მიზნები და სტრატეგია და დაკავშირებული ბიზნესის რისკები
(იხ: პუნქტი 11(დ))

- გ37. სამეურნეო სუბიექტი თავის ბიზნესს ეწევა დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა შიდა და გარე ფაქტორების პირობებში. ამ ფაქტორებზე რეაგირების მიზნით, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სახავენ მიზნებს, რაც წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის საერთო გეგმებს. სტრატეგია (სტრატეგიული გეგმა) წარმოადგენს იმ მიდგომების ერთობლიობას, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობა აპირებს თავისი ამოცანების შესრულებას. სამეურნეო სუბიექტის ამოცანები (მიზნები) და სტრატეგია დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს.
- გ38. ბიზნესის რისკის ცნება უფრო ფართოა, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, თუმცა კი მოიცავს ამ უკანასკნელს. ბიზნესის რისკი შეიძლება წარმოიშვას ცვლილების ან სირთულის მიზეზით. ცვლილების საჭიროების არაღიარებამაც შეიძლება გამოიწვიოს ბიზნესის რისკის წარმოშობა. ბიზნესის რისკის წარმოშობა შეიძლება განაპირობოს, მაგალითად:
- ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნამ, რამაც შეიძლება ვერ გაამართლოს;
 - ბაზარმა, თუნდაც წარმატებით ათვისებულმა, რომელიც არა-ადეკვატურია პროდუქციის ან მომსახურების განსავითარებლად; ან
 - პროდუქციის ან მომსახურების ისეთმა ხარვეზებმა, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას ვალდებულებები და რეპუტაციის რისკი.
- გ39. სამეურნეო სუბიექტის წინაშე მდგარი ბიზნესის რისკების შესწავლა ზრდის არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის ალბათობას, რადგან ბიზნესის რისკები უმეტესობას, საბოლოო ჯამში, ექნებათ გამომდინარე ფინანსური შედეგები და, მაშასადამე, გავლენაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, აუდიტორს პასუხისმგებლობა არ ეკისრება ბიზნესის ყველა რისკის დადგენაზე ან შეფასებაზე, რადგან ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს.
- გ40. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სამეურნეო სუბიექტის იმ მიზნებს, სტრატეგიასა და ბიზნესის რისკებს, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობის რისკი, მან შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- დარგის მიდწევები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის რომ, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს პრაქტიკული გამოცდილება იმისთვის, რომ გაუმკლავდეს დარგში მომხდარ ცვლილებებს);
- ახალი პროდუქცია და მომსახურება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ გაზრდილია ვალდებულება პროდუქციაზე);
- ბიზნესის გაფართოება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ მოთხოვნა არ არის ზუსტად შეფასებული);
- ახალი სააღრიცხვო მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს, მათი არასრულყოფილი ან არასათანადო დანერგვა, ან გაზრდილი ხარჯი);
- მარეგულირებელი მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ გაზრდილია კანონმდებლობის ზემოქმედების ხარისხი);
- მიმდინარე და სამომავლო დაფინანსების მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს, მაგალითად, დაფინანსების დაკარგვა იმის გამო, რომ სამეურნეო სუბიექტს არ შესწევს დაფინანსების მოთხოვნების დაკმაყოფილების უნარი);
- საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ სისტემები და პროცესები არ არის თავსებადი).
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ დანერგილი სტრატეგიის შედეგები, კერძოდ, ნებისმიერი ისეთი შედეგი, რომელიც წარმოშობს ახალ სააღრიცხვო მოთხოვნებს (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს მათი არასრულყოფილი ან არასათანადო დანერგვა).

გ41. ესა თუ ის ბიზნესის რისკი შეიძლება დაუყოვნებელ გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების არსებითი უზუსტობის რისკზე, კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. მაგალითად, ბიზნესის რისკმა, რომელიც წარმოიშობა მუდმივი მომხმარებლების ბაზის შემცირების შედეგად, შეიძლება გაზარდოს მოთხოვნების შეფასებასთან დაკავშირებული უზუს-

ტობის რისკი. თუმცა, იმავე რისკს, განსაკუთრებით, შეკვეცილ ეკონომიკასთან ერთობლიობაში, შეიძლება ასევე მოჰყვეს გრძელვადიანი შედეგიც, რომელსაც იხილავს აუდიტორი ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის საკითხის შეფასებისას. ამიტომ, იმის განხილვა, შეიძლება თუ არა, რომ ბიზნესის რისკმა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი, ხდება სამეურნეო სუბიექტის გარემოებების ფონზე. იმ პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, განხილულია მე-2 დანართში.

- გ42. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობა ადგენს ბიზნესის რისკებს და შემდეგ შეიმუშავებს მათ მოგვარებაზე ორიენტირებულ მიდგომებს. რისკის შესაფასებელი ასეთი პროცესი წარმოადგენს შიდა კონტროლის შემადგენელ ნაწილს და იგი განხილულია მე-15 პუნქტში და გ88-გ89 პუნქტებში.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ43. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს, „ხელმძღვანელობის მიზნებზე“ შეიძლება გავლენა მოახდინოს სახელმწიფოს წინაშე ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებულმა საკითხებმა და მოიცავდეს ისეთ ამოცანებსაც, რომლებიც მომდინარეობს კანონმდებლობიდან.

სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა
(იხ: პუნქტი 11(ე))

- გ44. ხელმძღვანელობა და სხვები ზომავენ და მიმოიხილავენ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ისეთ ასპექტებს, რომლებსაც ისინი მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ. საქმიანობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები, გარე იქნება ეს თუ შიდა, ზეწოლას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე. ასეთმა ზეწოლამ, თავის მხრივ, შეიძლება ხელმძღვანელობას უბიძგოს, რომ ზომები მიიღოს თავისი საქმიანობის შედეგების გასაუმჯობესებლად, ან მოამზადოს მცდარი ფინანსური ანგარიშგება. აქედან გამომდინარე, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგების მაჩვენებლების შესახებ წარმოდგენის ქონა აუდიტორს ეხმარება იმის განხილვაში, საქმიანობის შედეგების დასახული მიზნების შესრულებისკენ მიმართული ზეწოლა ხომ არ გამოიწვევს ხელმძღვანელობის ისეთ ქმედებებს, რომლებიც გაზრდის არსებითი უზუსტობის, მათ შორის, თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის, რისკებს. თაღლითობის

რისკებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და მითითებების გასაცნობად იხილეთ ასს 240.

გ45. ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა განსხვავდება კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესისაგან (განხილულია გ110-გ121 პუნქტებში, როგორც შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი), თუმცა, მათი მიზნები შეიძლება ნაწილობრივ ემთხვეოდეს:

- შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა მიმართულია იმისკენ, აკმაყოფილებს თუ არა საქმიანობის შედეგები ხელმძღვანელობის (ან მესამე მხარეების) მიერ დასახულ ამოცანებს;
- კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი სპეციალურად მიმართულია შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, შედეგების მაჩვენებლები ასევე უზრუნველყოფენ ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც ხელმძღვანელობას აძლევს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენის შესაძლებლობას.

გ46. ქვემოთ განხილულია სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი ისეთი ინფორმაციის მაგალითები, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფინანსური შედეგების გაზომვისა და მიმოხილვის მიზნით და რომელიც შეიძლება განიხილოს აუდიტორმა:

- შედეგების ამსახველი ძირითადი მაჩვენებლები (ფინანსური და არასაფინანსო) და ძირითადი კოეფიციენტები, ტენდენციები და საქმიანობის სტატისტიკური მონაცემები;
- ფინანსური შედეგების ანალიზი პერიოდების მიხედვით;
- ბიუჯეტები, პროგნოზები, გადახრების ანალიზი, სეგმენტური ინფორმაცია და სხვადასხვა დონის სტრუქტურული ქვედანაყოფების ან განყოფილებების ანგარიშები, მათი საქმიანობის შედეგების შესახებ;
- პერსონალის მუშაობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები და წამახალისებელი კომპენსაციის პოლიტიკა;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შედარება კონკურენტების შედეგებთან.

- გ47. გარეშე მხარეებმაც ასევე შეიძლება ჩაატარონ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. მაგალითად, გარე ინფორმაცია, როგორიცაა, ანალიტიკოსების ანგარიშები და საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოს ანგარიშები, შეიძლება სასარგებლო ინფორმაციას წარმოადგენდეს აუდიტორისთვის. ასეთი ანგარიშების მოპოვება ხშირად შესაძლებელია იმავე სამეურნეო სუბიექტში, რომელსაც აუდიტი უტარდება.
- გ48. შიდა მაჩვენებლებმა შეიძლება გამოავლინოს მოულოდნელი შედეგები ან ტენდენციები, რაც მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ დაადგინოს მათი გამომწვევი მიზეზები და გაატაროს გამოსასწორებელი ღონისძიებები (მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, ეს იქნება უზუსტობების დროულად შემჩნევა და გასწორება). შედეგების მაჩვენებლებმა შეიძლება აუდიტორს ასევე მიანიშნოს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის უზუსტობის რისკი ნამდვილად არსებობს. მაგალითად, შედეგების ამსახველმა მაჩვენებლებმა შეიძლება მიანიშნოს, რომ მოცემულ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია ზრდის უჩვეულოდ მაღალი ტემპი ან რენტაბელობის დონე, იმავე დარგის სხვა სამეურნეო სუბიექტების იმავე მაჩვენებლებთან შედარებით. ასეთი ინფორმაცია, კერძოდ, სხვა ფაქტორებთან ერთობლიობაში, როგორიცაა, შედეგების მიხედვით დაწესებული პრემია ან წამახალისებელი გასამრჯელო, შეიძლება მიუთითებდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების სავარაუდო რისკზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ49. მცირე სამეურნეო სუბიექტებს ხშირად არ გააჩნიათ ფინანსური შედეგების გაზომვისა და მიმოხილვისთვის საჭირო პროცესები. ხელმძღვანელობის გამოკითხვებმა შეიძლება გამოაშკარავოს, რომ ფინანსური შედეგების შეფასებისა და სათანადო ღონისძიებების გასატარებლად იგი ეყრდნობა გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს. თუ ასეთი გამოკითხვა აუდიტორს მიუთითებს, რომ შეიძლება შედეგების გაზომვის მაჩვენებლები არ არსებობს ან მიმოხილვა არ ტარდება, მაშინ სავარაუდოდ, გაზრდილი იქნება რისკი იმისა, რომ უზუსტობები ვერ გამოვლინდება და ვერ გასწორდება.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი (იხ: მე-12 პუნქტი)

- გ50. შიდა კონტროლის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმ სავარაუდო უზუსტობების ტიპებისა და ფაქტორების დადგენაში, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკებზე და დამატებითი

აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

გ51. შიდა კონტროლთან დაკავშირებული „გამოყენების“ განყოფილების მასალა წარმოდგენილია ოთხ ნაწილად, შემდეგი სახით:

- შიდა კონტროლის საერთო ხასიათი და თავისებურებები;
- აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურები;
- შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა;
- შიდა კონტროლის კომპონენტები.

შიდა კონტროლის საერთო ხასიათი და თავისებურებები

შიდა კონტროლის დანიშნულება

გ52. შიდა კონტროლის სისტემა იმ მიზნით იქმნება, ინერგება და მუშაობს, რომ სამეურნეო სუბიექტმა რეაგირება მოახდინოს გამოვლენილ ბიზნესის რისკებზე, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სამეურნეო სუბიექტის ნებისმიერი მიზნის მიღწევას და ეხება:

- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას;
- მისი ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას;
- მოქმედ კანონმდებლობასთან მის შესაბამისობას.

შიდა კონტროლის სისტემის დაპროექტების, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა სიდიდისა და სირთულის სამეურნეო სუბიექტებში.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ53. მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა თავისი ამოცანების შესასრულებლად შეიძლება გამოიყენონ ნაკლებად სტრუქტურირებული საშუალებები და უფრო მარტივი პროცესები და პროცედურები.

შიდა კონტროლის შეზღუდვები

გ54. შიდა კონტროლს, მისი ეფექტურობის დონის მიუხედავად, შეუძლია სამეურნეო სუბიექტი უზრუნველყოს მხოლოდ ისეთი დასაბუთებული რწმუნებით, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ამოცანების შესრულებას. მათი შესრულების ალბათობაზე გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები. ამათში იგულისხმება ის

რეალობები, რომ ადამიანის მსჯელობა გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მცდარი იყოს და შიდა კონტროლის მოშლის მიზეზი ადამიანური შეცდომა იყოს. მაგალითად, შეიძლება შეცდომა მოხდეს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შემუშავების ან მასში ცვლილების შეტანის დროს. ანალოგიურად, ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის მოქმედება შეიძლება ეფექტური არ იყოს, კერძოდ, როდესაც შიდა კონტროლის მიზნებისთვის მომზადებული ინფორმაცია (მაგალითად, გადახრების შესახებ ანგარიში) ნაყოფიერად არ გამოიყენება იმის გამო, რომ ამ ინფორმაციის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პირს არ ესმის მისი დანიშნულება, ან ვერ ატარებს სათანადო ღონისძიებებს.

გ55. გარდა ამისა, შესაძლებელია კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ორ ან მეტ პირს შორის ფარული გარიგების, ან ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის არასათანადოდ თავის არიდების გზით. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დადოს არაოფიციალური ხელშეკრულებები მომხმარებლებთან, რომლებშიც ცვლიან სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების ხელშეკრულებების ვადებსა და პირობებს, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ამონაგების აღიარება. ასევე, შესაძლებელია კომპიუტერულ პროგრამაში საკონტროლო რედაქტირებისთვის თავის არიდება ან დაბლოკვა, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციების გამოვლენა და ანგარიშში ასახვა, რომლებიც აჭარბებს კრედიტის კონკრეტულ ლიმიტს.

გ56. გარდა ამისა, კონტროლის პროცედურების შემუშავებისა და დანერგვის პროცესის დროს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს იმ კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა დანერგვაც აქვს განზრახული, ასევე იმ რისკების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა საკუთარ თავზე აღებასაც აპირებს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ57. მცირე სამეურნეო სუბიექტებს ხშირად რამდენიმე თანამშრომელი ჰყავთ, რამაც შეიძლება შეზღუდოს მოვალეობების სათანადო წესით დანაწილების დონე. თუმცა, მესაკუთრე-მმართველის მიერ მართულ მცირე სამეურნეო სუბიექტში, მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება უფრო ეფექტურად განახორციელოს ზედამხედველობა, ვიდრე მსხვილ სამეურნეო სუბიექტში. ასეთმა ეფექტურმა ზედამხედველობამ შეიძლება დააბალანსოს მოვალეობების დანაწილების საზოგადოდ უფრო შეზღუდული შესაძლებლობები.

გ58. მეორე მხრივ, მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება უფრო მეტად ჰქონდეს კონტროლის პროცედურების თავის არიდების შესაძლებლობა, ვინაიდან შიდა კონტროლის სისტემა ნაკლებად სტრუქტურირებულია. აუდიტორი ამ ფაქტს ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის დროს.

შიდა კონტროლის კომპონენტებად დაყოფა

გ59. შიდა კონტროლის დაყოფა შემდეგ ხუთ კომპონენტად, ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორებს უზრუნველყოფს სასარგებლო ჩარჩოებით იმის განსახილველად, თუ როგორ შეიძლება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტებმა გავლენა იქონიოს აუდიტზე:

- ა) კონტროლის გარემო;
- ბ) სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი;
- გ) ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება;
- დ) მაკონტროლებელი საქმიანობა; და
- ე) კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი.

აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი დაყოფა ასახავდეს, თუ როგორ შეიმუშავებს, ნერგავს და ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტი შიდა კონტროლს, ან როგორ შეიძლება დაყოს კატეგორიებად რომელიმე კონკრეტული კომპონენტი. აუდიტორებმა შეიძლება ისარგებლონ სხვა ტერმინოლოგიით ან საფუძვლებით, შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტებისა და აუდიტზე მათი გავლენის დასახასიათებლად, მოცემულ ასს-ში გამოყენებულის ნაცვლად, თუ განხილული იქნება მოცემულ ასს-ში აღწერილი ყველა კომპონენტი.

გ60. შიდა კონტროლის ამ ხუთ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც განხილულია „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში და ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ჩამოყალიბებულია ქვემოთ, გ77-გ121 პუნქტებში. 1-ელ დანართში დამატებით ახსნილია შიდა კონტროლის აღნიშნული კომპონენტები.

აუდიტორის მიერ გამოსაყენებელი რისკის შესაფასებელი პროცესის შესა-
ბამისი შიდა კონტროლის მანუალური და ავტომატიზებული ელემენ-
ტების მახასიათებლები

გ61. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს მანუალურ ელემენტებს და ხშირად ავტომატიზებულ ელემენტებს. მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლები შეესაბამება აუდიტორის მიერ რისკის შესაფასებელ პროცესს და მასზე დაფუძნებულ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს.

გ62. შიდა კონტროლში მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების გამოყენება ასევე გავლენას ახდენს ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვის მეთოდზე:

- მანუალური სისტემის კონტროლის პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ პროცედურებს, როგორიცაა, ოპერაციების დამტკიცება და მიმოხილვა, ასევე, შეჯერების პროცედურებსა და შეჯერებულ პუნქტებზე შემდგომ კონტროლს. მეორე მხრივ, სამეურნეო სუბიექტმა ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვისთვის შეიძლება გამოიყენოს ავტომატიზებული პროცედურები, რომლის დროსაც ჩანაწერების ელექტრონული ფორმატი ცვლის ქაღალდის დოკუმენტებს;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების კონტროლის პროცედურები შედგება როგორც ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების (მაგალითად, თვითონ კომპიუტერულ პროგრამებში ინტეგრირებული კონტროლის პროცედურები), ასევე მანუალური კონტროლის პროცედურებისგან. გარდა ამისა, მანუალური კონტროლის პროცედურები შეიძლება დამოუკიდებელი იყოს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემისაგან, შეიძლება იყენებდეს ამ სისტემის მიერ შექმნილ ინფორმაციას, ან მხოლოდ შემოიფარგლებოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემისა და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტიანობის მონიტორინგით და გამონაკლისების/გადახრების დარეგულირებით. როდესაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებენ ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვისთვის, ან სხვა საფინანსო მონაცემების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისთვის, ეს სისტემები და პროგრამები შეიძლება ითვალისწინებდეს არსებითი ბუღალტრული ანგარიშების შესა-
ბამის მტკიცებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცე-

დურებს, ან შეიძლება საინფორმაციო ტექნოლოგიებს გადამ-
წყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს იმ მანუალური კონტროლის
პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის, რომლებიც
დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაზე.

- ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის მანუალური და ავტომატი-
ზებული კონტროლის პროცედურების თანაფარდობა განსხვა-
ვებული იქნება იმის და მიხედვით, რა ტიპისა და სირთულის
საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი.

გ63. საზოგადოდ, საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებას სარ-
გებლობა მოაქვს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლისთვის,
ვინაიდან საშუალებას აძლევს სამეურნეო სუბიექტს:

- მუდმივად გამოიყენოს ბიზნესის წინასწარგანსაზღვრული
წესები და ჩაატაროს რთული გამოთვლები დიდი მოცულობის
ოპერაციებისა თუ მონაცემების დამუშავების პროცესში;
- გააუმჯობესოს ინფორმაციის დროულობა, ხელმისაწვდომობა
და სიზუსტე;
- გააიოლოს ინფორმაციის დამატებითი ანალიზის პროცესი;
- გააუმჯობესოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა
და მისი პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგის
განხორციელების შესაძლებლობა;
- შეამციროს კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის
რისკი; და
- გააფართოვოს მოვალეობების ეფექტური დანაწილების მიღ-
წევის შესაძლებლობა, კომპიუტერულ პროგრამებში, მონაცემთა
ბაზებსა და საოპერაციო სისტემებში უსაფრთხოების კონ-
ტროლის პროცედურების დანერგვით.

გ64. საინფორმაციო ტექნოლოგიები სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონ-
ტროლს ასევე აყენებს გარკვეული რისკების წინაშე, მათ შორის,
მაგალითად:

- ისეთ სისტემებსა და პროგრამებზე დაყრდნობა, რომლებიც
არაზუსტად ამუშავებს მონაცემებს, ან ამუშავებს არასწორ
მონაცემებს, ან ორივე ერთად;
- მონაცემებით უნებართვოდ სარგებლობა, რასაც შეიძლება
მოჰყვეს მონაცემების განადგურება ან არასწორად შეცვლა, მათ
შორის, უნებართვო ან არარსებული ოპერაციების აღრიცხვა, ან

ოპერაციების არაზუსტად დოკუმენტირება. განსაკუთრებული რისკები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მრავალი მომხმარებელი სარგებლობს საერთო მონაცემთა ბაზით;

- საინფორმაციო ტექნოლოგიების პერსონალის შესაძლებლობა, სისტემით სარგებლობისთვის მოიპოვონ იმაზე მეტი პრივილეგიები, ვიდრე ეს აუცილებელია მათთვის დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად, რის გამოც ირღვევა მოვალეობების დანაწილება;
- მთავარი ფაილის მონაცემებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
- სისტემებსა და პროგრამებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
- სისტემებსა და პროგრამებში აუცილებელი ცვლილებების არასწორად შეტანა;
- შეუფერებელი ჩარევები ხელით;
- მონაცემთა დაკარგვის შესაძლებლობა, ან მოთხოვნისდა მიხედვით მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.

გ65. შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება გაცილებით მეტად იყოს შესაფერისი, როდესაც საჭიროა საკითხის განსჯა და გონივრული აზროვნება, მაგალითად, შემდეგ გარემოებებში:

- დიდთანხიანი, არაორდინალური ან ერთჯერადი ოპერაციები;
- გარემოებებში, როდესაც ძნელია შეცდომების განსაზღვრა, განჭვრეტა ან პროგნოზირება;
- ცვალებად გარემოებებში, რომელიც საჭიროებს საპასუხო კონტროლის პროცედურის განხორციელებას, არსებული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურის ფარგლებს მიღმა;
- ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის მონიტორინგის პროცესში.

გ66. შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება ნაკლებად საიმედო იყოს, ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებთან შედარებით, ვინაიდან გაცილებით ადვილია მათი გვერდის ავლა, იგნორირება ან თავის არიდება და, ასევე, უფრო მეტად აქვთ მიდრეკილება მარტივი ცდომილებებისა და შეცდომებისკენ. ამის გამო, შეუძლებელია მანუალური კონტროლის ელემენტის მუდმივად გამოყენების დაშვება. მანუალური კონტროლის პრო-

ცედურების ელემენტები შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი იყოს შემდეგი გარემოებებისთვის:

- დიდი მოცულობის ან განმეორებადი ოპერაციებისთვის, ან ისეთ სიტუაციებში, როდესაც შესაძლებელია განჭვრეტადი ან პროგნოზირებადი შეცდომების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და შესწორება კონტროლის პროცედურების ავტომატიზებული პარამეტრებით;
- მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის, სადაც კონტროლის განსახორციელებლად შესაძლებელია კონკრეტული გზების ადეკვატურად შემუშავება და ავტომატიზება.

გ67. შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებულია და დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ხასიათსა და მახასიათებლებზე. სამეურნეო სუბიექტი შიდა კონტროლში საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან მანუალური სისტემების გამოყენების გამო წარმოქმნილ რისკებზე რეაგირებას ახდენს, სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მახასიათებლების ფონზე ეფექტური კონტროლის პროცედურების შემოღებით.

აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურები

გ68. პირდაპირი კავშირი არსებობს სამეურნეო სუბიექტის ამოცანებსა და იმ კონტროლის პროცედურებს შორის, რომელსაც იგი იყენებს, რათა უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნება მათი შესრულების შესახებ. სამეურნეო სუბიექტის ამოცანები და, მაშასადამე, კონტროლის პროცედურებიც, დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, ოპერაციებთან და შესაბამისობასთან; თუმცა, ყველა ეს ამოცანა და კონტროლის პროცედურა არ არის აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების პროცესისთვის შესაბამისი.

გ69. იმის დასადგენად, კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა, ცალკე აღებული ან სხვა პროცედურებთან ერთად, აუდიტის შესაბამისია თუ არა, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- არსებობა;
- დაკავშირებული რისკის მნიშვნელობა;
- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე;

- სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის ხასიათი, მათ შორის, მისი ორგანიზაციული და საკუთრების ტიპის მახასიათებლები;
- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების მრავალფეროვნება და სირთულე;
- მოქმედი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- კონკრეტული გარემოებები და შიდა კონტროლის შესაფერისი ელემენტი;
- იმ სისტემების ხასიათი და სირთულე, რომლებიც წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ნაწილს, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენების საკითხი;
- ამა თუ იმ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურას, ცალკე აღებულს ან სხვა პროცედურებთან ერთად, შეუძლია თუ არა და, როგორ, არსებითი უზუსტობის თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება.

გ70. სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი ინფორმაციის სისრულესა და სიზუსტეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება აუდიტის შესაბამისი იყოს, თუ აუდიტორი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შესამუშავებლად და ჩასატარებლად. ოპერაციებთან და შესაბამისობის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება ასევე აუდიტის შესაბამისი იყოს, თუ ისინი ისეთ მონაცემებს ეხება, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტორული პროცედურების ჩატარების დროს.

გ71. შიდა კონტროლი, რომელიც დაწესებულია აქტივების დასაცავად უნებართვო შეძენის, გამოყენების ან გასხვისებისაგან, შეიძლება მოიცავდეს როგორც ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ისე საქმიანობის მიზნებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს. აუდიტორის მიერ ასეთი კონტროლის პროცედურების განხილვა, საზოგადოდ, შემოიფარგლება კონტროლის იმ პროცედურებით, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების სანდოობასთან.

გ72. საზოგადოდ, სამეურნეო სუბიექტს ამოცანებთან (მიზნებთან) დაკავშირებული კონტროლის ისეთი პროცედურები გააჩნია, რომლებიც არ არის აუდიტის შესაბამისი და ამიტომ მათი განხილვა არ არის საჭირო. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტი თავისი ოპერაციების ნაყოფიერად და ეფექტურად უზრუნველყოფის

მიზნით, შეიძლება ეყრდნობოდეს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების რთულ სისტემას (როგორცაა, მაგალითად საჰაერო ხაზების ავტომატური კონტროლის საშუალებები, რათა დაცული იყოს ფრენის განრიგი), მაგრამ ამგვარი კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, აუდიტის შესაბამისი არ იქნება. მართალია, შიდა კონტროლი ეხება მთელ სამეურნეო სუბიექტს ან მის რომელიმე საოპერაციო ერთეულს ან ბიზნესპროცესს, სამეურნეო სუბიექტის თითოეულ საოპერაციო ერთეულთან და ბიზნესპროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლა შეიძლება არ იყოს აუდიტის შესაბამისი.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ73. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ხშირად აქვთ დამატებითი პასუხისმგებლობები შიდა კონტროლთან მიმართებაში, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა დადგენილი საპროცესო კოდექსის დაცვის შესახებ. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შესაძლებელია ასევე ჰქონდეთ დამატებითი პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება ანგარიშის წარდგენას კანონთან, მარეგულირებელ წესთან ან სხვა დადგენილებასთან შესაბამისობის შესახებ. ამის შედეგად, მათ მიერ შიდა კონტროლის მიმოხილვა შეიძლება უფრო გაშლილი და დეტალური იყოს.

შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ74. ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შექმნის შეფასება ითვალისწინებს იმის განხილვას, შესწევს თუ არა კონტროლის ამ კონკრეტულ პროცედურას, ცალკე ან კონტროლის სხვა პროცედურასთან ერთად, იმის უნარი, რომ ეფექტურად აიცილოს თავიდან, ან გამოავლინოს და გაასწოროს არსებითი უზუსტობები. კონტროლის პროცედურის დანერგვა ნიშნავს, რომ კონტროლის ეს პროცედურა არსებობს და მას იყენებს სამეურნეო სუბიექტი. აზრი არა აქვს ისეთი კონტროლის პროცედურის დანერგვის შეფასებას, რომელიც ეფექტური არ არის, ამიტომ პირველ რიგში განიხილება კონტროლის პროცედურის შექმნის საკითხი. არასათანადოდ შექმნილი კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა შეიძლება წარმოადგენდეს შიდა კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.

გ75. რისკის შესაფასებელ პროცედურებში, რომლებიც ტარდება შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შექმნის და დანერგვის

შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შეიძლება შედიოდეს:

- სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვა;
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოყენებაზე დაკვირვება;
- დოკუმენტების და ანგარიშების დათვალიერება;
- ოპერაციების თავიდან ბოლომდე გავლა, ფინანსური ანგარიშების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით.

თუმცა, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის ამ მიზნებისთვის.

გ76. სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცედურების შესახებ წარმოდგენის შექმნა არ არის საკმარისი მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესამოწმებლად, ისეთი შემთხვევის გარდა, როდესაც ზოგიერთი ავტომატიზებული პროცესი თავად უზრუნველყოფს ამ კონტროლის პროცედურების მუდმივ ფუნქციონირებას. მაგალითად, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დროის რომელიმე მომენტში მანუალური კონტროლის პროცედურის დანერგვის შესახებ არ უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებებს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ დროის სხვა მონაკვეთებში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. თუმცა, საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის დამუშავების პროცესისათვის დამახასიათებელი მუდმივობის გამო (იხ. პუნქტი გ63), აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იმის დასადგენად, დანერგილია თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა, შეიძლება გამოდგეს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტადაც, რაც დამოკიდებულია აუდიტორის მიერ კონტროლის იმ პროცედურების შეფასებასა და ტესტირებაზე, რომლებიც ტარდება პროგრამის ცვლილებებზე. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტები დამატებით აღწერილია ასს 330-ში.¹³

შიდა კონტროლის კომპონენტები – კონტროლის გარემო (იხ: მე-14 პუნქტი)

გ77. კონტროლის გარემო მოიცავს ბიზნესის წარმართვისა და მართვის ფუნქციებს, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტისთვის

¹³. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო აყალიბებს ორგანიზაციის ტონს, რაც გავლენას ახდენს მის თანამშრომლებში კონტროლის შეგნების ფორმირებაზე.

გ78. კონტროლის გარემოს შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად შეიძლება შესაბამისი იყოს კონტროლის გარემოს შემდეგი ელემენტები:

- ა) *პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ფასეულობების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება* – ესენი ის მნიშვნელოვანი ელემენტებია, რომლებიც გავლენას ახდენს კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის, ადმინისტრირებისა და მონიტორინგის პროცესების ეფექტიანობაზე;
- ბ) *კომპეტენტურობის ვალდებულება* – საკითხები, როგორიცაა, ხელმძღვანელობის მოსაზრება ცალკეული სამუშაო ადგილების კომპეტენტურობის დონეების შესახებ და როგორ ხდება ამ დონეების გარდაქმნა და მისადაგება აუცილებელ კვალი-ფიკაციასა და ცოდნასთან;
- გ) *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა* - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამახასიათებელი ნიშნებია:
 - მათი ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლობა;
 - მათი გამოცდილება და განვითარების დონე;
 - მათი მონაწილეობისა და მათ მიერ მიღებული ინფორმაციის დონე და რამდენად ყურადღებით მონაწილეობენ ამ საქმიანობაში;
 - მათი მოქმედებების შესაფერისობა, მათ შორის, დონე, რომელზეც რთული საკითხები წამოიჭრება და გვარდება ხელმძღვანელობასთან ერთად, ასევე მათი ურთიერთქმედება შიდა და გარე აუდიტორებთან.
- დ) *ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი* - ისეთი დამახასიათებელი ნიშნები, როგორიცაა, ხელმძღვანელობის:
 - მიდგომა ბიზნესის რისკების საკუთარ თავზე აღებისა და მართვის საკითხებისადმი;
 - დამოკიდებულება და ქმედებები ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;

- დამოკიდებულება ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან, ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციებსა და პერსონალთან მიმართებით.
- ე) *ორგანიზაციული სტრუქტურა* – ჩარჩოები, რომლის ფარგლებშიც იგეგმება და ხორციელდება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა და კონტროლდება და მიმოიხილება დასახსული მიზნების შესრულების კუთხით;
- ვ) *უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის დანაწილება* – როგორ არის დანაწილებული უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა საოპერაციო საქმიანობებზე და საანგარიშგებო ურთიერთობებისა და უფლებამოსილების როგორი იერარქია არის დამკვიდრებული;
- ზ) *საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა* – პოლიტიკა და პრაქტიკა, რომლებიც ეხება, მაგალითად, კადრების შევსებას, ორიენტირებას, პრაქტიკულ წვრთნას, შეფასებას, კონსულტაციის გაწევას, წახალისებას, ანაზღაურებასა და დისციპლინარული ზომების გატარებას.

კონტროლის გარემოს ელემენტების აუდიტორული მტკიცებულებები

გ79. შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეიძლება გამოკითხვებისა და რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურების ერთობლივი გამოყენებით, კერძოდ, დამამტკიცებელი გამოკითხვების ჩატარებით დაკვირვების ან დოკუმენტების დათვალიერების გზით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის და თანამშრომელთა გამოკითხვებით აუდიტორმა შეიძლება წარმოდგენა შეიქმნას, თუ რა მეთოდებით აწვდის ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს თავის მოსაზრებებს ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ. აუდიტორმა ამის შემდეგ შეიძლება განსაზღვროს, დანერგილია თუ არა შესაბამისი კონტროლის პროცედურები იმის განხილვის გზით, მაგალითად, აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას ოფიციალური ქცევის კოდექსი და იქცევა თუ არა ისეთნაირად, როგორც ეს კოდექსს შეეფერება.

გ80. აუდიტორს ასევე შეუძლია იმის გათვალისწინება, როგორ რეაგირებს ხელმძღვანელობა აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებში შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და ამ ნაკლოვანებების გაუმჯობესების რეკომენდაციებზე, მათ შორის, საერთოდ ახდენს თუ არა ხელმძღვანელობა რაიმე რეაგირებას, ან როგორ ხდება საპასუხო

ზომების გატარება და შემდგომში შეფასებული იყო თუ არა ისინი
შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ.

კონტროლის გარემოს გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების
შეფასებაზე

გ81. სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს ზოგიერთი ელემენტი
ძლიერ გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფა-
სების პროცესზე. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის
შეგნებაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე
პასუხისმგებელი პირები, რადგან მათ ერთ-ერთ ფუნქციას
წარმოადგენს ხელმძღვანელობაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან
დაკავშირებული იმ ზეწოლის გაწონასწორება, რომელიც შეიძლება
წარმოიშვას ბაზრის მოთხოვნებიდან ან ანაზღაურების სქემებიდან
გამომდინარე. ამიტომ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირე-
ბის მონაწილეობასთან მიმართებით კონტროლის გარემოს შექმნის
ეფექტიანობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა:

- მათი ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლობა და მათ მიერ
ხელმძღვანელობის მოქმედებების შეფასების უნარი;
- ერკვევიან თუ არა ისინი სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატა-
რებულ ოპერაციებში;
- რა დონეზე შეუძლიათ მათ იმის შეფასება, ფინანსური
ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის,
გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატური
ინფორმაცია.

გ82. აქტიურმა და დამოუკიდებელმა დირექტორთა საბჭომ შეიძლება
გავლენა იქონიოს მაღალი რანგის ხელმძღვანელობის მსოფლ-
მხედველობასა და საქმიანობის სტილზე. თუმცა, სხვა ელემენტების
გავლენა შეიძლება მეტად შეზღუდული იყოს. მაგალითად,
მიუხედავად იმისა, რომ იმ საკადრო პოლიტიკამ და პრაქტიკამ,
რომელიც მიმართულია კომპეტენტური საფინანსო, საბუღალტრო
და საინფორმაციო ტექნოლოგიების პერსონალის დაქირავებისაკენ,
შეიძლება შეამციროს ფინანსური ინფორმაციის დამუშავების
პროცესში შეცდომების დაშვების რისკი, მათ შეიძლება ვერ
შეამსუბუქონ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ძლიერი
სწრაფვა, აჩვენოს გადიდებული შემოსავლები.

გ83. დამაკმაყოფილებელი კონტროლის გარემოს არსებობა შესაძლებელია დადებითი ფაქტორი იყოს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს. თუმცა, მართალია, მან შეიძლება შეამციროს თაღლითობის რისკი, მაგრამ დამაკმაყოფილებელი კონტროლის გარემო მაინც ვერ იქნება თაღლითობის მთლიანად შემცველებელი ფაქტორი. პირიქით, კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებმა შეიძლება შეარყიოს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა, კერძოდ, თაღლითობასთან მიმართებაში. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობა საკმარის რესურსებს არ გაიღებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების უსაფრთხოების რისკების აღსაკვეთად, ამან შეიძლება ძალიან უარყოფითად იმოქმედოს შიდა კონტროლზე იმით, რომ კომპიუტერულ პროგრამებში ან მონაცემებში იარსებებს არასწორი ცვლილების შეტანის შესაძლებლობა, ან უნებართვო ოპერაციების დამუშავების შესაძლებლობა. როგორც ასს 330-შია ახსნილი, კონტროლის გარემო ასევე ახდენს გავლენას აუდიტორის დამატებითი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე.¹⁴

გ84. კონტროლის გარემო, თავისთავად, არ აღკვეთს, არც ავლენს და ასწორებს არსებით უზუსტობას. თუმცა, მან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის მიერ კონტროლის სხვა პროცედურების ეფექტიანობის შეფასებაზე (მაგალითად, კონტროლის პროცედურების და კონკრეტული მაკონტროლებელი საქმიანობის ფუნქციონირების მონიტორინგის პროცესი) და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ85. კონტროლის გარემო მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, სავარაუდოდ, განსხვავდება დიდი სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემოსაგან. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში შეიძლება არ შედიოდეს დამოუკიდებელი ან გარეშე წევრი, ხოლო მმართველობის ფუნქცია კი თავის თავზე შეიძლება აიღოს უშუალოდ მესაკუთრე-მმართველმა, როდესაც არ არსებობს სხვა მესაკუთრე. კონტროლის გარემოს ხასიათმა შეიძლება ასევე იმოქმედოს კონტროლის სხვა პროცედურების მნიშვნელოვნებაზე, ან მათ არარსებობაზე. მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველის აქტიურმა ჩარევამ შეიძლება შეარბილოს ის გარკვეული რისკები, რომლებიც წარმოიშობა მცირე სამეურნეო სუბიექტში მოვალეობების დანაწილების სიმწირის მიზეზით; თუმცა, ამან შეიძლება გაზარდოს

¹⁴ ასს 330, პუნქტები გ2-გ3.

სხვა რისკები, მაგალითად, კონტროლის პროცედურებისთვის თავის
არიდების რისკი.

- გ86. გარდა ამისა, მცირე სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემოს
ელემენტებისთვის აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება არ
იყოს დოკუმენტურად გაფორმებული, კერძოდ, როდესაც კომუ-
ნიკაცია ხელმძღვანელობასა და სხვა პერსონალს შორის შეიძლება
არაოფიციალური იყოს, თუმცა კი ნაყოფიერი. მაგალითად, მცირე
სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ ოფიციალური ქცევის
კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, დანერგონ ისეთი კულტურა,
რომელიც ყურადღებას ამახვილებს პატიოსნებისა და ეთიკური
მოქცევის მნიშვნელობაზე, სიტყვიერი კომუნიკაციის გზით და
ხელმძღვანელობის პირად მაგალითზე.
- გ87. შესაბამისად, ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის პოზი-
ციებს, ინფორმირებულობას და ქმედებებს განსაკუთრებული
მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის მიერ მცირე სამეურნეო სუბიექტების
კონტროლის გარემოს შესწავლისთვის.

*მიდა კონტროლის კომპონენტები - სამეურნეო სუბიექტის რისკის
შესაფასებელი პროცესი (იხ: მე-15 პუნქტი)*

- გ88. სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი ქმნის იმის
საფუძველს, თუ როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა შემდგომში
მოსაგვარებელ რისკებს. თუ ეს პროცესი კონკრეტული გარემოებების
შესაფერისია, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის ხასიათის,
სიდიდისა და სირთულის, იგი აუდიტორს დაეხმარება არსებითი
უზუსტობის რისკების დადგენაში. იმის დადგენა, სამეურნეო
სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი კონკრეტული
გარემოებების შესაფერისია თუ არა, წარმოადგენს განსჯის საგანს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. მე-17 პუნქტი)

- გ89. საეჭვოა, რომ მცირე სამეურნეო სუბიექტს გააჩნდეს დადგენილი
რისკის შესაფასებელი პროცესი. ასეთ შემთხვევაში, სავარაუდოა,
რომ ხელმძღვანელობა დაადგენს რისკებს ბიზნესის პროცესში
უშუალო ჩარევით. თუმცა, კონკრეტული გარემოებებისგან და-
მოუკიდებლად, მაინც აუცილებელი იქნება გამოკითხვის ჩატარება,
დადგენილი რისკების და ხელმძღვანელობის მიერ მათი მოგვარების
გზების შესახებ.

შიდა კონტროლის კომპონენტები

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ90. ფინანსური ანგარიშგების მიზნების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, რომელიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასაც, შედგება იმ პროცედურებისა და ჩანაწერებისაგან, რომლებიც შექმნილი და დადგენილია იმ მიზნით, რომ:

- მოახდინოს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების (ასევე, მოვლენებისა და პირობების) ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ანგარიშში ასახვა და შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე ანგარიშვალდებულების განხორციელება;
- გადაჭრას ოპერაციების არასწორად დამუშავების საკითხი, მაგალითად, ავტომატიზებული თვალთვალის ფაილები და პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება გაურკვეველი პუნქტების დროულად გასარკვევად;
- დაამუშაოს და დაასაბუთოს სისტემის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება ან გვერდის ავლა;
- გადაიტანოს ინფორმაცია ოპერაციების დამუშავების სისტემებიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნში;
- შეკრიბოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაცია, სამეურნეო ოპერაციებისგან განსხვავებულ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, აქტივების ცვეთა და ამორტიზაცია და მოთხოვნების ამოღების შესაძლებლობებში მომხდარი ცვლილებები; და
- უზრუნველყოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეგროვებულია, დოკუმენტირებულია, დამუშავებულია, დაჯამებულია და სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ91. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიღებული არ არის მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და

ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან. ასეთი ინფორმაციის მაგალითებია:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საიჯარო ხელშეკრულებებიდან აღებული ინფორმაცია, როგორცაა, ხელშეკრულების განახლების შესაძლებლობა ან მომავალი საიჯარო გადასახდელები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შექმნილია სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის სისტემის მიერ;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ მომზადებული და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია რეალური ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან ან სხვა გამოთვლებიდან, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებთან და დაშვებებთან, როგორცაა მაგალითად:
 - თვითონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე; ან
 - საპროცენტო განაკვეთები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ვერ აკონტროლებს.
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია ფინანსური მოდელების საფუძველზე ჩატარებული მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ, რაც იმას მოწმობს, რომ ხელმძღვანელობამ განიხილა ალტერნატიული დაშვებები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია სამეურნეო სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციებიდან და საბუღალტრო ჩანაწერებიდან;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ანალიზიდან, რომელიც ჩატარდა ხელმძღვა-

ნელობის მიერ განხორციელებული შეფასების განსამტკიცებლად სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგალითად, ინფორმაცია რომელიც დაკავშირებულია ისეთ გამოვლენილ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.¹⁵

გ92. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის შესწავლა, რაც მოითხოვება წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტით (მათ შორის, ამ სისტემების ისეთი ასპექტების შესწავლა, რომლებიც დაკავშირებულია მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებასთან) აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული თანხები, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია (როგორიცაა ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ) შეიძლება ეყრდნობოდეს სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის სისტემიდან მიღებულ ინფორმაციას. თუმცა, აუდიტორს არ ევალება რისკების მართვის სისტემების ყველა ასპექტის შესწავლა, ამიტომ აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, ამ სისტემის რომელი ასპექტები უნდა შეისწავლოს.

საბუღალტრო გატარებები (იხ: პუნქტი 18(ვ))

გ93. სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა ჩვეულებრივ ითვალისწინებს სტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებს, რომლებიც არაერთჯერადად (ხშირად) გამოიყენება ოპერაციების აღრიცხვისთვის. ამის მაგალითია გაყიდვების, შესყიდვებისა და ფულადი ანგარიშსწორების ოპერაციების მთავარ წიგნში აღრიცხვისთვის საჭირო საბუღალტრო გატარებები, ან იმ სააღრიცხვო შეფასებების დოკუმენტირების შესაფერისი საბუღალტრო გატარებები, რომელსაც ხელმძღვანელობა პერიოდულად ანგარიშობს, მაგალითად, უიმედო მოთხოვნების შეფასების ცვლილება.

გ94. გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი მოიცავს არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებსაც, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი,

¹⁵ იხ ასს 570-ის (გადასინჯული) მე-19-20 პუნქტები.

უჩვეულო ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის. ამ ტიპის საბუღალტრო გატარებების მაგალითებია კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და საწარმოთა გაერთიანების ან გაყიდვის, ან ერთჯერადი სააღრიცხვო შეფასებების, მაგალითად, აქტივების გაუფასურების შესაფერისი საბუღალტრო გატარებები. თუ მთავარი წიგნის შესადგენად მანუალური სისტემები გამოიყენება, არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების დადგენა შეიძლება საბუღალტრო წიგნების, ჟურნალებისა და დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის დათვალიერებით. მაგრამ, როდესაც მთავარი წიგნისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ავტომატიზებული პროცედურები გამოიყენება, ამგვარი ჩანაწერები/გატარებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით და, ამის გამო, მათი დადგენა შეიძლება უფრო იოლი იყოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

დაკავშირებული ბიზნესპროცესები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ95. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესები წარმოადგენს სხვადასხვა საქმიანობას, რომელთა დანიშნულებაა:

- სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტებისა და მომსახურების დამუშავება, შესყიდვა, წარმოება, გაყიდვები და დისტრიბუცია;
- კანონმდებლობასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა; და
- ინფორმაციის დოკუმენტირება, მათ შორის, საბუღალტრო და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაცია.

ბიზნესპროცესებს შედეგად მოჰყვება ოპერაციები, რომლებსაც აღრიცხავს, ამუშავებს და ანგარიშში წარადგენს საინფორმაციო სისტემა. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესების შესახებ წარმოდგენის შექმნა, რომელიც მოიცავს ოპერაციების ინიცირების ხერხს, ეხმარება აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში ისეთნაირად, რომ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. მე-18 პუნქტი)

გ96. საინფორმაციო სისტემები და ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ბიზნესპროცესები მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, მათ შორის, ამ სისტემების ისეთი ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან

ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ, ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყდვენებელ ინფორმაციასთან, სავარაუდოდ, უფრო ნაკლებად რთული იქნება, ვიდრე დიდ სამეურნეო სუბიექტებში, მაგრამ მათი ფუნქცია ერთნაირად მნიშვნელოვანია ორივე შემთხვევაში. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც ხელმძღვანელობა აქტიურად მონაწილეობს ყოველდღიურ საქმიანობაში, შეიძლება საჭირო არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთული ბუღალტრული ჩანაწერები ან წერილობითი პოლიტიკა. ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული მცირე სამეურნეო სუბიექტების საინფორმაციო სისტემების შესწავლა შეიძლება უფრო იოლი იყოს მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს და მეტად იყოს დამოკიდებული გამოკითხვაზე, ვიდრე დოკუმენტაციის მიმოხილვაზე. თუმცა, შესწავლის საჭიროება მაინც მნიშვნელოვან საკითხად რჩება.

ინფორმირება (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ97. სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის და ასევე მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ თანამშრომელთა ინფორმირებისთვის გამოყენებული პროცესი გულისხმობს ინფორმაციის მიწოდებას იმ ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის შესახებ, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლს. ეს პროცესი მოიცავს ისეთ საკითხებსაც, როგორიცაა მაგალითად, თანამშრომელთა გათვითცნობიერების დონე იმის თაობაზე, როგორ არის მათი საქმიანობა დაკავშირებული სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საინფორმაციო სისტემაში და როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის სათანადო მაღალი დონის პერსონალისთვის ინფორმირება გადახრების შესახებ. ინფორმირება შეიძლება მოხდეს სხვადასხვა ფორმით, მაგალითად, პოლიტიკის სახელმძღვანელოებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სახელმძღვანელოების მეშვეობით. ღია საკომუნიკაციო არხები უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ინფორმაცია გადახრების შესახებ ცნობილი გახდება და მას მოჰყვება სათანადო რეაგირება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ98. ინფორმირება მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურირებული და ადვილად მისაღწევი იყოს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტებში იმის გამო, რომ პასუხისმგებლობის დონეები ცოტაა და ხელმძღვანელობას უფრო მეტი ხელმისაწვდომობისა და მეტი ხილვადობის შესაძლებლობა აქვს.

შიდა კონტროლის კომპონენტები – აუდიტისთვის შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ: მე-20 პუნქტი)

გ99. მაკონტროლებელი საქმიანობა წარმოადგენს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს ხელმძღვანელობის დირექტივების განხორციელების უზრუნველყოფას. მაკონტროლებელ საქმიანობას, როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიურ, ასევე მანუალურ სისტემებში, სხვადასხვა მიზნები გააჩნია და გამოიყენება სხვადასხვა ორგანიზაციულ და ფუნქციონალურ დონეებზე. კონკრეტული მაკონტროლებელი საქმიანობის მაგალითებს მიეკუთვნება:

- სანქცირება;
- შედეგების მიმოხილვას.
- ინფორმაციის დამუშავებას.
- ფიზიკურ კონტროლს.
- მოვალეობების დანაწილებას.

გ100. აუდიტის შესაბამის მაკონტროლებელ საქმიანობას წარმოადგენს:

- საქმიანობა, რომელიც მიიჩნევა მაკონტროლებელ საქმიანობად, ეხება მნიშვნელოვან რისკებსა და ისეთ რისკებს, რომლებისთვისაც მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, როგორც მოითხოვება 29-ე და 30-ე პუნქტებით, შესაბამისად; ან
- ის საქმიანობა, რომელიც, აუდიტორის აზრით, მიიჩნევა ამ მიზნების შესაბამისად.

გ101. აუდიტორის განსჯაზე, ესა თუ ის მაკონტროლებელი საქმიანობა არის თუ არა აუდიტის შესაბამისი, გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ დადგენილი რისკი, რომელმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობა და ფიქრობს თუ არა აუდიტორი, რომ, სავარაუდოდ,

მიზანშეწონილი იქნება მოცემული კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების (ფაქტობრივი) ეფექტიანობის ტესტირება, ძირითადი ტესტირების დონის განსაზღვრის დროს.

გ102. აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება შეიძლება გაამახვილოს იმ მაკონტროლებელი საქმიანობის განსაზღვრასა და შესწავლაზე, რომელიც ეხება ისეთ სფეროებს, რომლებშიც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები, სავარაუდოდ, უფრო მაღალია. როდესაც მრავალი მაკონტროლებელი საქმიანობიდან თითოეული აღწევს ერთსა და იმავე მიზანს, აუცილებელი არ არის ასეთ მიზანთან დაკავშირებული თითოეული მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლა.

გ103. აუდიტისთვის შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება მოიცავდეს გარკვეულ კონტროლის საშუალებებს (ისეთ კონტროლის საშუალებებთან ერთად, რომლებიც დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და სამეურნეო ოპერაციებთან), რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მართვისთვის, რომელიც მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი მაკონტროლებელი საქმიანობა (ზომები) შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც აღებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან.

გ104. შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების შესწავლის შედეგად აუდიტორის მიერ შეძენილი ცოდნა, მაკონტროლებელი საქმიანობის არსებობის თუ არარსებობის შესახებ, აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ყურადღება დაეთმოს მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ105. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის საფუძვლად აღებული კონცეფციები, სავარაუდოდ, დიდი სამეურნეო სუბიექტების კონცეფციების მსგავსი იქნება, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათი ფუნქციონირების ფორმალობა. უფრო მეტიც, მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება მიიჩნიონ, რომ გარკვეული ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობა შესაფერისი არ არის, რადგან კონტროლის პროცედურებს ახორციელებს ხელმძღვანელობა. მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა ერთპი-

როვნულად არის უფლებამოსილი მომხმარებლებისთვის საკრედი-
ტო ხაზების გახსნაზე და მნიშვნელოვანი შესყიდვების დამტკი-
ცებაზე, ეს უზრუნველყოფს ძლიერ კონტროლს მნიშვნელოვან
ანგარიშთა ნაშთებზე, რის შედეგადაც ნაკლებად გახდება აუცი-
ლებელი დეტალური მაკონტროლებელი პროცედურები ან საერ-
თოდ აღარ იქნება საჭირო.

გ106. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შესაბამისი მაკონტრო-
ლებელი საქმიანობა, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია ოპერაციების
ისეთ ძირითად ციკლებთან, როგორიცაა, ამონაგების, შესყიდვებისა
და დასაქმების ხარჯები.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეული რისკები
(იხ: 21-ე პუნქტი)

გ107. საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება გავლენას ახდენს
მაკონტროლებელი საქმიანობის განხორციელების ხერხებზე. აუდი-
ტორის პოზიციიდან, საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემებზე
დაწესებული კონტროლის პროცედურები ეფექტურია მაშინ,
როდესაც ისინი უზრუნველყოფს ამ სისტემებში დამუშავებული
ინფორმაციის ობიექტურობას და მონაცემების უსაფრთხოებას, ასევე
ითვალისწინებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტ-
როლისა და გამოყენებითი კონტროლის პროცედურებს.

გ108. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები
წარმოადგენს პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაკა-
ვშირებულია ბევრ პროგრამასთან და ხელს უწყობს გამოყენებითი
კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებას. ისინი
ეხება მთავარი კომპიუტერის, მინიკომპიუტერისა და საბოლოო
მომხმარებლის გარემოს. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო
კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ინფორ-
მაციის ობიექტურობასა და მონაცემთა უსაფრთხოებას, საზოგადოდ,
მოიცავს კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დაწესებულია:

- მონაცემთა ცენტრსა და ქსელურ ოპერაციებზე;
- სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის შეძენაზე, შეცვლასა
და ექსპლუატაციაზე;
- პროგრამის შეცვლაზე;
- სისტემებით სარგებლობის უსაფრთხოებაზე;

- გამოყენებითი პროგრამების სისტემის შეძენაზე, დამუშავებასა და ექსპლუატაციაზე.

ამგვარი კონტროლის საშუალებები, საზოგადოდ, დანერგილია ისეთი რისკების მართვისთვის, რომლებიც ნახსენებია ზემოთ გ64 პუნქტში.

გ109. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მანუალურ ან ავტომატიზებულ პროცედურებს, რომლებიც, ჩვეულებრივ, ფუნქციონირებს ამა თუ იმ ბიზნესპროცესის დონეზე და ეხება ცალკეული გამოყენებითი პროგრამის მიერ ოპერაციების დამუშავებას. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები, თავისი ხასიათით, შესაძლებელია იყოს პროფილაქტიკური ან აღმომჩენი და გამიზნულია საადრიცხვო ჩანაწერების მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. აქედან გამომდინარე, გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია იმ პროცედურებთან, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ან სხვა საფინანსო მონაცემების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშებში წარდგენისთვის. მოცემული კონტროლის პროცედურები ხელს უწყობს იმის უზრუნველყოფას, რომ ოპერაციები ნამდვილად განხორციელდა, ნებადართული იყო და სრულყოფილად და ზუსტად არის აღრიცხული და დამუშავებული. ამის მაგალითია სისტემაში შეტანილი მონაცემების რედაქტირება, რიგითი ნუმერაციის შემოწმება და, ამავე დროს, გადახრების ანგარიშების მანუალური გადამოწმება, ან შეცდომის გასწორება მონაცემების შეტანის მომენტში.

შიდა კონტროლის კომპონენტები – კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი (იხ: 22-ე პუნქტი)

გ110. კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი წარმოადგენს პროცესს, რომლის მიზანია შიდა კონტროლის პროცედურების შესრულების ეფექტიანობის შეფასება დროის გარკვეულ პერიოდში. იგი ითვალისწინებს კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტიანობის დროულად შეფასებას და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარებას. ხელმძღვანელობა კონტროლის პროცედურების მონიტორინგს ახორციელებს მუდმივად მიმდინარე ღონისძიებებით, განცალკევებული შეფასებებით ან ორივეს ერთობლივი გამოყენებით. მონიტორინგის მუდმივად მიმდინარე ღონისძიებები ხშირად წინასწარვეა გათვალისწინებული სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივ, განმეორებად საქმიანობაში და მოიცავს მართვისა და ზედამხედველობის პროცესების რეგულარულად განხორციელებას.

გ111. ხელმძღვანელობის მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვა-
ლისწინებდეს გარეშე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის
გამოყენებასაც, როგორცაა, მომხმარებლების საჩივრები და უზრა-
ლო შენიშვნები, რაც შეიძლება პრობლემებზე მიგვანიშნებდეს ან
წინა პლანზე სწევდეს სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯო-
ბესებას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ112. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების მონიტო-
რინგს ხშირად თან სდევს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმარ-
თველის მხრიდან ოპერაციებში აქტიური ჩარევა. ასეთი აქტიური
ჩარევა ოპერაციებში ხშირად გამოავლენს მნიშვნელოვან განსხვა-
ვებებს მოსალოდნელ შედეგებთან და უზუსტობებს საფინანსო
მონაცემებში, რასაც მოჰყვება გამოსასწორებელი ზომების გატარება
კონტროლის მიმართ.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახური (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ113. თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის სამსახური, ამ
სამსახურის საქმიანობის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება სამეურნეო
სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ
ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, კერძოდ, იმის გაგებაში, რა როლს
თამაშობს სამეურნეო სუბიექტში შიდა აუდიტის სამსახური
ფინანსური ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის
საშუალებების მონიტორინგის პროცესში. ამის შედეგად და
წინამდებარე ასს-ის 6(ა) პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული
გამოკითხვების პასუხებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს ისეთი
ინფორმაციაც, რომელიც უშუალოდ დაეხმარება მას არსებითი
უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.

გ114. შიდა აუდიტის სამსახურის მიზნები და საქმიანობის მასშტაბები,
პასუხისმგებლობის ხასიათიც და სტატუსიც ორგანიზაციის ფარ-
გლებში, მათ შორის, ამ სამსახურის უფლებამოსილება და ანაგა-
რიშვალდებულება ძალიან განსხვავებული შეიძლება იყოს და
დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და სტრუქ-
ტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვა-
ლყურობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე. ეს
საკითხები შეიძლება ჩამოყალიბებული იყოს შიდა აუდიტის
სამსახურის შინაგანაწესში, ან სხვა ანალოგიურ დოკუმენტში.

- გ115. შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობაში შეიძლება შედიოდეს გარკვეული პროცედურების ჩატარება და შედეგების შეფასება იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით რისკის მართვის, შიდა კონტროლისა და მმართველობითი პროცესების სტრუქტურისა და მათი მუშაობის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ. თუ ასეა, შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება მნიშვნელოვან როლს თამაშობდეს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესში. თუმცა, შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობა შეიძლება შემოიფარგლებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ეკონომიურობის, მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასებით და, თუ ასეა, ამ სამსახურის სამუშაო შეიძლება უშუალოდ არ იყოს დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.
- გ116. აუდიტორს შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობების ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში დაეხმარება შიდა აუდიტის სამსახურიდან სათანადო პირების გამოკითხვების ჩატარება წინამდებარე ასს-ის 6(ა) პუნქტის შესაბამისად. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობები დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, მაშინ აუდიტორმა შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი ღონისძიებების შესახებ დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება მოიპოვოს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ მოცემული პერიოდისთვის შედგენილი აუდიტის გეგმის გაცნობით (თუ ასეთი არსებობს) და მისი განხილვით ამ სამსახურის სათანადო თანამშრომლებთან ერთად.
- გ117. თუ შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობებისა და მარწმუნებელი საქმიანობების ხასიათი დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, აუდიტორმა შეიძლება ასევე შეძლოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება იმ პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორები შეძლებენ შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, როდესაც ჩანს (მაგალითად, წინა წლების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილებიდან, ან აუდიტორის მიერ

ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურებიდან), რომ სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახური სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაფერისია და სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი რესურსებით, ამავე დროს უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე.

- გ118. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის სამსახურის შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).
- გ119. გარდა ამისა, როგორც ასს 610-შია (გადასინჯული 2013 წელს) განხილული, შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობები განსხვავდება შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესაფერისი იყოს, როგორიცაა მაგალითად, მმართველობითი სააღრიცხვო ინფორმაციის მიმოხილვა იმის დასადგენად, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი უზუსტობების ტავიდან აცილოებას, ან აღმოჩენას.
- გ120. სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის სათანადო თანამშრომლებთან კომუნიკაცია გარიგების შესრულების დასაწყისშივე და ამგვარი საინფორმაციო კავშირის შენარჩუნება მთელი აუდიტის განმავლობაში ხელს უწყობს ინფორმაციის ეფექტურ გაცვლას. ამის შედეგად იქმნება ისეთი გარემო, სადაც აუდიტორი ინფორმირებული იქნება შიდა აუდიტის სამსახურისთვის ცნობილი ყველა მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა აუდიტორის სამუშაოზე. ასს 200-ში განხილულია, რა მნიშვნელობა აქვს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, მათ შორის სიფრთხილის გამოჩენას ისეთი ინფორმაციის მიმართ, რომელიც ეჭვს ბადებს დოკუმენტების საიმედოობასთან დაკავშირებით, ასევე ჩატარებული გამოკითხვების შედეგად მიღებულ პასუხებთან მიმართებით, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს აუდიტორულ მტკიცებულებებად. შესაბამისად, შიდა აუდიტის სამსახურთან კომუნიკაცია მთელი აუდიტის განმავლობაში შიდა აუდიტორებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ ამგვარი ინფორმაცია მიიტანოს აუდიტორის ყურამდე. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

ინფორმაციის წყაროები (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ121. მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაციის დიდი ნაწილი შეიძლება შექმნილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ. თუ ხელმძღვანელობა უსაფუძვლოდ დაუშვებს, რომ მონიტორინგისთვის გამოყენებული მონაცემები ზუსტია, ამ ინფორმაციაში შესაძლო შეცდომების არსებობამ ხელმძღვანელობას თავისი მონიტორინგული საქმიანობიდან შეიძლება არასწორი დასკვნები გამოატანინოს. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, აუდიტორმა შეისწავლოს:

- სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგულ საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წყაროები; და
- გაარკვიოს, რის საფუძველზე მიიჩნევს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას საკმარისად საიმედოდ კონკრეტული მიზნისთვის, როდესაც ეცნობა სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგულ საქმიანობას, როგორც შიდა კონტროლის ერთ-ერთ კომპონენტს.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ: პუნქტი 25(ა))

გ122. არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ეხება რისკებს, რომლებიც ყოველმხრივ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, როგორც ერთ მთლიანთან და სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ხასიათის რისკები იყოს მაინცადამაინც ისეთი რისკები, რომლებიც ვლინდება კონკრეტული მტკიცებების დროს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების დონეზე. უფრო სწორად, ისინი წარმოადგენს ისეთ გარემოებებს, რომლებშიც შეიძლება გაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონეზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის თავის არიდების გზით. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები შეიძლება იყოს აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვის შესაბამისი.

გ123. რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეიძლება განსაკუთრებით სათავეს იღებდეს დეფექტური კონტროლის გარემოდან (მიუხედავად იმისა, რომ ეს რისკები შეიძლება ასევე უკავშირდებოდეს სხვა ფაქტორებსაც, როგორიცაა, დაღმავალი ეკონო-

მიკური პირობები). მაგალითად, ისეთმა ნაკლოვანებებმა, როგორიცაა, ხელმძღვანელობის არაკომპეტენტურობა, ან ის ფაქტი, რომ არ ხორციელდება ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე, შეიძლება უფრო ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მოითხოვოს აუდიტორის მხრიდან საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების გატარება.

გ124. აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის შესწავლამ შეიძლება ექვემდებარებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობა. მაგალითად:

- ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ შეიძლება იმდენად სერიოზული იყოს, რომ აუდიტორი იძულებული გახდეს, დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენის რისკი ისეთია, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება;
- სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების მდგომარეობასთან და სანდოობასთან დაკავშირებულმა ექვემდებარება აუდიტორი აიძულოს, დაასკვნას, რომ საეჭვოა, მოპოვებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდიფიცირებული დასკვნის გასამყარებლად.

გ125. ასს 705 (გადასინჯული)¹⁶ აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე ან, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ზოგ შემთხვევაში, გამოვიდეს კონკრეტული გარიგებიდან, როდესაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე
(იხ: პუნქტი 25(ბ))

გ126. საჭიროა იმ არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვა, რომლებიც არსებობს მტკიცების დონეზე გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის, რადგან ასეთი განხილვა აუდიტორს პირდაპირ ეხმარება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დადგენაში მტკიცების დონეზე, რაც აუცილებელია საკმარისი და

¹⁶ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების დროს მტკიცების დონეზე, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დადგენილი რისკები უფრო ყოვლისმომცველად არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე.

მტკიცებების გამოყენება

გ127. როდესაც ხელმძღვანელობა აცხადებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ხელმძღვანელობა, ნაგულისხმევი სახით ან აშკარად, წარმოადგენს მტკიცებებს, რომლებიც ეხება სხვადასხვა კატეგორიის ოპერაციების, მოვლენების, ანგარიშთა ნაშთებისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის აღიარებას, გაზომვასა და წარდგენას.

გ128. აუდიტორს შეუძლია მტკიცებების ისეთივე დასახელების გამოყენება, როგორც აღწერილია მომდევნო გ124(ა)-(ბ) პუნქტებში, ან შეუძლია სხვანაირად გამოხტვა, იმ პირობით თუ გაითვალისწინებს მათ განმარტებაში აღწერილ ასპექტებს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ მტკიცებების გაერთიანება იმ მტკიცებებთან, რომლებიც ეხება ანგარიშთა ნაშთებსა და შესაბამის განმარტებებს.

მტკიცებები ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ

გ129. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის შესაძლო უზუსტობების გასაანალიზებლად, შეიძლება დაიყოს ქვემოთ მოყვანილ სამ კატეგორიად და შემდეგი ფორმით გამოიხატოს:

ა) მტკიცებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

(i) წარმოშობა – სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სამეურნეო სუბიექტს;

(ii) სისრულე – ყველა სამეურნეო ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, დოკუმენტირებულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-

განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგებაში, ჩართულია;

- (iii) სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
 - (iv) დროში გამიჯვნა - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (v) კლასიფიკაცია - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშგებში.
 - (vi) წარდგენა - ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული, ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:
- (i) არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
 - (ii) უფლებები და ვალდებულებები – სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სამეურნეო სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სამეურნეო სუბიექტის მოვალეობებია;
 - (iii) სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგებაში, ჩართულია;
 - (iv) სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და სათანადოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც დაკავშირებულია მათ შეფასებასთან, ან თანხების მიკუთვნებასთან/განაწილებასთან, ასევე შესაბამის ახსნა-

განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის
შეფასებული და აღწერილი;

(v) კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი
კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო
ანგარიშებში;

(vi) აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი
სათანადოდ არის აგრეგირებული, ან დეზაგრეგირებული
და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან
დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და
აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო
საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

მტკიცებები სხვა ახსნა-განმარტებების შესახებ

გ130. გ129(ა)-(ბ) პუნქტებში აღწერილი მტკიცებების გამოყენება,
საჭიროებისმებრ ადაპტირებული სახით, აუდიტორს ასევე შეუძლია
სხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების გასაანალიზებლადაც,
რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ისეთ ახსნა-განმარტებებში,
რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ბუღალტრულად
აღრიცხული ოპერაციების კატეგორიებთან, მოვლენებთან, ან ანგა-
რიშთა ნაშთებთან. ამგვარი ახსნა-განმარტების მაგალითია ინფორ-
მაცია, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოეთხოვებოდეს სამეურნეო
სუბიექტს ფინანსური ანგარიშგებიდან წარმოქმნილ რისკებზე
დაქვემდებარების დონის აღსაწერად (მათ შორის, როგორ
წარმოიქმნა ეს რისკები), რისკების მართვის მიზნების, პოლიტიკისა
და პროცესების, ასევე რისკების შესაფასებლად გამოყენებული
მეთოდების აღსაწერად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული
მოსაზრებები

გ131. როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო
სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების
შესახებ, გ129(ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული მტკიცებების გარდა,
ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს),
რომ ოპერაციები და მოვლენები ჩატარდა კანონმდებლობის შესა-
ბამისად. ასეთი მტკიცებები შეიძლება თავსდებოდეს ფინანსური
ანგარიშგების აუდიტის მასშტაბის ფარგლებში.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის პროცესი (იხ: 26(ა))

- გ132. რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების შედეგად შეკრებილი ინფორმაცია, მათ შორის, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები კონტროლის პროცედურების კონსტრუქციის შეფასებისა და იმის დასადგენად, დანერგილია თუ არა ისინი პრაქტიკაში, გამოიყენება, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებები რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. რისკის შეფასება განსაზღვრავს ჩასატარებელი დამატებითი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების გამოვლენის პროცესში აუდიტორი მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, ასს 200-ის შესაბამისად.¹⁷
- გ133. მე-2 დანართში მოცემულია იმ პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიგვანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე.
- გ134. როგორც ახსნილია ასს 320-ში¹⁸, აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს ითვალისწინებს, როდესაც ადგენს და აფასებს ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. არსებითობის დონის დადგენა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე.¹⁹
- გ135. აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებების განხილვა რისკების დადგენის პროცესში მოიცავს რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ინფორმაციისა და ისეთი უზუსტობების განხილვას, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს (ე.ი. საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა, თუ გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ისინი გავლენას მოახდენს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც ისინი მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე). სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებისა და კონკრეტული გარიგების პირობების მიხედვით, არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებისას გასათვალის-

¹⁷ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-15 პუნქტი.

¹⁸ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, პუნქტი გ1.

¹⁹ ასს 320, 4-ე პუნქტი.

წინებელ ხარისხობრივ ასპექტებს შეიძლება მიეკუთვნოს მაგალითად, ინფორმაცია შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ფინანსური პრობლემების მქონე სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდობა და სესხის შემზღუდავი პირობები;
- მოვლენები ან გარემოებები, რომელიც იწვევს გაუფასურების ზარალის აღიარებას;
- შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები, მათ შორის, დაშვებები მომავლის შესახებ;
- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სხვა შესაბამის ახსნა-განმარტებებში შესული ცვლილებების ხასიათი, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგალითად, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებები, მათ შორის ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა აღიარებული თანხები და სხვა შესაბამისი ახსნა-განმარტებები;
- დაკავშირებული მხარეები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
- მგრძნობელობის ანალიზი, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილების გავლენა, რაც იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ბუღალტრულად ასახულ, ან გამჟღავნებულ თანხასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ136. მცირე სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ახსნა-განმარტებები შეიძლება ნაკლებად დეტალური ან რთული იყოს (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მცირე სამეურნეო სუბიექტებს უფრო მცირე მოცულობის ინფორმაციის გამჟღავნების უფლებას აძლევს). თუმცა, ეს ფაქტი აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმის პასუხისმგებლობისგან, რომ აუცილებლად უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო, მათ შორის შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებთან.

კონტროლის პროცედურების დაკავშირება მტკიცებებთან

(იხ: პუნქტი 26(გ))

- გ137. რისკის შეფასების პროცესში აუდიტორმა შეიძლება კონტროლის ისეთი პროცედურები აღმოაჩინოს, რომლებიც, სავარაუდოდ, თავიდან აიცილებს, ან გამოავლენს და გაასწორებს არსებით უზუსტობას კონკრეტულ მტკიცებებში. საზოგადოდ, სასარგებლოა კონტროლის პროცედურების შესწავლა და შემდეგ მათი დაკავშირება მტკიცებებთან იმ პროცესებისა და სისტემების პირობებში, სადაც ისინი არსებობს, რადგან ცალკეული მაკონტროლებელი საქმიანობა, თავისთავად, ხშირად ვერ აღკვეთს ამა თუ იმ რისკს. ხშირად, ამა თუ იმ რისკის აღსაკვეთად მხოლოდ მრავალჯერადი მაკონტროლებელი საქმიანობის განხორციელება არის ხოლმე საკმარისი, შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებთან ერთად.
- გ138. პირიქით, ზოგიერთი მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება განსაკუთრებულ გავლენას ახდენდეს რომელიმე ცალკეულ მტკიცებაზე, რომელიც წინასწარ იყო გათვალისწინებული გარკვეული კატეგორიის ოპერაციებში ან ანგარიშის ნაშთში. მაგალითად, მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომელიც დანერგა სამეურნეო სუბიექტმა იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მისი პერსონალი სათანადოდ თვლიდეს და ბუღალტრულად აღრიცხავდეს ყოველწლიურ მარაგს, პირდაპირ უკავშირდება მარაგის ანგარიშის ნაშთის არსებობისა და სისრულის მტკიცებებს.
- გ139. კონტროლის პროცედურა რომელიმე მტკიცებას შეიძლება უკავშირდებოდეს პირდაპირ ან არაპირდაპირ. რაც უფრო არაპირდაპირია ეს ურთიერთკავშირი, მით უფრო ნაკლებად ეფექტური შეიძლება იყოს კონტროლის პროცედურა ამ მტკიცებაში არსებითი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გასასწორებლად. მაგალითად, გაყიდვების მენეჯერის მიერ ჩატარებული მიმოხილვა, რომელიც ეხება კონკრეტული მაღაზიების გაყიდვების ჯამურ შედეგებს რეგიონის მიხედვით, ჩვეულებრივ, მხოლოდ არაპირდაპირ არის დაკავშირებული გაყიდვებიდან მიღებული შემოსავლის სისრულის მტკიცებასთან. შესაბამისად, ეს პროცედურა შეიძლება უფრო ნაკლებად ეფექტური იყოს ამ მტკიცებისთვის რისკის შესამცირებლად, ვიდრე კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული ამ მტკიცებასთან, როგორცაა, ტვირთის გაგზავნის დოკუმენტების შედარება საანგარიშსწორებო დოკუმენტებთან.

არსებითი უზუსტობები

გ139. ცალკეულ ანგარიშგებასა და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული პოტენციური უზუსტობა არსებითად შეიძლება მიჩნეული იყოს მისი სიდიდის, ხასიათისა და კონკრეტული გარემოებების მიხედვით. (იხ: პუნქტი 26(დ))

მნიშვნელოვანი რისკები

მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა (იხ: 28-ე პუნქტი)

გ140. მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად დაკავშირებულია მნიშვნელოვან არატიპურ ოპერაციებთან და განსასჯელ საკითხებთან. არატიპური ისეთი ოპერაციებია, რომლებიც არაორდინარულია თავისი სიდიდის ან ხასიათის გამო და ამიტომ, იშვიათად აქვს ადგილი. განსასჯელი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრას, რომლის გაზომვასთან დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა. არატიპურმა, მარტივმა ოპერაციებმა, რომლებიც სისტემატურ დამუშავებას განიცდიან, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ წარმოშვან მნიშვნელოვანი რისკები.

გ141. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება უფრო დიდი იყოს მნიშვნელოვანი არატიპური ოპერაციებისთვის, რომლებიც წარმოიშობა ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის მხრიდან შედარებით მეტი ჩარევა საბუღალტრო ანგარიშების დამუშავების ხერხის განსაზღვრის საკითხში;
- შედარებით მეტი მანუალური ჩარევა მონაცემთა შეგროვებისა და დამუშავების პროცესში;
- რთული გაანგარიშებები ან ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები;
- არატიპური ოპერაციების ხასიათი, რაც სამეურნეო სუბიექტისთვის ართულებს რისკებზე ეფექტური კონტროლის განხორციელებას.

გ142. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება უფრო დიდი იყოს განსასჯელი საკითხებისთვის, რაც მოითხოვს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას და წარმოიშობა ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიცაა:

- სააღრიცხვო შეფასებების ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები ან ამონაგების აღიარება შეიძლება ექვემდებარებოდეს განსხვავებულ ინტერპრეტაციას;

- მოთხოვნილი განსჯის პროცესი შეიძლება სუბიექტური ან რთული იყოს, ან საჭიროებდეს დაშვებების გაკეთებას სამომავლო მოვლენების შედეგების შესახებ, მაგალითად, მსჯელობა რეალური ღირებულების შესახებ.

გ143. ასს 330-ში აღწერილია შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ რისკის მნიშვნელოვნად მისაჩნევად ჩატარებული დამატებითი აუდიტორული პროცედურებიდან.²⁰

მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებთან

გ144. ასს 240 უზრუნველყოფს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენასა და შეფასებასთან მიმართებაში.²¹

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლა (იხ: 29-ე პუნქტი)

გ145. მართალია, მნიშვნელოვან არატიპურ ან განსასჯელ საკითხებთან დაკავშირებული რისკები ხშირად ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ექვემდებარებოდეს ტიპურ (სტანდარტულ) კონტროლის პროცედურებს, მაგრამ ხელმძღვანელობა შეიძლება ატარებდეს სხვა საპასუხო ქმედებებს, რომლებიც განკუთვნილია ამგვარი რისკების მოსაგვარებლად. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი შეისწავლის, სამეურნეო სუბიექტს შექმნილი და დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის პროცედურები იმ მნიშვნელოვანი რისკების წინააღმდეგ, რომლებიც წარმოიშობა არატიპური ან განსასჯელი საკითხების გამო, იგი იხილავს, რეაგირებს თუ არა ხელმძღვანელობა ამ რისკებზე და როგორ. რეაგირების ღონისძიებებში შეიძლება შედიოდეს:

- მაკონტროლებელი საქმიანობა, როგორიცაა, მაღალი რანგის ხელმძღვანელობის ან ექსპერტების მიერ დაშვებების მიმოხილვა;
- შეფასებების განსაზღვრის დოკუმენტირებული პროცედურები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცება.

^{20.} ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

^{21.} ასს 240, 25-27-ე პუნქტები.

გ146. მაგალითად, როდესაც საკმე ეხება ერთჯერად მოვლენებს, როგორიცაა, შეტყობინების მიღება მნიშვნელოვანი სასამართლო პროცესის შესახებ, სამეურნეო სუბიექტის საპასუხო ქმედების განხილვა შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა, მიმართეს თუ არა სათანადო ექსპერტებს (მაგალითად, შიდა ან გარე იურისკონსულტებს), შეაფასეს თუ არა შესაძლო შედეგი და როგორ გადაწყვიტეს, რომ ეს გარემოებები უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ147. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება სათანადო რეაგირება ვერ მოახდინოს არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე, ამ რისკებზე კონტროლის პროცედურების განხორციელების გზით. ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი კონტროლის პროცედურების ვერგანხორციელება წარმოადგენს შიდა კონტროლში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების ერთ-ერთ მაჩვენებელს.²²

რისკები, რომელთათვისაც მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ148. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება პირდაპირ იყოს დაკავშირებული ტიპური კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშთა ნაშთების აღრიცხვასთან და სახდო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ ტიპის რისკებში შეიძლება შედიოდეს ტიპური და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციების არასწორი ან არასრული დამუშავება, როგორიცაა, სამეურნეო სუბიექტის ამონაგები, შესყიდვები და ფულის მიღება ან გადახდა.

გ149. როდესაც ასეთი ტიპური სამეურნეო ოპერაციები ექვემდებარება მაღალი დონის ავტომატიზებულ დამუშავებას მცირე მანუალური ჩარევით, ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, ამ დროს, ალბათ, შეუძლებელი იქნება ამ რისკის მიმართ მარტო ძირითადი პროცედურების გამოყენება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ ასეთ შემთხვევას ადგილი უნდა ჰქონდეს ისეთ გარემოებებში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის ინფორმაციის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება ან ანგარიშის წარდგენა ხორციელდება მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, კერძოდ, ინტეგრირებულ სისტემაში. ასეთ შემთხვევაში:

²² ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“, პუნქტი გ7.

- აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ხოლო მათი საკმარისობა და შესაფერისობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მათ სიზუსტესა და სისრულეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე;
- იმის ალბათობა, რომ ინფორმაციის არასწორი ინიცირება ან შეცვლა მოხდეს და ეს ვერ გამოვლინდეს, შეიძლება მეტი იყოს, თუ სათანადო კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ვერ ფუნქციონირებს.

გ150. ასეთი რისკების დასადგენად ჩატარებული დამატებითი აუდიტორული პროცედურებიდან გამომდინარე შედეგები აღწერილია ასს 330-ში.²³

რისკის შეფასების შესწორება (იხ: 31-ე პუნქტი)

გ151. აუდიტის განმავლობაში, აუდიტორის ყურადღება შეიძლება მიიპყროს ისეთმა ინფორმაციამ, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისგან, რომელიც რისკის შეფასების საფუძველს წარმოადგენდა. მაგალითად, რისკის შეფასება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმ ვარაუდს, რომ კონტროლის გარკვეული პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს. კონტროლის ტესტების ჩატარების დროს, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ განსახილველი კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობდა აუდიტის განმავლობაში შესაბამის დროის პერიოდში. ანალოგიურად, ძირითადი პროცედურების ჩატარების დროს, აუდიტორმა თანხებში შეიძლება გამოავლინოს ისეთი უზუსტობები, ან უზუსტობების სიხშირე, რომლებიც იმაზე მეტია, ვიდრე ეს შეესაბამება რისკების აუდიტორისეულ შეფასებებს. ასეთ ვითარებებში, რისკის შეფასება შეიძლება შესაფერისად ვერ ასახავდეს სამეურნეო სუბიექტის რეალურ გარემოებებს, ხოლო დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები შეიძლება ეფექტური არ იყოს არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. დამატებითი მითითებებისთვის იხილეთ ასს 330.

დოკუმენტაცია (იხ: 32-ე პუნქტი)

გ152. ის, თუ რა ფორმით მოხდება 32-ე პუნქტის მოთხოვნების დოკუმენტირება, უნდა გადაწყვიტოს აუდიტორმა პროფესიული განსჯის გამოყენებით. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტების

²³ ასს 330, მე-8 პუნქტი.

აუდიტის დროს, ეს დოკუმენტაცია შეიძლება გაერთიანდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმასთან დაკავშირებულ აუდიტორის დოკუმენტაციაში.²⁴ ანალოგიურად, მაგალითად, რისკის შეფასების შედეგები შეიძლება დოკუმენტურად გაფორმდეს ცალკე, ან დამატებით პროცედურებთან დაკავშირებული აუდიტორის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით.²⁵ დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის ხასიათი, სიდიდე და სირთულე, სამეურნეო სუბიექტისგან ინფორმაციის მიღების შესაძლებლობა და აუდიტის მსვლელობის დროს გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია.

- გ153. ისეთ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც არა აქვთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი რთული კომერციული საქმიანობა და პროცესები, დოკუმენტაციას შეიძლება მარტივი ფორმა ჰქონდეს და შედარებით მოკლე იყოს. აუცილებელი არ არის, რომ დოკუმენტაციაში ასახული იყოს აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მასთან დაკავშირებული საკითხების ყოველმხრივი შესწავლა. აუდიტორის მიერ დოკუმენტურად ასახული ინფორმაციის ძირითად ელემენტებში შედის ის საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა გამოიყენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების საფუძვლად.
- გ154. დოკუმენტაციის მოცულობაში შეიძლება ასევე აისახოს აუდიტორული გარიგების გუნდის წევრების გამოცდილება და შესაძლებლობები. იმის პირობით, რომ ასს 230-ის მოთხოვნები ყოველთვის სრულდება, იმ აუდიტისთვის, რომელსაც ატარებს ნაკლებად გამოცდილი პირებისგან შემდგარი გარიგების გუნდი, შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო დეტალური დოკუმენტაციის შედგენა, რათა გაუადვილდეთ ამ წევრებს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ სათანადო წარმოდგენის შექმნა, ვიდრე ეს დასჭირდებოდა გამოცდილი პირებისგან შემდგარ გარიგების გუნდს.
- გ155. განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება საჭირო იყოს გარკვეული დოკუმენტაციის შედგენის სამომავლოდ გადატანა, რომელიც უნდა განახლდეს საჭიროებისამებრ, რათა მასში აისახოს სამეურნეო სუბიექტის კომერციულ საქმიანობასა თუ პროცესებში მომხდარი ცვლილებები.

²⁴ ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, მე-7 და მე-9 პუნქტები.

²⁵ ასს 330, 28-ე პუნქტი.

1-ლი დანართი

(იხ: პუნქტები 4(გ), მე-14-24, გ77-გ121)

შიდა კონტროლის კომპონენტები

1. მოცემულ დანართში დამატებით არის ახსნილი შიდა კონტროლის კომპონენტები, როგორც ჩამოყალიბებულია 4(გ), მე-14-24 და გ77-გ121 პუნქტებში, რადგან ისინი ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

კონტროლის გარემო

2. კონტროლის გარემო აერთიანებს შემდეგ ელემენტებს:
 - ა) *პატიოსნებისა და ეთიკური ფასეულობების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება.* კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა არ შეიძლება იდგეს იმ ადამიანთა პატიოსნებასა და ეთიკურ ფასეულობებზე მაღლა, რომლებიც მას ქმნიან, ადმინისტრირებას და მონიტორინგს უწევენ. პატიოსნება და ეთიკური ყოფაქცევა წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ეთიკური და ქცევის ნორმების პროდუქტს, თუ როგორ ხდება მათ შესახებ ინფორმირება და როგორ ტარდება ისინი პრაქტიკაში. პატიოსნებისა და ეთიკური ფასეულობების ცხოვრებაში გატარება მოიცავს, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ქმედებებს ისეთი სტიმულების ან ცდუნებების აღმოსაფხვრელად და შესამცირებლად, რომლებმაც შეიძლება პერსონალს უზიძგოს უპატიოსნო, კანონსაწინააღმდეგო ან უზნეო საქციელის ჩადენისკენ. პატიოსნებასთან და ეთიკურ ფასეულობებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ ინფორმირებაში შეიძლება შედიოდეს ქცევის სტანდარტების პერსონალისთვის გაცნობა, სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ გამოცემული დადგენილებების, ქცევის კოდექსისა და პირადი მაგალითის საშუალებით;
 - ბ) *კომპეტენტურობის ვალდებულება.* კომპეტენცია წარმოადგენს იმ ამოცანების შესასრულებლად საჭირო აუცილებელ ცოდნას და კვალიფიკაციას, რომლებიც განსაზღვრავს პიროვნების სამუშაოს;
 - გ) *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა.* სამეურნეო სუბიექტის მიერ კონტროლის აუცილებლობის

გაცნობიერებაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ მეთვალ-
ყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მეთვალყურეობაზე
პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის მნიშვნელობა
აღიარებულია პროფესიული პრაქტიკის კოდექსებში და სხვა
მარეგულირებელ წესებში ან ინსტრუქციებში, რომლებიც
შექმნილია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა პა-
სუხისმგებლობაში შედის ზედამხედველობის გაწევა,
სიმართლის აქტიური დაცვის პროცედურების შექმნასა და
ეფექტურ ფუნქციონირებაზე.

- დ) *ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი.*
ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი
აერთიანებს ფართო სპექტრის მახასიათებლებს. მაგალითად,
ხელმძღვანელობის პოზიცია და ქმედებები ფინანსური ანგა-
რიშების მომზადების პროცესთან მიმართებით შეიძლება
გამოაშვარავდეს არსებული ალტერნატიული სააღრიცხვო
პრინციპებიდან კონსერვატიულის ან აგრესიულის შერჩევის
გზით, ან რამდენად კეთილსინდისიერად და კონსერვა-
ტიულად უდგებიან სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრას;
- ე) *ორგანიზაციული სტრუქტურა.* შესაბამისი ორგანიზაციული
სტრუქტურის შექმნა მოიცავს უფლებამოსილებისა და
პასუხისმგებლობის ძირითადი სფეროებისა და ანგარიშ-
ვალდებულების სათანადო არხების განხილვას. სამეურნეო
სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის შესაფერისობა
ნაწილობრივ დამოკიდებულია მის სიდიდესა და მისი
საქმიანობის ხასიათზე;
- ვ) *უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება.*
უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება
შეიძლება მოიცავდეს პოლიტიკას, რომელიც ეხება ბიზნესის
წარმართვის შესაფერის პრაქტიკებს, წამყვანი პერსონალის
ცოდნასა და გამოცდილებას და მოვალეობების შესასრუ-
ლებლად აუცილებელ რესურსებს. გარდა ამისა, იგი შეიძლება
მოიცავდეს იმ პოლიტიკას და ინფორმირების საშუალებებს,
რომელთა დანიშნულებაა იმის უზრუნველყოფა, რომ მთელ
პერსონალს ესმოდეს სამეურნეო სუბიექტის მიზნები,
იცოდნენ, მათი პირადი ქმედებები როგორ არის ურთიერთ-
დაკავშირებული ამ მიზნებთან და გაცნობიერებული
ჰქონდეთ, როგორ და რაზე იქნებიან ისინი ანგარიშ-
ვალდებული;

- ზ) *საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა*. საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა ხშირად დაგვანახებს ხოლმე მნიშვნელოვან საკითხებს, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის შეგნებასთან მიმართებით. მაგალითად, ყველაზე მაღალი კვალიფიკაციის პირების სამუშაოზე აყვანის სტანდარტები – განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება საბაზო განათლებაზე, წინა სამუშაო გამოცდილებაზე, წარსულ მიღწევებსა და მისი პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მტკიცებულებაზე - გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებას კომპეტენტური და სანდო ადამიანების შერჩევაზე. სწავლების (ტრენინგის) პოლიტიკა, რომელიც გვაცნობს სამომავლო ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობას და მოიცავს პრაქტიკულ კურსებს, როგორცაა, პრაქტიკული წვრთნის სკოლები და სემინარები, გვიჩვენებს შედეგებისა და ყოფაქცევის მოსალოდნელ, სასურველ დონეებს. წახალისებები, რომლებიც ეყრდნობა თანამშრომელთა შედეგების პერიოდულ შეფასებებს, იმაზე მეტყველებს, რომ სამეურნეო სუბიექტს აქვს ვალდებულება, კვალიფიციური პერსონალი დააწინაუროს პასუხისმგებლობის უფრო მაღალ დონეებზე.

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიზნებისათვის, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი მოიცავს, თუ როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა ბიზნესის იმ რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, როგორ აფასებს მათ მნიშვნელობას, მათი მოხდენის ალბათობას და გადაწყვეტილებებს იღებს ამ რისკებზე რეაგირებისა და რისკებისა და მათი გავლენის მართვის ღონისძიებების შესარჩევად. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი შეიძლება ეხებოდეს იმას, როგორ ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტი აღურიცხავი ოპერაციების შესაძლებლობას, ან როგორ განსაზღვრავს და აანალიზებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს.
- სანდო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული რისკები მოიცავს ისეთ გარე და შიდა მოვლენებს, ოპერაციებს ან გარემოებებს, რომლებიც შეიძლება მოხდეს და ძალიან უარყოფითი გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, შეძლოს

ფინანსური მონაცემების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ კონკრეტული რისკების მოსაგვარებლად შეიძლება შეიმუშაოს გეგმები, პროგრამები ან ღონისძიებები, ან გადაწყვიტოს რისკის მიღება (დაშვება) დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. რისკები შესაძლებელია წარმოიშვას ან შეიცვალოს ისეთი გარემოებების გავლენით, როგორიცაა:

- *ცვლილებები საოპერაციო გარემოში.* მარეგულირებელი ან საოპერაციო გარემოს შეცვლას შესაძლებელია მოჰყვეს კონკურენციის გამძაფრება და მნიშვნელოვნად განსხვავებული რისკები;
- *ახალი პერსონალი.* ახალ პერსონალს შეიძლება სხვაგვარი აქცენტი ჰქონდეს შიდა კონტროლზე, ან სხვანაირად ესმოდეს იგი;
- *ახალი ან მოდერნიზებული საინფორმაციო სისტემები.* საინფორმაციო სისტემების მნიშვნელოვან და სწრაფ შეცვლას შეუძლია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკის შეცვლა;
- *სწრაფი ზრდა.* კომერციული ოპერაციების მნიშვნელოვან და სწრაფ გაფართოებას შეუძლია კონტროლის პროცედურების დეფორმაციის გამოწვევა და კონტროლის პროცედურების მოშლის რისკის გაზრდა;
- *ახალი ტექნოლოგია.* ახალი ტექნოლოგიების ჩართვამ საწარმოო პროცესებში ან საინფორმაციო სისტემებში შეიძლება შეცვალოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკი;
- *ბიზნესის ახალი მოდელები, ახალი პროდუქცია ან საქმიანობა.* ბიზნესის ისეთ სფეროებში ან ოპერაციებში საქმიანობის დაწყებამ, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტს მცირე გამოცდილება აქვს, შეიძლება წარმოიშვას შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ახალი რისკები;
- *კორპორაციული რესტრუქტურირება.* რესტრუქტურირების შეიძლება თან ახლდეს პერსონალის შემცირება და ცვლილებები საზედამხედველო პროცესსა და მოვალეობების დანაწილებაში, რამაც შეიძლება შეცვალოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკი;

- *საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში.* უცხოეთში ოპერაციების გაფართოება ან შესყიდვა განაპირობებს ახალ და ხშირად განსაკუთრებულ რისკებს, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა კონტროლზე, მაგალითად, უცხოური სავალუტო ოპერაციებიდან გამომდინარე დამატებითი ან შეცვლილი რისკები;
- *ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში.* ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი პრინციპების დანერგვამ ან ძველის შეცვლამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ რისკებზე.

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

5. საინფორმაციო სისტემა შედგება ინფრასტრუქტურისგან (ფიზიკური და აპარატურული უზრუნველყოფის კომპონენტები), პროგრამული უზრუნველყოფისგან, ადამიანებისაგან, პროცედურებისა და მონაცემებისგან. საინფორმაციო ტექნოლოგია ინტენსიურად გამოიყენება ბევრ საინფორმაციო სისტემაში.
6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სისტემასაც, აერთიანებს იმ პროცედურებსა და ჩანაწერებს, რომლებიც:
 - ადგენს და დოკუმენტურად აღრიცხავს ყველა უფლებამოსილ ოპერაციას;
 - დროულად და ისე საკმარის დეტალებში აღწერს ოპერაციებს, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას იძლევა ოპერაციების სათანადო კლასიფიცირების საშუალებას;
 - ოპერაციების ღირებულებას ისეთნაირად განსაზღვრავს, რომ შესაძლებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი სათანადო ფულადი ღირებულების ასახვა;
 - ადგენს დროის პერიოდს, როდესაც ოპერაციები მოხდა, რათა შესაძლებელი იყოს ოპერაციების ასახვა სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ წარადგენს ოპერაციებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებს.

7. სისტემის მიერ შექმნილი ინფორმაციის ხარისხი გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის უნარზე, მიიღოს სათანადო გადაწყვეტილებები სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებით და მოამზადოს სანდო ფინანსური ანგარიშგება.
8. ინფორმირება, რომელიც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე დაწესებულ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის შესახებ წარმოდგენის შექმნას, შეიძლება ხორციელდებოდეს, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის ამსახველი სახელმძღვანელოების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოებისა და მემორანდუმების ფორმით. ინფორმირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული საშუალებებით, სიტყვიერად და ხელმძღვანელობის პირადი ქმედებებით.

მაკონტროლებელი საქმიანობა

9. საზოგადოდ, მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომელიც შეიძლება აუდიტის შესაბამისი იყოს, შეიძლება დაიყოს კატეგორიებად, როგორც პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება:
 - *შედეგების მიმოხილვას*. ეს მაკონტროლებელი საქმიანობა მოიცავს ფაქტობრივი შედეგების მიმოხილვასა და ანალიზს ბიუჯეტთან, მოკლევადიან პროგნოზებთან და წინა პერიოდის შედეგებთან მიმართებით; სხვადასხვა კატეგორიის მონაცემების – ოპერატიულის ან საფინანსოს – ერთმანეთთან დაკავშირებას, ამავე დროს თანაფარდობებისა და საკვლევი და გამოსასწორებელი ღონისძიებების ანალიზს; შიდა მონაცემების შედარებას გარე საინფორმაციო წყაროებთან; და ფუნქციონალური ან საქმიანობის შედეგების მიმოხილვას;
 - *ინფორმაციის დამუშავებას*. საინფორმაციო სისტემების მაკონტროლებელი საქმიანობა იყოფა ორ ფართო კატეგორიად, გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ცალკეული კომპიუტერული პროგრამების დამუშავებას და საინფორმაციო ტექნოლოგიური საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც წარმოადგენს მრავალ პროგრამასთან დაკავშირებულ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს გამოყენებითი კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებას, საინფორმაციო სისტემების უწყვეტი სათანადო მუშაობის უზრუნველყოფაში დახმარების გზით. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურების მაგალითებში შედის ჩანაწერების

არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება, ბუღალტრული ანგარიშებისა და საცდელი ბალანსის შედგენა და მიმოხილვა, ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, როგორცაა, შესატანი მონაცემების შემოწმება რედაქტირების მიზნით, რიგითი ნუმერაციის შემოწმება და გადახრების ანგარიშებზე მანუალური კონტროლი. საერთო საინფორმაციო ტექნოლოგიური კონტროლის პროცედურების მაგალითებია პროგრამის შეცვლაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ზღუდავს პროგრამით ან მონაცემებით სარგებლობის უფლებას, კონტროლის პროცედურები პაკეტური კომპიუტერული პროგრამების ახალი ვერსიების დანერგვასა და კონტროლი სისტემის ისეთ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე, რომელიც ზღუდავს სისტემაში შესვლას, ან ახორციელებს სისტემის მომსახურების გამოყენების მონიტორინგს, რასაც შეუძლია საფინანსო მონაცემების ან ჩანაწერების შეცვლა, აუდიტის კვალის დატოვების გარეშე.

- *ფიზიკურ კონტროლს.* ფიზიკური კონტროლი აერთიანებს:
 - აქტივების ფიზიკურ უსაფრთხოებას, მათ შორის, სათანადო დამცავ ღონისძიებებს, როგორცაა, უსაფრთხოების ზომების შემოღება აქტივებითა და ჩანაწერებით სარგებლობის უფლებაზე;
 - ოფიციალური ნებართვის გაცემას კომპიუტერული პროგრამებითა და მონაცემთა ფაილებით სარგებლობის უფლებაზე;
 - პერიოდულ დათვლას და შედარებას საკონტროლო ჩანაწერებში ნაჩვენებ თანხებთან (მაგალითად, ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან).

იმის დადგენა, აქტივების მოპარვის თავიდან აცილებისთვის გამიზნული ფიზიკური კონტროლის პროცედურები რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სანდოობას და, შესაბამისად, აუდიტს, დამოკიდებულია ისეთ გარემოებებზე, როდესაც აქტივების მგრძნობელობა უკანონო მითვისების მიმართ ძალიან მაღალია.

- *მოვალეობების დანაწილებას.* ოპერაციების შესრულების ნებართვაზე, ოპერაციების დოკუმენტურად აღრიცხვასა და

აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებლობის განაწილება სხვადასხვა ადამიანებზე. მოვალეობების დანაწილება მიზნად ისახავს იმ ხელსაყრელი პირობების შემცირებას, რომელიც ნებისმიერ პიროვნებას მოახვედრებს ისეთ სიტუაციაში, რომ მან დაუშვას ან ჩაიდინოს შეცდომა ან თაღლითობა და თან დამალოს ისინი თავისი მოვალეობების შესრულების ჩვეული პროცესის დროს.

10. ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დადგენილი სათანადო მაღალი დონის პოლიტიკის არსებობაზე. მაგალითად, ნებართვის გაცემის (სანქციონირების) კონტროლის პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს დაწესებული ინსტრუქციების თანახმად, როგორიცაა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინვესტიციებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები; ალტერნატიულად, არატიპური ოპერაციები, როგორიცაა, მნიშვნელოვანი შესყიდვები ან ინვესტიციების შეკვეცა, შეილება საჭიროებდეს კონკრეტულ მაღალ დონეზე დამტკიცებას, მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, აქციონერთა მიერ დამტკიცებას.

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი

11. ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობაა შიდა კონტროლის შემოღება და მისი უწყვეტად გატარება პრაქტიკაში. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი მოიცავს იმის განხილვას, მუშაობს თუ არა ეს პროცედურები ისე, როგორც ჩაფიქრებული იყო და იცვლება თუ არა ისინი საჭიროებისამებრ, პირობების შეცვლასთან ერთად. კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ქმედებებს, როგორიცაა ხელმძღვანელობის მიერ იმის მიმოხილვა, დროულად მზადდება თუ არა ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალები, შიდა აუდიტორების მიერ გაყიდვების პერსონალის საქმიანობის შესაბამისობის შეფასებას სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკასთან, გაყიდვების ხელშეკრულებების პირობების თაობაზე და იურიდიული განყოფილების მიერ სამეურნეო სუბიექტის ეთიკის ან ბიზნესის წარმართვის პოლიტიკის დაცვაზე ზედამხედველობის გაწევას. მონიტორინგის განხორციელება ასევე უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტურად გააგრძელებს ფუნქციონირებას გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, თუ მონიტორინგი არ განხორციელდება ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესის

დროულობასა და სიზუსტეზე, სავარაუდოდ, პერსონალი აღარ მოამზადებს ამ მასალას.

12. შიდა აუდიტორებმა ან თანამშრომლებმა, რომლებიც ანალოგიურ ფუნქციებს ასრულებენ, შეიძლება საკუთარი წვლილი შეიტანონ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესში, დამოუკიდებელი შეფასებების მომზადების გზით. როგორც წესი, ისინი რეგულარულად აწვდიან ინფორმაციას შიდა კონტროლის მუშაობის შესახებ, სადაც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებენ შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შეფასებაზე და ინფორმაციას იძლევიან შიდა კონტროლის ძლიერი მხარეებისა და ნაკლოვანებების შესახებ და შიდა კონტროლის გაუმჯობესების რეკომენდაციებს.
13. მონიტორინგული საქმიანობა შეიძლება ითვალისწინებდეს გარეშე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება მიგვანიშნებდეს ისეთ პრობლემებზე ან ავლენდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მომხმარებლები შეუცნობლად ადასტურებენ საანგარიშსწორებო მონაცემებს თავიანთი ანგარიშ-ფაქტურების თანხების გადახდით ან მათთვის გადახდილი თანხების გამო საჩივრებით. გარდა ამისა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა შეიძლება მიმართონ სამეურნეო სუბიექტს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, შეტყობინება, რომელიც ეხება ბანკების მარეგულირებელი უწყებების მიერ ჩატარებულ შემოწმებებს. ასევე, ხელმძღვანელობამ მონიტორინგის განხორციელების პროცესში შეიძლება განიხილოს გარე აუდიტორების მიერ შიდა კონტროლთან დაკავშირებით მოწოდებული ინფორმაცია.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტები გ141, გ133)

პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე

ქვემოთ ჩამოთვლილია ისეთი პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე. ამ მაგალითებში განხილულია ფართო სპექტრის პირობები და მოვლენები; თუმცა, ყველა პირობა და მოვლენა არ არის ყოველი აუდიტორული გარიგების შესაბამისი და არც მაგალითების ჩამონათვალია ამომწურავი.

- სამეურნეო ოპერაციები ეკონომიკურად არასტაბილურ რეგიონებში, მაგალითად, ქვეყნებში, სადაც ვალუტის საგრძნობ დევალვაციას აქვს ადგილი, ან ეკონომიკა მაღალი დონის ინფლაციით ხასიათდება.
- სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის ცვალებადი ბაზრების ზემოქმედებას, მაგალითად, ფიუჩერსული ვაჭრობა.
- სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის მაღალი დონის რთული რეგულირების ზემოქმედებას.
- ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან და ლიკვიდობასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის, მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა.
- იძულებითი შეზღუდვები კაპიტალისა და კრედიტის მოზიდვაზე.
- ცვლილებები დარგში, რომელშიც საქმიანობს სამეურნეო სუბიექტი.
- ცვლილებები მიწოდების რგოლებში.
- ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნა ან შეთავაზება, ან ბიზნესის ახალ მიმართულებებში გადასვლა.
- გაფართოება საქმიანობის ახალ ადგილებზე.
- ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტში, როგორცაა, მსხვილი შესყიდვები ან რეორგანიზაცია, ან სხვა არაორდინარული მოვლენები.
- სამეურნეო სუბიექტების ან სამეურნეო სეგმენტების სავარაუდო გაყიდვა.

- რთული გაერთიანებებისა და ერთობლივი საქმიანობის არსებობა.
- გარესაბაღანსო დაფინანსების, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებისა და სხვა რთული დაფინანსების ვალდებულებების გამოყენება.
- მნიშვნელოვანი ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში სათანადო კვალიფიკაციის მქონე კადრების უკმარისობა.
- ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის თანამდებობებიდან წასვლა.
- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, განსაკუთრებით ისეთები, რომლებიც ვერ მოაგვარა ხელმძღვანელობამ.
- ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლების მოტივაცია, გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება.
- შეუსაბამოებები სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სტრატეგიასა და მისი ბიზნესის სტრატეგიას შორის.
- ცვლილებები საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში.
- ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინსტალირება.
- მარეგულირებელი ან სახელმწიფო ორგანოების მიერ ჩატარებული გამოკითხვები, სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო ოპერაციების ან ფინანსური შედეგების შესახებ.
- წარსულში დაშვებული უზუსტობები, შეცდომების სტატისტიკა, ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებული საგრძნობი ოდენობის კორექტირებები.
- საგრძნობი ოდენობის არატიპური ან არასისტემატური ოპერაციები, მათ შორის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესრულებული კომპანიათაშორისი ოპერაციები და მაღალშემოსავლიანი ოპერაციები.
- ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხულია ხელმძღვანელობის განზრახვის საფუძველზე, მაგალითად, ვალის რეფინანსირება, გასაყიდი აქტივები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების კლასიფიკაცია.

- ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება.
- ბუღალტრული შეფასებები, რომლებიც მოიცავს რთულ პროცედურებს.
- მოვლენები ან ოპერაციები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობას, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებები და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები.
- ახსნა-განმარტებების სახით გასამჟღავნებელი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გამოტოვება ან გაუგებრად წარმოდგენა.
- დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები და პირობითი ვალდებულებები, მაგალითად, გაყიდვა საგარანტიო მომსახურებით, ფინანსური გარანტიები და ეკოლოგიური გამოსასწორებელი ღონისძიებები.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 320

არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში 2-6

ძალაში შესვლის თარიღი 7

მიზანი 8

განმარტება 9

მოთხოვნები

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა

აუდიტის დაგეგმვის დროს 10-11

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას 12-13

დოკუმენტაცია 14

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

არსებითობა და აუდიტორული რისკი გ1

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში გ2

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა

აუდიტის დაგეგმვის დროს გ3-გ13

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას გ14

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. ასსს 450-ში¹ ახსნილია, როგორ ხდება არსებითობის გამოყენება გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში

2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად არსებითობის ცნება განხილულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში არსებითობა შეიძლება განხილული იყოს სხვადასხვა ტერმინით, მაგრამ, საზოგადოდ, ყველა მათგანში ახსნილია, რომ:
 - უზუსტობები, მათ შორის გამოტოვებული ინფორმაცია, არსებითად მიიჩნევა, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე;
 - არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
 - იმ საკითხების განსჯა, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, ტიპური მოთხოვნილებების განხილვას.² არსებითობის საკითხის განსჯისას არ გაითვალისწინება უზუსტობების შესაძლო გავლენა

1. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

2. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ 2001 წლის აპრილში მიღებულ „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში“ აღნიშნულია, რომ ვინაიდან კომერციული საწარმოებისთვის ინვესტორები არიან სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები, მათი მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება დააკმაყოფილებს ასევე ფინანსური ანგარიშგების სხვა მომხმარებელთა მოთხოვნილებების უდიდეს ნაწილს.

ინდივიდუალურ მომხმარებლებზე, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს.

3. თუ ამგვარ განხილვას ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, ეს აუდიტორს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით/კრტერიუმებით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს არსებითობას აუდიტის დროს. თუ არსებითობის ცნება განხილული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, მაშინ აუდიტორს განსჯისთვის აუცილებელი საზღვრებით უზრუნველყოფს მე-2 პუნქტში განხილული მახასიათებლები.
4. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:
 - ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულდასმით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;
 - ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;
 - გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების მიახლოებითი სიდიდეების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, ვინაიდან თანხის სიდიდის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და
 - დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.
5. აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის დროს და აუდიტის ჩატარებისას, ასევე გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე და შემდეგ თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ1)
6. აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი მსჯელობს და გადაწყვეტილებას იღებს იმ უზუსტობების შესახებ, რომლებიც შეიძლება მიჩნეულ იქნეს არსებითად. ამგვარი მსჯელობა ქმნის საფუძველს:

- ა) რისკის შესაფასებელი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად;
- ბ) არსებითი უზუსტობების რისკების დასადგენად და შესაფასებლად; და
- გ) დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად.

აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული არსებითობა წარმოადგენდეს თანხას (სიდიდეს), რომლის ქვემოთ შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, ყოველთვის არაარსებითად იქნება მიჩნეული. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში აუდიტორმა უზუსტობა შეიძლება არსებითად მიიჩნიოს მაშინაც კი, როდესაც ის არსებითობის დადგენილი დონის ქვემოთაა. შეუძლებელია აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა ისეთი უზუსტობების გამოსავლენად, რომლებიც არსებითი იქნება მარტო ხასიათის გამო. თუმცა, ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული პოტენციური უზუსტობების ხასიათის გაანალიზება ხელს შეუწყობს არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრას.³ გარდა ამისა, როდესაც აფასებს ყველა შეუსწორებელი უზუსტობის გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორი განიხილავს არა მარტო შეუსწორებელი უზუსტობების რაოდენობრივ სიდიდეს, არამედ მათ ხასიათსაც.⁴ (იხ. პუნქტი გ2)

ძალაში შესვლის თარიღი

- 7. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

- 8. აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.

განმარტება

- 9. ასს-ების მიზნებისთვის, სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც

³. იხ. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, პუნქტები გ134-გ135.

⁴. ასს 450, პუნქტი გ21

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

მოთხოვნები

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

10. როდესაც აუდიტორი ადგენს აუდიტის საერთო სტრატეგიას, მან არსებითობა უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. თუ ამა თუ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ერთი ან მეტი ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, რომელთათვისაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს არსებითობის ისეთი დონე ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისთვის. (იხ. პუნქტები გ3-გ12)
11. აუდიტორმა სამუშაო არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად. (იხ. პუნქტი გ13)

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას

12. აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის მსვლელობისას მისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდან რომ სცოდნოდა, სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებითობას განსაზღვრავდა. (იხ. პუნქტი გ14)

13. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის მისაღებია არსებითობის უფრო დაბალი დონე (და, სადაც შესაფერისია, უფრო დაბალი დონის არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის) თავდაპირველად განსაზღვრულ სიდიდესთან შედარებით, მან უნდა გადაწყვიტოს, აუცილებელია თუ არა სამუშაო არსებითობის შესწორება და ისევ მისაღებია თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

დოკუმენტაცია

14. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი სიდიდეები და ფაქტორები:⁵
- ა) არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი);
 - ბ) სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი);
 - გ) სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი); და
 - დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება (იხ. პუნქტები მე-12-13).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

არსებითობა და აუდიტორული რისკი (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის საერთო მიზანია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც მას საშუალებას მისცემს, გამოთქვას თავისი მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეადგინოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და წარმოადგინოს ასს-ების მოთხოვნებისა და აუდიტის პროცესში

⁵ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და პუნქტი გ6.

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაბამისად.⁶ აუდიტორი დასაბუთებულ რწმუნებას მოიპოვებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებით, რათა აუდიტორული რისკი შეამციროს მისაღებად დაბალ დონემდე.⁷ აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკებისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქცია.⁸ აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს ითვალისწინებს მთელი აუდიტის განმავლობაში, კერძოდ, როდესაც აუდიტორი:

- ა) განსაზღვრავს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს;⁹
- ბ) განსაზღვრავს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას;¹⁰ და
- გ) აფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹¹ და აყალიბებს თავის მოსაზრებას აუდიტორის დასკვნაში.¹²

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ2. არსებითი უზუსტობების¹³ რისკების გამოვლენა და შეფასება გული-სხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას ისეთი კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების, მათ შორის ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებების დასადგენად, რომელშიც უზუსტობა შეიძლება არსებითი იყოს (ე.ი. საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტი-

6. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-11 პუნქტი.

7. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

8. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

9. ასს 315 (გადასინჯული)

10. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

11. ასს 450.

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

13. ასს 315-ის (გადასინჯული) 25-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების რისკები გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და თითოეული მტკიცების დონეზე.

ლებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიგებას). როდესაც აუდიტორი იხილავს, ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებებში უზუსტობები შეიძლება იყოს თუ არა არსებითი, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი ფაქტორების დადგენა, როგორცაა, მაგალითად:

- მოცემული პერიოდისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებები (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტმა მოცემული პერიოდის განმავლობაში განახორციელა მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება);
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, მათ შორის მის მოთხოვნებში შესული ცვლილებები (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტი შეიძლება მოითხოვდეს ახალ ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის);
- ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკის გამო (მაგალითად, ლიკვიდობის რისკის შესახებ ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს საფინანსო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის).

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-10 პუნქტი)

- გ3. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, ხშირად ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ორგანოები. უფრო მეტიც, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოიყენებოდეს სხვა გადაწყვეტილებების მისაღებად და არა ეკონომიკური გადაწყვეტილებებისთვის. ამგვარად, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითობის განსაზღვრაზე (და, სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონის ან დონეების განსაზღვრაზე კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის) გავლენას ახდენს კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა ორგანო და საკანონმდებლო ორგანოების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე, ასევე სახელმწიფოს საინფორმაციო მოთხოვნილებები სახელმწიფო სექტორის პროგრამებთან დაკავშირებით.

კრიტერიუმების გამოყენება არსებითობის დასადგენად მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ4. არსებითობის განსაზღვრას პროფესიული განსჯა ესაჭიროება. მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითობის დასადგენად ხშირად შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ პროცენტული მაჩვენებელი გამოიყენება, როგორც ამოსავალი წერტილი. სათანადო კრიტერიუმების განსაზღვრაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, ამონაგები, ხარჯები);
- არსებობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მუხლები, რომლებიც განსაკუთრებით აინტერესებთ კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად მომხმარებლებს შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ მოგება, ამონაგები ან წმინდა აქტივები);
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სასიცოცხლო ციკლის რა ეტაპზე იმყოფება სამეურნეო სუბიექტი, ასევე ის დარგობრივი და ეკონომიკური გარემო, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურა და მისი დაფინანსების მექანიზმი (მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტი ფინანსდება მარტო ნასესხები სახსრებით, საკუთარი კაპიტალის ნაცვლად, მომხმარებლებმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება მიაქციონ აქტივებსა და მათზე მოთხოვნის უფლებებს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებს); და
- კრიტერიუმების შედარებითი ცვალებადობა.

გ5. ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი კრიტერიუმები: საანგარიშგებო შემოსავლის კატეგორიები, როგორიცაა დაბეგვრამდელი მოგება, მთლიანი ამონაგები, საერთო მოგება და მთლიანი ხარჯები, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი ან წმინდა აქტივების ღირებულება. კომერციული სამეურნეო სუბიექტებისათვის კრიტერიუმად ხშირად გამოიყენება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება. თუ განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება ცვალებადია, შეიძლება უფრო მიზანშე-

წონილი იყოს სხვა კრიტერიუმების გამოყენება, როგორცაა საერთო მოგება ან მთლიანი ამონაგები.

- გ6. შერჩეულ კრიტერიუმებთან დაკავშირებით, ჩვეულებრივ, შესაფერისი ფინანსური მონაცემები იქნება წინა პერიოდების ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, პერიოდის ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა მოცემულ თარიღამდე და მიმდინარე პერიოდის საბიუჯეტო ან საპროგნოზო მონაცემები, რომლებიც კორექტირებულია სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებებით (მაგალითად, მნიშვნელოვანი საწარმოს შეძენა) და იმ დარგის პირობებში, ან ეკონომიკურ გარემოში მომხდარი შესაფერისი ცვლილებები, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ეწევა საქმიანობას. მაგალითად, როდესაც კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისათვის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე საწყისი არსებითობა განისაზღვრება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის საფუძველზე, გარემოებები, რომლებმაც განაპირობა აღნიშნული მოგების არაორდინარული შემცირება ან ზრდა, აუდიტორს საშუალებას მისცემს დაასკვნას, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის განსაზღვრა უფრო მიზანშეწონილია განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიხედვით, რომელიც ნორმალიზებულია წარსულ შედეგებზე დაყრდნობით.
- გ7. არსებითობა დაკავშირებულია იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომლის შესახებაც აუდიტორი დასკვნას წერს. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თორმეტ თვეზე მეტი ან ნაკლები ხანგრძლივობის საანგარიშგებო პერიოდისთვის, რაც შეიძლება მოხდეს ახლად დაფუძნებული სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, ან საანგარიშგებო პერიოდის შეცვლის შემთხვევაში, მაშინ არსებითობა დაკავშირებული იქნება იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც მომზადებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისათვის.
- გ8. იმისათვის, რომ განსაზღვროს პროცენტის სიდიდე, რომელსაც შერჩეული კრიტერიუმებისთვის გამოიყენებს, აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას. არსებობს ურთიერთკავშირი შერჩეულ კრიტერიუმებსა და პროცენტის სიდიდეს შორის, კერძოდ, განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის სიდიდე, როგორც წესი, უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე მთლიანი ამონაგების მიმართ გამოყენებული პროცენტის სიდიდე. მაგალითად, პროდუქციის მწარმოებელი კომერციული სამეურნეო სუბიექტისთვის აუდიტორმა შეიძლება არსებითობის შესაფერის დონედ მიიჩნიოს განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული

დაბეგვრამდელი მოგების ხუთი პროცენტი, ხოლო არაკომერციული სამეურნეო სუბიექტისთვის - მთლიანი ამონაგების ან მთლიანი ხარჯების ერთი პროცენტი. თუმცა, კონკრეტული სიტუაციებისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტის სიდიდე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ9. როდესაც სამეურნეო სუბიექტის განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება მუდმივად უმნიშვნელოა (რაც შეიძლება მოხდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს) და მესაკუთრე დაბეგვრამდელი მოგების დიდ ნაწილს ანაზღაურების სახით იღებს, მაშინ არსებითობის დასადგენად შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მოგება ანაზღაურებამდე და დაბეგვრამდე.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. სახელმწიფო სექტორის აუდიტის დროს, პროგრამით გათვალისწინებული საქმიანობისათვის შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მთლიანი დანახარჯი ან წმინდა დანახარჯი (ხარჯებს გამოკლებული ამონაგები ან დანახარჯებს გამოკლებული შემოსავლები). როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტს სახელმწიფო აქტივების დაცვა ევალება, მაშინ შესაფერისი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს აქტივები.

არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ქვემოთ ჩამოთვლილია ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება მიაწინებდეს, რომ არსებობს ერთი ან მეტი კონკრეტული კატეგორიის ოპერაცია, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებითი შენიშვნა, რომლისთვისაც უზუსტობები უფრო ნაკლები სიდიდისაა, ვიდრე მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითობა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე:

- კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებელთა მოლოდინზე გარკვეული მუხლების შეფასების ან ახსნა-განმარტების შესახებ (მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა

ოპერაციები, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ანაზღაურება, ასევე ისეთი რეალური ღირებულებების საადრიცხო შეფასებების მგრძნობელობის ანალიზი, რომელთაც მაღალი შეფასების განუსაზღვრელობა ახასიათებს);

- ძირითადი ინფორმაცია იმ დარგის შესახებ, რომელშიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტი ეწევა საქმიანობას (მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯები ფარმაცევტულ კომპანიაში);
- აქცენტი გადატანილია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის რომელიმე კონკრეტულ ასპექტზე, რომელიც განცალკევებით არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგალითად, ახსნა-განმარტებები სეგმენტების, ან მნიშვნელოვანი საწარმოთა ერთიანების შესახებ).

გ12. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს თუ არა ამგვარი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, მან შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა და ხელმძღვანელობის მოსაზრებებისა და მოლოდინის შესახებ.

სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ13. როდესაც აუდიტი იგეგმება მარტო ინდივიდუალური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით, ამგვარი მიდგომა უგულვებელყოფს იმ ფაქტს, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითმა უზუსტობებმა ერთობლიობაში შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა და რეზერვი არ რჩება შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისათვის. სამუშაო არსებითობის (რომელიც, განმარტების თანახმად, არის ერთი ან მეტი თანხა (სიდიდე)) დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონეს. ანალოგიურად, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონესთან დაკავშირებული სამუშაო არსებითობის დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ მოცემული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან ახსნა-განმარტებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე

გადააჭარბებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს. სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან პროფესიულ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას. მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომელიც განახლებულია რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებისას; ასევე წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მოლოდინი მიმდინარე პერიოდის უზუსტობებთან დაკავშირებით.

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ14. ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შეიძლება შესასწორებელი გახდეს აუდიტის მსვლელობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგად (მაგალითად, გადაწყვეტილების მიღება სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის მნიშვნელოვანი ნაწილის გასხვისების შესახებ), ახალი ინფორმაციის ან სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციაში მომხდარი ცვლილების შედეგად, რაც განაპირობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამ. მაგალითად, თუ აუდიტის მსვლელობისას გამოვლინდა, რომ ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, სავარაუდოდ, არსებითად განსხვავებული იქნება პერიოდის ბოლოსთვის პროგნოზირებული ფინანსური შედეგებისაგან, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა თავდაპირველად განსაზღვრა არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი შეასწორებს არსებითობას.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 330

აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის

(ძალაშია 2009 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები	5
აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	6-23
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	24
აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	25-27
დოკუმენტაცია	28-30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები	გ1-გ3
აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	გ4-გ58
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	გ59
აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	გ60-გ62
დოკუმენტაცია	გ63

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 330 „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 315-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად დაგეგმოს და ჩატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) *ძირითადი პროცედურა* - აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:
 - (i) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტირება; და
 - (ii) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან;
 - ბ) *კონტროლის ტესტი* - აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

¹. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები

5. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

6. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. (იხ. პუნქტები გ4-გ8)
7. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას, აუდიტორმა:
- ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის, ან ახსნა-განმარტებებისათვის უნდა განიხილოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიაწიჭა მოცემული შეფასება, მათ შორის:
 - (i) არსებითი უზუსტობის ალბათობა, რომელიც გამოწვეულია შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და
 - (ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში სათანადო კონტროლის პროცედურები (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის დასადაგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადაგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); და (იხ. პუნქტები გ9-გ18)
 - ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება. (იხ. პუნქტი გ19)

კონტროლის ტესტები

8. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, სათანადო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუ:
- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); ან
 - ბ) მართლ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ20-გ24)
9. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პუნქტი 25)

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

10. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:
- ა) კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვებთან ერთად, უნდა ჩატაროს სხვა აუდიტორული პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:
 - (i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და
 - (iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პუნქტები გ26-გ29)
 - ბ) უნდა განსაზღვროს, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები) და თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებების

მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტური მუშაობის განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ30-გ31)

კონტროლის ტესტების ვადები

11. აუდიტორმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს დროის გარკვეული მომენტისათვის, ან პერიოდისთვის, რომლის განმავლობაშიც ის აპირებს ამ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, მე-12 და მე-15 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, რათა შეიქმნას სათანადო ბაზა კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად. (იხ. პუნქტი გ32)

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

12. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, მან:
- ა) აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და
 - ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ33-გ34)

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

13. როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან ადგენს დროის იმ ინტერვალს, რომელიც შესაძლოა დატოვოს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირებამდე, აუდიტორი იხილავს შემდეგ ფაქტორებს:
- ა) შიდა კონტროლის სხვა ელემენტების ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;
 - ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმოშობილ რისკებს, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები მანუალურია თუ ავტომატიზებული;

- გ) საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობას;
- დ) კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას და როგორ იყენებს მას სამეურნეო სუბიექტი, მათ შორის კონტროლის მოცემული პროცედურის გამოყენებაში არსებული გადახრების ხასიათსა და სიხშირეს, კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე წინა პერიოდების აუდიტში ჩატარებული ტესტების მიხედვით; ასევე ადგილი ჰქონდა თუ არა პერსონალში იმგვარ ცვლილებებს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს კონტროლის პროცედურის გამოყენებაზე;
- ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;
- ვ) არსებითი უზუსტობების რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პუნქტი გ35)

14. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც შესაფერისია ეს აუდიტორული მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან დათვალიერების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:

- ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიზანშეწონილობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ტესტი აღნიშნული კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე მიმდინარე აუდიტშიც. (იხ. პუნქტი გ36)
- ბ) თუ კონტროლის პროცედურები არ შეცვლილა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე ერთხელ მაინც ყოველ მესამე აუდიტში, ხოლო ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის ტესტირება - ყოველ აუდიტში, რათა თავიდან აიცილოს იმის შესაძლებლობა, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩაატარებს ყველა კონტროლის პროცედურის ტესტირებას, რომელზეც დაყრდნობას

აპირებს და მომდევნო ორ პერიოდში არ ჩაატარებს. (იხ. პუნქტები გ37-გ39)

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

15. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ისეთ პროცედურებზე დაყრდნობას, რომლებიც რომელიმე რისკს უკავშირდება და დაადგენს, რომ ეს რისკი მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდში.

კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შეფასება

16. როდესაც აფასებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გვიჩვენებს თუ არა ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმას, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლი ეფექტურია. (იხ. პუნქტი გ40)
17. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სპეციალური გამოკითხვები ამ საკითხებსა და მათ პოტენციურ შედეგებში გასარკვევად და განსაზღვროს: (იხ. პუნქტი გ41)
- ა) ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჩატარებული კონტროლის ტესტები, ამ კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად;
 - ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან
 - გ) საჭიროა თუ არა ძირითადი პროცედურების ჩატარება უზუსტობის პოტენციურ რისკებთან მიმართებით.

ძირითადი პროცედურები

18. იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის. (იხ. პუნქტები გ42-გ47)
19. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტები გ48-გ51)

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები

20. აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტორული პროცედურები:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შედარება ან შეჯერება შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერთან; მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ის მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან; და
- ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პუნქტი გ52)

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები

21. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვანი რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ელემენტების ტესტირება. (იხ. პუნქტი გ53)

ძირითადი პროცედურების ჩატარების დრო

22. თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს (შუალედურ პერიოდში) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდისთვის უნდა ჩაატაროს:

- ა) ძირითადი პროცედურები, შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ კონტროლის ტესტებთან ერთად; ან
- ბ) მარტო ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური პერიოდის აუდიტორული დასკვნების გასავრცელებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე. (იხ. პუნქტები გ54-გ57)

23. თუ შუალედურ პერიოდში გამოვლინდება ისეთი უზუსტობები, რომელთა არსებობასაც არ მოელოდა აუდიტორი, როდესაც აფასებდა

არსებითი უზუსტობის რისკებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი რისკის შეფასებისა და დარჩენილი პერიოდისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა. (იხ. პუნქტი გ58)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა

24. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ ასახავდეს:
- ფინანსური ინფორმაციის სათანადო კლასიფიკაციასა და აღწერილობას და შესაბამის ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს; და
 - შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმატი, სტრუქტურა და შინაარსი. (იხ. პუნქტი გ59)

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

25. სანამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, შესაფერისი რჩება თუ არა კვლავ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ60-გ61)
26. აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პუნქტი გ62)
27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე არსებითი მტკიცების შესახებ, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:²

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
- ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და
- გ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს ამკარად არ ჩანს. (იხ. პუნქტი გ63)

29. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ წინა აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურებისადმი ნდობის საკითხთან დაკავშირებით.

30. აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია თანხვედრა ან შეესაბამება შესაფერის საბუღალტრო ჩანაწერებს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ1. საერთო ხასიათის ღონისძიებები, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის, შეიძლება მოიცავდეს:
 - გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე;

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- შედარებით გამოცდილი პერსონალის ან სპეციალური კვალიფიკაციის პერსონალის შეყვანას გუნდში ან ექსპერტების სამუშაოს გამოყენებას;
- უფრო მეტი ზედამხედველობის გაწევას;
- ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შერჩევისას - მეტი დამატებითი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას;
- გენერალური ცვლილებების შეტანას აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს, შუალედური პერიოდის ნაცვლად; ან აუდიტორული პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე და, მაშასადამე, აუდიტორის რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებებზე, გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა კონტროლის გარემოს შესახებ. ეფექტური, ქმედითი კონტროლის გარემო აუდიტორს საშუალებას მისცემს უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლს და სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობას. მაგალითად, აუდიტორს საშუალება მიეცემა, ზოგიერთი აუდიტორული პროცედურა ჩაატაროს შუალედურ პერიოდში და არა პერიოდის ბოლოს. თუმცა, თუ კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებები ახასიათებს, ამას საპირისპირო შედეგი მოჰყვება; მაგალითად, არაეფექტური კონტროლის გარემოს საპასუხოდ, აუდიტორმა შეიძლება:

- უფრო მეტი აუდიტორული პროცედურა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში;
- უფრო დეტალური აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან;
- გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.

გ3. მაშასადამე, ამგვარ განხილვას მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის გენერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდგომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირითადი პროცედურებიც ერთობლივად გამოიყენება (კომბინირებული მიდგომა).

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

დამატებითი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ4. აუდიტორის მიერ კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს, რის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის აუდიტორულ მიდგომას დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ:

- ა) მხოლოდ კონტროლის ტესტების ჩატარებით შეუძლია ეფექტური რეაგირება ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე;
- ბ) რომელიმე კონკრეტული მტკიცებისათვის შესაფერისი იქნება მარტო ძირითადი პროცედურების ჩატარება და, მაშასადამე, აუდიტორი გამორიცხავს კონტროლის პროცედურების გავლენას შესაბამისი რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებულმა რისკის შესაფასებელმა პროცედურებმა ვერ გამოავლინა მოცემული მტკიცების შესაფერისი ეფექტური კონტროლის პროცედურა, ან არაეფექტური გამოდგა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების პროცესი და აუდიტორი არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას; ან
- გ) ეფექტური იქნება კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, ანუ ერთობლივად ჩაატარებს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.

თუმცა, რა მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს აუდიტორმა, ის გეგმავს და ატარებს ძირითად პროცედურებს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისათვის, როგორც ამას მოითხოვს მე-18 პუნქტი.

გ5. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი ეხება ამ პროცედურების მიზანს (ე.ი. კონტროლის ტესტია თუ ძირითადი პროცედურა) და მის ტიპს (ანუ რომელი პროცედურაა: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულებული პროცედურა თუ ანალიზური პროცედურა). გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი

მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. ძირითადი პროცედურების ხასიათს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.

- გ6. ვადები ეხება აუდიტორული პროცედურების ჩატარების თარიღს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტორული პროცედურები.
- გ7. აუდიტორული პროცედურების მოცულობა გულისხმობს ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების რაოდენობას, მაგალითად შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ან კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვების რაოდენობა.
- გ8. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მისადაგება არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას კონკრეტული მტკიცების დონეზე, გამჭვირვალე კავშირი მყარდება აუდიტორის დამატებით ძირითად პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის.

პროცედურები კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პუნქტი7(ა))

ხასიათი

- გ9. აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს, როგორც ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ტიპზე, ასევე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად, როდესაც შეფასებული რისკი მაღალია, აუდიტორს შეუძლია ხელშეკრულების პირობების დადასტურება კონტრაქტთან, ამ დოკუმენტის დათვალიერებასთან ერთად. შემდეგ, გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. მაგალითად, ამონაგებთან დაკავშირებით, კონტროლის ტესტები შესაძლოა ყველაზე მეტად მისადაგებოდეს სისრულის მტკიცებისათვის შეფასებულ უზუსტობის რისკს, ხოლო წარმოშობის მტკიცებისათვის შეფასებულ უზუსტობის რისკს კი უფრო მეტად შეესაბამება ძირითადი პროცედურები.
- გ10. ფაქტორები, რომლებმაც განაპირობა რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტორს გამოადგება აუდიტორული პროცედურების ხასიათის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ აუდიტორი რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის კონკრეტული მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად, მიიჩნევს, რომ შედარებით დაბალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მარტო

ანალიზური ძირითადი პროცედურებით. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორის ვარაუდით, დაბალია არსებითი უზუსტობის წარმოშობის რისკი იმის გამო, რომ სამეურნეო სუბიექტს ეფექტური კონტროლის პროცედურები აქვს და აუდიტორი ძირითადი პროცედურების დაგეგმვას აპირებს, რისკის დაბალ შეფასებაზე დაყრდნობით, მაშინ იგი ამ კონტროლის პროცედურებზე ატარებს კონტროლის ტესტებს, 8(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც საქმე ეხება ისეთი კატეგორიის ოპერაციებს, რომლებიც, გონივრულობის ფარგლებში, ერთგვაროვანია, არ არის რთული მახასიათებლების მქონე, მათი დამუშავება შაბლონური წესით ხდება და კონტროლდება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ.

ვადები

- გ11. აუდიტორს უფლება აქვს, კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს შუალედურ თარიღში (საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე), ან პერიოდის ბოლოს. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობების რისკი, მით მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი უფრო ეფექტურად მიიჩნევს ძირითადი პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ვიდრე წინა თარიღებში, ან აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებს წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა შეუძლებელია (მაგალითად, აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შერჩეულ ადგილებზე, წინასწარი შეტყობინების გარეშე). ამგვარი მიდგომის გამოყენება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის. მაგალითად, თუ აუდიტორი გამოავლენს წინასწარგამიზნული უზუსტობის ან მანიპულაციის რისკს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეფექტური არ იქნება შუალედური თარიღისათვის ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე.
- გ12. მეორე მხრივ, აუდიტორული პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მნიშვნელოვანი პრობლემების გამოვლენაში აუდიტის ადრეულ ეტაპზე და, შესაბამისად, გადაჭრას ისინი ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან შეიმუშაოს აუდიტის ჩატარების ეფექტური მიდგომა ამ პრობლემებთან მიმართებით.
- გ13. გარდა ამისა, გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის შემდეგ არის შესაძლებელი, მაგალითად:

- ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შეჯერება, ან შესაბამისობაში მოყვანა შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერებთან, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება; და
- პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია იმის რისკზე რეაგირებისათვის, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დადებული ჰქონდეს ფიქტიური გაყიდვების ხელშეკრულებები, ან შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ფიქტიური ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დამთავრებული არ იყო პერიოდის ბოლოს.

გ14. აუდიტორის მსჯელობასა და გადაწყვეტილებაზე, როდის ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორებიც:

- კონტროლის გარემო;
- როდის იქნება აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაფერისი ინფორმაცია (მაგალითად, ელექტრონული ფაილები შესაძლოა შემდგომში წაიშალოს, ან პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი უნდა დააკვირდეს, შესაძლოა მხოლოდ დროის გარკვეულ პერიოდში ტარდებოდეს);
- რისკის ხასიათი (მაგალითად, თუ არსებობს რისკი იმისა, რომ ამონაგების თანხები გაბერილია, რათა შემოსავლების პროგნოზირებული თანხები შემდეგ დაკმაყოფილდეს ყალბი გაყიდვების ხელშეკრულებების შექმნით, აუდიტორმა შესაძლოა მოისურვოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ხელშეკრულებების შემოწმება);
- ის პერიოდი ან თარიღი, რომელსაც ესა თუ ის აუდიტორული მტკიცებულება ეხება;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დრო, განსაკუთრებით იმ ახსნა-განმარტებების, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული თანხების უფრო დეტალურ განმარტებას.

მოცულობა

- გ15. აუდიტორული პროცედურების მოცულობას განსაზღვრავს აუდიტორი, თავისი შეხედულებისამებრ, არსებობის, შეფასებული რისკისა და რწმუნების იმ დონის გათვალისწინებით, რომლის მიღწევასაც აუდიტორი გეგმავს. როდესაც რომელიმე ერთი მიზნის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ სხვადასხვა ტიპის პროცედურების კომბინაციით, თითოეული პროცედურის მოცულობა იზოლირებულად განიხილება. საზოგადოდ, არსებითი უზუსტობების რისკის ზრდასთან ერთად, იზრდება აუდიტორული პროცედურების მოცულობა. მაგალითად, თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, ან ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე. ამასთან, აუდიტორული პროცედურების მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ აუდიტორული პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.
- გ16. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შესაძლოა აუდიტორს უფრო ფართო ტესტირების ჩატარების საშუალება მისცეს ელექტრონულ ოპერაციებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფაილებზე; ეს შეიძლება სასარგებლო იყოს მაშინ, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს ტესტირების მოცულობის შეცვლას, მაგალითად თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება შესაძლებელია ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, ოპერაციების დასახარისხებლად სპეციფიკური მახასიათებლების (ნიშნების) მიხედვით, ან შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირების ჩასატარებლად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ17. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, აუდიტორის მსჯელობაზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის სავალდებულო და სხვა სპეციალური მოთხოვნები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ18. მცირე სიდიდის სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება არ იყოს ბევრი ისეთი სახეობის მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომლის დადგენასაც

აუდიტორი შეძლებს, ან შეიძლება შეზღუდულად იყოს დოკუმენტირებული კონტროლის პროცედურების არსებობა ან მათი მუშაობა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს აუდიტორისათვის ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითადი პროცედურებით იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მაკონტროლებელი საქმიანობის ან კონტროლის სხვა ელემენტების არარსებობის გამო, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს მცირე საწარმოში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

რისკის მაღალი შეფასებები (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ19. როდესაც აუდიტორი უფრო სარწმუნო აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორი ზრდის მტკიცებულებების რაოდენობას, ან უფრო შესაფერის ან საიმედო მტკიცებულებებს მოიპოვებს, მაგალითად უფრო მეტ ყურადღებას ამახვილებს მესამე მხარეების მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან დამადასტურებელ მტკიცებულებებს მოიპოვებს რამდენიმე სხვადასხვა დამოუკიდებელი წყაროდან.

კონტროლის ტესტები

კონტროლის ტესტების დაგეგმვა და ჩატარება (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ20. კონტროლის ტესტები მხოლოდ კონტროლის იმ პროცედურებზე ტარდება, რომლის საპროექტო კონსტრუქციასაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს ამა თუ იმ მტკიცებაში არსებითი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და შესასწორებლად. თუ სამეურნეო სუბიექტი აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს არსებითად განსხვავებულ კონტროლის პროცედურებს იყენებდა, აუდიტორი თითოეულ მათგანს ცალ-ცალკე განიხილავს.

გ21. კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება სულ სხვა რამეა, ვიდრე აუდიტორის მიერ კონტროლის პროცედურების კონსტრუქციისა და მათი დანერგვის შესწავლა და შეფასება. თუმცა, ორივე შემთხვევაში, ერთი და იგივე აუდიტორული პროცედურები გამოიყენება. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეფექტური იქნება, ჩაატაროს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება და იმავე დროს შეაფასოს მათი კონსტრუქცია და გაიგოს, დანერგილია თუ არა პრაქტიკაში აღნიშნული კონტროლის პროცედურები.

გ22. თუმცა, რისკის შესაფასებელი ზოგიერთი პროცედურა შესაძლოა სპეციალურად გამიზნული არ იყოს როგორც კონტროლის ტესტი. ამიტომ მათ შესაძლოა ვერასდროს უზრუნველყონ აუდიტორი აუდიტორული მტკიცებულებებით კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე და, შესაბამისად, არ გამოდგეს კონტროლის ტესტად. მაგალითად, აუდიტორმა რისკის შესაფასებელ პროცედურებში შეიძლება ჩართოს:

- ხელმძღვანელობის გამოკითხვები ბიუჯეტების გამოყენების თაობაზე;
- დააკვირდეს საბიუჯეტო და ფაქტობრივი ხარჯების ყოველთვიურ შედარებას, რომელსაც ხელმძღვანელობა ატარებს;
- დაათვალიეროს ანგარიშები, რომლებიც ეხება საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების გამოკვლევას.

ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურები ინფორმაციას იძლევა სამეურნეო სუბიექტის ბიუჯეტის შედგენის პოლიტიკაზე და დანერგილია თუ არა იგი პრაქტიკაში. ასევე, აუდიტორს უზრუნველყოფს აუდიტორული მტკიცებულებებით იმის შესახებ, ეფექტიანია თუ არა საბიუჯეტო პოლიტიკის ესა თუ ის ოპერაცია, ხარჯების კლასიფიკაციაში არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის უნარის თვალსაზრისით.

გ23. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის ტესტები, რომელსაც ჩაატარებს იმავე ოპერაციის ელემენტების ტესტებთან ერთად. მართალია, კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების ელემენტების ტესტების მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შესაძლებელია ორივე ტიპის ტესტის ჩატარება ერთად – ერთი და იმავე ოპერაციისათვის კონტროლის ტესტიც ჩატარდება და ოპერაციის ელემენტების ტესტებიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშ-ფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტორული მტკიცებულებაც. ორმაგი მიზნის ტესტის ჩამოყალიბება და შედეგების შეფასება თითოეული მიზნისთვის ცალ-ცალკე ხდება.

გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ

ძირითადი პროცედურებით.³ ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი თავის ბიზნესს საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით ახორციელებს და სამეურნეო სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის გარეშე, ოპერაციების შესახებ სხვა არავითარი დოკუმენტაცია არ იქმნება და არ ინახება. ასეთ შემთხვევაში, 8(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს შესაფერისი კონტროლის ტესტები.

აუდიტორული მტკიცებულებები და მათზე დაგეგმილი დაყრდნობა
(იხ. მე-9 პუნქტი)

გ25. კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე უფრო მაღალი დონის რწმუნების მიღწევა შესაძლებელია, როდესაც აუდიტორი ისეთ მიდგომას ირჩევს, რომელიც უპირატესად კონტროლის ტესტების ჩატარებას გულისხმობს, კერძოდ მაშინ, როდესაც შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარტო ძირითადი პროცედურებით.

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

გამოკითხვებთან ერთად ჩასატარებელი სხვა აუდიტორული პროცედურები (იხ. პუნქტი 10(ა))

გ26. მარტო გამოკითხვის პროცედურა საკმარისი არ არის კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის. შესაბამისად, გამოკითხვასთან ერთად, სხვა აუდიტორული პროცედურებიც ტარდება. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება ითქვას, რომ თუ ტესტირება გამოკითხვის საშუალებით ჩატარდება და იმავდროულად შემოწმდება დათვალიერების გზით ან კონტროლის პროცედურა ხელახლა შესრულდება აუდიტორის მიერ, ჩვეულებრივ, ამგვარად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო მაღალი დონის რწმუნებით უზრუნველყოფს აუდიტორს, ვიდრე გამოკითხვითა და დაკვირვებით მოპოვებული, ვინაიდან დაკვირვება მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტს ეხება - როდესაც დაკვირვება წარმოებს.

გ27. კონკრეტული კონტროლის პროცედურის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტორული პროცედურის ტიპზე, რომელიც საჭიროა აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის ფაქტობრივი ეფექტიანობა მტკიცდება დოკუმენ-

³ ასს 315 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

ტაციიდან, კონტროლის პროცედურის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის დათვალიერება. თუმცა, კონტროლის სხვა პროცედურებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ან შესაფერისი არ იყოს ამგვარი დოკუმენტაციის არსებობა. მაგალითად, შესაძლოა არ არსებობდეს დოკუმენტაცია კონტროლის გარემოში ზოგიერთი ფაქტორის მოქმედების შესახებ, როგორიცაა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება, ან ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობისათვის, როგორიცაა კომპიუტერის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევებში, კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვითა და სხვა აუდიტორული პროცედურებით ერთობლივად, მაგალითად დაკვირვებით ან კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

კონტროლის პროცედურების მოცულობა

გ28. როდესაც საჭიროა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდა. იმისდა მიხედვით, რა დონეზე აპირებს კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, აუდიტორი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრის დროს განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურის სიხშირე მოცემულ პერიოდში;
- დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდიდან, რომლის დროსაც აუდიტორი ეყრდნობა კონტროლის პროცედურის ფაქტობრივ ეფექტიანობას;
- სავარაუდო გადახრა კონტროლის პროცედურიდან;
- იმ აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის მოპოვებასაც გეგმავს აუდიტორი კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ფაქტობრივ ეფექტიანობასთან დაკავშირებით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე;
- რა ხარისხისაა მოცემული მტკიცების შესახებ სხვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები.

სხვა სახელმძღვანელო მითითებები ტესტირების მოცულობის შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.⁴

⁴ ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

გ29. საინფორმაციო ტექნოლოგიური პროცესისათვის დამახასიათებელი სტაბილურობის გამო, აუდიტორს შესაძლოა არ დასჭირდეს ტესტირების გაფართოება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურისათვის. ავტომატიზებული კონტროლი მუდმივად უნდა ფუნქციონირებდეს, თუ პროგრამა (მათ შორის ცხრილები, ფაილები ან პროგრამის მიერ პერმანენტულად გამოყენებული მონაცემები) არ შეიცვალა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო (ეს შეიძლება შემოწმდეს იმ მომენტში, როდესაც კონტროლის პროცედურა პირველად დაინერგება ან სხვა დროს), იგი ითვალისწინებს ტესტების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ კონტროლის პროცედურა მიმდინარე პერიოდშიც ისევ ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა გულისხმობდეს იმის გარკვევას, რომ:

- პროგრამაში ისეთი არაფერი შეცვლილა, რომ სათანადოდ არ შეცვლილიყო პროგრამული კონტროლის პროცედურები;
- ოპერაციების დამუშავებისათვის გამოიყენება პროგრამის ნებადართული ვერსია; და
- შესაბამისი საერთო კონტროლის პროცედურებიც ეფექტიანად მუშაობს.

გარდა ამისა, ამგვარი ტესტები შესაძლოა გულისხმობდეს იმის დადგენასაც, რომ პროგრამებში არაფერი შეცვლილა. ეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი პაკეტურ პროგრამულ უზრუნველყოფას პირდაპირ (შეუცვლელად) ან გამოუცდელად იყენებს. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა დაათვალიეროს ადმინისტრაციის დოკუმენტი საინფორმაციო ტექნოლოგიის დაცულობის შესახებ, რათა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმაზე, რომ განსახილველ პერიოდში არ მომხდარა სისტემებში უნებართვო შესვლა.

არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ტესტირება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

გ30. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორული პროცედურების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტიან მუშაობაზე. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს მომხმარებლის მიერ მომზადებული გადახრების ანგარიშის ეფექტიანობის შემოწმებას (რომელიც ეხება საქონლის კრედიტით გაყიდვისა და მომხმარებლისთვის ნებადართული კრედიტის ლიმიტის შედარებას), მომხმარებლის ანალიტიკური ანგარიში და მასთან დაკავშირებული შემოწმების პროცედურები კონტროლის ისეთი პროცედურაა, რომელიც უშუალოდ ესაჭიროება

აუდიტორს. ანგარიშში ასახული ინფორმაციის სიზუსტესთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს (მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო კონტროლის პროცედურებს) „არაპირდაპირი“ კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ.

- გ31. საინფორმაციო ტექნოლოგიისათვის დამახასიათებელი ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სტაბილურობის გამო, თუ აუდიტორი ავტომატიზებული გამოყენებითი კონტროლის პროცედურის შესახებ მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს განიხილავს იმ აუდიტორულ მტკიცებულებებთან ერთად, რომლებიც მოიპოვა სამეურნეო სუბიექტის საერთო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (კერძოდ, კონტროლის შეცვლილ პროცედურებზე), ამით მან ასევე შეიძლება მიიღოს არსებითი, მნიშვნელოვანი აუდიტორული მტკიცებულებები, გამოყენებითი კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზეც.

კონტროლის ტესტების ვადები

კონტროლის ტესტებზე დასაყრდნობად გამიზნული პერიოდი (იხ. მე-11 პუნქტი)

- გ32. აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც დროის ამა თუ იმ მომენტს ეხება, შესაძლოა აუდიტორის მიზნის შესაფერისი იყოს მაშინ, მაგალითად, როდესაც კონტროლის ტესტები მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ინვენტარიზაციას პერიოდის ბოლოს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი კონტროლზე დაყრდნობას აპირებს დროის გარკვეული პერიოდისთვის, მას გამოადგება ისეთი ტესტები, რომლებიც აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტიანი მუშაობის შესახებ, დროის შესაფერის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. ამგვარი ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებას.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. პუნქტი 12(ბ))

- გ33. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გაგმავს, რა სახის დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს კონტროლის იმ პროცედურების შესახებ, რომლებიც ფუნქციონირებდა შუალედური პერიოდის შემდეგ დარჩენილ პერიოდში, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:

- მოცემული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობა;
- კონტროლის კონკრეტული პროცედურები, რომელთა ტესტირებაც შუალედურ პერიოდში ჩატარა და მათში ტესტირების შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემაში, პროცესებსა და პერსონალში;
- რა ხარისხის აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვა კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე;
- საანგარიშგებო პერიოდის დარჩენილი ნაწილის ხანგრძლივობა;
- რა დონეზე აპირებს აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით;
- კონტროლის გარემო.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების ჩატარებით დარჩენილ პერიოდზე, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებულ შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ35. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. მაგალითად, წინა პერიოდის აუდიტში, შესაძლოა, აუდიტორს დადგენილი ჰქონდეს, რომ ავტომატიზებული კონტროლი ისე მუშაობდა, როგორც დაპროექტებული იყო. აუდიტორი კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რათა განსაზღვროს, შეიცვალა თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებში რაიმე, რაც გავლენას იქონიებს მის ამჟამინდელ ეფექტურ ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებითა და კომპიუტერის ჩანაწერების დათვალიერებით ნახავს, კონტროლის რომელი პროცედურა შეიცვალა. ამ ცვლილებების შესახებ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ სავარაუდო აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდას ან შემცირებას, რომელიც მოსაპოვებელია მიმდინარე პერიოდში კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიცვალა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ36. ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობაზე, ვინაიდან ისინი შეიძლება აღარ გამოდგეს ამჟამად დასაყრდენ ბაზად. მაგალითად, სისტემის იმგვარი შეცვლა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტს ახალი ანგარიშის მიღების საშუალებას აძლევს სისტემიდან, ალბათ, გავლენას არ იქონიებს წინა პერიოდის აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობაზე; მეორე მხრივ, თუ სისტემის შეცვლა მონაცემების სხვანაირად დაგროვებას ან გაანგარიშებას იწვევს, ასეთი ცვლილება გავლენას იქონიებს.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არ შეცვლილა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ37. აუდიტორის გადაწყვეტილება, დაეყრდნოს თუ არა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც:

- ა) არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ; და
- ბ) არ არის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ამსუბუქებს რომელიმე მნიშვნელოვან რისკს - პროფესიული განსჯის საგანია. გარდა ამისა, აუდიტორის განსასჯელია ასევე დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობის განსაზღვრა, რომლის შემდეგაც ხელახლა უნდა ჩატარდეს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, მაგრამ როგორც 14 (ბ) პუნქტით მოითხოვება, ეს უნდა გააკეთოს სულ მცირე სამ წელიწადში ერთხელ მაინც.

გ38. საზოგადოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, ან შიდა კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობის ხარისხი, მით უფრო ნაკლები იქნება ზემოაღნიშნული შუალედური ინტერვალი. შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება განაპირობოს შიდა კონტროლის ხელახალი ტესტირების პერიოდის შემცირება ან გამოიწვიოს ის, რომ აუდიტორი საერთოდ არ დაეყრდნობა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს:

- კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება;
- სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის ნაკლოვანება;
- შესაფერის კონტროლის პროცედურებში მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტების არსებობა;

- პერსონალის იმგვარი ცვლილებები, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კონტროლის გამოყენებაზე;
- გარემოებების იმგვარი შეცვლა, რაც შიდა კონტროლის შეცვლის აუცილებლობაზე მეტყველებს;
- ნაკლოვანება საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურებში.

გ39. როდესაც აუდიტორი რამდენიმე კონტროლის პროცედურის შესახებ გადაწყვეტს, რომ მისაღებია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, ამ კონტროლის პროცედურებიდან ზოგიერთის ტესტირება ყოველ აუდიტში დამადასტურებელ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის გარემოს ეფექტიანობაზე მიმდინარე პერიოდშიც. ეს აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა.

კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შეფასება
(იხ. პუნქტები 16-17)

გ40. აუდიტორის პროცედურებით გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების არსებობის მნიშვნელოვანი ინდიკატორია.

გ41. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირების კონცეფცია აღიარებს, რომ შეიძლება არსებობდეს გარკვეული გადახრა სამეურნეო სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორიცაა: ძირითადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა სამეურნეო ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა. გამოვლენილი გადახრის დონე, კერძოდ, მოსალოდნელ გადახრის დონესთან შედარებით, შეიძლება იმაზე მიაწინებდეს, რომ არ შეიძლება კონკრეტული მტკიცების დონეზე კონტროლზე დაყრდნობა, რისკის შესამცირებლად აუდიტორის მიერ შეფასებულ დონემდე.

ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ42. მე-18 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის, იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების

შეფასება (დონე). აღნიშნული მოთხოვნა ასახავს შემდეგ ფაქტებს: (ა) აუდიტორისეული რისკის შეფასების პროცესი მსჯელობითი ხასიათისაა და შესაძლოა ვერ დადგინდეს არსებითი უზუსტობის ყველა რისკი; და (ბ) შიდა კონტროლს თანდაყოლილი შეზღუდვები ახასიათებს, მათ შორის ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის უგულვებელყოფის შესაძლებლობა.

ძირითადი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

გ43. გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ:

- მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე. მაგალითად, თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი გამაგრებულია კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით;
- მისაღებია მარტო ელემენტების ტესტების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტების ერთობლივად ჩატარება.

გ44. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას. ასს 5205 ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.

გ45. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკისა და მტკიცების ხასიათს. მაგალითად, არსებობის ან წარმოშობის მტკიცებასთან დაკავშირებული ელემენტების ტესტების დაგეგმვის დროს, აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მუხლებიდან არჩევს თანხას და კრებს სათანადო აუდიტორულ მტკიცებულებებს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი ელემენტების ტესტებს გეგმავს სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით, ის მუხლს ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებებიდან შეარჩევს, საიდანაც ჩანს, რომ მოცემული მუხლი ჩართული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო თანხაში და იკვლევს, გათვალისწინებულია თუ არა ეს მუხლიც.

⁵. ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“.

- გ46. ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შიდა კონტროლს ითვალისწინებს, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტორული პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტორული პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.
- გ47. ელემენტების ტესტების დაგეგმვისას ტესტირების მოცულობაში, ჩვეულებრივ, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა იგულისხმება. თუმცა, სხვა საკითხების გათვალისწინებაც საჭიროა, მათ შორის, უფრო ეფექტური ხომ არ არის ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა მეთოდების გამოყენება. იხ. ასს 500.⁶

საჭიროა თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის ჩატარება (იხ. მე-19 პუნქტი)

- გ48. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც შესამოწმებელი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, თუმცა მისი გამოყენების არეალი მარტო ამით არ შემოიფარგლება. მაგალითად, აუდიტორს უფლება აქვს მოითხოვოს ხელშეკრულებების, შეთანხმების პირობების დადასტურება ან სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დადასტურება. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე „დამატებითი ხელშეკრულება“, რომელიც დაკავშირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების დროში გამიჯვნის მტკიცებასთან. ქვემოთ განხილულია სხვა სიტუაციები, როდესაც გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ბანკის ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა შესაფერისი ინფორმაცია;
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები;

⁶ ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტი 10.

- მარაგი, რომელიც ინახება მესამე მხარისგან ხელშეკრულებით აღებულ საწყობებში, პროცესის მიმდინარეობისას, ან კონსიგნაციით;
- ქონების გადაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომლებიც იმყოფება იურისტებთან ან საფინანსო მომსახურების ორგანიზაციებთან შესანახად ან უზრუნველყოფის სახით;
- ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც შესანახად იმყოფება მესამე მხარესთან, ან შემენილია აქციებით მოვაჭრე ბროკერებისგან, მაგრამ საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ არის კომპანიისთვის მოწოდებული;
- სესხის გამცემთა დავალიანების თანხები, მათ შორის გადახდისა და სხვა შემზღუდავი პირობები;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ნაშთები და გადახდის პირობები.

გ49. მართალია, გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გარკვეულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, მაგრამ არსებობს ზოგიერთი მტკიცება, რომელთა შესახებ გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს. მაგალითად, გარეშე მხარეებთან დადასტურება ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შესახებ, თუმცა გამოდგება მათი არსებობის დასადასტურებლად.

გ50. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ერთი მიზნისთვის ჩატარებული დადასტურების პროცედურა ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნის აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სხვა საკითხებზეც. მაგალითად, საბანკო ანგარიშების დასტურის მოთხოვნა ხშირად მოიცავს ინფორმაციის მოთხოვნას ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან დაკავშირებით. ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა.

გ51. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გადაწყვეტაში, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურა:

- დამადასტურებელი მხარის ინფორმირებულობა განსახილველი საგნის შესახებ - პასუხები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ დამადასტურებელი მხარიდან პასუხის გამცემი პიროვნება არის

ის, რომელსაც დასადასტურებელი ინფორმაციის შესახებ აქვს აუცილებელი ცოდნა;

- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა ან პასუხის გაცემის სურვილი - მაგალითად, დამადასტურებელ მხარეს:
 - შეიძლება არ ჰქონდეს დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემის უფლებამოსილება;
 - შეიძლება პასუხის გაცემა ძალიან ძვირი ეგონოს ან ეგონოს, რომ დიდ დროს მოითხოვს;
 - შეიძლება აწუხებდეს იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა პასუხის გაცემის შედეგად;
 - შეიძლება ოპერაციებს სხვა ვალუტაში ასახავდეს; ან
 - ისეთ გარემოში ეწეოდეს საქმიანობას, სადაც დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა არ წარმოადგენს კომპანიების ყოველდღიური საქმიანობის მნიშვნელოვან ასპექტს.

ასეთ შემთხვევებში, დამადასტურებელმა მხარემ შეიძლება არ უპასუხოს დასტურის მოთხოვნას, ან დაუდევრად უპასუხოს, ან არასაიმედო ინფორმაცია გასცეს.

- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა - თუ დამადასტურებელი მხარე სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეა, შეიძლება მისგან მიღებული პასუხი ნაკლებად საიმედო იყოს.

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ52. ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული აუდიტორის ძირითადი პროცედურები დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სპეციფიკასა და სირთულეზე და მასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ53. წინამდებარე ასს-ის 21-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. გარეშე მხარეებისგან დადასტურების სახით მიღებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელსაც

აუდიტორი იღებს უშუალოდ სათანადო დამადასტურებელი მხარეებისგან, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედოობის მქონე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომელიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით, ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა გაამართლოს კომპანიის შემოსავლებზე მოლოდინი, შესაძლოა არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვების მაჩვენებელს გაყიდვის ისეთ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ამონაგების არასათანადოდ აღიარებით, რომლის პირობები ხელს უშლის (კრძალავს) ამონაგების აღიარებას, ან გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერით საქონლის გაგზავნამდე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაგეგმოს გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები არა მარტო გადავადებული თანხების დასადასტურებლად, არამედ გაყიდვის ხელშეკრულების პირობების (დეტალების) დასადასტურებლადაც, მათ შორის თარიღის, საქონლის უკანდაბრუნებისა და მიწოდების პირობების დასადასტურებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების გამაგრება, სამეურნეო სუბიექტის არასაფინანსო პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით გაყიდვის შეთანხმებასა და მიწოდების პირობებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.

ძირითადი პროცედურების ვადები (იხ. პუნქტები 22-23-ე)

გ54. მეტ წილ შემთხვევებში, რომელიმე წინა აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები მიმდინარე პერიოდზე ცოტა აუდიტორულ მტკიცებულებებს იძლევა, ან საერთოდ არავითარს. თუმცა არსებობს გამონაკლისიც, მაგალითად რომელიმე წინა აუდიტში მოპოვებული იურიდიული დასკვნა, რომელიც სეკურიტიზაციის სტრუქტურას ეხება, რომელიც არ შეცვლილა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, შესაძლოა მიმდინარე წელსაც შესაფერისი იყოს. ასეთ შემთხვევებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს წინა პერიოდის აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, თუ მტკიცებულება და შესაბამისი განსახილველი საგანი ძირეულად არ შეცვლილა და აუდიტორმა აუდიტორული პროცედურები ჩაატარა მისი რელევანტურობის დასადგენად მიმდინარე პერიოდისთვის.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ55. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს ძირითადი პროცედურების ჩატარება შუალედურ პერიოდში და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნაშთის შესახებ ინფორმაცია შეუდაროს და შეაჯეროს შუალედური პერიოდის შესადარის ინფორმაციასთან, რათა:

- ა) გამოავლინოს თანხები, რომლებიც არაორდინარული ჩანს;
- ბ) გამოიკვლიოს ამგვარი თანხები; და
- გ) ჩაატაროს ანალიზური ძირითადი პროცედურები, ან ელემენტების ტესტები შუალედური პერიოდის ტესტირებისათვის.

გ56. როდესაც აუდიტორი ძირითად პროცედურებს შუალედურ პერიოდში ატარებს ისე, რომ შემდეგში დამატებით პროცედურებს აღარ ატარებს, იზრდება რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ უზუსტობებს. აღნიშნული რისკი მით უფრო მეტად იზრდება, რაც უფრო დიდია დარჩენილი პერიოდი. შემდეგი ფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, უნდა ჩაატაროს თუ არა ძირითადი პროცედურები შუალედურ პერიოდში:

- კონტროლის გარემო და შესაფერისი კონტროლის პროცედურები;
- როდის იქნება ხელმისაწვდომი მისთვის აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაცია;
- ძირითადი პროცედურის მიზანი;
- არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;
- ოპერაციის კატეგორია ან ანგარიშის ნაშთის თავისებურება და შესაბამისი მტკიცებები;
- აუდიტორის შესაძლებლობა, დარჩენილ პერიოდზე ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, ან ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები ერთად, რათა შეამციროს რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს უზუსტობები, რომლებიც იარსებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

გ57. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას შუალედური ტესტირების შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე დარჩენილ პერიოდთან მიმართებით, იგი განიხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

- არის თუ არა კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების საბოლოო ნაშთები, ან ანგარიშთა ნაშთები, გონივრულობის ფარგლებში, პროგნოზირებადი სიდიდის მიხედვით, შედარებითი მნიშვნელობითა და შედგენილობით;
- არის თუ არა შესაფერისი და მისაღები სამეურნეო სუბიექტის მიერ აღნიშნული კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშთა ნაშთების ანალიზისა და კორექტირებისათვის შუალედურ თარიღებში გამოყენებული პროცედურები და ბუღალტრული აღრიცხვის დროში გამიჯვნისათვის დადგენილი სათანადო პროცედურები;
- შექმნის თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემა საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო ნაშთებსა და დარჩენილი პერიოდის ოპერაციების შესახებ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც საკმარისი იქნება:
 - ა) მნიშვნელოვანი არაორდინარული ოპერაციების ან გატარებების (მათ შორის, რომელიც უკავშირდება პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ პერიოდს) გამოკვლევის ჩასატარებლად;
 - ბ) მნიშვნელოვანი ცვალებადობების მიზეზების, ან სავარაუდო ცვალებადობების მიზეზების გამოსაკვლევად, რომელიც არ დაფიქსირებულა; და
 - გ) აგრეთვე ოპერაციების კატეგორიების ან ანგარიშთა ნაშთების შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილებების გამოსაკვლევად.

შუალედურ პერიოდში გამოვლენილი უზუსტობები (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ58. როდესაც შუალედურ პერიოდში მოულოდნელი უზუსტობების გამოვლენის შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ საჭიროა დარჩენილი პერიოდის ტესტირებისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, იგი აფართოებს, ან იმეორებს შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ59. მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის, შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული შენიშვნების წარდგენის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი, მაგალითად, გამოყენებული ტერმინოლოგიის შესაბამისობის განხილვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ

ტერმინოლოგიასთან, ასევე ინფორმაციის დეტალიზების დონის, თანხების აგრეგირებისა და დეზაგრეგირების დონისა და ამ თანხების საფუძვლების განხილვა.

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (იხ. პუნქტები 25-27-ე)

გ60. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ერთიანი და იტერაციული პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა შეკრებილმა აუდიტორულმა მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს, შეცვალოს სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. შესაძლოა აუდიტორის ყურადღების ქვეშ ისეთი ინფორმაცია მოექცეს, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისაგან, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორი რისკის შეფასების დროს. მაგალითად:

- უზუსტობების სიდიდემ, რომელსაც აუდიტორი ძირითადი პროცედურებით გამოავლენს, შესაძლოა აუდიტორს შეაღწელოს გადაწყვეტილება რისკების შეფასების შესახებ და მიანიშნოს შიდა კონტროლის არსებით ნაკლოვანებებზე;
- აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული შეუსაბამოები, ან საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, ან აღმოაჩინოს, რომ მტკიცებულებები არ არსებობს (აკლია);
- აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმაც შესაძლოა აუდიტორს მიანიშნოს ადრე შეუცნობელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხელახლა შეფასება შესწორებულ შეფასებულ რისკებზე დაყრდნობით, ყველა ან ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციისათვის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებებისათვის და შესაბამისი მტკიცებულებისათვის. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული).⁷

გ61. აუდიტორი ვერ დაუშვებს, რომ თაღლითობის ან შეცდომის შემთხვევა იზოლირებული მოვლენაა. მაშასადამე, იმის დასადგენად, რისკების შეფასება ისევ ადეკვატურია თუ არა, მნიშვნელოვანია აუდიტორმა განიხილოს, როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის გამოვლენა შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

გ62. აუდიტორის მსჯელობაზე, რომელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული მტკიცების პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და როგორია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი ინდივიდუალური გავლენის, ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან გაერთიანებული გავლენის აღბათობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ რისკებზე რეაგირებისათვის გამოყენებული ღონისძიებებისა და კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა;
- წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება ანალოგიურ პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებით;
- ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის, ავლენს თუ არა მოცემული აუდიტორული პროცედურები თაღლითობის ან შეცდომის კონკრეტულ შემთხვევებს;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
- აუდიტორული მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
- აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, მათ შორის შიდა კონტროლზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ63. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმა და შინაარსი პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე და მისი შიდა კონტროლი, ასევე სამეურნეო სუბიექტისგან მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდოლოგია.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 402

აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე

(ძალაში შედის 2009 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი 6

მიზანი 7

განმარტებები 8

მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული
მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის
შესწავლა 9-14

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე 15-17

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე
ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას 18

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი
უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე
ორგანიზაციის საქმიანობასთან 19

მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა 20-22

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა	გ1-გ23
რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე	გ24-გ39
1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას	გ40
თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან	გ41
მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა	გ42-გ44

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 402 - „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაზე, როდესაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ერთი ან მეტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას. კონკრეტულად, სტანდარტი ეხება, როგორ იყენებს მომხმარებლის აუდიტორი ასს 315-სა (გადასინჯული)¹ და ასს 330-ს² მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის, მათ შორის აუდიტის შესაფერისი შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც საკმარისია არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად.
2. მრავალი სამეურნეო სუბიექტი თავისი საქმიანობის გარკვეულ ნაწილს გადასცემს სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ფართო სპექტრის მომსახურებას უწევენ მას, დაწყებული სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობით რომელიმე კონკრეტული დავალების შესრულებით და დამთავრებული სამეურნეო სუბიექტის მთელი ბიზნესსერტულების ან ფუნქციების ჩანაცვლებით, როგორიცაა საგადასახადო მოთხოვნების შესრულების ფუნქცია; თუმცა, ყველა ზემოაღნიშნული მომსახურება არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი.
3. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მაშინ არის მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი, როდესაც აღნიშნული მომსახურება და მასზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის, მათ შორის, შესაბამისი ბიზნესპროცესების ნაწილს, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება. მართალია, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების უმეტესობა, სავარაუდოდ, ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება, მაგრამ ის შეიძლება სხვა ისეთ კონტროლის საშუალებებსაც იყენებდეს, რომლებიც ასევე შესაფერისი იქნება აუდიტისთვის, მაგალითად, აქტივების დაცვაზე დაწესებული კონტროლი. მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურება

¹ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

² ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

მაშინ არის მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის, მათ შორის შესაბამისი ბიზნესპროცესების ნაწილი, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება, თუ მომსახურების ზემოაღნიშნული სახეები გავლენას ახდენს ქვემოთ ჩამოთვლილ-თაგან რომელიმე საქმიანობაზე:

- ა) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების სახეებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სამეურნეო სუ-ბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის;
- ბ) როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ასევე მანუალური სისტემების პროცედურებზე, რომელთა მეშვეობითაც მომხმა-რებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები ინიცირდება, დოკუმენტურად აისახება, დამუშავდება, შესწორდება საჭი-როების შემთხვევაში, გადაიტანება მთავარ წიგნში და აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- გ) ელექტრონული ან მანუალური ფორმის შესაბამის ბუღალ-ტრულ ჩანაწერებზე, მათ დამადასტურებელ ინფორმაციაზე და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკურ ანგარიშებზე, რომლებიც გამოიყენება მომხმა-რებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტურად ასახვის, დამუშავებისა და ანგარიშგებაში ასახვისთვის; ამ პროცესში შედის არასწორი ინფორმაციის გასწორება და მთავარ წიგნში ინფორმაციის გადატანის წესი;
- დ) როგორ ასახავს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საინ-ფორმაციო სისტემა სამეურნეო ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინან-სური ანგარიშგებისთვის;
- ე) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პრო-ცესზე, რომელიც გამოიყენება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის, მნიშვნე-ლოვანი საადრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშ-ვნების მოსამზადებლად; და
- ვ) ისეთ საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება არაგანმეორებადი, არაორდინარული სამეურნეო ოპერაციების ან კორექტირებების დოკუმენტირებისთვის.

4. მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია მომსახურების სახეების ხასიათსა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე, ასევე შესაფერისია თუ არა ეს მომსახურება აუდიტისთვის.
5. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ, რომელიც შემოიფარგლება საფინანსო დაწესებულებაში სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ანგარიშის დამუშავებით, ისეთი ოპერაციების მიმართ, რომელთა შესრულებაზე სამეურნეო სუბიექტს გაცემული აქვს სპეციალური ნებართვა, როგორიცაა, მაგალითად, ბანკის მიერ ოპერაციების წარმოება სამეურნეო სუბიექტის მიმდინარე ანგარიშიდან, ან ოპერაციების წარმოება ბროკერის მიერ, სამეურნეო სუბიექტის ფასიანი ქაღალდებით. გარდა ამისა, მოცემული ასს არ გამოიყენება ისეთი ოპერაციების აუდიტში, რომლებიც წარმოიშობა სხვა სამეურნეო სუბიექტებში (მაგ., ამხანაგობა, კორპორაცია და ერთობლივი საქმიანობა) ფლობილი ქონებრივი ფინანსური წილებიდან, როდესაც ქონებრივ წილებს ასახავენ და ანგარიშგებაში წარადგენენ წილის მესაკუთრეები.

ძალაში შესვლის თარიღი

6. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

7. როდესაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, მომხმარებლის აუდიტორის მიზანია:
 - ა) იმ დონეზე გაერკვეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე რა გავლენას ახდენს ეს მომსახურება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე, რომელიც აუდიტისთვის არის შესაფერისი, რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და
 - ბ) განსაზღვროს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისათვის.

განმარტებები

8. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები - მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განახორციელებენ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტები და იდენტიფიცირებულია მისი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია კონტროლის მიზნების მისაღწევად;
- ბ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და სტრუქტურაზე (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:
 - (i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისთვის; და
 - (ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსახრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.
- გ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი სტრუქტურისა და ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც მე-2 ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:
 - (i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტულ პერიოდში და ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის დახასიათებას მითითებულ პერიოდში; და

- (ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:
- ა. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ; და
 - ბ. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას.
- დ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით გასცემს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;
- ე) მომსახურე ორგანიზაცია - მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებიც წარმოადგენს ამ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;
- ვ) მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა - მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დაპროექტებული, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისათვის, რომ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა;
- ზ) ქვემომსახურე ორგანიზაცია - მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისთვის გასაწევი ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც წარმოადგენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;

- თ) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ი) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი - სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

- 9. როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ასს 315-ის (გადასინჯული)³ შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ იყენებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებას თავის საქმიანობაში, მათ შორის შემდეგ საკითხებში: (იხ. პუნქტები გ1-გ2)
 - ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და მისი მნიშვნელობა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის, მათ შორის, ამ მომსახურების გავლენა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე; (იხ. პუნქტები გ3-გ5)
 - ბ) იმ სამეურნეო ოპერაციების, ან ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების ხასიათი და მნიშვნელობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია; (იხ. პუნქტი გ6)
 - გ) მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; და (იხ. პუნქტი გ7)
 - დ) მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურების სახელშეკრულებო პირობები. (იხ. პუნქტები გ8-გ11)

³. ასს 315 (გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

10. როდესაც ეცნობა აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლს ასს 315-ის (გადასინჯული)⁴ შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ კონტროლის პროცედურების სტრუქტურა და მათი შესრულება, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან, მათ შორის, რომლებიც მიესადაგება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებს. (იხ. პუნქტები გ12-გ14)
11. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების თავისებურებებისა და მისი მნიშვნელობის, ასევე ამ მომსახურების გავლენის შესახებ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე, რომელიც აუდიტის შესაფერისია და, შესაბამისად, შეიქმნა თუ არა საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად.
12. თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:
 - ა) 1-ლი ან მე2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;
 - ბ) მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მეშვეობით, სპეციფიკური ინფორმაციის მოსაპოვებლად;
 - გ) მომსახურე ორგანიზაციაში ადგილზე მისვლა და ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ; ან
 - დ) სხვა აუდიტორის გამოყენება ისეთი პროცედურების ჩატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ. (იხ. პგ15-გ20)

⁴ ასს 315 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად

13. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს:
- ა) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენციაში და მომსახურე ორგანიზაციისგან მის დამოუკიდებლობაში; და
 - ბ) იმ სტანდარტების ადეკვატურობაში, რომლის შესაბამისადაც იყო მომზადებული 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ21)
14. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სტრუქტურისა და შესრულების შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:
- ა) განსაზღვროს, მისი მიზნებისთვის შესაფერისი, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა და სტრუქტურა რომელიმე თარიღს შეესაბამება თუ გარკვეულ პერიოდს;
 - ბ) შეაფასოს, საკმარისი და შესაფერისია თუ არა დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის იმ პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია; და
 - გ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები ადეკვატურია თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის და თუ ასეა, შეისწავლოს, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს განსაზღვრული და დანერგილი აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე

15. იმისათვის, რომ ჩაატაროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი პროცედურები ასს 330-ის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დოკუმენტაციაში ფინანსური ანგარიშგების სათანადო მტკიცებულებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები; და თუ არ არსებობს
- ბ) ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად, ან გამოიყენოს სხვა აუდიტორი ამ პროცედურების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ24-გ28)

კონტროლის ტესტები

16. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ შემდეგი პროცედურებიდან ერთი ან მეტის გამოყენებით:

- ა) მე-2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;
- ბ) სათანადო კონტროლის ტესტების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში; ან
- გ) სხვა აუდიტორის გამოყენება კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ29-გ30)

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს

17. თუ 16 (ა) პუნქტის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა იძლევა თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებუ-

ლებებს, კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესახებ, იმ თვალსაზრისით, რომ განამტკიცოს მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. ამ მიზნით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა, სტრუქტურა და ფაქტობრივი ეფექტიანობა ეხება თუ არა რომელიმე ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მიესადაგება მომხმარებლის აუდიტორის მიზნებს;
- ბ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტთან. თუ ასეა, უნდა გაარკვიოს, მომხმარებელმა სამეურნეო სუბიექტმა დააპროექტა და დანერგა თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. თუ დანერგილი აქვს - ჩაატაროს მისი ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება;
- გ) შეაფასოს დროის იმ პერიოდის ადეკვატურობა, რომელიც კონტროლის ტესტებმა მოიცვა და რამდენი დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან; და
- დ) შეაფასოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, როგორც ეს აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, მიესადაგება თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს და უზრუნველყოფს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ31-გ39)

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას

- 18. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას, რომელიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას, მაგრამ ეს მომსახურება შესაფერისია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ. (იხ. პუნქტი გ40)

**თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი
უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის
საქმიანობასთან**

19. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა: წარუდგინა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს, ან მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის რაიმე სხვა გზით ხომ არ გახდა ცნობილი ისეთი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების შემთხვევები, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მომხმარებელი აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად ზემოქმედებს ამგვარი საკითხები მომხმარებლის სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის, რა გავლენა აქვს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებსა და მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორულ დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ41)

მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა

20. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება მომხმარებლის აუდიტორულ დასკვნაში ასს 705-ის (გადასინჯული)⁵ შესაბამისად, თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებას, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული ისეთი ტიპის მომსახურების შესახებ, რომელიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია. (იხ. პუნქტი გ42)
21. მომხმარებლის აუდიტორმა არ უნდა ახსენოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაო მომხმარებლის აუდიტორულ დასკვნაში, რომელშიც მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, თუ ამას არ ითხოვს კანონი ან სხვა მარეგულირებელი ნორმები. თუ ამგვარი მინიშნება მოითხოვება კანონით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორულ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ43)

5. ასს 705 (გადასინჯული) – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-6 პუნქტი.

22. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხსენება საჭიროა მომხმარებლის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის გასაგებად, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორულ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ44)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

ინფორმაციის წყაროები (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ1. ინფორმაციის მოპოვება, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ, შესაძლებელია მრავალი სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა:
- მომხმარებლის შიდა ინსტრუქციები;
 - სისტემების მიმოხილვა;
 - ტექნიკური ინსტრუქციები;
 - მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები მომსახურების დონის შესახებ;
 - მომსახურე ორგანიზაციების ანგარიშები, შიდა აუდიტის სამსახურის ან მარეგულირებელი ორგანოების ანგარიშები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;
 - მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიშები (დასკვნები), მათ შორის, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი აუდიტორების სარეკომენდაციო წერილები, თუ არსებობს.
- გ2. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებაში ასევე შეიძლება გამოადგეს ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც შეიძინა, მაგალითად, სხვა წლების აუდიტში. ამგვარი გამოცდილებით შეძენილი ცოდნა განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება, თუ მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების ტიპები და

კონტროლის საშუალებები ზემოაღნიშნულ მომსახურებაზე მაღალ დონეზე არის სტანდარტიზებული.

მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი
(იხ. პუნქტი 9(ა))

- გ3. მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია გამოიყენოს ისეთი მომსახურე ორგანიზაცია, რომელიც დაამუშავებს ოპერაციებს და თავის თავზე აიღებს შესაბამის ანგარიშვალდებულებას, ან დოკუმენტურად ასახავს ოპერაციებს და დაამუშავებს შესაბამის მონაცემებს. ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციებს განეკუთვნება, მაგალითად, ბანკის განყოფილება, რომელიც ინვესტიციას დებს და ემსახურება დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამებს ან სხვა აქტივებს; იპოთეკური ბანკები, რომლებიც ემსახურებიან სხვების იპოთეკურ სესხებს; საინფორმაციო ტექნოლოგიების მომწოდებელი ორგანიზაციები, რომლებიც მომხმარებლებს აწვდიან პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტს და ტექნოლოგიურ გარემოს, რომლის გამოყენებით მომხმარებლებს შეუძლიათ ფინანსური და ოპერატიული ოპერაციების დამუშავება.
- გ4. აუდიტისთვის შესაფერისია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული შემდეგი ტიპის მომსახურება:
- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება;
 - აქტივების მართვა;
 - სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება ან დამუშავება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის სახელით (ანუ როგორც მისი აგენტი).

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ5. მცირე სამეურნეო სუბიექტები საბუღალტრო მომსახურებისთვის შეიძლება იყენებდნენ სხვა ორგანიზაციას. ეს მომსახურება შეიძლება მოიცავდეს ფართო სპექტრის ოპერაციებს, დაწყებული გარკვეული ოპერაციების დამუშავებითა (მაგალითად, ხელფასიდან დასაკავებელი გადასახადების გადახდა) და შესაბამისი ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოებით, დამთავრებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებით. მცირე სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება მცირე სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუ-

ხისმგებელ პირებს, არ ანთავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე
პასუხისმგებლობისაგან.⁶

*მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და
არსებობა (იხ. პუნქტი 9(ბ))*

გ6. მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება დადგენილი ჰქონდეს ისეთი
პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გავლენას ახდენს
მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე. ამგვარი
პოლიტიკა და პროცედურები სულ მცირე, ნაწილობრივ მაინც იქნება
გამოცალკევებული ფიზიკურად და ოპერაციულად მომხმარებელი
სამეურნეო სუბიექტისგან. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის
პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელი სამეურნეო სუბი-
ექტის კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, დამოკიდე-
ბულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების
ხასიათზე, მათ შორის, იმ ოპერაციების ხასიათსა და არსებობაზე,
რომლებსაც ის ამუშავებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი-
სთვის. გარკვეულ სიტუაციებში, დამუშავებული ოპერაციები და
ბუღალტრული ანგარიშები, რომლებზეც ზემოქმედებს მომსახურე
ორგანიზაცია, შეიძლება არ ჩანდეს არსებითი მომხმარებელი
სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ მის
მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი შეიძლება მნიშვნე-
ლოვანი იყოს. ამიტომ მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება
გადაწყვიტოს, რომ მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში აუდი-
ტორებელია ამ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა.

*მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის
საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი (იხ. პუნქტი 9(გ))*

გ7. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნე-
ლობა, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცე-
დურებთან მიმართებით, ასევე დამოკიდებულია მომსახურე ორ-
განიზაციისა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობებს
შორის ურთიერთქმედების ხარისხზე. ზემოაღნიშნულ ურთიერთქ-
მედების ხარისხში იგულისხმება, რა დონეზე შეუძლია მომხ-
მარებელ სამეურნეო სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ
შესრულებულ პროცესებზე ეფექტური კონტროლის საშუალებების
დანერგვა და რამდენად აქვს მას ამის სურვილი. მაგალითად,
ურთიერთქმედების მაღალი ხარისხი არსებობს მაშინ, როდესაც
მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს ოპერაციების

⁶ ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება
აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტები მე-4 და გ2-გ3.

სანქციონირებას, ხოლო მომსახურე ორგანიზაცია ამუშავებს ამ ოპერაციებს და ბუღალტრულად ასახავს. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელმა სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება შეძლოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა ამ ოპერაციებზე. მეორე მხრივ, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია თვითონ აწარმოებს ოპერაციების ინიცირებას, ან ის აწარმოებს პირველად ჩანაწერებს, ამუშავებს ოპერაციებს და თვითონ ასახავს ბუღალტრულად მათ, მაშინ ამ ორი ორგანიზაციის საქმიანობას შორის დაბალი დონის ურთიერთქმედებას აქვს ადგილი. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელმა სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება ვერ შეძლოს, ან არ მოისურვოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა მომსახურე ორგანიზაციის ამგვარ ოპერაციებზე და დაეყრდნოს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურებს.

მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 9(დ))

გ8. მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის მომსახურების დონის შესახებ დადებული ხელშეკრულება ან შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ინფორმაცია, რომელიც უნდა მიაწოდოს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს და პასუხისმგებლობა ისეთი ოპერაციების ინიცირებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან;
- მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების გამოყენება, რომლებიც ეხება ჩანაწერების წარმოების ფორმას, ან ამ ჩანაწერებით სარგებლობის უფლებას;
- კომპენსაცია, თუ საჭირო გახდება, რომელიც უნდა გადაუხადოს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს, ოპერაციების შესრულებაში წარუმატებლობის შემთხვევაში;
- უნდა წარუდგინოს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში, თავისი კონტროლის პროცედურების შესახებ, და თუ ასეა, რა ტიპის უნდა იყოს ანგარიში (დასკვნა): 1-ლი ტიპის თუ მე-2 ტიპის;
- აქვს თუ არა უფლება მომხმარებლის აუდიტორს, ისარგებლოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ ბუღალტრული დოკუმენტაციით, რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს და აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო სხვა ინფორმაციით; და

- იძლევა თუ არა შეთანხმება მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირის დამყარების უფლებას.

გ9. პირდაპირი კავშირი არსებობს მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტს შორის და მომსახურე ორგანიზაციასა და მის აუდიტორს შორის. აუცილებელი არ არის, რომ ამ ურთიერთკავშირმა პირდაპირი ურთიერთკავშირი შექმნას მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირი არ არსებობს, როგორც წესი, მათ შორის კავშირი მყარდება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით. პირდაპირი კავშირი შეიძლება ასევე დამყარდეს მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც, სათანადო ეთიკური და კონფიდენციალობის ვალდებულებების გათვალისწინებით. მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება გამოიყენოს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით შემდეგი პროცედურების ჩასატარებლად:

- ა) კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში; და
- ბ) ძირითადი პროცედურები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ოპერაციებსა და ნაშთებზე, რომელსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. საზოგადოდ, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს კანონმდებლობით ფართო უფლებები აქვთ მინიჭებული. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს ისეთი სიტუაციებიც, როდესაც მათ არ ექნებათ ამგვარი უფლებები, მაგალითად, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია სხვა იურისდიქციაში მდებარეობს. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სხვა ქვეყნის კანონმდებლობის გაცნობა, რათა განსაზღვროს, აქვს თუ არა სათანადო უფლებები. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს სთხოვოს თავისი უფლებების ოფიციალურად გაფორმება, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ხელშეკრულებაში.

გ11. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ასევე უფლება აქვთ, სხვა აუდიტორი გამოიყენონ კონტროლის ტესტების ან ძირითადი პროცედურების ჩასატარებლად, კანონის ან სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისობის აუდიტში.

*მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან
დაკავშირებული კონტროლის შესწავლა (იხ. მე-10 პუნქტი)*

გ12. მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია კონტროლის პროცედურები დააწესოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე, რომლის ტესტირების ჩატარებასაც შეძლებს მომხმარებლის აუდიტორი, რაც მას საშუალებას მისცემს, დასკვნები გამოიტანოს იმის შესახებ, რომ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს ზოგიერთი ან ყველა შესაბამისი მტკიცებისთვის, იმის მიუხედავად, რომ კონტროლის აღნიშნული პროცედურები მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. მაგალითად, თუ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს შრომის ანაზღაურების ოპერაციების დასამუშავებლად, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია კონტროლის დაწესება შრომის ანაზღაურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასა და მიღებაზე, რაც ხელს შეუშლის ან გამოავლენს არსებით უზუსტობებს. ამგვარ კონტროლის პროცედურებს შეიძლება განეკუთვნებოდეს:

- მომსახურე ორგანიზაციისთვის მიწოდებული ინფორმაციის შედარება მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ინფორმაციასთან, მას შემდეგ, რაც მონაცემები დამუშავდება;
- შრომის ანაზღაურების თანხების შერჩევითი ერთობლიობის ხელახლა გამოთვლა ტექნიკური (არითმეტიკული) სიზუსტისა და ხელფასის ფონდის მართებულობის შესამოწმებლად.

გ13. ასეთ სიტუაციაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ კონტროლის პროცედურების ტესტები, რომლებიც დაწესებულია ხელფასების დამუშავებაზე, რის საფუძველზეც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს დასკვნების გამოტანას იმის შესახებ, რომ ხელფასის ოპერაციებთან დაკავშირებული მტკიცებებისთვის დაწესებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს.

გ14. როგორც აღნიშნულია ასს 315-ში (გადასინჯული)⁷, ზოგიერთ რისკთან დაკავშირებით მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

გადაწყვიტოს, რომ შეუძლებელია ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებიდან. აღნიშნული რისკები შეიძლება დაკავშირებული იყოს შაბლონური და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების არასწორ ან არასრულ დოკუმენტირებასთან, რომელთა მახასიათებლები ხშირად მაღალი დონის ავტომატიზებული დამუშავების საშუალებას იძლევა მცირე მანუალური ჩარევით ან მის გარეშე. ავტომატიზებული დამუშავების შესაძლებლობის ამგვარი მახასიათებლები განსაკუთრებით შეიძლება მაშინ არსებობდეს, როდესაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია ამგვარ რისკებზე, აუდიტისთვის შესაფერისია და მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება ამგვარ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა და მათი შეფასება წინამდებარე ასს-ის მე-9 და მე-10 პუნქტების შესაბამისად.

დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისგან (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ15. მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, მე-12 პუნქტში მითითებული პროცედურებიდან რომელ პროცედურას ან პროცედურებს ჩაატარებს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამო-სავლენად და შესაფასებლად საჭირო აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი საკითხები:

- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის სიდიდე;
- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების სირთულე და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების სირთულე;
- მომსახურე ორგანიზაციის ადგილმდებარეობა (მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სხვა აუდიტორის გამოყენება მომსახურე ორგანიზაციაში თავისი სახელით პროცედურების ჩასატარებლად, თუ მომსახურე ორგანიზაცია შორს მდებარეობს);
- მოსალოდნელია თუ არა, რომ პროცედურ(ებ)ა მომხმარებლის აუდიტორს უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით; და

- მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი.

- გ16. მომსახურე ორგანიზაციამ შეიძლება თავის (მომსახურე ორგანიზაციის) აუდიტორს დაავალოს დასკვნის დაწერა თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და სტრუქტურის შესახებ (1-ლი ტიპის დასკვნა), ან თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და სტრუქტურის და ასევე მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (მე-2 ტიპის დასკვნა). 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გაიცეს მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) 3402-ის⁸, ან რომელიმე უფლებამოსილი თუ აღიარებული სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად (რომლებშიც ზემოაღნიშნულ დასკვნებს შეიძლება სხვა სახელწოდებები ერქვას, მაგალითად „ა“ ტიპის დასკვნა და „ბ“ ტიპის დასკვნა“.
- გ17. საზოგადოდ, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის ხელმისაწვდომობა დამოკიდებულია იმაზე, ითვალისწინებს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შორის დადებული ხელშეკრულება ამ ტიპის დასკვნის მიწოდებას მომსახურე ორგანიზაციის მიერ. პრაქტიკული მოსაზრებით, მომსახურე ორგანიზაციამ ასევე შეიძლება ამჯობინოს, რომ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა ხელმისაწვდომი იყოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისათვის. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისათვის.
- გ18. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი ბიზნესერთეულის ან ფუნქციის გადაცემა ერთ ან მეტ მომსახურე ორგანიზაციაზე, როგორიცაა, მაგალითად, საგადასახადო დაგეგმვა და შესაბამისობის ფუნქციები, ან ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის, ან კონტროლის განხორციელების ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტებისათვის. მომხმარებლის აუდიტორისთვის შეიძლება ყველაზე ეფექტური პროცედურა იყოს მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, ვინაიდან, სავარაუდოდ, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის

⁸ მასს 3402 – „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“.

ხელმძღვანელობას მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას-თან პირდაპირი კავშირი ექნება.

- გ19. შესაძლებელია სხვა აუდიტორის გამოყენება, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების ჩასატარებლად. თუ გაცემულია 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს ამ პროცედურების ჩასატარებლად შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, ვინაიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს უკვე აქვს კავშირი მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორმა, რომელიც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის სხვა აუდიტორს იყენებს, შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ასს 600-ის⁹ სახელმძღვანელო მითითებები, რადგან ისინი ეხება სხვა აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას (მათ შორის, მისი დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის შესახებ), სხვა აუდიტორის გათვალისწინებას სამუშაოში, ამ სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვისას და შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებისას.
- გ20. მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს ისეთ მომსახურე ორგანიზაციას, რომელიც, თავის მხრივ, ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის ისეთი მომსახურების გასაწევად, რომელიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილია. ქვემომსახურე ორგანიზაცია შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციისგან იზოლირებული სამეურნეო სუბიექტი იყოს, ან შეიძლება დაკავშირებული იყოს მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების განხილვა. იმ შემთხვევაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია ერთ ან მეტ ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობას შორის ურთიერთქმედება ფართოვდება და უკვე მოიცავს ურთიერთქმედებას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის, მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობებს

⁹. ასს 600-ის - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“, მე-2 პუნქტში აღნიშნულია: „აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებელი სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება...“, იხ. ასევე ასს 600, მე-19 პუნქტი.

შორის. ამ ურთიერთქმედების ხარისხი, ასევე მომსახურე და ქვემომსახურე ორგანიზაციების მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და არსებითობა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს, რათა დაადგინოს მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებით.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის დასასაბუთებლად (იხ. პუნქტები 13-14)

- გ21. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის პროფესიული ორგანიზაციის ან სხვა პრაქტიკოსებისგან და მან უნდა გაიგოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ექვემდებარება თუ არა მარეგულირებელ ზედამხედველობას. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება საქმიანობას ეწეოდეს ისეთ იურისდიქციაში, სადაც განსხვავებული სტანდარტები მოქმედებს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ დასკვნის წარდგენასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გამოყენებული სტანდარტების შესახებ შეუძლია სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციისგან.
- გ22. მომხმარებლის აუდიტორს, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება დაეხმაროს ისეთი საკითხების გარკვევაში, როგორიცაა:
- ა) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის ისეთი ასპექტები, მათ შორის ინფორმაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციის გამოყენების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების დამუშავებაზე;
 - ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით წარმოებული ოპერაციების ნაკადი, რათა ამ ოპერაციების ნაკადში განსაზღვროს წერტილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

- გ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნები, რომლებიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების შესაფერისია; და
- დ) არის თუ არა ადეკვატური მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აგებულება და ფუნქციონირებს თუ არა ისინი სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ თავიდან აიცილოს ან გამოავლინოს და გაასწოროს ოპერაციის დამუშავებაში დაშვებული ისეთი შეცდომები, რომლებიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიწვევს არსებით უზუსტობებს.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმ დონის ინფორმაციის მოპოვებაში, რომელიც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად. თუმცა, 1-ლი ტიპის დასკვნა ვერ უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს, სათანადო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.

გ23. 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც ეხება ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საანგარიშგებო პერიოდში არ ხვდება, მომხმარებლის აუდიტორს მაშინ შეიძლება დაეხმაროს მომსახურე ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლის პროცედურების შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნაში, თუ დასკვნას დამატებით დაერთვის მიმდინარე პერიოდის ინფორმაცია სხვა წყაროებიდან. თუ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ აღწერილი კონტროლის პროცედურები ისეთ თარიღს ან პერიოდს ეხება, რომელიც აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდს წინ უსწრებს, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია პროცედურები ჩაატაროს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოცემული ინფორმაციის გასაახლებლად, მაგალითად:

- მომსახურე ორგანიზაციაში მომხდარი ცვლილებების განხილვა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის პერსონალთან ერთად, რომლებსაც ისეთი თანამდებობები უკავიათ, რომ ეცოდინებათ ამგვარი ცვლილებების შესახებ;
- მიმდინარე პერიოდის დოკუმენტაციისა და მომსახურე ორგანიზაციის კორესპონდენციების განხილვა; ან
- ზემოაღნიშნული ცვლილებების განხილვა, მომსახურე ორგანიზაციის პერსონალთან ერთად.

რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

(იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ24. მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება ზრდის თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკს დამოკიდებულია გაწეული მომსახურების სახეებზე და მათზე დაწესებული კონტროლის ხასიათზე. ზოგ შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკი, კერძოდ მაშინ, როდესაც მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს თვითონ არა აქვს ზოგიერთი აუცილებელი საკმიანობის გამოცდილება, როგორცაა, მაგალითად, სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დამუშავება და დოკუმენტირება, ან არა აქვს ადეკვატური რესურსები ამგვარი საკმიანობის განსახორციელებლად (მაგ., საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა).
- გ25. როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების არსებით ელემენტებს, შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორს ჰქონდეს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის უფლება, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ამ ჩანაწერებზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირებაზე, ან ამ ჩანაწერებში ასახული სამეურნეო ოპერაციებისა და ნაშთების დასასაბუთებლად, ან ორივესთვის. ზემოაღნიშნული სარგებლობის უფლება შეიძლება გულისხმობდეს ჩანაწერების ფიზიკურ დათვალიერებას ადგილზე, მომსახურე ორგანიზაციაში, ან ელექტრონულად წარმოებული ჩანაწერების გამოთხოვას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტიდან ან სხვა ადგილიდან, ან ორივეს. როდესაც უშუალო სარგებლობის უფლება მიიღწევა ელექტრონული წესით, მომხმარებლის აუდიტორმა ამით შეიძლება მოიპოვოს მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობაზე, რომლებიც დაწესებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის იმ მონაცემების სისრულესა და მთლიანობაზე, რომელზეც პასუხისმგებელია მომსახურე ორგანიზაცია.
- გ26. იმისათვის, რომ განსაზღვროს აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათი და მოცულობა, რომელთა მოპოვებაც საჭიროა მომსახურე ორგანიზაციის მფლობელობაში მყოფი აქტივების ნაშთებთან ან მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის სახელით შესრულებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით,

მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- ა) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერება: ამ მტკიცებულებების წყაროს საიმედოობა განისაზღვრება იმ საბუღალტრო ჩანაწერებისა და მისი გამამაგრებელი პირველადი დოკუმენტაციის ხასიათითა და მოცულობით, რომლებიც რჩება მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტთან. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება არ აწარმოებდეს თავისი სახელით შესრულებული ოპერაციების დამოუკიდებელ დეტალურ ჩანაწერებს ან დოკუმენტაციას;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერება: მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებით სარგებლობის უფლება მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება მიეცეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებით. მომხმარებლის აუდიტორმა ასევე შეიძლება გამოიყენოს სხვა აუდიტორი, რომელიც მისი სახელით ისარგებლებს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებით;
- გ) მომსახურე ორგანიზაციიდან ნაშთებსა და სამეურნეო ოპერაციებზე დადასტურების მოპოვება: როდესაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი დამოუკიდებლად აწარმოებს ნაშთებისა და ოპერაციების ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციისგან მოპოვებულმა დამადასტურებელმა მტკიცებულებამ, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების შესახებ, შესაძლოა საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებებით უზრუნველყოს აუდიტორი შესაბამისი ოპერაციებისა და აქტივების არსებობაზე. მაგალითად, როდესაც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი იყენებს მრავალდარგოვანი მომსახურების ორგანიზაციას, როგორიცაა, მაგალითად, ინვესტიციების მენეჯერი და აქტივების შენახვაზე პასუხისმგებელი ორგანიზაცია და ეს ორგანიზაცია დამოუკიდებელ ჩანაწერებს აწარმოებს, მომხმარებლის აუდიტორს ამ ორგანიზაციასთან შეუძლია ნაშთების დადასტურება, რათა ეს ინფორმაცია შეუდაროს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელ ჩანაწერებს.
- დ) თუ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი არ აწარმოებს დამოუკიდებელ ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციიდან დადასტურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია იქნება უბ-

რალოდ იმის განცხადება, რა აისახება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებში. მაშასადამე, ამგვარი დადასტურება, ცალკე აღებული, არ იძლევა საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული წყაროს მოძიება დამოუკიდებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

- ე) ანალიზური პროცედურების ჩატარება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებზე, ან მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ჩანაწერებზე: სავარაუდოდ, ანალიზური პროცედურები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა მტკიცებისთვის და მასზე გავლენას იქონიებს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მოცულობა და მისი დეტალიზაციის დონე.

გ27. სხვა აუდიტორი შეიძლება ატარებდეს ისეთ პროცედურებს, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორისთვის სარგებლიანობის კუთხით შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ამგვარი გარიგება შეიძლება მოიცავდეს სხვა აუდიტორის მიერ ისეთი პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც შეთანხმებულია მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტთან და მის აუდიტორთან და მომსახურე ორგანიზაციასთან და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან. სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგად გამოვლენილ ფაქტებს განიხილავს მომხმარებლის აუდიტორი, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. გარდა ამისა, შეიძლება არსებობდეს სამთავრობო უწყებების მიერ დადგენილი მოთხოვნა ან სახელშეკრულებო შეთანხმება, რომლის თანახმადაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ატარებს წინასწარ განსაზღვრულ პროცედურებს, რომლებიც, თავისი არსით, არსებითია. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ნაშთებისა და ოპერაციების მიმართ მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს, როგორც აუდიტორული მოსაზრების განსამტკიცებლად აუცილებელი მტკიცებულებების ნაწილი. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს, რომ პროცედურების ჩატარებამდე მომხმარებლის აუდიტორი და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეთანხმდნენ, მომხმარებლის აუდიტორს აუდიტის რომელი დოკუმენტაცია გადაეცემა, ან აუდიტის რომელი დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლება ექნება.

გ28. გარკვეულ სიტუაციებში, კერძოდ, როდესაც მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციაზე აქვს გადაცემული ზოგიერთი ან ყველა საფინანსო ფუნქცია, მომხმარებლის აუდიტორი

შეიძლება წააწყდეს ისეთ სიტუაციას, როდესაც აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი ნაწილი მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. შეიძლება საჭირო გახდეს, რომ ძირითადი პროცედურები მომხმარებლის აუდიტორმა ან სხვა აუდიტორმა მისი სახელით მომსახურე ორგანიზაციაში ჩაატაროს. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მე-2 ტიპის დასკვნა გასცეს; გარდა ამისა, შეიძლება ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. სხვა აუდიტორის მონაწილეობა არ ცვლის მომხმარებლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას - მას მაინც ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი (მომხმარებლის აუდიტორის) მოსაზრების განსამტკიცებლად. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვა: მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და დასჭირდება თუ არა დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარება, მოიცავს მომხმარებლის აუდიტორის მონაწილეობას სხვა აუდიტორის სამუშაოში, ან მტკიცებულების უზრუნველყოფას იმის თაობაზე, რომ ის ხელმძღვანელობდა და ზედამხედველობას უწევდა სხვა აუდიტორის მიერ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას.

კონტროლის ტესტები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ29. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ასს 330-ით¹⁰ მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შესაფერისი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე. მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც:

- ა) მომხმარებლის აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას); ან
- ბ) ძირითადი პროცედურები ცალკე აღებული, ან მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფაქტობ-

¹⁰. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

რივი ეფექტიანობის ტესტებთან ერთად, ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

გ30. თუ ხელმისაწვდომი არ არის მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მეშვეობით, რათა მოსთხოვოს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოამზადოს მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც მოიცავს სათანადო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სხვა აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩასატარებლად. მომხმარებლის აუდიტორს ასევე შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა და სათანადო კონტროლის ტესტების ჩატარება, თუ მომსახურე ორგანიზაცია თანახმა იქნება. მომხმარებლის აუდიტორისეული რისკების შეფასებები ეყრდნობა როგორც სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ასევე თვითონ მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ31. მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გამიზნული იყოს მომხმარებლის რამდენიმე სხვადასხვა აუდიტორის მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად; მაშასადამე, კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, რომლებიც აღწერილი იქნება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი იმ მტკიცებების, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის. მომხმარებლის აუდიტორი შეაფასებს შესაფერის კონტროლის ტესტებსა და მათ შედეგებს, რათა განსაზღვროს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის შესახებ, მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. შეფასების პროცესში მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

- ა) კონტროლის ტესტებით მოცულ დროის პერიოდს და რა დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან;

- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსა და გაწეული მომსახურების მასშტაბებს და აუდიტით მოცულ პროცესებს, კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა, ჩატარებულ ტესტებს და რა სახით არის დაკავშირებული ეს კონტროლის ტესტები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან; და
- გ) ამ კონტროლის ტესტების შედეგებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას, კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.

გ32. გარკვეული მტკიცებულებისთვის, რაც უფრო ნაკლები დროის პერიოდია მოცული კონკრეტული ტესტით და რაც უფრო დიდი დროა გასული ამ ტესტის ჩატარებიდან, მით უფრო ნაკლები აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება არის შესაძლებელი ამ ტესტიდან. როდესაც მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდს შეუდარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ მე-2 ტიპის დასკვნა მცირე აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, თუ მცირე თანხვედრაა მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდსა და იმ პერიოდს შორის, რომელზეც მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს დაყრდნობას თავის დასკვნაში. ასეთ შემთხვევაში, მე-2 ტიპის დასკვნამ, რომელიც აუდიტორისთვის საინტერესო პერიოდის წინა ან მომდევნო პერიოდს მოიცავს, შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებებით. სხვა შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს, რომ თვითონ ჩაატაროს ან სხვა აუდიტორმა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე.

გ33. ასევე შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორმა დამატებითი მტკიცებულებები მოიპოვოს მომსახურე ორგანიზაციის გარკვეულ კონტროლის პროცედურებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ პერიოდში, რომელსაც არ მოიცავს მე-2 ტიპის დასკვნა, ან განსაზღვროს დამატებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურები. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მსჯელობს, რა სახის დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებებია მოსაპოვებელი მომსახურე ორგანიზაციის ისეთი კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც მოქმედებდა იმ პერიოდში, რომელიც არ არის მოცული

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, იგი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

- მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობას;
- კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა შუალედურ პერიოდში და ტესტირების შემდეგ ამ კონტროლის პროცედურებში მომხდარ მნიშვნელოვან ცვლილებებს, მათ შორის საინფორმაციო სისტემის, პროცესებისა და პერსონალის ცვლილებებს;
- რა დონის აუდიტორული მტკიცებულებები იყო მოპოვებული, ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ;
- დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობას;
- რა დონეზე აპირებს მომხმარებლის აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, მოცემულ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით; და
- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოსა და მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ, კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანობას.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გაფართოებით და დარჩენილ პერიოდზე განვრცობით, ან მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

გ35. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ტესტირების პერიოდი სავსებით არ თანხვდება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს ამგვარ ტესტებზე დაყრდნობას, იმ თვალსაზრისით, რომ დასკვნები გამოიტანოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე, რადგან ეს ტესტები არ მოიცავს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე, თუ სხვა პროცედურებს არ ჩაატარებს.

გ36. გარკვეულ სიტუაციებში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი დანერგავს გარკვეულ კონტროლის პროცედურებს. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ

მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს ექნება კონტროლის პროცედურები ოპერაციების სანქციონირებისთვის, სანამ ეს ოპერაციები დასამუშავებლად გადაეგზავნება მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ სიტუაციაში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული კონტროლის პროცედურების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ამ დამატებითი კონტროლის პროცედურების აღწერასაც. მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, ზემოაღნიშნული დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებასთან.

- გ37. თუ მომხმარებლის აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს ის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით, მაგალითად, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა არ მოიცავს მის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და გამოტანილი დასკვნების შესახებ მიღებული ცოდნა შეიძლება შეივსოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირებით მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მეშვეობით, რათა სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბებისა და მათი შედეგების განხილვის უფლება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ასევე, თუ მომხმარებლის აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამის გაკეთება აუცილებელია, მას უფლება აქვს დაუკავშირდეს მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მეშვეობით და სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს პროცედურების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში. ალტერნატიულად, ამგვარი ტესტების ჩატარება შეუძლია თვითონ მომხმარებლის აუდიტორს, ან სხვა აუდიტორს მომხმარებლის აუდიტორის მოთხოვნით.
- გ38. მომსახურე ორგანიზაციის მე-2 ტიპის დასკვნაში აისახება ტესტების შედეგები, მათ შორის, აღწერილია კონტროლის პროცედურებიდან გადახრები და სხვა ინფორმაცია, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებზე. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ აუდიტორულ დასკვნაში აღწერილი გადახრები, ან მისი მოდიფიცირებული მოსაზრება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში, ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნა არ გამოდგება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არსე-

ბითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. პირიქით, გადახრებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევ საკითხს მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტების შეფასებაში. მომხმარებლის აუდიტორს გადახრებისა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის განხილვა შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ამგვარი კომუნიკაცია დამოკიდებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის კონტაქტებზე მომსახურე ორგანიზაციასთან და ამგვარი კავშირის დამყარების უფლების დამტკიცების მიღებაზე მომსახურე ორგანიზაციისგან.

ინფორმირება აუდიტში გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

გ39. მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით დროულად აცნობოს როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.¹¹ მომხმარებლის აუდიტორს ასევე მოეთხოვება სათანადო დონის ხელმძღვანელობას დროულად აცნობოს აუდიტის დროს გამოვლენილი შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებაც, რაც, მომხმარებლის აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მიაპყროს ხელმძღვანელობის ყურადღება.¹² საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოავლინოს მომხმარებლის აუდიტორმა აუდიტის დროს და აცნობოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მოიცავს:

- კონტროლის მონიტორინგის პროცედურებს, რომლებიც დანერგული უნდა ჰქონოდა მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს, მათ შორის ისეთები, რომლებიც გამოვლინდება 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გაცნობით;
- შემთხვევები, როდესაც 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოხსენიებულია მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები და ეს პროცედურები დანერგული არა აქვს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს; და

¹¹ ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“, პუნქტები 9-10.

¹² ასს 265, მე-10 პუნქტი.

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც საჭირო იყო ჰქონოდა მომსახურე ორგანიზაციას და არ იყო დანერგილი, ან არ იყო კონკრეტულად მოცული მე-2 ტიპის დასკვნით.

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ40. თუ მომსახურე ორგანიზაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს ან არ მოიცავდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის პროცედურებს, კერძოდ, დასკვნის იმ ნაწილში, სადაც მოცემულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერილობა და მომსახურე ორგანიზაციის გარიგების მასშტაბის აღწერა. თუ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლს და ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია, მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გამოყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიმართ. რა ხასიათისა და რა მოცულობის სამუშაო უნდა ჩატაროს მომხმარებლის აუდიტორმა ქვემომსახურე ორგანიზაციის მერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, დამოკიდებული იქნება ამ მომსახურების სახეობებზე, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე და ეს მომსახურება შესაფერისია თუ არა აუდიტისთვის. მე-9 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორს ეხმარება ქვემომსახურე ორგანიზაციის ზემოქმედების ხარისხისა და ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ41. მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებთან დადებული ხელშეკრულების პირობებით შეიძლება მოეთხოვებოდეს მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებზე გავლენის მქონე ნებისმიერი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების მხილება, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან ან თანამშრომლებთან. როგორც მე-19 პუნქტით მოითხოვება, მომხმარებლის აუდიტორი ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვებს იმის შესახებ, წარუდგინა თუ არა მას ანგარიში მომსახურე ორგანიზაციამ ამგვარ საკითხებზე და

ავასებს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ ანგარიშში წარმოდგენილი საკითხები, ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებლის აუდიტორის დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ამ შეფასების გასაკეთებლად შეიძლება დამატებით სხვა ინფორმაცია დასჭირდეს და აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შეიძლება მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირების ნებართვა.

მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა

(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ42. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს შესაძლებლობა, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების იმ სახეების შესახებ, რომლებიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაფერისია, ეს იმას ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:

- მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ და საფუძველი არა აქვს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
- მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება მოიცავს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ; ან
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ხელმისაწვდომია მხოლოდ მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან და მომხმარებლის აუდიტორს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის საშუალება არა აქვს.

მომხმარებლის აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, თუ დასკვნაში უარს განაცხადებს თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე, ეს დამოკიდებული იქნება მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია თუ ყოვლისმომცველი.

*დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული
სამუშაოს ხსენება (იხ. პუნქტები 21-22)*

- გ43. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობა მოითხოვდეს მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მითითებას, მაგალითად სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად. ასეთ ვითარებაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ დასკვნაში მას მოიხსენიებს.
- გ44. ის ფაქტი, რომ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას, მომხმარებლის აუდიტორს არ ანთავისუფლებს ასს-ებით დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან - მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი მოსაზრების განსამტკიცებლად. ამგვარად, მომხმარებლის აუდიტორი დასკვნაში არ ახსენებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, როგორც თავისი მოსაზრების საფუძველს, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. თუმცა, როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს დასკვნაში იმის გამო, რომ მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას შეიცავს, მომხმარებლის აუდიტორს თავის დასკვნაში არ ეკრძალება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის ხსენება, თუ ამის გაკეთება საჭიროა მისი მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის ასახსნელად. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ მას დასკვნაში მოიხსენიებს.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 450

აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4

მოთხოვნები

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება	5
გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას	6-7
უზუსტობების ინფორმირება და გასწორება	8-9
შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება	10-13
ოფიციალური წერილი	14
დოკუმენტაცია	15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

უზუსტობის განმარტება	გ1
გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება	გ2-გ6
გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას	გ7-გ9
უზუსტობების ინფორმირება და გასწორება	გ10-გ13

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება	გ14-გ28
ოფიციალური წერილი	გ29
დოკუმენტაცია	გ30

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, შეაფასოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასს 700 ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, განსაჯოს, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება. ამ საკითხის განსჯისას, რაც აუდიტორს ასს 700-ით (გადასინჯული) მოეთხოვება, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.¹ ასს 320² ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეაფასოს:
 - ა) გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე; და
 - ბ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) უზუსტობა - განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებაში და იმ თანხას, კლასიფი-

¹ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, პუნქტები მე-10-11.

² ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

კაციას, წარდგენას, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად. (იხ. პუნქტი გ1) როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, უზუსტობებში შედის აგრეთვე იმ თანხის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან შესაბამისი ახსნა-განმარტების კორექტირებაც, რაც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილი იყოს სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;

- ბ) შეუსწორებელი უზუსტობები - უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა დააგროვა აუდიტის პროცესში და გასწორებული არ არის.

მოთხოვნები

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება

5. აუდიტორმა უნდა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობები, იმ უზუსტობების გარდა, რომლებიც აშკარად ტრივიალურია. (იხ. პუნქტები გ2-გნ)

გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა აუდიტის მსვლელობისას

6. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება, თუ:
- ა) გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობები განხორციელდა, იმაზე მიუთითებს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს და აუდიტის პროცესში დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს; ან (იხ. პუნქტი გ7)
 - ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებობის დონეს. (იხ. პუნქტი გ8)
7. თუ აუდიტორის მოთხოვნით ხელმძღვანელობამ შეამოწმა ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშის ნაშთი ან ახსნა-განმარტება და შეასწორა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობა, აუდიტორმა

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს იმის დასადგენად, დარჩა თუ არა უზუსტობები. (იხ. პუნქტი გ9)

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

8. აუდიტორმა დროულად უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, თუ ამას არ კრძალავს კანონმდებლობა.³ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ამ უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ10-გ12)
9. თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომლის შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს უარის მიზეზები და გაითვალისწინოს ეს, როდესაც შეაფასებს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტი გ13)

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება

10. სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, რათა დაადასტუროს, შესაფერისი იქნება თუ არა ის სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივ წლიურ შედეგებთან მიმართებითაც. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)
11. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:
 - ა) უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი, როგორც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან ახსნა-განმარტებებთან მიმართებით, ასევე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, ასევე კონკრეტული გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობა განხორციელდა; და (იხ. პუნქტები გ16-გ22, გ24-გ25);
 - ბ) წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ23)

³. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-7 პუნქტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

12. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია შეუსწორებელი უზუსტობებისა და იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, აუდიტორულ დასკვნაში მოცემულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამას არ კრძალავს რომელიმე კანონი ან ნორმატიული აქტი.⁴ აუდიტორის საინფორმაციო წერილში არსებითი ხასიათის შეუსწორებელი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს შეუსწორებელი უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ26-გ28)
13. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ასევე უნდა აცნობოს წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ოფიციალური წერილი

14. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან იმის შესახებ, დარწმუნებულნი არიან თუ არა, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში, არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. ამგვარი მუხლების მოკლე მიმოხილვა თვითონ წერილში უნდა იყოს მოცემული, ან დაერთვოდეს ოფიციალურ წერილს. (იხ. პუნქტი გ29)

დოკუმენტაცია

15. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა აჩვენოს:⁵ (იხ. პუნქტი გ30)
 - ა) სიდიდე, რომლის ქვემოთ უზუსტობები მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად (მე-5 პუნქტი);
 - ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობა და გასწორდა თუ არა ისინი (პუნქტები მე-5, მე-8 და მე-12); და

⁴ იხ. სქოლიო 3.

⁵ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- გ) აუდიტორის დასკვნები იმის შესახებ, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და თავისი დასკვნის დამამტკიცებელი არგუმენტები (მე-11 პუნქტი).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

უზუსტობის განმარტება (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ1. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს:

- ა) იმ მონაცემების არასწორად შეგროვებით ან დამუშავებით, საიდანაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება;
- ბ) თანხის ან ახსნა-განმარტების ინფორმაციის გამოტოვებით, მათ შორის, არაადეკვატური ან არასრულყოფილი ახსნა-განმარტებით, ასევე ისეთი ახსნა-განმარტების გამოტოვებით, რომელიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გარკვეული საფუძვლებით გათვალისწინებული ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნების მისაღწევად კონკრეტულ გარემოებებში;⁶
- გ) ფაქტების უგულებელყოფით ან აშკარა არასწორი ინტერპრეტაციით განპირობებული არასწორი სააღრიცხვო შეფასებით;
- დ) ხელმძღვანელობის მსჯელობით სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რასაც აუდიტორი მართებულად არ მიიჩნევს, ან ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევითა და გამოყენებით, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეუწონლად მიიჩნევს.
- ე) ინფორმაციის არასწორი კლასიფიკაციის, აგრეგირების ან დეზაგრეგირების შედეგად; და
- ვ) სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის - ისეთი ახსნა-განმარტების გამოტოვებით, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების

⁶. მაგალითად, ფასს 7-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ - 42თ პუნქტში აღნიშნულია: „საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ნებისმიერი დამატებითი ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებასაც აუცილებლად მიიჩნევს პუნქტში აღწერილი ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნების მისაღწევად....“

სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, იმ ახსნა-განმარტებების დამატებით, რაც სპეციალურად მოითხოვება ამ საფუძვლებით.⁷

თაღლითობის შედეგად გამოწვეული უზუსტობების მაგალითები განხილულია ასს 240-ში.⁸

გამოვლენილი უზუსტობების დაგროვება (იხ. მე-5 პუნქტი)

„აშკარად ტრივიალური“

გ2. წინამდებარე ასს-ის მე-5 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ისეთი უზუსტობები, რომლებიც აშკარად ტრივიალური არ არის. ცნება „აშკარად ტრივიალური“ არ არის „არ არის არსებითი“ ცნების სინონიმი. უზუსტობები, რომლებიც აშკარად ტრივიალურია, სრულიად განსხვავებული იქნება (უფრო პატარა) სიდიდის მიხედვით, ან სრულიად განსხვავებული იქნება თავისი ბუნებით იმ უზუსტობებისგან, რომლებიც მიიჩნევა არსებითად და, ამავე დროს, აშკარად უმნიშვნელო იქნება, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და ასევე ნებისმიერი კრიტერიუმის მიხედვით, როგორიცაა სიდიდე, ხასიათი ან გარემოებები. როდესაც გაურკვეველია, ერთი ან მეტი მუხლი არის თუ არა აშკარად ტრივიალური, ასეთი უზუსტობა არ მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად.

უზუსტობები ინდივიდუალურ ანგარიშგებებში

გ3. აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს სიდიდე, რომლის ქვემოთ ინდივიდუალურ ანგარიშგებაში თანხების უზუსტობა მიიჩნევა აშკარად ტრივიალურად. ასეთი უზუსტობების დაგროვება აუცილებელი არ იქნება, რადგან აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების ჯამური სიდიდე არსებით გავლენას არ მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, ის უზუსტობები, რომლის სიდიდე აუდიტორის მიერ დადგენილ ზღვრულ სიდიდეს გადააჭარბებს, დაგროვდება მოცემული ასს-ის მე-5 პუნქტის შესაბამისად. გარდა ამისა, გარკვეულ თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობები შეიძლება არ

^{7.} მაგალითად, ფასს სტანდარტები მოითხოვს, რომ სამეურნეო სუბიექტმა უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც ფასს სტანდარტების კონკრეტული მოთხოვნები საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციის, სხვა მოვლენებისა და პირობების გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე (ზასს 1 - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, პუნქტი 17(გ)).

^{8.} ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“, პუნქტები გ1-გ6.

იყოს აშკარად ტრივიალური, მათი ხასიათის ან გარემოებების კრიტერიუმის მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში, ეს უზუსტობებიც დაგროვდება ამ ასს-ის მე-5 პუნქტის შესაბამისად.

უზუსტობები ახსნა-განმარტებებში

გ4. შესაძლებელია, რომ ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობებიც იყოს აშკარად ტრივიალური, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და ასევე ნებისმიერი კრიტერიუმის მიხედვით, როგორცაა სიდიდე, ხასიათი ან გარემოებები. ანალოგიურად დაგროვდება ახსნა-განმარტებების ისეთი უზუსტობებიც, რომლებიც არ არის აშკარად ტრივიალური, რაც აუდიტორს დაეხმარება ამგვარი უზუსტობების გავლენის შეფასებაში შესაბამის ახსნა-განმარტებებსა და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. წინამდებარე ასს-ის გ17 პუნქტში მოყვანილია მაგალითები, როდის შეიძლება არსებითი იყოს ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობები.

უზუსტობების დაგროვება

გ5. შეუძლებელია გ3-გ4 პუნქტების შესაბამისად დაგროვილი, მუხლის ხასიათის ან გარემოებებით განპირობებული უზუსტობების დაჯამება, თანხების უზუსტობების მსგავსად. მიუხედავად ამისა, მოცემული ასს-ის მე-11 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ამგვარი უზუსტობები შეაფასოს ცალ-ცალკე და აგრეგირებულად (ე.ი. სხვა უზუსტობებთან ერთად), რათა დაადგინოს არის თუ არა ისინი არსებითი.

გ6. როდესაც აუდიტორი აფასებს აუდიტის დროს დაგროვილი უზუსტობების გავლენას და ამის შესახებ აცნობებს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, უმჯობესი იქნება, თუ ის გამოიყენებს ფაქტობრივ უზუსტობებს, მსჯელობით განპირობებულ უზუსტობებსა და პროგნოზირებულ უზუსტობებს.

- ფაქტობრივი ისეთი უზუსტობებია, რომელთა არსებობის შესახებ ეჭვი არ არსებობს;
- მსჯელობით განპირობებული უზუსტობა არის განსხვავება, რომელიც წარმოიშობა ხელმძღვანელობის მსჯელობიდან და მიღებული გადაწყვეტილებებიდან, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას (მათ შორის, ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელსაც აუდიტორი დაუსაბუთებლად ან მიზანშეუწონლად მიიჩნევს;

- პროგნოზირებული ისეთი უზუსტობებია, რომლებიც წარმოადგენს გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების აუდიტორისეულ საუკეთესო შეფასებას, რომელიც გულისხმობს აუდიტორულ შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი უზუსტობების გავრცელებას იმ გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც შედგენილი იყო შერჩევითი ერთობლიობა. სახელმძღვანელო მითითებები პროგნოზირებული უზუსტობების განსაზღვრისა და მათი შედეგების შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.⁹

აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობების განხილვა (იხ. პუნქტები მე-6-7)

- გ7. უზუსტობა შეიძლება არ იყოს იზოლირებული მოვლენა. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ უზუსტობა შიდა კონტროლის ჩაშლამ განაპირობა, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მიზანშეუწონელი დაშვებების, ან შეფასების მეთოდების გამოყენებამ, ეს იმას ნიშნავს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს.
- გ8. თუ აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე მიესადაგება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებითობას, შეიძლება არსებობდეს მისაღებ დაბალ დონეზე უფრო დიდი რისკი იმისა, რომ გამოუვლენელმა პოტენციურმა უზუსტობებმა, აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამურ სიდიდესთან ერთად, შეიძლება გაადაჭარბოს არსებითობას. გამოუვლენელი უზუსტობების არსებობა შეიძლება განაპირობოს შერჩევის რისკისა და არაშერჩევითი რისკის არსებობამ.¹⁰
- გ9. აუდიტორს უფლება აქვს ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს რომელიმე კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტების შემოწმება, რათა ხელმძღვანელობამ გაარკვიოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობის წარმოშობის მიზეზი, ასევე მოსთხოვოს პროცედურების ჩატარება, რათა ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს ფაქტობრივი უზუსტობის სიდიდე მოცემული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან ახსნა-განმარტებაში და სათანადოდ გაასწოროს ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, აუდიტორმა ამის გაკეთება შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორულ შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი უზუსტობების მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე გავრცელების შემდეგ, საიდანაც შეადგინა შერჩევითი ერთობლიობა.

⁹. ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“, პუნქტები მე-14-15.

¹⁰. ასს 530, პუნქტი 5(გ)-(დ)

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება (იხ. პუნქტები მე-8-9)

- გ10. სათანადო დონის ხელმძღვანელობისთვის უზუსტობების შესახებ ინფორმაციის დროული მიწოდება მნიშვნელოვანია, ვინაიდან ეს ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს განსაზღვროს, მცდარია თუ არა მოცემული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები და ახსნა-განმარტებები, აცნობოს აუდიტორს, თუ არ ეთანხმება მას და გაატაროს სათანადო ზომა, საჭიროების შემთხვევაში. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობის სათანადო დონე იქნება ის ხელმძღვანელი პირები, ვისაც აკისრია უზუსტობების შეფასების პასუხისმგებლობა და აქვს სათანადო ზომების გატარების უფლებამოსილება.
- გ11. კანონმდებლობა შეიძლება აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული ტიპის უზუსტობების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისთვის, ან სხვებისთვის სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება სპეციალურად კრძალავდეს ინფორმირებას ან სხვა ისეთ ქმედებას, რომელიც ზიანს მიაყენებს სათანადო ორგანოს მხრიდან ფაქტობრივი ან საექვო კანონსაწინააღმდეგო ქმედების მიუკერძოებელი გამოძიების ჩატარებას. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის პოტენციურმა წინააღმდეგობამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს იურისკონსულტის დახმარების საჭიროების საკითხი.
- გ12. ხელმძღვანელობის მიერ ყველა უზუსტობის გასწორება, მათ შორის ისეთის, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს სწორად აწარმოოს ბუღალტრული ჩანაწერები და წიგნები და შეამციროს მომავალი ფინანსური ანგარიშგებების არსებითი უზუსტობის რისკი, რასაც განაპირობებს წინა პერიოდების არაარსებითი შეუსწორებელი უზუსტობების საერთო გავლენა.
- გ13. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, მომზადებული და წარდგენილი არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი შეფასება მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის საადრიცხვო პრაქტიკის, მათ შორის ხელმძღვანელობის მსჯელობის შესაძლო მიკერძოებულობის¹¹ ნიშნების თვისებრივი (ხარისხობრივი) ასპექტების განხილვას, რაზედაც გავლენას მოახდენს აუდიტორის ინფორ-

¹¹. ასს 700 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.

მირებულია იმ მიზეზების შესახებ, რის გამოც ხელმძღვანელობა შეიძლება არ ასწორებდეს უზუსტობებს.

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება (იხ. პუნქტები მე-10-11)

- გ14. აუდიტორის მიერ ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა ხშირად ეყრდნობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების წინასწარ შეფასებებს, რადგან ჯერ შეიძლება ცნობილი არ იყოს ფაქტობრივი შედეგები. ამგვარად, სანამ აუდიტორი შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, შეიძლება აუცილებელი იყოს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობის დონის შესწორება, ფაქტობრივ ფინანსურ შედეგებზე დაყრდნობით.
- გ15. ასს 320-ში განმარტებულია, რომ აუდიტის მსვლელობისას, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობა (და, სადაც ეს შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შესწორდება იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც თუ ადრე ეცოდინებოდა აუდიტორს, თავდაპირველად სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებობას განსაზღვრავდა.¹² ამგვარად, არსებითობის დონის მნიშვნელოვანი შესწორება აუდიტორმა, სავარაუდოდ, იქამდე უნდა გააკეთოს, სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას. თუმცა, თუ აუდიტორის მიერ ასს 320-ის შესაბამისად ხელახლა განსაზღვრული არსებითობის დონე (იხ. წინამდებარე სტანდარტის მე-10 პუნქტი) უფრო ნაკლები სიდიდის (სიდიდეების) იქნება, მაშინ აუდიტორმა ხელახლა უნდა განიხილოს სამუშაო არსებითობისა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება.
- გ16. თითოეული თანხის უზუსტობა ცალ-ცალკე განიხილება, რათა აუდიტორმა შეაფასოს მისი გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან ახსნა-განმარტებებზე, მათ შორის, ხომ არ გადააჭარბა ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის არსებითობის დონემ.

¹² ასს 320, მე-12 პუნქტი.

გ17. გარდა ამისა, აუდიტორი ცალკე-ცალკე იხილავს ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებულ თითოეულ ინდივიდუალურ უზუსტობას, რათა შეაფასოს მისი გავლენა შესაბამის ახსნა-განმარტებაზე (ახსნა-განმარტებებზე), ასევე მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. იმის დადგენა, ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული უზუსტობა (უზუსტობები) არის თუ არა არსებითი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებისა და სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ქვემოთ განხილულია ისეთი უზუსტობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს:

- ისეთი ინფორმაციის არასწორი ან არასრულყოფილი აღწერა, რომელიც ეხება სადაზღვევო და საბანკო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების კაპიტალის მართვის მიზნებს, პოლიტიკასა და პროცესებს;
- ინფორმაციის გამოტოვება ისეთი მოვლენების ან გარემოებების შესახებ, რომელიც იწვევს გაუფასურების ზარალის აღიარებას (მაგალითად, ლითონზე მოთხოვნის მნიშვნელოვანი ხანგრძლივი დაცემა) სამთო-მომპოვებელი დარგის სამეურნეო სუბიექტებში;
- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელოვან მუხლთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად აღწერა;
- სავალუტო კურსის მგრძნობელობის არაადეკვატურად დახასიათება საერთაშორისო სავაჭრო საქმიანობით დაკავებულ სამეურნეო სუბიექტებში.

გ18. იმის დასადგენად, მუხლის შეუსწორებელი უზუსტობები არის თუ არა არსებითი უზუსტობის ხასიათის მიხედვით, როგორც ეს მოითხოვება წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტით, აუდიტორი განიხილავს თანხებთან და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ შეუსწორებელ უზუსტობებს. ამგვარი უზუსტობები არსებითი შეიძლება იყოს ინდივიდუალურად, ან სხვა უზუსტობებთან ერთობლიობაში. მაგალითად, ახსნა-განმარტებებში გამოვლენილი უზუსტობებისთვის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს:

- ა) გამოვლენილი შეცდომები პერმანენტული ხასიათისაა თუ ყოვლისმომცველი;

- ბ) ერთსა და იმავე საკითხთან ხომ არ არის დაკავშირებული რამდენიმე უზუსტობა და ისინი, ერთობლიობაში, ხელს ხომ არ შეუშლის მომხმარებლებს ამ საკითხის გაგებაში.

დაგროვილი უზუსტობების ამგვარი გაანალიზება აუდიტორს ასევე გამოადგება ფინანსური ანგარიშგების შესაფასებლად ასს 700-ის (გადასინჯული) 13(დ) პუნქტის შესაბამისად. აღნიშნული პუნქტის მიხედვით აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მთლიანი სურათი ხომ არ დაამახინჯა ისეთი ინფორმაციის ჩართვამ, რომელიც შესაბამისი არ არის, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას.

- გ19. თუ ინდივიდუალური უზუსტობა არსებითად მიიჩნევა, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ის გადაიფაროს სხვა უზუსტობებით. მაგალითად, თუ ამონაგები არსებითად არის გადიდებული, მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იქნება მაშინაც კი, თუ შემოსავლებში დაშვებული უზუსტობის გავლენა ხარჯების ეკვივალენტური შემცირებით მთლიანად იქნება გადაფარული. უზუსტობები შეიძლება გადაფარული იყოს ერთი და იმავე ანგარიშის ნაშთის, ან ოპერაციების კატეგორიის ფარგლებში; ამასთან, რისკი იმისა, რომ იარსებებს სხვა გამოუვლენელი უზუსტობებიც, იქამდე განიხილება, სანამ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არაარსებითი უზუსტობების ურთიერთგადაფარვა ხდება.¹³
- გ20. იმის დასადგენად, კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობა არსებითია თუ არა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხარისხობრივი მოსაზრებები, მაგალითად კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობის გავლენა ვალზე ან სხვა სახელშეკრულებო დებულებებზე, ფინანსური ანგარიშგების ინდივიდუალურ ძირითად მუხლზე ან ქვეჯგუფურ თანხაზე, ან ძირითად კოეფიციენტებზე. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორმა დაასკვნას, რომ კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობა არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, მიუხედავად იმისა, რომ ის შეიძლება აღემატებოდეს სხვა უზუსტობების მიმართ გამოყენებულ არსებითობის დონეს ან დონეებს. მაგალითად, ბალანსის ძირითადი მუხლების არასწორი კლასიფიკაცია აუდიტორმა შეიძლება არ მიიჩნიოს არსებითად მთლიან ფინანსურ

¹³. ერთი და იმავე ანგარიშის ნაშთში ან ოპერაციების კატეგორიაში არსებული არაარსებითი უზუსტობების რაოდენობის დასადგენად შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს არსებითი უზუსტობის რისკის ხელახლა შეფასება მოცემული ანგარიშის ნაშთის ან მოცემული კატეგორიის ოპერაციებისთვის.

ანგარიშგებასთან მიმართებით, როდესაც არასწორად კლასიფიცირებული თანხა მცირეა ბალანსის შესაბამისი მუხლების სიდიდეებთან მიმართებით და არასწორი კლასიფიკაცია გავლენას არ ახდენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე ან ძირითად კოეფიციენტებზე.

გ21. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებული გარემოებების გამო, აუდიტორმა შეიძლება ისინი არსებითად მიიჩნიოს, ცალ-ცალკე აღებული ან აუდიტის მსვლელობისას დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან ერთად მაშინაც კი, თუ მათი სიდიდე მცირეა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებობის დონესთან შედარებით. აუდიტორის ამგვარ შეფასებაზე გავლენას ახდენს ის ხარისხი, რა ხარისხითაც უზუსტობა:

- გავლენას ახდენს მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებაზე;
- გავლენას ახდენს ვალის ან სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებებზე;
- დაკავშირებულია საადრიცხო პოლიტიკის არასწორად შერჩევა-ასთან ან გამოყენებასთან, რაც არსებით გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს მომავალი პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ნიღბავს შემოსავლების ცვლილებას ან სხვა ტენდენციებს, კერძოდ, საერთო ეკონომიკურ და დარგობრივ პირობებთან მიმართებით;
- გავლენას ახდენს იმ კოეფიციენტებზე, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ოპერაციების შედეგების ან ფულადი ნაკადების შესაფასებლად;
- გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ სეგმენტურ ინფორმაციაზე (მაგალითად, საკითხის მნიშვნელობა სეგმენტის ან სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის სხვა ნაწილთან მიმართებით, რომელიც მიჩნეულ იქნა, რომ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებში ან მოგებიანობის დონეში);
- ზემოქმედებს ხელმძღვანელობის ანაზღაურების ზრდაზე, მაგალითად იმით, რომ პრემიების ან სხვა ჯილდოების გაცემის მოთხოვნები შესრულებულია;
- აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია, მომხმარებლებისათვის ადრე მიწოდებული ინფორმაციიდან, მაგალითად, შემოსავლების პროგნოზის შესახებ, გამომდინარე;

- უკავშირდება ისეთ მუხლებს, რომლებთანაც სხვა კონკრეტული მხარეები დაკავშირებული (მაგალითად დაკავშირებული არიან თუ არა გარიგებაში მონაწილე გარე მხარეები სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის წარმომადგენლებთან);
- გამოტოვებულია ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც სპეციალურად არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგრამ, რომელიც, აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, იმ თვალსაზრისით, რომ წარმოდგენა შეიქმნან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე ან ფულად ნაკადებზე;
- გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც წარმოდგენილი იქნება სამეურნეო სუბიექტის წლიურ ანგარიშში (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც შესული იქნება „ხელმძღვანელობის ანალიტიკურ ანგარიშში“, ან „ოპერატიულ და ფინანსურ მიმოხილვაში“), რაც, გონივრულ ფარგლებში, გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. ასს 720 (გადასინჯული)¹⁴ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

ზემოთ განხილული გარემოებები მხოლოდ მაგალითებია; ყველა მათგანი არ იარსებებს ყველა აუდიტში, არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი. ამასთან, რომელიმე ზემოთ განხილული სიტუაციის არსებობა არ ნიშნავს იმას, რომ აუდიტორი ყოველთვის დაასკვნის, რომ უზუსტობა არსებითია.

- გ22. ასს 240-ში¹⁵ ახსნილია, როგორ უნდა განიხილოს აუდიტორმა ისეთი უზუსტობის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან კავშირში, რომელიც გამოწვეულია, ან შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით, თუნდაც უზუსტობის სიდიდე არ იყოს არსებითი ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. კონკრეტულ გარემოებებში, ახსნა-განმარტებებში არსებული უზუსტობებიც შეიძლება თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს და შეიძლება გამოწვეული იყოს მაგალითად:

¹⁴ ასს 720 (გადასინჯული) – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

¹⁵ ასს 240, 35-ე პუნქტი.

- შეცდომაში შემყვანი ახსნა-განმარტებებით, რაც, თავის მხრივ, გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებული მსჯელობითა და მიღებული გადაწყვეტილებით; ან
- ახსნა-განმარტებების მრავალჯერ დუბლირებით ან უშინაარსო, უსაგნო ახსნა-განმარტებებით, რომლის მიზანია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგების ხელშეშლა.

ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებთან და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული უზუსტობების განხილვისას აუდიტორი მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით ასს 200-ის შესაბამისად.¹⁶

- გ23. წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი არაარსებითი უზუსტობების კუმულაციური ეფექტი შეიძლება იმაში გამოიხატოს, რომ არსებით გავლენას მოახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. არსებობს სხვადასხვა მიღებული მიდგომა, რომელსაც აუდიტორი იყენებს ამგვარი შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. შეფასებისთვის ერთი და იმავე მიდგომის გამოყენება უზრუნველყოფს სხვადასხვა პერიოდის შედეგების თავსებადობას.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ24. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორის შეფასებაზე, უზუსტობა არსებითია თუ არა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს ასევე კანონით, სხვა ნორმატიული აქტით ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილი აუდიტორის პასუხისმგებლობა, რომელიც ითვალისწინებს ანგარიშის წარდგენას სპეციფიკურ საკითხებზე, მაგალითად თაღლითობაზე.
- გ25. გარდა ამისა, აუდიტორის შეფასებაზე, ესა თუ ის მუხლი, თავისი ბუნებით, არსებითია თუ არა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი საკითხებიც, როგორიცაა საზოგადოებრივი ინტერესი, ანგარიშვალდებულება, პატიოსნება და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის ეფექტური ზედამხედველობის უზრუნველყოფა. ეს მოსაზრება განსაკუთრებით შეეფერება მუხლებს, რომლებიც დაკავშირებულია კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების ან სხვა ნორმების დაცვასთან.

¹⁶ ასს 200, მე-15 პუნქტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ26. თუ უზუსტობების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდა პიროვნებას (პიროვნებებს), ხელმძღვანელი პერსონალის რანგში და იმავე პიროვნებებს პასუხისმგებლობა აკისრიათ ასევე სამეურნეო სუბიექტის მართვაზე, საჭირო არ არის იმავე საკითხებზე იმავე პირთა ინფორმირება მმართველი პერსონალის რანგში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირის (პირების) ინფორმირებით სათანადოდ იქნება ინფორმირებული ყველა სხვა პირიც, ვისაც, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციას მიაწვდიდა მმართველი პერსონალის რანგში.¹⁷
- გ27. როდესაც დიდი რაოდენობის არაარსებითი შეუსწორებელი უზუსტობები არსებობს, აუდიტორს უფლება აქვს, ინფორმაცია მიაწოდოს შეუსწორებელი უზუსტობების რაოდენობისა და მათი საერთო გავლენის შესახებ, ნაცვლად დეტალური ინფორმაციისა თითოეულ ინდივიდუალურ შეუსწორებელ უზუსტობაზე.
- გ28. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან მოითხოვოს ოფიციალური წერილი იმ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიაწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს (იხ. წინამდებარე ასს-ის მე-14 პუნქტი).¹⁸ აუდიტორი კონკრეტული სიტუაციისა და უზუსტობის სიდიდისა და ხასიათის გათვალისწინებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, იხილავს უზუსტობების შესწორებაზე უარის მიზეზებს და ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენას მომავალ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ოფიციალური წერილი (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ29. ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეასწორონ ფინანსური ანგარიშგება არსებითი უზუსტობების გასწორების გასათვალისწინებლად, აუდიტორს ევალება, მათ მოსთხოვოს ოფიციალური წერილი შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება დარწმუნებულები არ იყვნენ, რომ

¹⁷ ასს 260 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

¹⁸ ასს 260 (გადასინჯული), მე-16 (გ)(ii) პუნქტი.

ზოგიერთი შეუსწორებელი უზუსტობა უზუსტობაა. ამის გამო, მათ შეუძლიათ ოფიციალურ წერილს დაამატონ შემდეგი ტექსტი: „ჩვენ არ ვეთანხმებით, რომ მუხლები და უზუსტობებია, რადგან [მიზეზების აღწერა]“. თუმცა, ამგვარი ოფიციალური წერილის მოპოვება აუდიტორს არ ანთავისუფლებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესახებ დასკვნის გამოტანის აუცილებლობისგან.

დოკუმენტაცია (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ30. შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ აუდიტორის დოკუმენტაციამ უნდა მოიცვას:

- ა) შეუსწორებელი უზუსტობების საერთო გავლენის განხილვა;
- ბ) იმის შეფასება, გადააჭარბა თუ არა კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისათვის განსაზღვრულმა არსებობის დონემ ან დონეებმა; და
- გ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება ძირითად კოეფიციენტებზე ან ტენდენციებზე და იურიდიულ, მარეგულირებელ და სახელშეკრულებო მოთხოვნებზე (მაგალითად, სესხის ხელშეკრულების პირობები).

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 500

აუდიტორული მტკიცებულება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზანი 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები 6

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული
მტკიცებულების სახით 7-9

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი
აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად 10

აუდიტორული მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი
აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე 11

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გ1-გ25

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების
სახით გ26-გ51

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გ52-გ56

აუდიტორული მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი

აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე გ57

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) განმარტავს, რას წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცებულება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება.
2. წინამდებარე ასს ეხება აუდიტის პროცესში შეკრებილ ყველა სახის აუდიტორულ მტკიცებულებას, სხვა ასს-ები ეხება აუდიტის კონკრეტულ ასპექტებს (მაგალითად, ასს 315 (გადასინჯული)¹), კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით მოსაპოვებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს (მაგალითად, ასს 570 (გადასინჯული)²), აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო სპეციფიკურ პროცედურებს (მაგალითად ასს 520³) და იმის შეფასებას, მოპოვებული აქვს თუ არა აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები (ასს 200⁴ და ასს 330⁵).

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია, ისეთი აუდიტორული პროცედურები დაგეგმოს და ჩაატაროს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრების საშუალებას მისცემს, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

1. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

2. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

3. ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“.

4. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“.

5. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

განმარტებები

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) ბუღალტრული ჩანაწერები – პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერები და მათი მხარდამჭერი (პირველადი) დოკუმენტები, როგორიცაა ჩეკები და ელექტრონული წესით გადარიცხული სახსრების ამსახველი დოკუმენტები, ანგარიშ-ფაქტურები, ხელშეკრულებები, მთავარი წიგნი და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალები, საბუღალტრო გატარებები და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კორექტირებები, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო გატარებებში, აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაო ცხრილები (გაანგარიშებები) და ელექტრონული გამოთვლითი ცხრილები, რომლებიც საფუძვლად უდევს დანახარჯების განაწილებას, გამოთვლებს, შეჯერების მასალებსა და ახსნა-განმარტებებს;
- ბ) შესაფერისობა (აუდიტორული მტკიცებულების) - აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხის საზომი, რაც გვიჩვენებს, რამდენად რელევანტური და საიმედოა აუდიტორული მტკიცებულება აუდიტორის დასკვნების დასასაბუთებლად, რომელსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება.
- გ) აუდიტორული მტკიცებულება - ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად, რომელსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული მოსაზრება. აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახულ ინფორმაციას, რომლებიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც;
- დ) ხელმძღვანელობის ექსპერტი - პიროვნება ან ორგანიზაცია, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ რომელიმე კონკრეტულ სფეროში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია და გამოცდილება და ამ სფეროში ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- ე) საკმარისობა (აუდიტორული მტკიცებულებების) - აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი. საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე ამგვარი აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხი.

მოთხოვნები

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები

6. იმისათვის, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ1-გ25)

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით

7. აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. (იხ. პუნქტები გ26-გ33)
8. თუ ინფორმაცია, რომლის გამოყენებასაც აუდიტორი აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, მომზადებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, აუდიტორმა, საჭიროებისამებრ, უნდა განსაზღვროს, ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტორის მიზნებისთვის. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ34-გ36)
 - ა) შეაფასოს ამ ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა; (იხ. პუნქტები გ37-გ43)
 - ბ) გაერკვეს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში; და (იხ. პუნქტები გ44-გ47)
 - გ) შეაფასოს, შესაფერისია თუ არა ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო იმისათვის, რომ გამოიყენოს როგორც აუდიტორული მტკიცებულება სათანადო მტკიცებასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ48)
9. როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას იყენებს, მან უნდა შეაფასოს, საკმარისად საიმედოა თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის, ასევე, საჭიროების შემთხვევაში, მოცემული კონკრეტული გარემოებების. ამისათვის, აუდიტორმა უნდა:
 - ა) მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შესახებ; და (იხ. პუნქტები გ49-გ50)
 - ბ) შეაფასოს, საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებულია თუ არა ის ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის. (იხ. პუნქტი გ51)

მუხლების შერჩევა ტესტირებისათვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად

10. როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტებსა და ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებს, მან ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად ისეთი მეთოდები უნდა განსაზღვროს, რომლებიც ეფექტური იქნება მოცემული აუდიტორული პროცედურის მიზნის მისაღწევად. (იხ. პუნქტები გ52-გ56)

აუდიტორული მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე

11. თუ:

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

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, როგორ შეცვალოს ან დაამატოს აუდიტორული პროცედურები პრობლემის გადასაჭრელად და განიხილოს მოცემული პრობლემის გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, აუდიტის სხვა ასპექტებზე. (იხ. პუნქტი გ57)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები
(იხ. მე-6 პუნქტი)

გ1. აუდიტორული მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრებისა და აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი არსით, კუმულაციურია და მათი მოპოვება ხდება აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად. თუმცა, შესაძლოა მოიცავდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც, როგორიცაა, მაგალითად წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა განსაზღვრა, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები წინა აუდიტის შემდეგ, რაც გავლენას იქონიებს მიმდინარე აუდი-

ტისთვის მის რელევანტურობაზე⁶), ან აუდიტორი ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთების აყვანასა და ძველი დამკვეთების შენარჩუნებას. სამეურნეო სუბიექტის სხვა გარე და შიდა წყაროებთან ერთად, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერებიც აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ. აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებულების მხარდამჭერ და დამადასტურებელ ინფორმაციას, ასევე ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც ეწინააღმდეგება ამ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის უქონლობასაც (მაგ., ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი ოფიციალური წერილის წარდგენაზე) იყენებს და, მაშასადამე, ესეც აუდიტორულ მტკიცებულებას წარმოადგენს.

გ2. აუდიტორის სამუშაოს უდიდესი ნაწილი, რომელსაც ასრულებს თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, შედგება აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებისა და შეფასების პროცესისგან. აუდიტორული პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვების გარდა, მოიცავს სხვა პროცედურებსაც: დათვალიერებას, დაკვირვებას, დადასტურებას, აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული გამოთვლების ხელახლა ჩატარებას, სამეურნეო სუბიექტის ამა თუ იმ პროცედურის ხელახლა შესრულებას აუდიტორის მიერ და ანალიზურ პროცედურებს, უფრო ხშირად - ამ პროცედურების გარკვეულ კომბინაციას. მართალია, გამოკითხვამ შეიძლება მნიშვნელოვანი აუდიტორული მტკიცებულებით უზრუნველყოს აუდიტორი და შეიძლება მტკიცებულება არსებით უზუსტობასაც ეხებოდეს, მაგრამ მართო გამოკითხვების ჩატარება, როგორც წესი, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის არარსებობის შესახებ, ვერც კონკრეტული მტკიცების დონეზე და ვერც კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.

გ3. როგორც განმარტებულია ასს 200-ში,⁷ აუდიტორი დასაბუთებულ რწმუნებას მაშინ მიაღწევს, როდესაც შეკრებს საკმარის და შე-

⁶ ასს 315 (გადასინჯული), მე-9 პუნქტი.

⁷ ასს 200, მე-5 პუნქტი.

საფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს აუდიტორული რისკის (რაც არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია) შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.

- გ4. აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობრიობის საზომია. აუდიტორული მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს უზუსტობების რისკი (რაც უფრო დიდია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით უფრო მეტი რაოდენობის აუდიტორული მტკიცებულება არის საჭირო) და ასევე ამ მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა აუდიტორული მტკიცებულება, შესაძლოა უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულებები იყოს საჭირო). თუმცა, აუდიტორული მტკიცებულებების დაბალი ხარისხის კომპენსირება შესაძლოა ვერ მოხერხდეს შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდით.
- გ5. შესაფერისობა აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხის საზომია. კერძოდ, აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხი იმით იზომება, რამდენად რელევანტური და საიმედოა ესა თუ ის აუდიტორული მტკიცებულება იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. მტკიცებულების საიმედოობის ხარისხზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულ იქნა.
- გ6. ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს და გადაწყვიტოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.⁸ იმის დადგენა, მოპოვებული აქვს თუ არა აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და, მაშასადამე, შეუძლია თუ არა აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელიც საფუძვლად დაედება მის მოსაზრებას, პროფესიული განსჯის საგანია. ამასთან დაკავშირებით, ასს 200-ში განხილულია შემდეგი საკითხები: აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ფინანსური ანგარიშგების დროულობა და ბალანსი ინფორმაციის სარგებელსა და დანახარჯებს შორის, რაც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, როდესაც

⁸ ასს 330, 26-ე პუნქტი.

მსჯელობს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.

აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროები

- გ7. აუდიტორი გარკვეულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს ბუღალტრული ჩანაწერების ტესტირების მიზნით ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებით, მაგალითად ანალიზისა და მიმოხილვის ჩატარებით, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში შესრულებული პროცედურების ხელახლა შესრულებით, აგრეთვე მსგავსი და ერთი და იმავე ტიპის ინფორმაციის შეჯგერებით. ამგვარი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ბუღალტრული ჩანაწერები ერთმანეთთან თავსებადია და შესაბამისობაშია ფინანსურ ანგარიშგებასთან.
- გ8. როგორც წესი, აუდიტორი უფრო მაღალი დონის რწმუნებას მაშინ აღწევს, როდესაც ერთმანეთს ემთხვევა სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტორული მტკიცებულებები, ვიდრე მაშინ, თუ აუდიტორული მტკიცებულების ელემენტებს ცალ-ცალკე განიხილავს. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი წყაროდან მოპოვებულმა დამამტკიცებელმა ინფორმაციამ შესაძლოა აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელიც მიიღო სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულებებიდან, მაგალითად, მტკიცებულებები, რომლებიც არსებობს ბუღალტრულ ჩანაწერებში, სხდომების ოქმებში ან ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში.
- გ9. სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, შეიძლება მოიცავდეს მესამე მხარისგან მიღებულ დასტურს, ანალიტიკურ ანგარიშებსა და შესადარის მონაცემებს კონკურენტების შესახებ („ეტალონური მონაცემები“).

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი

აუდიტორული პროცედურები

- გ10. როგორც მოითხოვება და შემდეგ განიმარტება ასს 315-სა (გადასინჯული) და ასს 330-ში, დასაბუთებული დასკვნების გამოსატანად საჭირო აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, აუდიტორი მოიპოვებს:
- ა) რისკის შესაფასებელი პროცედურებით; და
 - ბ) სხვა აუდიტორული პროცედურებით, რომლებიც შედგება:

- (i) კონტროლის ტესტებისგან, როდესაც ეს მოითხოვება ასს-ით ან აუდიტორი თვითონ ირჩევს მათ ჩატარებას; და
- (ii) ძირითადი პროცედურებისგან, მათ შორის, ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტები და ძირითადი ანალიზური პროცედურები.

- გ11. გ14-გ25 პუნქტებში აღწერილი აუდიტორული პროცედურების გამოყენება შესაძლებელია რისკის შესაფასებელი პროცედურების, კონტროლის ტესტების ან ძირითადი პროცედურების სახით, იმისდა მიხედვით, რა მიზნით იყენებს მათ აუდიტორი. როგორც ასს 330-შია განმარტებული, გარკვეულ შემთხვევებში, წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება სათანადო აუდიტორული მტკიცებულებებით უზრუნველყოფდეს აუდიტორს, როდესაც ის პროცედურებს ატარებს ამ მტკიცებულებების რელევანტურობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის.⁹
- გ12. შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი ბუღალტრული მონაცემი და სხვა ინფორმაცია არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ან ხელმისაწვდომი იყოს მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტში ან მონაკვეთში, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და ჩატარების ვადებზე, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს. მაგალითად, პირველადი დოკუმენტები, როგორიცაა შესყიდვის შეკვეთები და ანგარიშ-ფაქტურები, შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ელექტრონულ კომერციას, ან გაქრეს სკანირების შემდეგ, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ტექსტის ამომცნობ სისტემებს, ინფორმაციის დამახსოვრებისა და ძებნის გასაადვილებლად.
- გ13. ზოგიერთი ელექტრონული ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტისათვის და დროის გარკვეული პერიოდის შემდეგ შეუძლებელი იყოს ამგვარი ინფორმაციის აღდგენა, თუ ფაილები შეიცვალა და არ არსებობს სარეზერვო ფაილები. შესაბამისად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტის მონაცემთა შენახვის პოლიტიკის გათვალისწინებით, შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს, რომ სამეურნეო სუბიექტს მოსთხოვოს ზოგიერთი ინფორმაციის შენახვა აუდიტში მიმოხილვის მიზნებისათვის, ან აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს იმ დროს, როდესაც ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია.

⁹ ასს 330, პუნქტი გ35.

დათვალიერება

- გ14. დათვალიერება მოიცავს შიდა ან გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებას, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან ინფორმაციის სხვა მატარებლების სახით, ასევე აქტივის ფიზიკურ შემოწმებას. ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერება აუდიტორულ მტკიცებულებებს საიმედოობის სხვადასხვა ხარისხს ანიჭებს, რაც დამოკიდებულია მათ ხასიათსა და წყაროზე, ხოლო სამეურნეო სუბიექტის შიდა ჩანაწერებისა და დოკუმენტებისათვის – მათ შექმნაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე. დათვალიერების, როგორც კონტროლის ტესტის ერთ-ერთი მაგალითია ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერება მტკიცებულების მოსაპოვებლად მათი სანქციონირების შესახებ.
- გ15. ზოგიერთი დოკუმენტი პირდაპირ, უშუალო აუდიტორული მტკიცებულებაა აქტივის არსებობაზე, მაგალითად დოკუმენტი, რომელიც წარმოშობს ფინანსურ ინსტრუმენტს, როგორიცაა აქცია ან ობლიგაცია. თუმცა, აუცილებელი არ არის, ამგვარი დოკუმენტების დათვალიერებამ უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულება ფინანსური ინსტრუმენტის საკუთრების უფლების ან ღირებულების თაობაზე. ამასთან, შესრულებული ხელშეკრულების დათვალიერებამ შესაძლოა მოგვცეს აუდიტორული მტკიცებულება სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის, მაგალითად ამონაგების აღიარების პოლიტიკის, შესახებ.
- გ16. მატერიალური აქტივების დათვალიერებამ შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებებით მათ არსებობაზე, მაგრამ აუცილებელი არ არის, ეს იყოს საიმედო მტკიცებულება სამეურნეო სუბიექტის უფლებებსა და მოვალეობებზე ამ აქტივთან დაკავშირებით, ან აქტივების შეფასებაზე. მარაგის ცალკეული ელემენტის დათვალიერება თან ახლავს ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებას.

დაკვირვება

- გ17. დაკვირვება გულისხმობს სხვა პირთა მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურაზე თვალყურის დევნებას. მაგალითად, აუდიტორის დაკვირვება მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე ან კონტროლის პროცედურებზე, რომლებსაც ასრულებენ სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლები. დაკვირვება უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებას ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე, მაგრამ შეზღუდულია დროის იმ მომენტით, როდესაც დაკვირვება ტარდება; ასევე იმ ფაქტითაც, რომ მოქმედება, რომელ-

ზედ დაკვირვება ჩატარდება, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს იმაზე, როგორ შესრულდება პროცესი ან პროცედურა. დამატებითი მითითებების გასაცნობად მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებასთან დაკავშირებით იხ. ასს 501.¹⁰

გარე დასტური

გ18. გარე დასტური წარმოადგენს აუდიტორულ მტკიცებულებას, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე), უშუალოდ აუდიტორისთვის გაცემული წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე, ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის გამოყენება ხშირად მიზანშეწონილია ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც მტკიცებები დაკავშირებულია გარკვეული ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან. თუმცა, გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა არ უნდა შემოიფარგლოს მარტო ანგარიშთა ნაშთებით. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა მოითხოვოს ხელშეკრულების პირობების ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მესამე მხარეებთან ერთად შესრულებული ოპერაციების დადასტურება; დასტურის მოთხოვნის დანიშნულებაა კითხვის დასმა იმის შესახებ, ხელშეკრულებაში შეიცვალა თუ არა რაიმე და თუ შეიცვალა, რაში გამოიხატება კონკრეტულად ეს ცვლილებები. გარე დადასტურების პროცედურები ასევე გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არარსებობაზე, მაგალითად „არაძირითადი ხელშეკრულების“ არარსებობაზე, რომელიც გავლენას იქონიებდა ამონაგების აღიარებაზე. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 505.¹¹

ხელახალი გამოთვლა

გ19. ხელახალი გამოთვლის პროცედურა მოიცავს აუდიტორის მიერ დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმებას. ხელახალი გამოთვლის ჩატარება შესაძლებელია ხელით ან საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით.

ხელახალი შესრულება

გ20. აუდიტორული პროცედურა - ხელახალი შესრულება გულისხმობს აუდიტორის მიერ იმ პროცედურების ან მაკონტროლებელი ქმედების დამოუკიდებლად შესრულებას, რომელიც თავდაპირველად

^{10.} ასს 501 - „აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“.

^{11.} ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“.

შესრულებული იყო როგორც სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ნაწილი.

ანალიზური პროცედურები

გ21. ანალიზური პროცედურები მოიცავს საფინანსო ინფორმაციის შეფასებას როგორც საფინანსო, ასევე არასაფინანსო მონაცემებს შორის შეუსაბამო თანაფარდობების გამოკვლევის გზით. ანალიზური პროცედურები ასევე გამოიყენება ისეთი ცვალებადობის ან თანაფარდობის გამოსავლენად ჩატარებულ გამოკვლევაში, რომელიც არ შეესაბამება სხვა შესაფერის ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვნად განსხვავდება პროგნოზირებული სიდიდეებისაგან. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 520.

გამოკითხვა

გ22. გამოკითხვა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის შიგნით ან გარეთ მცოდნე პიროვნებებისაგან საფინანსო, ასევე არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას. გამოკითხვის აუდიტორული პროცედურა ფართოდ გამოიყენება აუდიტში და ხშირად ავსებს სხვა აუდიტორულ პროცედურებს. არსებობს გამოკითხვის პროცედურების მრავალი ნაირსახეობა, დაწყებული ოფიციალური წერილობითი გამოკითხვებიდან, არაოფიციალური ზეპირი გამოკითხვებით დამთავრებული. გამოკითხვის პასუხების შეფასება გამოკითხვის პროცესის განუყოფელი ნაწილია.

გ23. გამოკითხვების პასუხებმა შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს ისეთი ინფორმაციით, რომელსაც მანამდე არ ფლობდა, ან უკვე მოპოვებული ინფორმაციის დამადასტურებელი აუდიტორული მტკიცებულებებით. მეორე მხრივ, პასუხებიდან შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავებული იქნება უკვე მოპოვებული სხვა ინფორმაციისაგან, მაგალითად ინფორმაცია, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლებლობას, უგულებელყოს კონტროლის პროცედურები. ზოგჯერ, გამოკითხვის პასუხები ნიადაგს ქმნის იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეცვალოს დაგეგმილი პროცედურები ან დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს.

გ24. ხშირად, გამოკითხვებით მოპოვებული მტკიცებულებების განმტკიცებას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, მაგრამ, როდესაც გამოკითხვა ეხება ხელმძღვანელობის განზრახვას, შესაძლოა შეზღუდული იყოს ხელმძღვანელობის განზრახვის მხარდამჭერი ხელმისაწვდომი ინფორმაცია. ასეთ შემთხვევაში, გამოკითხვების შედეგად მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად სათანადო

ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის ისტორიის გაცნობიდან – როგორ ასრულებს ის აქტივებთან ან ვალდებულებებთან დაკავშირებით ოფიციალურად გამოცხადებულ თავის განზრახვას, ასევე ხელმძღვანელობის არგუმენტაციიდან იმის შესახებ, როგორ ირჩევს მოქმედების ამა თუ იმ კურსს და შესწევს თუ არა ხელმძღვანელობას უნარი, გეგმიანად მოქმედებდეს კონკრეტული კურსის პრაქტიკაში გასატარებლად.

- გ25. ზოგიერთ საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორმა ზეპირი გამოკითხვების პასუხების დასადასტურებლად შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ოფიციალური წერილის მოთხოვნა ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც ეს შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან. დამატებითი მითითებების გასაცნობად იხ. ასს 580.¹²

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით

რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ26. როგორც აღნიშნულია გ1 პუნქტში, მართალია აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად ხდება, მაგრამ, გარკვეულ სიტუაციებში, შეიძლება სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც მოიცავდეს, როგორიცაა, მაგალითად, წინა პერიოდების აუდიტი და აუდიტური ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთების აყვანასა და ძველი დამკვეთების შენარჩუნებას. ყველა აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხზე გავლენას ახდენს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელსაც ეყრდნობა.

რელევანტურობა

- გ27. რელევანტურობა აღნიშნავს ლოგიკური კავშირის არსებობას აუდიტორული პროცედურის მიზანთან, ან გავლენას ამ მიზანზე და, სადაც შესაფერისია, განსახილველ მტკიცებაზე, ან მასზე გავლენას. აუდიტორულ პროცედურასთან მტკიცებულების სახით გამსაყენებელი ინფორმაციის რელევანტურობაზე გავლენას ახდენს ტესტირების მიზანი. მაგალითად, თუ აუდიტორული პროცედურის მიზანია მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშების არსებობის ან შეფასების თანხების გადიდების შემოწმება, აღრიცხული დავალიანების ანგარიშების

¹² ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

ტესტირება შეიძლება რელევანტური აუდიტორული პროცედურა იყოს. მეორე მხრივ, როდესაც აუდიტორი ატარებს მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშების არსებობის ან შეფასების თანხების შემცირების ტესტირებას, აღრიცხული დავალიანების ანგარიშების ტესტირება რელევანტური პროცედურა არ არის, არამედ მიზანშეწონილი იქნება შემდეგი ინფორმაციის ტესტირება: შემდგომი პერიოდის გადახდები, გადაუხდელი ანგარიშ-ფაქტურები, მომწოდებლების ყოველთვიური ანგარიშები და საქონლის მიღების შეუსაბამო აქტები.

გ28. აუდიტორული პროცედურების ერთმა ერთობლიობამ შესაძლოა აუდიტორი უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულებებით, რომლებიც გარკვეული მტკიცებების შესაფერისი იქნება, ხოლო სხვებისათვის – არა. მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ამოღებული მოთხოვნების ბუღალტრული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერებამ შესაძლოა მოგვცეს აუდიტორული მტკიცებულებები მოთხოვნების არსებობაზე და შეფასებაზე, მაგრამ აუცილებელი არ არის, ეს იყოს აუდიტორული მტკიცებულება პერიოდის ბოლოს ჩასატარებელ დროში გამიჯვნის პროცედურის მართებულებაზე. ანალოგიურად, რომელიმე ერთ კონკრეტულ მტკიცებასთან, ვთქვათ, მარაგის ფიზიკურ არსებობასთან დაკავშირებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება, არ ცვლის სხვა მტკიცებასთან, მაგალითად იმავე მარაგის შეფასებასთან დაკავშირებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრების პროცესს. მეორე მხრივ, ხშირად სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტორულ მტკიცებულებები ერთი და იმავე მტკიცების რელევანტურია.

გ29. კონტროლის ტესტები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასდეს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობა, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გასწორების უნარიანობის თვალსაზრისით. რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ტესტების ჩამოყალიბება მოიცავს იმ პირობების (ნიშნების ანუ ატრიბუტების) განსაზღვრას, რომლებიც მოწმობს კონტროლის შესრულებას, ასევე გადახრის პირობების განსაზღვრას, რომელიც მიუთითებს კონტროლის პროცედურის სათანადოდ არშესრულებაზე. შემდეგ აუდიტორი ატარებს ამ პირობების არსებობის ან არარსებობის ტესტირებას.

გ30. ძირითადი პროცედურები განკუთვნილია კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. იგი შედგება

ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებისა და ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან. ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა მოიცავს ტესტის რელევანტური მიზნის განსაზღვრას, რომელიც წარმოადგენს უზუსტობას შესაბამის მტკიცებაში.

საიმედოობა

გ31. აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის და, მაშასადამე, აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულია ეს მტკიცებულება, მათ შორის, მის მომზადებასა და შენახვაზე დაწესებულ კონტროლის საშუალებებზე, სადაც ეს შესაფერისია. ამგვარად, სხვადასხვა სახის აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადებას მნიშვნელოვანი გამოწვევები ახასიათებს. მაშინაც კი, როდესაც აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტის გარე წყაროებიდან, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი პირობები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მის საიმედოობაზე. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა საიმედო არ იყოს, თუ ეს წყარო კომპეტენტური არ არის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტი ობიექტური არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ აღიარებულია ამგვარი გამოწვევების არსებობა, შესაძლოა მაინც სასარგებლო იყოს აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადება, შემდეგნაირად:

- აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან;
- სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობა იზრდება, როდესაც ეფექტურია მასთან დაკავშირებული, სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაწესებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის მის მომზადებასა და შენახვასთან დაკავშირებული;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები (მაგალითად, კონტროლის რომელიმე პროცედურის გამოყენებაზე დაკვირვება) უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს;

- აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით ან სხვა საშუალებით (მაგალითად, სხდომის მიმდინარეობის სტენოგრაფიული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომში სხდომაზე განხილული საკითხების სიტყვიერი გადაცემა);
- პირველადი დოკუმენტებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები გაცილებით საიმედოა, ვიდრე ფოტოასლებიდან ან დამოწმებული ასლებიდან მიღებული, ან დოკუმენტები, რომლებიც ფოტოფირის, ციფრული ინფორმაციის სახით არის წარმოდგენილი, ან ნებისმიერი სხვა საშუალებით გარდაქმნილია ელექტრონული ფორმის დოკუმენტად, რომლის საიმედოობა დამოკიდებულია მათ მომზადებასა და შენახვაზე დაწესებულ კონტროლის პროცედურებზე.

გ32. ასს 520-ში მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები იმ მონაცემების საიმედოობის შესახებ, რომლებიც გამოიყენება ანალიზურ პროცედურებში, როგორც ძირითად პროცედურებში.¹³

გ33. ასს 240 ეხება ისეთ სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორს აქვს რწმენის საფუძველი, რომ დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან შეიძლება ისეა შეცვლილი, რომ ამის შესახებ აუდიტორს არ გაუმხილეს.¹⁴

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის საიმედოობა (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ34. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას შეიძლება ესაჭიროებოდეს სპეციალური ცოდნა და კვალიფიკაცია, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა, სხვა სფეროებში, როგორიცაა, მაგალითად აქტუარული გამოთვლები, შეფასებები, ან ტექნიკური მონაცემები. სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დაქირავებული ჰყავდეს (მასთან მუშაობდეს) ან ხელშეკრულებით ჰყავდეს აყვანილი ამ სფეროების ექსპერტები, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დასახმარებლად. თუ ასე არ არის, როდესაც აუცილებელია ამგვარი ცოდნა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მაშინ იზრდება არსებითი უზუსტობის რისკი.

^{13.} ასს 520, პუნქტი 5(ა).

^{14.} ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, მე-13 პუნქტი.

გ35. როდესაც აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მომზადებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, წინამდებარე სტანდარტის მე-8 პუნქტის მოთხოვნა უნდა შესრულდეს. მაგალითად, პიროვნებას ან ორგანიზაციას შეიძლება გამოცდილება ჰქონდეს ისეთი ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულების შეფასების მოდელების გამოყენების საკითხში, რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი. თუ პიროვნება ან ორგანიზაცია ამ ცოდნას იყენებს შეფასების განსახორციელებლად და სამეურნეო სუბიექტი ამ შეფასებას იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ეს პიროვნება ან ორგანიზაცია არის ხელმძღვანელობის ექსპერტი და მის მიმართ გამოიყენება მე-8 პუნქტი. მეორე მხრივ, თუ ეს პიროვნება ან ორგანიზაცია მარტო კონკრეტული ოპერაციების ფასის შესახებ იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სხვა საშუალებით ხელმისაწვდომი არ არის სამეურნეო სუბიექტისთვის და მას სამეურნეო სუბიექტი იყენებს საკუთარი შეფასების მეთოდებში, ამგვარ ინფორმაციაზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტის მე-7 პუნქტის მოთხოვნები, თუ აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოიყენება აუდიტორის მიერ, მაგრამ ეს არ არის სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოყენება.

გ36. მოცემული ასს-ის მე-8 პუნქტთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი საკითხები:

- იმ საკითხის ხასიათი და სირთულე, რომელსაც უკავშირდება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- აუდიტორული მტკიცებულებების ალტერნატიული წყაროების არსებობა;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტი სამეურნეო სუბიექტის მიერ არის დაქირავებული (მასთან მუშაობს), თუ ხელშეკრულებით არის აყვანილი მის მიერ სათანადო მომსახურების გასაწევად;
- რა დონეზე შეუძლია ხელმძღვანელობას კონტროლის ან ზემოქმედების განხორციელება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე;

- ემორჩილება თუ არა ხელმძღვანელობის ექსპერტი ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ ან დარგობრივ მოთხოვნებს;
- სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე დაწესებული და მოქმედი კონტროლის პროცედურების ხასიათი და გავრცელების არეალი;
- აუდიტორის ცოდნა და გამოცდილება ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაფერის სფეროში;
- აუდიტორის ადრინდელი გამოცდილება ამ ექსპერტის სამუშაოსთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ37. კომპეტენცია დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოცდილების ხასიათთან და დონესთან. უნარიანობა დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის შესაძლებლობასთან, ეს კომპეტენცია გამოიყენოს კონკრეტულ გარემოებებში. ექსპერტის უნარიანობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები: გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა, თავისუფალი დროის არსებობა და რესურსები. ობიექტურობა დაკავშირებულია მოსალოდნელ შედეგებთან, რაც შეიძლება მოჰყვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიკერძოებულ განსჯას, ინტერესთა კონფლიქტს ან სხვების ზემოქმედებას ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესიულ ან ბიზნესგადაწყვეტილებებზე. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა და მის სამუშაოზე სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში დაწესებული კონტროლის პროცედურები მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომლებიც უკავშირდება ხელმძღვანელობის საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილი ნებისმიერი ინფორმაციის საიმედოობას.

გ38. ინფორმაციის მოძიება ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის შესახებ, შესაძლებელია სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა, მაგალითად:

- ამ ექსპერტთან აუდიტორის მუშაობის ადრინდელი პირადი გამოცდილება;
- ექსპერტთან გასაუბრება;
- სხვებთან გასაუბრება, ვინც იცნობს ექსპერტის სამუშაოს;

- ინფორმაცია ამ ექსპერტის კვალიფიკაციის, პროფესიულ ორგანიზაციაში ან დარგობრივ ასოციაციაში მისი წევრობის, ლიცენზიის ან გარე აღიარების სხვა რომელიმე ფორმის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ დაწერილი და გამოქვეყნებული ნაშრომები;
- აუდიტორის ექსპერტი, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც აუდიტორს ეხმარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ.

გ39. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის შეფასებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები: ემორჩილება თუ არა ექსპერტის სამუშაო ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ თუ დარგობრივ მოთხოვნებს, როგორცაა, მაგალითად, ეთიკის სტანდარტები და პროფესიული ორგანიზაციის ან დარგობრივი ასოციაციის წევრობის სხვა მოთხოვნები, სალიცენზიო ორგანოს აკრედიტაციის მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

გ40. განხილვისთვის შეიძლება ასევე შესაფერისი იყოს სხვა საკითხებიც, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის ადეკვატურობა იმ საკითხთან მიმართებით, რომლისთვისაც გამიზნულია ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება, მათ შორის ექსპერტის კომპეტენციის სფეროდან ნებისმიერი სპეციალური მიმართულებები. მაგალითად, რომელიმე აქტუარი შეიძლება სპეციალიზებული იყოს უძრავი ქონებისა და უბედური შემთხვევების დაზღვევის საკითხებში, მაგრამ ნაკლები გამოცდილება ჰქონდეს საპენსიო პროგრამებთან დაკავშირებულ გამოთვლებში;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია სათანადო სააღრიცხვო მოთხოვნებთან დაკავშირებით, მაგალითად დაშვებებისა და მეთოდების ცოდნა, მათ შორის მოდელების, სადაც ეს შესაფერისია, რომლებიც მიესადაგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
- მიუთითებს თუ არა მოულოდნელი მოვლენები, პირობების შეცვლა ან აუდიტორული პროცედურების შედეგებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები იმას, რომ აუცილებელია ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის თავდაპირველი შეფასების ხელახლა განხილვა აუდიტის მსვლელობისას.

- გ41. ობიექტურობას საფრთხე შეიძლება მრავალმა გარემოებამ შეუქმნას, მაგალითად პირადი ანგარების, თავდაჯერებულობის, არალეგალური დაცვის, ფამილიარული ურთიერთობებისა და შანტაჟის საფრთხე. დამცავმა ზომებმა შეიძლება შეამციროს ამგვარი საფრთხეები. დამცავი ზომები შეიძლება შექმნილი იყოს გარე სტრუქტურების (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესია, კანონმდებლობა) ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო გარემოს მიერ (მაგალითად, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები).
- გ42. მართალია, დამცავ ზომებს არ შეუძლია ხელმძღვანელობის ექსპერტის ობიექტურობის ყველა საფრთხის აღმოფხვრა, მაგრამ საფრთხეები, როგორცაა, მაგალითად შანტაჟის, შეიძლება ნაკლებად მნიშვნელოვანი იყოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხელშეკრულებით აყვანილ ექსპერტთან მიმართებით, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ექსპერტთან მიმართებით; ასევე უფრო ეფექტურია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მიერ შექმნილი დამცავი ზომები. ვინაიდან ობიექტურობის მიმართ საფრთხე ყოველთვის იარსებებს სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელთან დაკავშირებით, როგორც წესი, არ შეიძლება მივიჩნიოთ, რომ სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ექსპერტი უფრო ობიექტურია, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომელი.
- გ43. როდესაც აუდიტორი იხილავს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხელშეკრულებით აყვანილი ექსპერტის ობიექტურობას, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ხელმძღვანელობასთან და ამ ექსპერტთან ერთად ნებისმიერი ინტერესისა და ურთიერთობის განხილვა, რომელიც შეიძლება საფრთხეს უქმნიდეს ექსპერტის ობიექტურობას; ასევე ყველანაირი შესაფერისი დამცავი ზომის განხილვა, მათ შორის პროფესიული მოთხოვნების, რომლებიც ექსპერტს ეხება და შეფასდეს, ადეკვატურია თუ არა ეს დამცავი ზომები. საფრთხეს შეიძლება წარმოქმნიდეს შემდეგი ინტერესები და ურთიერთობები:
- ფინანსური ინტერესები;
 - საქმიანი და პირადი ურთიერთობები;
 - სხვა მომსახურების გაწევა.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევა (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ44. ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევას ესაჭიროება ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაფერისი ცოდნის არსებობა. ამიტომ აუდიტორმა ჯერ უნდა გადაწყვიტოს, აქვს თუ არა მას თვითონ იმდენი ცოდნა, რომ შეაფასოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო, თუ მას დასჭირდება თავისი (აუდიტორის) ექსპერტის დახმარება ამ მიზნის მისაღწევად.¹⁵

გ45. ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის სფეროდან აუდიტორისათვის შეიძლება საჭირო იყოს შემდეგი ასპექტების ცოდნა:

- ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამისი სფერო მოიცავს თუ არა სპეციალიზაციის ისეთ ასპექტებს, რომლებიც აუდიტისთვის შესაფერისია;
- გამოიყენება თუ არა პროფესიული ან სხვა სტანდარტები და მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნები;
- რომელი დაშვებები და მეთოდები გამოიყენა ხელმძღვანელობის ექსპერტმა და არის თუ არა ისინი საყოველთაოდ მიღებული ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამის სფეროში და შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისთვის;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ გამოყენებული შიდა და გარე მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი.

გ46. როდესაც ხელმძღვანელობის ექსპერტი სამეურნეო სუბიექტს ხელშეკრულებით ჰყავს აყვანილი, ჩვეულებრივ, იარსებებს გარეგნის წერილი ან სხვა ფორმის წერილობითი შეთანხმება/ ხელშეკრულება სამეურნეო სუბიექტსა და ექსპერტს შორის. როდესაც აუდიტორი იხილავს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, ამ ხელშეკრულების შეფასება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის დადგენაში, რამდენად ადეკვატურია აუდიტორის მიზნებისთვის შემდეგი საკითხები:

- ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობისა და ექსპერტის ფუნქციები და ვალდებულებები;

¹⁵ ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“, მე-7 პუნქტი.

- ხელმძღვანელობასა და ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, დრო და ხარისხი, მათ შორის ანგარიშის ფორმა, რომელიც ექსპერტმა უნდა წარმოადგინოს.

გ47. თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტი სამეურნეო სუბიექტის მიერ არის დაქირავებული (მასთან მუშაობს), ნაკლებად სარწმუნოა, რომ იარსებებს ამ ტიპის ხელშეკრულება ხელმძღვანელობასა და ექსპერტს შორის. ამ შემთხვევაში, აუცილებელი ინფორმაციის მოპოვების ყველაზე ადეკვატური გზა აუდიტორისათვის შეიძლება იყოს ექსპერტისა და ხელმძღვანელობის წარმომადგენლების გამოკითხვა.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ48. როდესაც აუდიტორი აფასებს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულების ადეკვატურობას სათანადო მტკიცების დონეზე, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- ექსპერტის მიერ გამოვლენილი ფაქტების ან მის მიერ გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და გონივრულობა, მათი თავსებადობა სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან და სათანადოდ აისახა თუ არა ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- თუ ექსპერტის სამუშაო ითვალისწინებს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, ამ დაშვებებისა და მეთოდების ადეკვატურობა და გონივრულობა;
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების მნიშვნელოვნად გამოყენებას, მაშინ ამ მონაცემთა წყაროების ადეკვატურობა, სისრულე და სიზუსტე.

სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი და აუდიტორის მიზნებისთვის გამოყენებული ინფორმაცია (პუნქტი 9(ა)-(ბ))

გ49. იმისათვის, რომ აუდიტორმა საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს, საკმარისად სრულყოფილი და ზუსტი უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად. მაგალითად, ამონაგების აუდიტის ეფექტიანობაზე, რომელიც ტარდება გაყიდვების მოცულობის მიმართ ნორმატიული ფასების გამოყენებით, გავლენას მოახდენს ფასების შესახებ არსებული ინფორმაციის სიზუსტე და გაყიდვების მოცულობების მონაცემების სისრულე და სიზუსტე. ანალოგიურად, თუ აუდიტორი

აპირებს გენერალური ერთობლიობის (მაგ., გადახდების) ტესტირებას გარკვეული მახასიათებლების (მაგ., სანქციონირების) არსებობისთვის, ტესტის შედეგები ნაკლებად საიმედო იქნება, თუ სრული არ იქნება გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც აუდიტორი ტესტირებისთვის შეარჩევს მუხლებს.

გ50. ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სიზუსტის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ამ ინფორმაციის მიმართ აუდიტორული პროცედურების ჩატარების პარალელურად, თუ ამგვარი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თავისთავად, მოცემული აუდიტორული პროცედურის განუყოფელი ნაწილია. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაციის სიზუსტესა და სისრულეზე აუდიტორული მტკიცებულებები შესაძლოა მოიპოვოს ამ ინფორმაციის მომზადებასა და შენახვაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებით. ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ საჭიროა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

გ51. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება აპირებდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილი ინფორმაციის გამოყენებას სხვა მიზნებისთვის. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება აპირებდეს სამეურნეო სუბიექტის ეფექტიანობის მაჩვენებლების გამოყენებას ანალიზურ პროცედურებში, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მონიტორინგის მიზნებისთვის შექმნილი ინფორმაციის გამოყენებას, როგორცაა, მაგალითად შიდა აუდიტის სამსახურის ანგარიშები. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფერისობაზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, არის თუ არა ეს ინფორმაცია იმდენად ზუსტი ან დეტალიზებული, რაც საკმარისია აუდიტორის მიზნებისთვის. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ეფექტიანობის მაჩვენებლები შეიძლება არ იყოს საკმარისად ზუსტი არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად.

მუხლების შერჩევა ტესტირებისთვის აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ52. ეფექტური ტესტი აუდიტორს უზრუნველყოფს ისეთი ხარისხის აუდიტორული მტკიცებულებებით, სხვა მოპოვებულ ან მოსაპოვებელ მტკიცებულებთან ერთად, რაც საკმარისი იქნება აუდიტორის მიზნებისთვის. ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევისას, აუდიტორმა მე-7 პუნქტის შესაბამისად უნდა განსაზღვროს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელიც უნდა

გამოიყენოს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად მნიშვნელოვანია ეფექტიანობის (საკმარისობის) მეორე ასპექტი. ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად აუდიტორს უფლება აქვს გამოიყენოს შემდეგი საშუალებები:

- ა) ყველა მუხლის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება);
- ბ) სპეციფიკური მუხლების შერჩევა; და
- გ) აუდიტორული შერჩევა.

კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამ მეთოდებიდან რომელიმე ერთის ან მეთოდების კომბინირებულად გამოყენება, მაგალითად ტესტირებისთვის გამიზნულ კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებული, არსებითი უზუსტობის რისკებისა და სხვადასხვა მეთოდის პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობისა და ეფექტურობის გათვალისწინებით.

ყველა მუხლის შერჩევა

გ53. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ყველაზე მისაღები იქნება იმ მუხლების მთელი გენერალური ერთობლიობის შემოწმება, რომლებიც შედის რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში, ანგარიშის ნაშთში (ან გენერალური ერთობლიობის რომელიმე ფენაში). 100%-იანი შემოწმება მიზანშეწონილი არ არის კონტროლის ტესტების შემთხვევაში; თუმცა, ეს მეთოდი უფრო მისაღებია ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტებში. 100%-იანი შემოწმება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მაშინ, როდესაც:

- გენერალური ერთობლიობა შედგება მცირე რაოდენობის დიდი ღირებულების მქონე მუხლებისგან;
- არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი და სხვა მეთოდებით ვერ მიიღწევა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება; ან
- დანახარჯების თვალსაზრისით, უფრო ეფექტურია 100%-იანი შემოწმება, საინფორმაციო სისტემის მიერ ავტომატურად შესრულებული განმეორებითი ხასიათის გამოთვლების ან სხვა პროცედურების გამო.

სპეციფიკური მუხლების შერჩევა

გ54. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს გენერალური ერთობლიობიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა. ამგვარი გადაწყვეტილების მიღებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასებები და ტესტირებისთვის გამიზნული გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები. მსჯელობის საფუძველზე სპეციფიკური მუხლების შერჩევა ექვემდებარება არაშერჩევით რისკს. შერჩეული სპეციფიკური მუხლები შეიძლება მოიცავდეს:

- *დიდი ღირებულების მქონე ან ძირითად მუხლებს.* აუდიტორმა გენერალური ერთობლიობიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა შეიძლება იმიტომ გადაწყვიტოს, რომ ამ მუხლებს დიდი ღირებულება აქვს, ან რაიმე სხვა მახასიათებლები/თავისებურებები გააჩნია. მაგალითად, მუხლები, რომლებიც საექვოა, უჩვეულოა, განსაკუთრებული მიდრეკილება აქვს რისკისადმი ან შეცდომების ისტორია ახასიათებს;
- *გარკვეული თანხის ყველა შემადგენელ მუხლს.* აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ შეამოწმებს მუხლებს, რომელთა სააღრიცხვო ღირებულება აღემატება მის მიერ განსაზღვრულ გარკვეულ თანხას, რათა შეამოწმოს რომელიმე კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშის ნაშთის მთლიანი თანხის შემადგენელი დიდი ნაწილი;
- *მუხლებს, რომელთა მეშვეობითაც ინფორმაციას მოიპოვებს.* აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს სპეციფიკური მუხლების შემოწმება, რათა ინფორმაცია მოიპოვოს ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ან მისი ოპერაციების ხასიათი.

გ55. მართალია, რომელიმე კატეგორიის ოპერაციიდან, ან ანგარიშის ნაშთიდან სპეციფიკური მუხლების შერჩევა ხშირად აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ეფექტური მეთოდია, მაგრამ ეს არ არის აუდიტორული შერჩევა. ამ მეთოდით შერჩეული მუხლების მიმართ გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების გავრცელება არ შეიძლება მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე; შესაბამისად, სპეციფიკური მუხლების შერჩევითი შემოწმება არ იძლევა აუდიტორულ მტკიცებულებას გენერალური ერთობლიობის დანარჩენი ნაწილის შესახებ.

აუდიტორული შერჩევა

გ56. აუდიტორული შერჩევა იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა დასკვნები გამოიტანოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ მისგან შედგენილი შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების საფუძველზე. აუდიტორული შერჩევა განხილულია ასს 530-ში.¹⁶

აუდიტორული მტკიცებულებების შეუსაბამობა, ან ეჭვი აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ57. სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ აუდიტორული მტკიცებულების რომელიმე ინდივიდუალური მუხლი საიმედო არ არის, მაგალითად, როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულება არ თანხვდება სხვა წყაროდან მოპოვებულს. მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტორების ან სხვების გამოკითხვების პასუხები ერთმანეთს არ ემთხვევა, ან როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების პასუხები, რომელიც ჩატარდა ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების დასადასტურებლად, არ ემთხვევა ხელმძღვანელობის პასუხებს. ასს 320 ითვალისწინებს დოკუმენტირების სპეციალურ მოთხოვნებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ ინფორმაცია, რომელიც არ თანხვდება აუდიტორის საბოლოო დასკვნას, მნიშვნელოვან საკითხს ეხება.¹⁷

^{16.} ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

^{17.} ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, მე-11 პუნქტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 501

აუდიტორული მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3

მოთხოვნები

მარაგი	4-8
სასამართლო და პრეტენზიები	9-12
სეგმენტური ინფორმაცია	13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მარაგი	გ1-გ16
სასამართლო და პრეტენზიები	გ17-გ25
სეგმენტური ინფორმაცია	გ26-გ27

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 501 - „აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის მიერ სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინებას ასს 330-ის¹, ასს 500-ისა² და სხვა შესაფერისი ასს-ების შესაბამისად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში მარაგის, სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ შეტანილ სარჩელსა (პრეტენზიებსა) და სასამართლოს ზოგიერთ ასპექტთან და სეგმენტურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:
 - ა) მარაგის არსებობა და მდგომარეობა;
 - ბ) სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ შეტანილი სარჩელისა (პრეტენზიების) და სასამართლო პროცესის მიმდინარე მდგომარეობა; და
 - გ) სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

მოთხოვნები

მარაგი

4. თუ მარაგი არსებითია ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ:
 - ა) მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრების გზით, თუ ეს შეუძლებელი არ არის, რათა: (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

¹. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

². ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“.

- (i) შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარებისთვის დადგენილი ინსტრუქციები და სამეურნეო სუბიექტის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურები; (იხ. პუნქტი გ4)
 - (ii) დააკვირდეს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციისთვის დადგენილი პროცედურების შესრულებას; (იხ. პუნქტი გ5)
 - (iii) დაათვალიეროს მარაგი; (იხ. პუნქტი გ6)
 - (iv) ჩაატაროს ინვენტარიზაციის ტესტები. (იხ. პუნქტები გ7-გ8)
- ბ) აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით სამეურნეო სუბიექტის მარაგის საბოლოო ჩანაწერებზე, რათა განსაზღვროს, ზუსტად ასახავს თუ არა ეს ჩანაწერები მარაგის ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს.
5. თუ მარაგის ინვენტარიზაცია არ ტარდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის, აუდიტორმა მე-4 პუნქტით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, სათანადოდ აისახა თუ არა ინვენტარიზაციის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების თარიღს შორის დროის ინტერვალში მარაგში მომხდარი ცვლილებები. (იხ. პუნქტები გ9-გ11)
6. თუ გაუთვალისწინებელი გარემოებების გამო აუდიტორი ვერ შეძლებს მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებას, მან სხვა დღეს უნდა ჩაატაროს ზოგიერთი სახის მარაგის ინვენტარიზაცია, ან აწარმოოს დაკვირვება მარაგის ზოგიერთი ელემენტის ინვენტარიზაციაზე და აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს ამ ორ თარიღს შორის დროის მონაკვეთში შესრულებულ ოპერაციებზე.
7. თუ მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შეუძლებელია, მაშინ აუდიტორმა ალტერნატიული პროცედურები უნდა ჩაატაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მარაგის არსებობასა და მდგომარეობაზე. თუ შეუძლებელია ამის გაკეთება, აუდიტორმა აუდიტორულ დასკვნაში უნდა

გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება ასს 705-ის (გადასინჯული)³ შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

8. როდესაც მესამე მხარის მეთვალყურეობისა და კონტროლის ქვეშ მყოფი მარაგი არსებითია ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ, უნდა მოიპოვოს ქვემოთ განხილული ერთ-ერთი ან ორივე პროცედურის მეშვეობით:

- ა) დასტურის მოთხოვნა მესამე მხარისგან იმ მარაგის რაოდენობისა და მდგომარეობის შესახებ, რომელსაც ფლობს სამეურნეო სუბიექტის სახელით; (იხ. პუნქტი გ15)
- ბ) დათვალიერების პროცედურა, ან მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ16)

სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები

9. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული ისეთი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიების დასადგენად, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

- ა) ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისია, სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომელთა, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის შიდა იურისკონსულტის გამოკითხვა;
- ბ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა სხდომების ოქმებისა და სამეურნეო სუბიექტსა და მის გარე იურისკონსულტს შორის კორესპონდენციების მიმოხილვა; და
- გ) იურიდიული ხარჯების ანგარიშების მიმოხილვა. (იხ. პუნქტი გ20)

10. თუ აუდიტორი აფასებს სასამართლო პროცესთან ან პრეტენზიებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკს, ან როდესაც ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან ჩანს, რომ შეიძლება არსებობდეს არსებითი სასამართლო პროცესი ან პრეტენზიები სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ, აუდიტორი სხვა ასს-ებით

3. ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, პირადად უნდა დაუკავშირდეს სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტს. აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს აუდიტორის მიერ გაგზავნილი, ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული გამოკითხვის წერილის მეშვეობით, სადაც სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტს სთხოვენ პირდაპირ აუდიტორთან დაკავშირებას. თუ კანონმდებლობა ან შესაბამისი პროფესიული იურიდიული ორგანიზაცია კრძალავს სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტის უშუალო კავშირს აუდიტორთან, მაშინ აუდიტორმა ალტერნატიული პროცედურები უნდა ჩაატაროს. (იხ. პუნქტები გ21-გ25)

11. თუ:

- ა) ხელმძღვანელობა აუდიტორს თავის იურისკონსულტთან დაკავშირების ან შეხვედრის უფლებას არ მისცემს, ან სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტი უარს იტყვის, სათანადო დონეზე გასცეს პასუხი გამოკითხვის წერილს, ან მას პასუხის გაცემა ეკრძალება; და
- ბ) აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული პროცედურებით, მან აუდიტორულ დასკვნაში უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

ოფიციალური წერილები

12. აუდიტორმა ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაითვალისწინეს და გააშუქეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ყველა ცნობილი ან შესაძლო სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ ინფორმაცია, რომელთა შედეგებიც გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

სეგმენტური ინფორმაცია

13. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენისა და მის შესახებ მომზადებული სათანადო განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარ-

დგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, რისთვისაც: (იხ. პუნ-
ქტი გ26)

- ა) აუდიტორი უნდა გაერკვეს ხელმძღვანელობის მიერ სეგმენ-
ტური ინფორმაციის დასადგენად გამოყენებულ მეთოდებში და:
(იხ. პუნქტი გ27)
- (i) შეაფასოს, ამგვარი მეთოდების გამოყენებით მიიღწევა თუ
არა ინფორმაციის გაშუქება ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და
 - (ii) სადაც შესაფერისია, ჩაატაროს ამ მეთოდების გამოყენების
ტესტირება; და
- ბ) უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები, ან მოცემული
გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტორული პროცედურები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მარაგი

მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება (იხ. პუნქტი 4(ა))

- გ1. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს პროცედურებს, რომ-
ლის თანახმადაც მარაგის ინვენტარიზაცია ტარდება სულ მცირე
წელიწადში ერთხელ მაინც, რათა მის საფუძველზე მოამზადოს
ფინანსური ანგარიშგება და, სადაც შესაფერისია, დარწმუნდეს სამე-
ურნეო სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის სა-
იმედოობაში.
- გ2. მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება მოიცავს:
- მარაგის დათვალიერებას, მისი არსებობის დასადგენად და
მარაგის მდგომარეობის შესაფასებლად, ასევე ინვენტარიზაციის
ტესტების ჩატარებას;
 - დაკვირვებას ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტა-
რიზაციის ჩატარებისთვის დადგენილი ინსტრუქციებისა და
ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის
პროცედურების შესრულებაზე; და
 - აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ხელმძღვა-
ნელობის მიერ ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად გამოყე-
ნებული პროცედურების საიმედოობაზე.

ზემოაღნიშნული პროცედურების გამოყენება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების სახით ან ძირითადი პროცედურების სახით, იმისდა მიხედვით, როგორია რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტის ჩატარების დაგეგმილი მიდგომა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული სპეციფიკური პროცედურები.

გ3. მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრების დაგეგმვის დროს (ან წინამდებარე ასს-ის 4-8-ე პუნქტებით გათვალისწინებული აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას) გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- მარაგთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- მარაგთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ხასიათი;
- არის თუ არა მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების სათანადო პროცედურები და ინსტრუქციები;
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღი;
- აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა;
- მარაგის ადგილმდებარეობა, მათ შორის სხვადასხვა ადგილას განთავსებული მარაგის არსებობა და მასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რათა განსაზღვროს აუდიტორმა, რომელ ადგილას მდებარე მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება არის მიზანშეწონილი. ასს 600⁴ ეხება სხვა აუდიტორების მონაწილეობას აუდიტში და, შესაბამისად, შეიძლება აღნიშნული სტანდარტი იყოს შესაფერისი, თუ შორეულ რეგიონში განთავსებული მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრებისათვის სხვა აუდიტორების გამოყენება არის გათვალისწინებული;
- საჭიროა თუ არა აუდიტორის ექსპერტის დახმარება. ასს 620⁵ ეხება აუდიტორის ექსპერტის გამოყენებას აუდიტორის დასახმარებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საკითხში.

4. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

5. ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.

ხელმძღვანელობის ინსტრუქციებისა და პროცედურების შეფასება
(იხ. პუნქტი 4(ა) (i))

გ4. მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურებისა და ინსტრუქციების შეფასებისას, აუდიტორი ითვალისწინებს, მოიცავს თუ არა ეს პროცედურები და ინსტრუქციები, მაგალითად:

- სათანადო სახის მაკონტროლებელ საქმიანობას, მაგალითად, გამოყენებული საინვენტარიზაციო უწყისების შეგროვებას, გამოუყენებელი საინვენტარიზაციო უწყისების აღრიცხვას და ინვენტარიზაციისა და ხელახალი ინვენტარიზაციის პროცედურებს;
- დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო სტადიის, ძნელად გაყიდვადი მარაგის, დამველებული ან დაზიანებული მარაგის ელემენტებისა და მესამე მხარის მფლობელობაში მყოფი (მაგალითად, კონსიგნაციით) მარაგის ზუსტ იდენტიფიკაციას;
- მარაგის ფიზიკური რაოდენობის შესაფასებელ პროცედურებს, მაგალითად, შეიძლება საჭირო იყოს ქვანახშირის გროვის რაოდენობრივი შეფასება;
- კონტროლის განხორციელებას მარაგის მოძრაობაზე ერთი ადგილიდან მეორეზე, ასევე მარაგის გაგზავნასა და მიღებაზე დროში გამიჯვნის თარიღამდე და მის შემდეგ.

დაკვირვება ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი ინვენტარიზაციის პროცედურების ჩატარებაზე (იხ. პუნქტი (4)(ა) (ii))

გ5. დაკვირვება ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი ინვენტარიზაციის პროცედურების ჩატარებაზე, მაგალითად, დაკვირვება პროცედურებზე, რომლებიც დაკავშირებულია ინვენტარიზაციის დაწყებამდე, ინვენტარიზაციის მიმდინარეობისას და მის შემდეგ მარაგის მოძრაობაზე კონტროლის განხორციელებასთან, აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები და ინვენტარიზაციის პროცედურები ადეკვატურად არის მოფიქრებული და სათანადოდ ხორციელდება პრაქტიკაში. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს დროში გამიჯვნის შესახებ ინფორმაციის ასლები, როგორიცაა, მაგალითად, ინფორმაცია მარაგის მოძრაობის შესახებ, რაც მოგვიანებით დაეხმარება მარაგის მოძრაობასთან დაკავშირებით აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში.

მარაგის დათვალიერება (იხ. პუნქტი 4(ა) (iii))

გ6. მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებისას მარაგის დათვალიერება აუდიტორს ეხმარება, დარწმუნდეს მარაგის არსებობაში (მაგრამ არა მისი საკუთრების უფლებაში) და დაძველებული, ან დაზიანებული მარაგის დადგენაში.

ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარება (იხ. პუნქტი 4(ა) (iv))

გ7. ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარებით, მაგალითად, ხელმძღვანელობის საინვენტარიზაციო უწყისებიდან შერჩეული მუხლების შედარებით ფიზიკურ მარაგთან და პირიქით, ფიზიკური მარაგიდან შერჩეული მუხლების შედარებით ხელმძღვანელობის საინვენტარიზაციო უწყისების მონაცემებთან აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს ამ ჩანაწერების სისრულეზეც და სისწორეზეც.

გ8. ინვენტარიზაციის ტესტების ჩატარებასთან ერთად, ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციის საბოლოო ჩანაწერების ასლების მოპოვებაც აუდიტორს დაეხმარება სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში შემდგომში, რათა დაადგინოს, სამეურნეო სუბიექტის ინვენტარიზაციის საბოლოო ჩანაწერები (დოკუმენტები) ასახავს თუ არა ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს.

ინვენტარიზაცია, რომელიც ჩატარებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისათვის (იხ. მე-5 პუნქტი)

გ9. პრაქტიკული მიზნებისათვის მარაგის ინვენტარიზაცია შეიძლება ჩატარდეს ნებისმიერ დღეს ან დღეებში, რომელიც არ ემთხვევა ფინანსური ანგარიშგების თარიღს. ამის გაკეთება შესაძლებელია იმის მიუხედავად, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა მარაგის რაოდენობას – წლიური ინვენტარიზაციის შედეგად, თუ მას აქვს მარაგის აღრიცხვის უწყვეტი სისტემა. ნებისმიერ შემთხვევაში, მარაგის ცვლილებებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებებისა და მათი პრაქტიკაში გამოყენების ეფექტიანობა განსაზღვრავს, არის თუ არა აუდიტის მიზნების შესაფერისი მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება ფინანსური ანგარიშგების თარიღისგან განსხვავებულ რომელიმე დღეს ან დღეებში. შუალედური თარიღისათვის ძირითადი პროცედურების ჩატარების მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს ადგენს ასს 330.⁶

⁶ ასს 330, პუნქტები 22-23.

- გ10. როდესაც დამკვეთი მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემას იყენებს, ხელმძღვანელობა შეიძლება მარაგის ფიზიკური დათვლის ან სხვა ტესტებს ატარებდეს, სამეურნეო სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის დოკუმენტაციაში ასახული მარაგის რაოდენობის ინფორმაციის საიმედოობის დასადგენად. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ ან აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის ჩანაწერებში ასახული მარაგის რაოდენობასა და სახეზე არსებული მარაგის ფაქტობრივ რაოდენობაში განსხვავებები; ეს შეიძლება იმის მაჩვენებელი იყოს, რომ მარაგის ცვლილებებზე დაწესებული კონტროლი არ ფუნქციონირებს ეფექტურად.
- გ11. როდესაც აუდიტორი გეგმავს აუდიტორულ პროცედურებს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, სათანადოდ აღრიცხულია თუ არა ინვენტარიზაციის თარიღს ან თარიღებსა და მარაგის საბოლოო ჩანაწერებს შორის დროის მონაკვეთში მარაგის სიდიდეებში მომხდარი ცვლილებები, იგი განიხილავს შემდეგ საკითხებს:
- სათანადოდ არის თუ არა კორექტირებული მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერები;
 - სამეურნეო სუბიექტის მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერების (დოკუმენტაციის) საიმედოობას;
 - მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციასა და მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის ჩანაწერებს შორის არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავებების მიზეზებს.

თუ შეუძლებელია მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ12. ზოგ შემთხვევაში, მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება შეუძლებელია. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორიცაა მარაგის ხასიათი და მათი ადგილმდებარეობა, მაგალითად, როდესაც მარაგი ისეთ რეგიონში (ადგილას) მდებარეობს, სადაც აუდიტორის უსაფრთხოებას შეიძლება საფრთხე ემუქრებოდეს. თუმცა, ჩვეულებრივი მიზეზი იმისა, რომ აუდიტორისთვის მოუხერხებელია მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება, საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეუძლებლად მიიჩნიოს ინვენტარიზაციაზე დასწრება. გარდა ამისა, როგორც

ახსნილია ასს 200-ში⁷, სირთულე, დრო ან დანახარჯები არ წარმოადგენს დასაბუთებულ საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა გამოტოვოს (არ ჩაატაროს) რომელიმე აუდიტორული პროცედურა, როდესაც არ არსებობს სხვა ალტერნატივა, ან დაკმაყოფილდეს ნაკლებად სარწმუნო სხვა აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებით.

გ13. ზოგ შემთხვევაში, როდესაც მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება შეუძლებელია, შეიძლება ალტერნატიულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა, მაგალითად, მარაგის კონკრეტული ელემენტების შემდგომ პერიოდში გაყიდვის დოკუმენტაციის დათვალიერებამ, ან ინვენტარიზაციამდე ნაყიდი მარაგის დოკუმენტაციის დათვალიერებამ, უზრუნველყოს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით, მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ.

გ14. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის არსებობასა და მდგომარეობაზე სხვა ალტერნატიული პროცედურებით. ასეთ სიტუაციაში, ასს 705 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტორულ დასკვნაში გამოხატოს მოდიფიცირებული მოსაზრება აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის მოტივით.⁸

მესამე მხარის მეთვალყურეობისა და კონტროლის ქვეშ მყოფი მარაგი

დადასტურება (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ15. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარებაზე მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს ადგენს ასს 505⁹.

სხვა აუდიტორული პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ16. კონკრეტულ გარემოებებში, მაგალითად, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ეჭვს ბადებს მესამე მხარის პატიოსნებასა და ობიექტურობაზე, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, მესამე მხარესთან დადასტურების პროცედურის ჩატარების ნაცვლად ან მასთან ერთად. სხვა აუდიტორული პროცედურების მაგალითებია:

7. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტი გ48.

8. ასს 705 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

9. ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“.

- მესამე მხარესთან მყოფი მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება, ან სხვა აუდიტორთან შეთანხმება, რომ დაესწროს მესამე მხარესთან მყოფი მარაგის ინვენტარიზაციას;
- სხვა აუდიტორის აუდიტორული დასკვნის ან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის მოპოვება მესამე მხარის შიდა კონტროლის იმ პროცედურების ადეკვატურობაზე, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ მარაგი სათანადოდ იყოს დათვლილი და დაცული;
- მესამე მხარესთან არსებული მარაგის დოკუმენტაციის დათვალიერება, მაგალითად, საწყობის შემოსავლის ზედდებულების;
- დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა სხვა მხარეებისთვის, როდესაც მარაგი ჩადებულია გირაოში უზრუნველყოფის სახით.

სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები

სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების სისრულე (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ17. სასამართლო პროცესები და პრეტენზიები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს შეეხება, შეიძლება არსებით გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და, შესაბამისად, შეიძლება მოითხოვებოდეს მათ შესახებ ინფორმაციის გაშუქება, ან მათი გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- გ18. მე-9 პუნქტით განსაზღვრული პროცედურების გარდა, სასამართლო პროცესებთან და პრეტენზიებთან დაკავშირებით სხვა შესაფერისი პროცედურები შეიძლება იყოს, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესასწავლად ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტორს დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების დადგენაში.
- გ19. აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც აუდიტორმა მოიპოვა ისეთი სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების დასადგენად, რომლებიც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკს, ასევე შეიძლება უზრუნველყოფდეს აუდიტორს სასამართლო პროცესებთან და პრეტენზიებთან დაკავშირებული სხვა შესაფერისი მოსაზრებებით, როგორიცაა, მაგალითად, შეფასება ან გაზომვა. ასს 540¹⁰ ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტორის მიერ ისეთი სასამართლო პროცესებისა და პრეტენ-

¹⁰. ასს 540 - „საადრიცხო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების საადრიცხო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“.

ზიების განხილვასთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოყენებას, ან სათანადო განმარტებების მიცემას ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

იურიდიული ხარჯების ანგარიშების მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 9(გ))

გ20. კონკრეტულ გარემოებებში, როდესაც იხილავს იურიდიული ხარჯების ანგარიშებს, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს შესაბამისი პირველადი დოკუმენტების შემოწმება, მაგალითად, იურიდიული ხარჯების ანგარიშ-ფაქტურების.

სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტთან კომუნიკაცია
(იხ. პუნქტები 10-11)

გ21. სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტთან პირდაპირი კავშირი აუდიტორს ეხმარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში იმის შესახებ, ცნობილია თუ არა მისთვის პოტენციურად არსებითი სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები და მართებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული მათი ფინანსური შედეგების, მათ შორის დანახარჯების შეფასებები.

გ22. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორი ცდილობდეს პირდაპირ დაკავშირებას სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტთან, ზოგადი გამოკითხვის წერილის მეშვეობით. ამ მიზნით შედგენილი ზოგადი გამოკითხვის წერილი სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტისგან ითხოვს აუდიტორისთვის ინფორმაციის მიწოდებას, მისთვის ცნობილი ნებისმიერი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ, ასევე მის შეფასებას სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიების მოსალოდნელი შედეგებისა და ფინანსური შედეგების, მათ შორის, დანახარჯების სიდიდის შესახებ.

გ23. თუ მოსალოდნელი არ არის, რომ სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტი სათანადოდ უპასუხებს ზოგადი გამოკითხვის წერილს, მაგალითად, თუ პროფესიული ორგანიზაცია, რომლის წევრიც არის სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტი, კრძალავს ამგვარ წერილზე პასუხის გაცემას, აუდიტორმა შეიძლება პირდაპირი კავშირის დამყარება სცადოს სპეციფიკური გამოკითხვის წერილის მეშვეობით. ამ მიზნით მომზადებული სპეციფიკური გამოკითხვის წერილი მოიცავს:

- ა) სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების ჩამონათვალს;
- ბ) თუ არსებობს, თითოეული დადგენილი სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის მოსალოდნელი შედეგისა და მისი

ფინანსური შედეგების, მათ შორის დანახარჯების, ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას; და

- გ) იმის მოთხოვნას, რომ სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტმა უნდა დაადასტუროს ხელმძღვანელობის შეფასებების მართებულობა და აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია, თუ სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტი მიიჩნევს, რომ ეს სია არ არის სრულყოფილი, ან სწორი.

გ24. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ასევე სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტთან შეხვედრაც, სასამართლო პროცესის ან პრეტენზიების სავარაუდო შედეგების განსახილველად. მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორი დაადგენს, რომ კონკრეტული საკითხი მნიშვნელოვან რისკს ექვემდებარება;
- საკითხი რთულია;
- უთანხმოება არსებობს ხელმძღვანელობასა და სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტს შორის.

გ25. ასს 700-ის (გადასინჯული)¹¹ შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება, რომ აუდიტორის დასკვნა არ დაათარიღოს იმ თარიღის წინა რიცხვით, როდესაც აუდიტორმა შეკრიბა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების მიმდინარე სტატუსის (მდგომარეობის) შესახებ აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შიდა იურისკონსულტის გამოკითხვით, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტორისთვის საინტერესო საკითხების მოგვარებაზე. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ახალი ინფორმაციის მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტისგან.

სეგმენტური ინფორმაცია (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ26. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან უფლება ჰქონდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტური ინფორმაციის გაშუქების. აუდიტორის პასუხისმგებლობა სეგმენტური ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენასა და მის შესახებ

¹¹ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

მომზადებულ განმარტებით შენიშვნებზე, შედის მის პასუხის-
მგებლობაში, რომელიც აკისრია მთლიან ფინანსურ ანგარიშ-
გებასთან მიმართებით. შესაბამისად, აუდიტორს არ მოეთხოვება
ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რაც აუცილებელი
იქნებოდა მოსაზრების გამოსატქმელად, მხოლოდ განცალკევებით
წარდგენილი სეგმენტური ინფორმაციის შესახებ.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდების შესწავლა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ27. კონკრეტულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს
ხელმძღვანელობის მიერ სეგმენტური ინფორმაციის დასადგენად
გამოყენებული მეთოდების შესახებ და ადგენს, აღნიშნული
მეთოდების გამოყენებით, სავარაუდოდ მიიღწევა თუ არა ინფორ-
მაციის გაშუქება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო
საფუძვლების შესაბამისად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემ-
დეგი საკითხების გათვალისწინება:

- სეგმენტებს შორის გაყიდვები, ტრანსფერები და შემოსავლები
და სეგმენტთაშორისი თანხების ელიმინირება;
- საბიუჯეტო და სხვა მოსალოდნელი შედეგების შედარება,
მაგალითად, საოპერაციო მოგებისა და გაყიდვების ფარდობის
კოეფიციენტის;
- აქტივებისა და დანახარჯების განაწილება სეგმენტებზე;
- შესაბამისობა წინა პერიოდებთან და შეუსაბამოების შესახებ
მომზადებული განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობა.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 505

გარეშე მხარეების დადასტურება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი
გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები 2-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები..... 7

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის
მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე 8-9

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები 10-14

უარყოფითი დასტური 15

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება 16

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები გ1-გ7

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის
ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე გ8-გ10

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები გ11-გ22

უარყოფითი დასტური გ23

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება გ24-გ25

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის მიერ გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების გამოყენებას, აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ასს 330-ისა¹ და ასს 500-ის² მოთხოვნების შესაბამისად. იგი არ ეხება გამოკითხვებს, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებულ სასამართლო პროცესებსა და პრეტენზიებთან მიმართებით, რასაც არეგულირებს ასს 501.³

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

2. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მტკიცებულება იქნა მოპოვებული.⁴ ამ ასს-ში ასევე მოცემულია ზოგადი მოსაზრებები აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ:
 - აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან;
 - უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს;
 - აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული, ან სხვა ფორმით.

შესაბამისად, აუდიტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, გარეშე მხარის დასტურის სახით არსებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო

1. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.“

2. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“.

3. ასს 501 - „აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“.

4. ასს 500, პუნქტი გ5.

5. ასს 500, პუნქტი გ31.

დამადასტურებელი მხარისგან, შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება. წინამდებარე ასს-ის მიზანია, აუდიტორს დაეხმაროს გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაში, რათა მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები.

3. სხვა ასს-ებში აღიარებულია გარეშე მხარეებიდან მიღებული დასტურის (გარე დასტურის), როგორც აუდიტორული მტკიცებულების მნიშვნელობა, მაგალითად:

- ასს 330-ში განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის საერთო ღონისძიებების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, ასევე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებს და მათზე რეაგირებისთვისაა გამიზნული.⁶ გარდა ამისა, ასს 330-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნისთვის, იმის მიუხედავად, როგორია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები. აუდიტორს ასევე მოეთხოვება იმის განხილვა, ჩაატარებს თუ არა გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებს, როგორც ძირითად აუდიტორულ პროცედურებს.⁷
- ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება.⁸ ამ მიზნით, აუდიტორმა შეიძლება გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან უფრო საიმედო და რელევანტური მტკიცებულებები მოიპოვოს, ან ორივე მიდგომა გამოიყენოს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილოს მტკიცებულებების მოპოვებაზე უშუალოდ მესამე მხარისგან, ან დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე რამდენიმე სხვადასხვა წყაროდან. ასს 330-ში

6. ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

7. ასს 330, პუნქტი მე-18-19.

8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

ასევე აღნიშნულია, რომ გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის.⁹

- ასს 240-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს და გაგზავნოს დასტურის მოთხოვნები დამატებითი დამადასტურებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, როგორც კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების დონისძიება.¹⁰
- ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებელი მხარისგან დამადასტურებელი ინფორმაციის მოპოვებამ, როგორიცაა გარე დასტური, შეიძლება აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელსაც მოიპოვებს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული მტკიცებულებებიდან, ან ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილიდან.¹¹

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

5. გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორის მიზანია ისეთი პროცედურებს დაგეგმვა და ჩატარება, რომ მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) გარე დასტური - აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე) უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი

⁹. ასს 330, პუნქტი გ53.

¹⁰. ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი გ37.

¹¹. ასს 500, პუნქტები გ8-გ9.

პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით;

- ბ) დადებითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს მიაწოდოს მოთხოვნილი ინფორმაცია ან მიუთითოს, ეთანხმება თუ არა დამადასტურებელი მხარე დასტურის მოთხოვნაში ასახულ ინფორმაციას;
- გ) უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს უპასუხოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დამადასტურებელი მხარე არ ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას;
- დ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა - დადებითი დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში, დამადასტურებელი მხარის მიერ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის არგაცემა ან სრული პასუხის არგაცემა, ან უკანდაბრუნებული მოთხოვნა, რომელიც ადრესატს არ მიუღია;
- ე) გადახრა - პასუხი, სადაც მითითებულია, რომ განსხვავება არსებობს დასადასტურებლად მოთხოვნილ ინფორმაციას, ან სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებში არსებულ ინფორმაციასა და დამადასტურებელი მხარის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შორის.

მოთხოვნები

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

- 7. როდესაც გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებს იყენებს, აუდიტორმა კონტროლი უნდა განახორციელოს გარე დასტურის მოთხოვნებზე, მათ შორის:
 - ა) დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრაზე; (იხ. პუნქტი გ1)
 - ბ) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევაზე; (იხ. პუნქტი გ2)
 - გ) დასტურის მოთხოვნის დამუშავებაზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, სათანადოდ არის თუ არა მითითებული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებზე და შეიცავს თუ არა უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომლის პასუხი უშუალოდ აუდიტორს უნდა გაეგზავნოს; და (იხ. პუნქტები გ3-გ6)

- დ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო მოთხოვნების გაგზავნაზეც, აუცილებლობის შემთხვევაში. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

8. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორმა უნდა:
- ა) გამოიკითხოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და ეძებოს აუდიტორული მტკიცებულებები, მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ; (იხ. პუნქტი გ8)
 - ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე; და (იხ. პუნქტი გ9)
 - გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტი გ10)
9. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ასს 260-ის (გადასინჯული)¹² მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹³

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების საიმედოობა

10. თუ აუდიტორი დაადგენს ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები ეჭვის გასაქარწყლებლად. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

¹² ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-16 პუნქტი.

¹³ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

11. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო არ არის, მან უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. (იხ. პუნქტი გ17)

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები

12. თითოეული უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნისთვის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე

13. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე, ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს მისთვის საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებებით. თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს ამგვარ ინფორმაციას, მან ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტა და აუდიტორის მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ20)

გადახრები

14. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გადახრები, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი უზუსტობების არსებობის მიმანიშნებელი. (იხ. პუნქტები გ21-გ22)

უარყოფითი დასტური

15. უარყოფითი დასტური უფრო ნაკლებად სარწმუნო აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე დადებითი. შესაბამისად, აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა ერთადერთი ძირითადი აუდიტორული პროცედურის სახით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც არსებობს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი: (იხ. პუნქტი გ23)

- ა) აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკი შეაფასა, როგორც დაბალი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვა ამ მტკიცების შესაფერის კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე;

- ბ) უარყოფითი დასტურის პროცედურებისთვის განსაზღვრული ელემენტების გენერალური ერთობლიობა შედგება დიდი რაოდენობის მცირე სიდიდის ერთგვაროვანი ანგარიშების ნაშთებისაგან, ოპერაციების ან პირობებისგან;
- გ) მოსალოდნელია, რომ ძალიან მცირე იქნება გადახრის კოეფიციენტი; და
- დ) აუდიტორისათვის ცნობილი არ არის ისეთი გარემოებები ან პირობები, რის გამოც უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის მიმღებები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამგვარ მოთხოვნას.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება

16. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, უზრუნველყოფს თუ არა მას გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებებით, ან აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრა
(იხ. პუნქტი 7(ა))

- გ1. გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები ხშირად ტარდება ანგარიშის ნაშთებისა და მათი ელემენტების შესახებ ინფორმაციის დასადასტურებლად ან მოსათხოვნად. მათი გამოყენება ასევე შესაძლებელია ხელშეკრულების, შეთანხმების პირობების ან სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დასადასტურებლად, ან გარკვეული პირობების, მაგალითად „არაძირითადი ხელშეკრულების“ არარსებობის დასადასტურებლად.

შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევა (იხ. პუნქტი 7(ბ))

- გ2. დასტურის მოთხოვნების პასუხები უფრო რელევანტურ და საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებებს მაშინ უზრუნველყოფს, როდესაც მოთხოვნები ისეთ დამადასტურებელ მხარეს ეგზავნება, რომელმაც, აუდიტორის აზრით, იცის დასადასტურებელი ინფორმაცია. მაგალითად, საფინანსო დაწესებულების მუშაკი, რომელიც კარგად

არის ინფორმირებული იმ ოპერაციების ან ხელშეკრულებების შესახებ, რომელთა დადასტურებაც მოითხოვება, შეიძლება ყველაზე შესაფერისი პირი იყოს იმ საფინანსო დაწესებულებაში, რომლისგანაც დადასტურებას ითხოვენ.

დასტურის მოთხოვნების დამუშავება (იხ. პუნქტი 7(გ))

გ3. დასტურის მოთხოვნის ფორმატმა შეიძლება პირდაპირპრო-პორციული გავლენა მოახდინოს დასტურის პასუხის დონეზე და ამ პასუხებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობასა და ხასიათზე.

გ4. დასტურის მოთხოვნების დამუშავების პროცესში გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- მტკიცებები, რომლებსაც დასტურის მოთხოვნა უკავშირდება;
- კონკრეტული გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის თაღლითობის რისკები;
- დასტურის მოთხოვნის ფორმატი და სტრუქტურა;
- წინა პერიოდების აუდიტში ან სხვა გარიგებებში შეძენილი გამოცდილება;
- ინფორმაციის მიწოდების მეთოდი (მაგალითად, ქაღალდის ფორმით, ელექტრონული თუ სხვა საშუალებით);
- ხელმძღვანელობის მიერ ნებართვის მიცემა დამადასტურებელი მხარისთვის, უპასუხოს აუდიტორს. დამადასტურებელმა მხარემ პასუხის გაცემა შეიძლება მარტო ისეთ დასტურის მოთხოვნებზე მოისურვოს, რომელშიც ხელმძღვანელობის ნებართვა იქნება მოცემული;
- გამოიწვეული დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა, დაა-დასტუროს ან მიაწოდოს აუდიტორს მოთხოვნილი ინფორმაცია (მაგალითად, ინდივიდუალური ანგარიშ-ფაქტურის თანხა ან მთლიანი ნაშთი).

გ5. გარე დადებით დასტურის მოთხოვნაში დამადასტურებელ მხარეს პასუხის გაცემას სთხოვენ ყველა შემთხვევაში: მაშინაც, თუ მას სთხოვენ, რომ დაეთანხმოს წერილში მოტანილ ინფორმაციას და მა-შინაც, თუ სთხოვენ გარკვეული ინფორმაციის მიწოდებას. როგორც წესი, იგულისხმება, რომ დადებითი დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, მაგრამ არსებობს რისკი იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ დასტურის მოთხოვნას შეიძლება ინფორმაციის სისწორის გადამოწმების გარეშე უპასუხოს. აუდიტორმა აღნიშნული რისკი შეიძლება შეამციროს

ისეთი დადებითი დასტურის მოთხოვნის მეშვეობით, როდესაც მის მიერ მომზადებულ დასტურის მოთხოვნაში ჩაწერილი არ იქნება თანხა (ან სხვა ინფორმაცია) და დამადასტურებელ მხარეს სთხოვს, თვითონ ჩაწეროს თანხა, ან მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია. მეორე მხრივ, ასეთი ტიპის „ცარიელი“ დასტურის მოთხოვნის გამოყენებამ შეიძლება უფრო დაბალი ხარისხის პასუხი მოგვეცეს, რადგან მის შესავსებად დამადასტურებელ მხარეს დამატებითი სამუშაოს შესრულება მოუწევს.

- გ6. იმის დადგენა, სათანადოდ არის თუ არა განსაზღვრული ადრესატი, გულისხმობს დასტურის მოთხოვნის გაგზავნამდე ზოგიერთი ან ყველა მისამართის შემოწმებას.

საკონტროლო დასტურის მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 7(დ))

- გ7. აუდიტორს შეუძლია დამატებითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა, თუ დასტურის მოთხოვნის პასუხს მიზანშეწონილი დროის განმავლობაში არ მიიღებს. მაგალითად, აუდიტორმა თავდაპირველი მისამართების გადამოწმების შემდეგ, შეიძლება გაგზავნოს დამატებითი ან განმეორებითი დასტურის მოთხოვნები.

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

ხელმძღვანელობის უარის საფუძვლიანობა (იხ. პუნქტი 8(ა))

- გ8. ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე წარმოადგენს იმ აუდიტორული მტკიცებულებების შეზღუდვას, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს სურს. შესაბამისად, აუდიტორს სჭირდება ამ შეზღუდვის მიზეზების გამორკვევა. ამგვარი უარის ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული მიზეზი შეიძლება იყოს სავარაუდო დამადასტურებელ მხარესთან დაუმთავრებელი სასამართლო დავა ან მოლაპარაკებები, რომლის შედეგებზეც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უდროო დროს გაგზავნილმა დასტურის მოთხოვნამ. აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ, რადგან არსებობს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს შეუშლის ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში, რომლებიც თაღლითობას ან შეცდომას გამოავლენს.

გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე (იხ. პუნქტი 8(ბ))

- გ9. აუდიტორმა 8(ბ) პუნქტით გათვალისწინებული შეფასების შემდეგ შეიძლება დაასკვნას, რომ მიზანშეწონილია რომელიმე კონკრეტულ

ტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹⁴ მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია, ეს შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშვნელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის შესაბამისად.¹⁵

ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ10. ამ სიტუაციის შესაფერისი ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მსგავსი იყოს უპასუხოდ დატოვებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების, რომლებიც განხილულია გ18-გ19 პუნქტებში. ამგვარ პროცედურებში ასევე გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტორის შეფასების შედეგები, რომელიც აუდიტორმა განსაზღვრა წინამდებარე ასს-ის 8(ბ) პუნქტის მიხედვით.

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების შედეგების საიმედოობა (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ მაშინაც კი, როდესაც აუდიტორული მტკიცებულებები მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებელი გარეშე მხარისგან, შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მათ საიმედოობაზე.¹⁶ ყველა პასუხისთვის დამახასიათებელია დაყოვნების, გადაკეთების, ან თაღლითობის რისკი. ამგვარი რისკები ყოველთვის არსებობს, იმის მიუხედავად, რა სახით იქნება მიღებული პასუხები: ქაღალდზე, ელექტრონული ფორმით თუ სხვა საშუალებით. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება პასუხის საიმედოობაში დაეჭვების საფუძველს ქმნიდეს:

- პასუხი უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო თუ არა; ან
- ჩანს თუ არა, რომ პასუხი გამოგზავნილია თავდაპირველად განსაზღვრული დამადასტურებელი მხარისგან.

გ12. ელექტრონული ფორმით, მაგალითად ფაქსით ან ელექტრონული ფოსტით მიღებული პასუხები ექვემდებარება საიმედოობის რისკს,

¹⁴ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, 31-ე პუნქტი.

¹⁵ ასს 240, პუნქტი 24.

¹⁶ ასს 500, პუნქტი გ31

რადგან რესპონდენტის ვინაობა და უფლებამოსილება შეიძლება რთულად დასამტკიცებელი იყოს, ხოლო ინფორმაციის გადაკეთება - რთულად გამოსავლენი. აღნიშნული რისკების შემცირება შესაძლებელია აუდიტორისა და რესპონდენტის მიერ გამოყენებული ისეთი პროცედურებით, რომლებიც ქმნის ელექტრონული ფორმით მიღებული პასუხებისთვის უსაფრთხო გარემოს. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ არსებობს ამგვარი უსაფრთხო პროცედურები, რომლებიც სათანადოდ კონტროლდება, შესაბამისი პასუხების საიმედოობა იზრდება. ელექტრონული წესით შესრულებული დადასტურების პროცედურა შეიძლება აერთიანებდეს სხვადასხვა ტექნიკურ საშუალებას, რომელთა მიზანია ელექტრონული ფორმით ინფორმაციის გამგზავნის იდენტურობის რატიფიკაცია, მაგალითად ინფორმაციის კოდირება, ელექტრონული ციფრული ხელმოწერებისა და ვებგვერდის ნამდვილობის შემოწმების პროცედურების გამოყენება.

გ13. თუ დამადასტურებელი მხარე ინფორმაციის შესათანხმებლად და დასტურის მოთხოვნაზე პასუხების გასაგზავნად მესამე მხარეს იყენებს, აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შემდეგ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ა) რისკი იმისა, რომ პასუხი შეიძლება გამოგზავნილი არ იყოს სათანადო წყაროსგან;
- ბ) რესპონდენტს შეიძლება არ ჰქონდეს პასუხის გაცემის უფლებამოსილება; და
- გ) შეიძლება დარღვეული იყოს გადაცემული ინფორმაციის სისრულე/საიმედოობა.

გ14. ასს 500-ით აუდიტორს მოეთხოვება იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა პროცედურების შეცვლა ან დამატება აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებული ეჭვების გასაქარწყლებლად.¹⁷ აუდიტორმა დასტურის მოთხოვნის პასუხის წყაროსა და პასუხის შინაარსის შემოწმება შეიძლება ამჟღახინოს დამადასტურებელ მხარესთან დაკავშირების გზით. მაგალითად, როდესაც დამადასტურებელი მხარე პასუხს ელექტრონული ფოსტით აგზავნის, აუდიტორი შეიძლება ტელეფონით ესაუბროს დამადასტურებელ მხარეს, რათა დაადგინოს, ნამდვილად დამადასტურებელმა მხარემ გამოგზავნა თუ არა პასუხი. როდესაც პასუხი უშუალოდ აუდიტორს არ უბრუნდება (მაგალითად, იმის გამო, რომ დამადასტურებელმა

¹⁷ ასს 500, მე-11 პუნქტი.

მხარემ არასწორად გამოუგზავნა პასუხი სამეურნეო სუბიექტს და არა აუდიტორს), აუდიტორმა შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის.

- გ15. დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა სიტყვიერად, როგორც ასეთი, არ აკმაყოფილებს გარე დასტურის ტერმინის განმარტებას, რადგან ეს არ არის უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხი. ამასთან, მას შემდეგ, რაც მიიღებს დასტურის მოთხოვნაზე სიტყვიერ პასუხს, აუდიტორმა, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის. თუ არანაირი პასუხი არ მოვა, აუდიტორი მე-12 პუნქტის თანახმად ეძებს სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს სიტყვიერი პასუხით მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად.
- გ16. დასტურის მოთხოვნის პასუხი შეიძლება მოიცავდეს შემზღუდავ ტექსტს მის გამოყენებასთან დაკავშირებით. აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი შეზღუდვები აკნინებდეს მიღებული პასუხის, როგორც აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობას.

არასაიმედო პასუხები (იხ. მე-11 პუნქტი)

- გ17. როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ პასუხი საიმედო არ არის, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცებების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და, შესაბამისად, დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული)¹⁸ შესაბამისად. მაგალითად, არასაიმედო პასუხი შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშვნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის¹⁹ შესაბამისად.

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ18. შემდეგი პროცედურები განეკუთვნება ალტერნატიულ აუდიტორულ პროცედურებს, რომლის ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია:
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული ფულადი სახსრების, საქონლის გაგზავნის დოკუმენტაციისა და საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს შესრულებული გაყიდვის ოპერაციების შემოწმება;

^{18.} ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

^{19.} ასს 240, 24-ე პუნქტი.

- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშთა ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში გადახდილი ფულადი სახსრების, ან მესამე მხარეებისგან მიღებული კორესპონდენციებისა და სხვა ჩანაწერების შემოწმება, მაგალითად საქონლის შემოსავლის ზედდებულების.

გ19. ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს განსახილველი ანგარიში და მტკიცება. უპასუხოდ დატოვებული დასტურის მოთხოვნა შეიძლება მიანიშნებდეს ადრე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული)²⁰ შესაბამისად. მაგალითად, პროგნოზირებულთან შედარებით უფრო ცოტა პასუხების მიღება, შეიძლება ადრე დაუდგენელი თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის²¹ შესაბამისად.

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებით დასტურის მოთხოვნაზე (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ20. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკს ისეთი შეფასება მისცეს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი იყოს დადებით დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა. ამგვარ სიტუაციებს განეკუთვნება:

- როდესაც ხელმძღვანელობის მტკიცების (მტკიცებების) დამადასტურებელი ინფორმაცია ხელმისაწვდომია მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის გარე წყაროდან;
- როდესაც კონკრეტული თაღლითობის რისკის ფაქტორები ხელს უშლის აუდიტორს, ენდოს სამეურნეო სუბიექტისგან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, როგორცაა, მაგალითად, რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა უგულვებელყოფს კონტროლის პროცედურას, ან რისკი საიდუმლო შეთქმულებისა, რომელშიც შეიძლება თანამშრომელი (თანამშრომლები) და/ან ხელმძღვანელობა იყოს ჩარეული.

^{20.} ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

^{21.} ასს 240, 24-ე პუნქტი.

გადახრები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ21. დასტურის მოთხოვნებში მითითებული გადახრები შეიძლება მიაწინებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების ან პოტენციური უზუსტობების არსებობაზე. როდესაც უზუსტობა დადგინდება, აუდიტორმა ასს 240-ის თანახმად უნდა შეაფასოს, არის თუ არა ეს უზუსტობები თაღლითობის მიმნიშვნელი.²² გადახრები შეიძლება გამოდგეს ანალოგიური დამადასტურებელი მხარეებისგან მიღებული პასუხების, ან ანალოგიურ ანგარიშებზე გაცემული პასუხების ხარისხის ორიენტირად. გადახრები ასევე შეიძლება მიაწინებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაწესებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებაზე ან ნაკლოვანებებზე.
- გ22. ზოგიერთი გადახრა უზუსტობა არ არის. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დასტურის მოთხოვნების პასუხებში ნაჩვენები განსხვავებები განპირობებულია დროის ფაქტორით, შეფასების პროცესით ან გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებში დაშვებული საკანცელარიო (ტექნიკური) შეცდომებით.

უარყოფითი დასტური (იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ23. თუ აუდიტორი პასუხს ვერ მიიღებს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე, ეს არ არის აშკარა მაჩვენებელი იმისა, რომ გამიზნულმა დამადასტურებელმა მხარემ მიიღო დასტურის მოთხოვნა, ან შეამოწმა მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაციის სისწორე. შესაბამისად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე დამადასტურებელი მხარისგან პასუხის არმიღება მნიშვნელოვნად ნაკლებად სარწმუნო აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე. ასევე, უფრო მოსალოდნელია, რომ დამადასტურებელი მხარე მაშინ გასცემს პასუხს დასტურის მოთხოვნაზე თავისი უთანხმოების გამოსახატავად, როდესაც მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაცია მისთვის სასარგებლო არ არის და პირიქით - ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სხვა შემთხვევაში უპასუხოს. მაგალითად, უფრო მოსალოდნელია, რომ საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელები მაშინ გასცემენ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხს, თუ ისინი დარწმუნებულნი იქნებიან, რომ თავიანთი ანგარიშის ნაშთი დასტურის მოთხოვნაში შემცირებულია, მაგრამ შეიძლება ნაკლებად სარწმუნო იყოს პასუხის გაცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც ისინი დარწმუნებულნი არიან, რომ ნაშთი გადიდებულია. ამგვარად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელ-

²² ასს 240, 35-ე პუნქტი.

თათვის შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ამ ნაშთების შემცირების შესაძლებლობას, მაგრამ, სავარაუდოდ, ეს არ იქნება ეფექტური პროცედურა, თუ აუდიტორი მტკიცებულებებს ეძებს ამ ნაშთების გადიდებაზე.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ24. როდესაც აუდიტორი აფასებს ცალკეული გარე დასტურის მოთხოვნის შედეგებს, მას შეუძლია შედეგები შემდეგ კატეგორიებად დაყოს:
- ა) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარისგან მიღებული პასუხი, რომელშიც რესპონდენტი ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას, ან აუდიტორს მოთხოვნილ ინფორმაციას სრულყოფილად აწვდის, გამონაკლისის გარეშე;
 - ბ) პასუხი, რომელიც არასაიმედო ჩანს;
 - გ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა; ან
 - დ) პასუხი, რომელშიც მითითებულია გადახრა.
- გ25. სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასების გათვალისწინება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, თუ აუცილებელია სხვა, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, როგორც ამას ასს 330 მოითხოვს.²³

²³ ასს 330, პუნქტები 26-27-ე.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 510

პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზანი 3

განმარტებები 4

მოთხოვნები

აუდიტორული პროცედურები 5-9

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის
დასკვნის მომზადება 10-13

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული პროცედურები გ1-გ7

აუდიტორული დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის
მომზადება გ8-გ9

დანართი: მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორების
დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები“- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება პირველ აუდიტორულ გარიგებაში აუდიტორის პასუხისმგებლობას საწყის ნაშთებზე. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების გარდა, საწყისი ნაშთები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ გარკვეულ საკითხებს, რომელთა გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორცაა, მაგალითად პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს შესადარის ფინანსური ინფორმაციასაც, აუდიტორი ასევე იყენებს ასს 710-ის¹ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს. ასს 300² მოიცავს დამატებით მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, პირველი აუდიტის დაწყებამდე ჩასატარებელ სამუშაოსთან დაკავშირებით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. პირველ აუდიტორულ გარიგებაში საწყისი ნაშთებთან დაკავშირებით აუდიტორის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ:
 - ა) შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
 - ბ) საწყისი ნაშთებში განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც, ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით

1. ასს 710 - „შესადარის ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარის ფინანსური ანგარიშგება“.

2. ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) პირველი აუდიტორული გარიგება - გარიგება, რომლის დროსაც ან:
 - (i) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა; ან
 - (ii) წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული ჰქონდა წინამორბედ აუდიტორს.
 - ბ) საწყისი ნაშთები - იმ ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. საწყისი ნაშთები ეყრდნობა წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთებს და ასახავს წინა პერიოდების სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების და წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგებს. საწყისი ნაშთები ასევე მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებულ ისეთ საკითხებს, რომელთა გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, როგორიცაა, მაგალითად პირობითი და სახელშეკრულებო ვალდებულებები.
 - გ) წინამორბედი აუდიტორი - სხვა აუდიტორი ფირმის აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა სამეურნეო სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და რომელიც შეცვალა ამჟამინდელმა აუდიტორმა.

მოთხოვნები

აუდიტორული პროცედურები

საწყისი ნაშთები

5. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ბოლო ფინანსურ ანგარიშგებას (თუ ასეთი არსებობს) და მის შესახებ წინამორბედი აუდიტორის მიერ მომზადებულ დასკვნას (თუ ასეთი არსებობს), რათა მოიპოვოს საწყისი ნაშთებთან, მათ შორის ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია.
6. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა საწყისი

ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ1-გ2)

- ა) განსაზღვროს, სწორად არის თუ არა გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები, ან გადაანგარიშებული, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- ბ) განსაზღვროს, ასახავს თუ არა საწყისი ნაშთები სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას; და
- გ) ჩაატაროს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურა: (იხ. პუნქტები გ3-გ7)
 - (i) თუ ჩატარებული იყო წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, განიხილოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
 - (ii) შეაფასოს, მიმდინარე პერიოდში შესრულებული აუდიტორული პროცედურები უზრუნველყოფს თუ არა რელევანტურ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთების შესახებ; ან
 - (iii) ჩაატაროს სპეციალური აუდიტორული პროცედურები საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

7. თუ აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რათა განსაზღვროს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ასეთი უზუსტობები მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც არსებობს, მან აღნიშნული უზუსტობების შესახებ უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ასს 450-ის შესაბამისად.³

³. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, პუნქტები მე-8 და მე-12.

სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა

8. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც საწყის ნაშთებში განსაზღვრებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არ გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში მოცემული რელევანტური ინფორმაცია

9. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს და აუდიტორის დასკვნა შეიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის გავლენა, როდესაც შეაფასებს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.⁴

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება

საწყისი ნაშთები

10. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას საწყის ნაშთებთან მიმართებით, მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.⁵ (იხ. პუნქტი გ8)
11. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ამ უზუსტობის გავლენა სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად წარ-

⁴ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

⁵ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

დგენილი ან გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, აუდიტორმა დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის შესაბამისად.

სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა

12. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ:

- ა) მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა საწყის ნაშთებთან მიმართებით უცვლელად არ არის გამოყენებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; ან
- ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად არ არის წარდგენილი ან გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად,

მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

მოდIFIცირებული მოსაზრება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში

13. თუ წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებული იყო და ეს მოსაზრება ისევ შესაფერისი და არსებითია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაშიც უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ასს 705-ისა (გადასინჯული) და ასს 710-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ9)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული პროცედურები

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-6 პუნქტი)

- გ1. სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი შეზღუდვები იმ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლის მოპოვებაც ამჟამინდელ აუდიტორს შეუძლია წინამორბედი აუდიტორისაგან. მაგალითად, თუ სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტი, რომლის აუდიტი ადრე კანონმდებლობით დანიშნულმა აუდიტორმა ჩაატარა (მაგალითად, გენერალურმა აუდიტორმა, ან სხვა შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე პიროვნებამ გენერალური აუდიტორის სახელით), პრივატიზებულია, ინფორმაციის კონფიდენციალობის, ან გასაიდუმლოების კანონებით ან სხვა ნორმატიული აქტებით შეიძლება შეზღუდული იყოს იმ სამუშაო დოკუმენტების ან სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, რომლის გადაცემაც შეუძლია კანონმდებლობით დანიშნულ აუდიტორს ახლად დანიშნული აუდიტორისათვის, რომელიც კერძო სექტორში მოღვაწეობს. თუ ინფორმაციის ამგვარი გაცვლა შეზღუდულია, შესაძლოა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუცილებელი გახდეს სხვა საშუალებით. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, აუდიტორი განიხილავს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.
- გ2. თუ კანონმდებლობით დანიშნული აუდიტორი სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის აუდიტის ჩატარების ფუნქციას გადასცემს კერძო სექტორის აუდიტურ ფირმას, რომელსაც არ ჩაუტარებია სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, როგორც წესი, ეს არ მიიჩნევა აუდიტორების შეცვლად, კანონმდებლობით დანიშნული აუდიტორის პოზიციიდან. თუმცა, ფუნქციის გადაცემის შეთანხმებიდან გამომდინარე, აუდიტორული გარიგება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს პირველ აუდიტორულ გარიგებად კერძო სექტორის აუდიტორის პოზიციიდან, მათი ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით და, მაშასადამე, გამოიყენება წინამდებარე ასს.

საწყისი ნაშთები (იხ. პუნქტი 6 (გ))

- გ3. საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა:
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
 - ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიებისა და ახსნა-განმარტებების ხასიათი და მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების თავისებურებები;
 - საწყისი ნაშთების მნიშვნელობა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
 - იყო თუ არა აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება და, თუ აუდიტირებული იყო, მოდიფიცირებულია თუ არა წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება.
- გ4. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ შეიძლება შეძლოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების განხილვით. ამგვარი მიმოხილვით აუდიტორი მოიპოვებს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ამაზე გავლენას ახდენს წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული კომპეტენცია და დამოუკიდებლობა.
- გ5. მიმდინარე პერიოდის აუდიტორის კომუნიკაციას წინამორბედ აუდიტორთან არეგულირებს სათანადო ეთიკური და პროფესიული ნორმები.
- გ6. მოკლევადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების საწყისი ნაშთების შესახებ ზოგიერთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მიმდინარე პერიოდის აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, მიმდინარე პერიოდში მოთხოვნების (მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების) საწყისი ნაშთების ამოღება (გადახდა) უზრუნველყოფს გარკვეულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს პერიოდის დასაწყისში მათი არსებობის, უფლებებისა და ვალდებულებების, სისრულისა და შეფასების შესახებ. თუმცა, მარაგის შემთხვევაში, მიმდინარე პერიოდში მარაგის საბოლოო ნაშთთან მიმართებით ჩატარებული

აუდიტორული პროცედურები მცირე აუდიტორულ მტკიცებულებებს იძლევა პერიოდის დასაწყისში სახეზე არსებული მარაგის შესახებ. მაშასადამე, შეიძლება აუცილებელი გახდეს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. კერძოდ, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:

- დაკვირვება მიმდინარე პერიოდის მარაგის ინვენტარიზაციაზე და მისი შედეგების შეჯერება საწყისი მარაგის რაოდენობებთან;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მარაგის საწყისი ნაშთის ელემენტების შეფასებაზე;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარება საერთო მოგებასა და დროში გამოიჯენის პროცედურების მართებულობაზე.

გ7. გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის, როგორიცაა ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები და გრძელვადიანი ნა-სესხები სახსრები, გარკვეული აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ბუღალტრული ჩანაწერებისა და სხვა ისეთი ინფორმაციის შემოწმებით, რომელსაც ეყრდნობა საწყისი ნაშთები. ზოგ შემთხვევაში, საწყისი ნაშთების (მაგალითად, გრძელ-ვადიანი ნაესხები სახსრებისა და ინვესტიციების) შესახებ გარ-კვეული აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს მესამე მხარესთან დადასტურების პროცედურით. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება სხვა დამატებითი პროცე-დურების ჩატარება დასჭირდეს.

აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის დასკვნის მომზადება

საწყისი ნაშთები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ8. ასს 705 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი სიტუაციებისთვის, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზ-რების მოდიფიცირება, ასევე განსაზღვრავს კონკრეტული სიტუა-ციების შესაფერის მოსაზრების ტიპს და დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის შინაარსს, მოდიფიცირებული მოსაზრების შემთხვევაში. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესა-ფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას საწყისი ნაშთების თაობაზე, ამან აუდიტორის დასკვნაში შეიძლება გამო-იწვიოს ქვემოთ განხილული ორი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზ-რებიდან ერთ-ერთი:

- ა) პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით; ან
- ბ) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ოპერაციების შედეგებისა და, ვთქვათ, ფულადი ნაკადების შესახებ, ხოლო ფინანსური მდგომარეობის თაობაზე მოსაზრება არ იყოს მოდიფიცირებული.

აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები განხილულია დანართში.

მოდიფიცირებული მოსაზრება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ9. გარკვეულ სიტუაციებში, წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაში მოცემული მოდიფიცირებული მოსაზრება შეიძლება აღარ იყოს არსებითი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აღარ მიესადაგებოდეს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტში ადგილი ჰქონდა აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, მაგრამ საკითხი, რომელმაც აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა გამოიწვია, მიმდინარე პერიოდში გადაიჭრა.

დანართი

(იხ. პუნქტი გ8)

მოდIFIცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები

შენიშვნა: ამ დანართში განხილულ აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშებში ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ხოლო ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ. გარდა ამისა, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნაწილში დღემდე არსებული პირველი და ბოლო წინადადება ახლა გადატანილია ახლანდელ „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში.

1-ლი ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;²

¹. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

². ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.

- აუდიტორი არ დაჰკვირვებია მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციას და ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის საწყის ნაშთთან მიმართებით;
- მარაგის საწყისი ნაშთის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის შესაძლო გავლენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე არსებითად მიიჩნევა, მაგრამ არა ყოვლისმომცველად;³
- საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული ფინანსური მდგომარეობა სამართლიანად არის წარდგენილი;
- მოცემულ კონკრეტულ იურისდიქციაში კანონმდებლობა აუდიტორს უკრძალავს ისეთი მოსაზრების გამოთქმას დასკვნაში, რომელიც მოდიფიცირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით და მოდიფიცირებული არ არის ფინანსურ მდგომარეობასთან მიმართებით;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით - განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;⁴
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;⁵

3. თუ აუდიტორის აზრით, შესაძლო გავლენა არსებითად და ყოვლისმომცველად მიიჩნევა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით, აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში.

4. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

5. ასს 701 - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამისი ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრებათ;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁶

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი

⁶ ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ჩვენ აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X1 წლის 30 ივნისს და ამიტომ ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ვერ დავრწმუნდით 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებითაც. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი მონაწილეობს ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების განსაზღვრაში, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი წლის მოგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნაჩვენები, საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი ნაკადების კორექტირება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გამოთქვა არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁷

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)⁸ შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[ხელმოწერა აუდიტური ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

⁷. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

⁸. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

მე-2 ნიმუში:

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორი არ დაჰკვირვებია მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციას და ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარაგის საწყის ნაშთთან მიმართებით;
- მარაგის საწყისი ნაშთის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის შესაძლო გავლენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე არსებითად მიიჩნევა, მაგრამ არა ყოვლისმომცველად;⁹
- საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული ფინანსური მდგომარეობა სამართლიანად არის წარდგენილი;
- მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით და მოდიფიცირებული არ არის ფინანსურ მდგომარეობასთან მიმართებით მისაღებად მიიჩნევა მოცემულ გარემოებებში;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

⁹. თუ აუდიტორის აზრით, შესაძლო შედეგები არსებითად და ყოვლისმომცველად მიიჩნევა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებთან და ფულად ნაკადებთან მიმართებით, აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში.

- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრებათ;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹⁰

მოსაზრებები

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

¹⁰. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

პირობითი მოსაზრება ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრებების საფუძველი, მათ შორის პირობითი მოსაზრების საფუძველი ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ

ჩვენ აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X1 წლის 30 ივნისს და ამიტომ ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ვერ დავრწმუნდით 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებითაც. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი მონაწილეობს ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების განსაზღვრაში, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი წლის მოგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნაჩვენები, საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი ნაკადების კორექტირება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად იმისათვის, რომ გამოვთქვათ

არამოდიფიცირებული მოსაზრება კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ და პირობითი აუდიტორული მოსაზრება - ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებთან მიმართებით.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გამოთქვა არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹¹

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[ხელმოწერა აუდიტორი ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{11.} ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 520

ანალიზური პროცედურები

(ძალაშია 2009 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

ძალაში შესვლის თარიღი 2

მიზნები 3

განმარტება 4

მოთხოვნები

ძირითადი ანალიზური პროცედურები 5

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება
საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას 6

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა 7

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ანალიზური პროცედურების განმარტება გ1-გ3

ძირითადი ანალიზური პროცედურები გ4-გ16

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც
გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას გ17-გ19

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა გ20-გ21

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 520 - „ანალიზური პროცედურები“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის მიერ ანალიზური პროცედურების, როგორც ძირითადი პროცედურების („ძირითადი ანალიზური პროცედურები“) გამოყენებას. იგი ეხება აგრეთვე აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტის დასრულებისას ანალიზური პროცედურების ჩატარებაზე, რაც აუდიტორს დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებაში. ასს 315 (გადასინჯული)¹ ეხება ანალიზური პროცედურების, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურების, გამოყენებას. ასს 330 მოიცავს შეფასებული რისკების გათვალისწინებით აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და მითითებებს; ამგვარი აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ძირითად ანალიზურ პროცედურებსაც².

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

3. აუდიტორის მიზნებია:
 - ა) რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მიღება ძირითადი ანალიზური პროცედურების გამოყენების შედეგად; და
 - ბ) აუდიტის დასრულებისას იმგვარი ანალიზური პროცედურების შემუშავება და ჩატარება, რომლებიც აუდიტორს საბოლოო დასკვნის ჩამოყალიბებისას დაეხმარება იმის დადგენაში, ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია თუ არა აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენასთან.

განმარტება

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის ტერმინი „ანალიზური პროცედურები“ აღნიშნავს ფინანსური ინფორმაციის შეფასებას ფინანსურ

¹ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“ პუნქტი 6(ბ).

² ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“, მე-6 და მე-18 პუნქტები.

და არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო თანაფარდობების ანალიზის მეშვეობით. ანალიზური პროცედურები მოიცავს აგრეთვე ისეთი გამოვლენილი ცვალებადობების ან თანაფარდობების აუცილებელ გამოკვლევას, რომლებიც შეუთავსებელია სხვა რელევანტურ ინფორმაციასთან, ან მნიშვნელოვანი ოდენობით განსხვავდება მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

მოთხოვნები

ძირითადი ანალიზური პროცედურები

5. როდესაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს ანალიზურ ძირითად პროცედურებს განცალკევებით, ან ელემენტების ტესტებთან ერთად, როგორც ძირითად პროცედურებს ასს 330-ის³ შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ4-გ5)
 - ა) განსაზღვროს ცალკეული ძირითადი ანალიზური პროცედურის გამოყენების მიზანშეწონილობა მოცემული მტკიცებულებისთვის, არსებითი უზუსტობების შეფასებული რისკებისა და ელემენტების ტესტების გათვალისწინებით, თუ ასეთი არსებობს; (იხ. პუნქტები გ6-გ11)
 - ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, რომელთა საფუძველზეც დაამუშავა აუდიტორმა აღრიცხვაში ასახული თანხებისა და კოეფიციენტების შესახებ მოსალოდნელი შედეგები („აუდიტორის მოლოდინი“), ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, შესადარისობის, ხასიათისა და რელევანტურობის, აგრეთვე ამ ინფორმაციის მომზადების პროცესზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტები გ12-გ14)
 - გ) გამოითვალოს მოსალოდნელი შედეგები აღრიცხვაში ასახული თანხების ან კოეფიციენტების მიხედვით და შეაფასოს, მოსალოდნელი შედეგები საკმარისად ზუსტი არის თუ არა იმისათვის, რომ დადგინდეს, შეუძლია თუ არა უზუსტობას, ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის გამოწვევა; და (იხ. პუნქტი გ15)
 - დ) განსაზღვროს მოსალოდნელ მაჩვენებლებსა (მნიშვნელობებს) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდე, რომელიც

³. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

მისაღებია აუდიტორისთვის შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, როგორც მოითხოვება მე-7 პუნქტით. (იხ. პუნქტი გ16)

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას

6. აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის ბოლო სტადიის მახლობელ პერიოდში, რაც მას დაეხმარება საბოლოო დასკვნის გამოტანაში იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენას. (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა

7. როდესაც წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად გამოვლინდება ისეთი ცვალებადობა ან თანაფარდობები, რაც არსებითად განსხვავდება სხვა რელევანტური ინფორმაციის ან მოსალოდნელი მაჩვენებლებისაგან, აუდიტორმა ამგვარი განსხვავებები შემდეგნაირად უნდა გამოიკვლიოს:
- ა) ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა და მოიძიოს ხელმძღვანელობის პასუხების შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებები; და
 - ბ) ჩაატაროს მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ანალიზური პროცედურების განმარტება (იხ. მე-4 პუნქტი)

- გ1. ანალიზური პროცედურები მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის შედარებას, მაგალითად:

- წინა პერიოდების შესადარის ინფორმაციასთან;
- სამეურნეო სუბიექტის მოსალოდნელ შედეგებთან, როგორიცაა, მაგალითად ბიუჯეტები ან პროგნოზები, ან აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებთან, მაგალითად ცვეთის შეფასების თაობაზე;

- მოცემული დარგის ანალოგიურ ინფორმაციასთან, როგორიცაა, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების მოცულობის მოთხოვნებთან ფარდობის კოეფიციენტის შედარება დარგის საშუალო მაჩვენებელთან, ან იმავე დარგის შესადარისი სიდიდის სამეურნეო სუბიექტების ანალოგიურ მონაცემებთან.
- გ2. ანალიზური პროცედურები, სხვასთან ერთად, გულისხმობს შემდეგი ტიპის თანაფარდობების განხილვას:
- ფინანსური ინფორმაციის ელემენტებს შორის, რაც მოსალოდნელია, რომ შესაბამისობაში იქნება სამეურნეო სუბიექტის გამოცდილების საფუძველზე პროგნოზირებად ტენდენციასთან, როგორიცაა, მაგალითად საერთო მოგების მარჟა (ხვედრითი საერთო მოგება);
 - ფინანსურ ინფორმაციასა და შესაბამის არაფინანსურ ინფორმაციას შორის, როგორიცაა, მაგალითად სამუშაო ძალაზე დანახარჯები და თანამშრომელთა რაოდენობა.
- გ3. ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება - დაწყებული მარტივი შედარებებიდან და რთული სტატისტიკური მეთოდებით რთული ანალიზის ჩატარებით დამთავრებული. ანალიზური პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მის კომპონენტებსა და ინფორმაციის ცალკეულ ელემენტებთან მიმართებაში.

ძირითადი ანალიზური პროცედურები (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ4. მტკიცებების დონეზე აუდიტორის ძირითადი პროცედურები შეიძლება იყოს ელემენტების ტესტები, ძირითადი ანალიზური პროცედურები ან ორივე მათგანის კომბინაცია. აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომელი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩატაროს, მათ შორის საერთოდ უნდა გამოიყენოს თუ არა ძირითადი ანალიზური პროცედურები, ეფუძნება აუდიტორის მიერ ხელმისაწვდომი აუდიტორული პროცედურების მოსალოდნელი მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის განსჯას, რომლებიც მიმართულია მტკიცების დონეზე აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.
- გ5. აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობა გამოკითხოს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისათვის აუცილებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობისა და საიმედოობის, აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებული ნებისმიერი მსგავსი

ანალიზური პროცედურების შედეგების თაობაზე. შეიძლება ეფექტური იყოს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანალიზური მონაცემების გამოყენება, თუკი აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ამგვარი მონაცემები სათანადოდ არის მომზადებული.

ამა თუ იმ ანალიზური პროცედურების შესაბამისობა გარკვეული მტკიცებულებისთვის (იხ. პუნქტი 5(ა))

- გ6. საზოგადოდ, ძირითადი ანალიზური პროცედურები უფრო მიესადაგება დროში პროგნოზირებადი ოპერაციების დიდ მოცულობებს. დაგეგმილი ანალიზური პროცედურების ჩატარება ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ მონაცემებს შორის არსებობს გარკვეული ურთიერთკავშირები და ეს ურთიერთკავშირები ისევ გაგრძელდება, თუ არ იარსებებს საპირისპირო გარემოებები. თუმცა, გარკვეული ანალიზური პროცედურის მიზანშეწონილობა დამოკიდებული იქნება აუდიტორის მიერ იმის შეფასებაზე, რამდენად ეფექტურად აღმოაჩენს იგი ისეთ უზუსტობას, რომელმაც ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან გაერთიანების შედეგად, შესაძლოა გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა.
- გ7. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ძალიან მარტივი საპროგნოზო მოდელი აღმოჩნდეს ეფექტური ანალიზური პროცედურა. მაგალითად, როდესაც ცნობილია სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობა, რომლებიც ფიქსირებულ სარგოს იღებენ მოცემული პერიოდის განმავლობაში, აუდიტორს შეუძლია ამ მონაცემების გამოყენება მოცემულ პერიოდში სამუშაო ძალაზე დანახარჯების მაღალი სიზუსტით შეფასებისათვის, რაც უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი მუხლისათვის და შეამცირებს ხელფასებთან მიმართებაში ელემენტების ტესტების ჩატარების აუცილებლობას. ხშირად ფართოდ აღიარებული სავაჭრო კოეფიციენტების (როგორცაა საცალოდ მოვაჭრე სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტების მოგების მარჟები) ეფექტურად გამოყენება შესაძლებელია ანალიზურ ძირითად პროცედურებში, აღრიცხვაში ასახული თანხების დასაბუთებულობის დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
- გ8. სხვადასხვა ტიპის ანალიზური პროცედურები სხვადასხვა დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს. ანალიზურ პროცედურებს, რომლებიც ტარდება, მაგალითად მრავალბინიანი შენობის მთლიანი საიჯარო შემოსავლის პროგნოზირების მიზნით საიჯარო ქირის განაკვეთების, ბინების რაოდენობისა და ვაკანტური ბინების ფართობების

გათვალისწინებით, შეუძლია დამაჯერებელი რწმუნების უზრუნველყოფა და აღარ იქნება აუცილებელი დამატებითი შემოწმება ელემენტების ტესტების მეშვეობით, თუკი ზემოაღნიშნული ელემენტების საიმედოობა სათანადოდ არის დადასტურებული. ამის საპირისპიროდ, ამონაგების მაჩვენებლების დადასტურების მიზნით, საერთო მოგების მარჯების (ხვედრითი მოგების) გამოთვლისა და შედარების პროცედურის ჩატარებით მიღებული მტკიცებულება შეიძლება ნაკლებად სარწმუნო იყოს, თუმცა, შეიძლება სასარგებლო დამატებითი მტკიცებულება აღმოჩნდეს, თუ იგი გამოიყენება სხვა აუდიტორულ პროცედურებთან ერთად.

- გ9. ამა თუ იმ ძირითადი ანალიზური პროცედურის მიზანშეწონილობის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს მტკიცების ხასიათი და არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასება. მაგალითად, თუ პროდუქციის გაყიდვის შეკვეთების დამუშავებაზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები არ არის საკმარისად ეფექტური, შეიძლება მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებულ მტკიცებებთან მიმართებაში აუდიტორი უფრო მეტად დაეყრდნოს ელემენტების ტესტებს, ვიდრე ანალიზურ ძირითად პროცედურებს.
- გ10. კონკრეტული ძირითადი ანალიზური პროცედურების გამოყენება ამა თუ იმ მტკიცებასთან მიმართებით შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმ შემთხვევაშიც, თუ იმავე მტკიცების მიმართ ელემენტების ტესტებიც ტარდება. მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შეფასების მტკიცების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად, აუდიტორს შეუძლია ანალიზური პროცედურების ჩატარება ხანდაზმულობის მიხედვით მომხმარებლების ანგარიშების კლასიფიკაციის მიმართ, საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ შემოსულ ფულად სახსრებზე ელემენტების ტესტების ჩატარებასთან ერთად, რომლებიც გამიზნული იქნება მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ11. ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებს შორის ურთიერთკავშირი/თანაფარდობა, რაც ტრადიციულად გაითვალისწინება კომერციული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, ყოველთვის არ არის შესაფერისი სახელმწიფო სტრუქტურების ან სახელმწიფო სექტორის სხვა არაკომერციული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის; მაგალითად სახელმწიფო სექტორის ბევრ სამეურნეო სუბიექტში ამონაგებსა და ხარჯებს შორის პირდაპირი კავშირი პრაქტიკულად

არ არსებობს. ამასთან, ვინაიდან ხშირად აქტივების შეძენისას გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ ხდება, შესაძლოა საერთოდაც არ არსებობდეს კავშირი, მაგალითად, მარაგსა და ძირითად საშუალებებზე გაწეულ დანახარჯებსა და ფი-ნანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების თანხას შორის. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორში შეიძლება ხელმისაწვდომი არც იყოს შესადარისი დარგობრივი ან სტატისტიკური მონაცემები, თუმცა, შე-საძლოა სასარგებლო იყოს ინფორმაცია ზოგიერთი სხვა სახის თანაფარდობების შესახებ, მაგალითად გზის მშენებლობის დროს განსხვავება ერთ კილომეტრზე გაწეული დანახარჯების, ან განსხვავება შეძენილი სატრანსპორტო საშუალებების რაოდენობასა და ჩამოწერილ სატრანსპორტო საშუალებებს შორის.

მონაცემების საიმედოობა (იხ. პუნქტი 5(ბ))

გ12. მონაცემების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მონაცემების წყარო და ხასიათი და ასევე დამოკიდებულია იმაზე, რა გარემოებებში იქნა მოძიებული აღნიშნული მონაცემები. შესაბამისად, ძირითადი ანალიზური პროცედურების შემუშავების მიზნებისათვის მონაცემების საიმედოობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- ა) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო. მაგალითად, შეიძლება ინფორმაცია უფრო საიმედო იყოს, თუ იგი მიღებულია დამოუკიდებელი წყაროებიდან, სამეურნეო სუბიექტის გარედან;⁴
- ბ) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის შესადარისობა. მაგალითად, ისეთი სამეურნეო სუბიექტის მონაცემები, რომელიც აწარმოებს და ყიდის სპეციალიზებულ პროდუქციას, აუცილებლად უნდა შეივსოს დარგის საერთო მონაცემებით, ამ ორი კატეგორიის ინფორმაციის შესადარისობის უზრუნველსაყოფად;
- გ) ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხასიათი და შესაფერისობა. მაგალითად, აუცილებელია იმის დადგენა, რის საფუძველზეა შედგენილი ბიუჯეტები: მოსალოდნელი შედეგების თუ დასახული მიზნების საფუძველზე; და
- დ) ინფორმაციის მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, რომლებიც გამიზნულია ინფორმაციის სისრულის, სისწორისა და დასაბუთებულობის უზრუნველ-

⁴ ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტი გ31.

საყოფად, მაგალითად ბიუჯეტების შემუშავებაზე, მისი შესრულების მდგომარეობის შემოწმებასა და განახლებაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებები.

გ13. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ისეთ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურის (თუ ასეთი არსებობს) ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარების შესაძლებლობა, რომელსაც აუდიტორი იყენებს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. საზოგადოდ, როდესაც ამგვარი კონტროლი ეფექტურია, აუდიტორი უფრო მეტად არის დარწმუნებული ამ ინფორმაციის საიმედოობაში და, მაშასადამე, ანალიზური პროცედურების შედეგების საიმედოობაშიც. არაფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება ხშირად შესაძლებელია კონტროლის სხვა მექანიზმების ტესტირებასთან ერთად. მაგალითად, გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების დამუშავებაზე კონტროლის დანერგვისას სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება გაითვალისწინოს აგრეთვე გაყიდული პროდუქციის ერთეულის აღრიცხვაზე კონტროლის დაწესებაც. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა გაყიდული პროდუქციის ერთეულის აღრიცხვასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება შეიძლება ჩაატაროს გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების დამუშავებაზე დანერგილი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებასთან ერთად. მეორე მხრივ, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, ჩატარდა თუ არა ამ ინფორმაციაზე აუდიტორული ტესტები. ასს 500 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს ისეთ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაზე, რომლებიც გამოიყენება ანალიზურ ძირითად პროცედურებში.⁵

გ14. გ12(ა)-გ12(დ) პუნქტებში განხილული საკითხები შესაფერისია ნებისმიერ შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, აუდიტორი ანალიზურ ძირითად პროცედურებს სამეურნეო სუბიექტის საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩაატარებს, თუ შუალედური თარიღით და გეგმავს თუ არა ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას დარჩენილი პერიოდისათვის. ასს 330 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს

⁵ ასს 500, მე-10 პუნქტი.

მითითებებს ძირითადი პროცედურების ჩატარებასთან დაკავშირებით შუალედური თარიღით⁶.

შეფასება - მოლოდინი საკმარისად ზუსტია თუ არა (იხ. პუნქტი 5(გ))

გ15. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, შესაძლებელია თუ არა მოსალოდნელი შედეგების იმდენად ზუსტად განსაზღვრა, რომ დაადგინოს, შეუძლია თუ არა უზუსტობას ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის გამოწვევა, მიზანშეწონილია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- რა სიზუსტით არის შესაძლებელი ძირითადი ანალიზური პროცედურების მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირება. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება უფრო მეტ შესაბამისობას მოელის სხვადასხვა პერიოდის საერთო მოგების მარჯების შედარებისას, ვიდრე რომელიმე სუბიექტური ხარჯების შედარებისას, როგორიცაა, მაგალითად სამეცნიერო-კვლევითი ან სარეკლამო ხარჯები;
- ინფორმაციის დანაწევრების დონე. მაგალითად, ძირითადი ანალიზური პროცედურები შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს, თუ ისინი გამოიყენება დამკვეთის საქმიანობის ცალკეული სფეროების ფინანსური ინფორმაციის, ან მრავალდარგობრივი სამეურნეო სუბიექტის კომპონენტების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ და არა სამეურნეო სუბიექტის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების მიმართ;
- ინფორმაციის არსებობა, როგორც ფინანსურის, ასევე არაფინანსურის. მაგალითად, აუდიტორი ძირითადი ანალიზური პროცედურების განსაზღვრისას ითვალისწინებს, ხელმისაწვდომია თუ არა ფინანსური ინფორმაცია (როგორიცაა, ბიუჯეტები და პროგნოზები) და არაფინანსური (როგორიცაა წარმოებული ან გაყიდული ერთეულების რაოდენობა) ალტერნატიული. თუ ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია, აუდიტორი ასევე ითვალისწინებს მის საიმედოობასაც, როგორც განხილული იყო გ12-გ13 პუნქტებში.

⁶ ასს 330, პუნქტები 22-23-ე.

აუდიტორისთვის მისაღები განსხვავება აღრიცხულ თანხებსა და მოსალოდნელ შედეგებს (მაჩვენებლებს) შორის (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ16. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, მოსალოდნელ მაჩვენებლებსა და აღრიცხულ თანხებს შორის რა სიდიდის განსხვავება იქნება მისთვის მისაღები, გავლენას ახდენს არსებითობა⁷ და აუდიტორისათვის სასურველ რწმუნების დონესთან შესაბამისობა, იმის გათვალისწინებით, რომ უზუსტობამ, ცალკე აღებულმა ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი⁸. შესაბამისად, როდესაც შეფასებული რისკი იზრდება, მცირდება მოსალოდნელ შედეგებსა (მაჩვენებლებსა) და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდე, რომელიც აუდიტორისათვის მისაღებია შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, რათა მან მიაღწიოს სარწმუნო მტკიცებულებების სასურველ დონეს.⁹

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება საერთო დასკვნის ჩამოყალიბებისას (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ17. დასკვნები, რომლებიც ეყრდნობა მე-6 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ და ჩატარებულ ანალიზური პროცედურების შედეგებს, გამოიწვევს ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების ან ელემენტების აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნების დასადასტურებლად. ეს აუდიტორს ეხმარება გონივრული დასკვნების გამოტანაში, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

გ18. ანალიზური პროცედურების მეშვეობით შესაძლებელია არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკის დადგენა, რაც ადრე არ იყო გამოვლენილი. ასეთ შემთხვევაში, ასს 315 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გადასინჯოს და შეასწოროს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და, შესაბამისად, შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები.¹⁰

7. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“ - პუნქტი გ13.

8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

9. ასს 330, პუნქტი გ19.

10. ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

- გ19. მე-6 პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება იმ პროცედურების მსგავსი იყოს, რომლებიც გამოიყენება, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურები.

ანალიზური პროცედურების შედეგების გამოკვლევა (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ20. ხელმძღვანელობის პასუხების შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოძიება შესაძლებელია აღნიშნული პასუხების შეფასებით, აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ შექმნილი წარმოდგენისა და აუდიტის პროცესში მოპოვებული სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით.
- გ21. სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შეიძლება აუცილებელი გახდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად ხელმძღვანელობას არ შეუძლია აუდიტორისთვის ახსნა-განმარტების მიცემა, ან მის ახსნას აუდიტორი არ მიიჩნევს ადეკვატურად ხელმძღვანელობის პასუხის შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულების გათვალისწინებით.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 530

აუდიტორული შერჩევა

(ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-2

ძალაში შესვლის თარიღი 3

მიზნები 4

განმარტებები 5

მოთხოვნები

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება,
მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა 6-8

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება 9-11

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი
და გამომწვევი მიზეზები 12-13

უზუსტობების პროგნოზირება 14

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება 15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები გ1-გ3

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება,
მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა გ4-გ13

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება გ14-გ16

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი
და გამომწვევი მიზეზები გ17

უზუსტობების პროგნოზირება გ18-გ20

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება გ21-გ23

1-ლი დანართი: შეწონილი ღირებულების შერჩევითი ერთობლიობის სტრატეგიკაცია

მე-2 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის

მე-3 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ელემენტების ტესტებში

მე-4 დანართი: შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 530 - „აუდიტორული შერჩევა“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს-ს) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) გამოიყენება, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორული შერჩევის გამოყენებას. იგი ეხება აუდიტორის მიერ სტატისტიკური და არასტატისტიკური შერჩევის გამოყენებას, აუდიტის შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისა და შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევისას, კონტროლის ტესტებისა და ელემენტების ტესტების ჩატარებისას და შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასებისას.
2. წინამდებარე ასს ავსებს ასს 500-ს¹, რომელიც ეხება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რათა მან შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების ჩამოყალიბება, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. ასს 500 მოიცავს მითითებებს აუდიტორის მიერ ტესტებისათვის შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შერჩევის განხორციელებისათვის ხელმისაწვდომი საშუალებების შესახებ, ხოლო აუდიტორული შერჩევა ერთ-ერთი ასეთი საშუალებაა.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

4. აუდიტორული შერჩევის გამოყენებისას აუდიტორის მიზანია იმ გენერალურ ერთობლიობაზე გონივრული დასკვნების ჩამოყალიბების დასაბუთებული ბაზის შექმნა, საიდანაც არის აღებული მოცემული შერჩევითი ერთობლიობა.

განმარტებები

5. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
 - ა) აუდიტორული შერჩევა (შერჩევა) - აუდიტორული პროცედურების გამოყენება მოცემულ გენერალურ ერთობლიობაში

¹ ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“.

შემაჯავლი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, ისე რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი, რათა აუდიტორმა მიიღოს დასაბუთებული საფუძველი იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისთვის, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა;

- ბ) გენერალური ერთობლიობა - მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა.
- გ) შერჩევის რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევით ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც აუდიტორი გამოიტანდა, თუ იმავე პროცედურებს გენერალურ ერთობლიობაზე ჩაატარებდა. შერჩევის რისკმა შეიძლება გამოიწვიოს ორი ტიპის არასწორი დასკვნის გაკეთება:
 - (i) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;
 - (ii) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან, ჩვეულებრივ, მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.
- დ) არაშერჩევითი რისკი – რისკი, რომ აუდიტორი არასწორ დასკვნებს გამოიტანს ისეთი მიზეზების გამო, რომლებიც დაკავშირებული არ არის შერჩევის რისკთან (იხ. პუნქტი გ1);
- ე) ანომალია – უზუსტობა ან გადახრა, რომელიც აშკარად არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების ან გადახრების რეპრეზენტაციული;

- ვ) შერჩევის ერთეული - გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები; (იხ. პუნქტი გ2)
 - ზ) სტატისტიკური შერჩევა - შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი ნიშნები:
 - (i) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და
 - (ii) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;
- შერჩევის ისეთი მიდგომა, რომელსაც არ ახასიათებს (i) და (ii) ქვეპუნქტების ნიშნები, მიიჩნევა არასტატისტიკურ შერჩევად.
- თ) სტრატეგიკაცია - გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვეერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე (ხშირად ფულადი ღირებულება) შერჩევის ერთეულების ჯგუფს;
 - ი) ასატანი უზუსტობა - აუდიტორის მიერ დადგენილი ფულადი თანხა, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალური ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობები თანხობრივად აუდიტორის მიერ დადგენილ ფულად თანხას არ აღემატებოდეს; (იხ. პუნქტი გ3)
 - კ) გადახრის ასატანი დონე - აუდიტორის მიერ განსაზღვრული შიდა კონტროლის დადგენილი პროცედურებიდან გადახრის დონე, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს შესაფერისი დონის რწმუნების მოძიებას ისე, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი გადახრის დონე არ აჭარბებდეს აუდიტორის მიერ დადგენილ გადახრის დონეს.

მოთხოვნები

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა

- 6. აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურის მიზანი და იმ გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)

7. აუდიტორმა შერჩევის მოცულობა ისე უნდა განსაზღვროს, რომ საკმარისი იყოს შერჩევის რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. (იხ. პუნქტები გ10-გ11).
8. აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობისთვის მუხლები ისე უნდა შეარჩიოს, რომ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ თითოეულ მუხლს გააჩნდეს შერჩევის შანსი (იხ. პუნქტები გ12-გ13).

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება

9. აუდიტორმა მოცემული მიზნისათვის შესაბამისი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს თითოეულ შერჩეულ მუხლზე.
10. თუ შერჩეულ მუხლზე მოცემული აუდიტორული პროცედურის გამოყენება შესაფერისი არ არის, აუდიტორმა პროცედურა მის შემცვლელ სხვა მუხლზე უნდა ჩაატაროს (იხ. პუნქტი გ14)
11. თუ აუდიტორს არ შეუძლია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების შერჩეული მუხლისათვის გამოყენება, აუდიტორმა ასეთი მუხლი კონტროლის ტესტის შემთხვევაში უნდა განიხილოს როგორც დადგენილი კონტროლიდან გადახრა, ხოლო ელემენტების ტესტების შემთხვევაში კი როგორც უზუსტობა (იხ. პუნქტები გ15-გ16).

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები

12. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ნებისმიერი იდენტიფიცირებული გადახრების ან უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები, შეაფასოს მათი შესაძლო ზეგავლენა მოცემული აუდიტორული პროცედურის მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე (იხ. პუნქტი გ17).
13. ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობა ან გადახრა ანომალიაა, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მაღალი დონის რწმუნება, რომ მსგავსი უზუსტობა ან გადახრა არ არის რეპრეზენტაციული მოცემული გენერალური ერთობლიობისათვის. აუდიტორმა რწმუნების აღნიშნული დონე უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რათა მიიღოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება, რომ აღნიშნული უზუსტობა ან გადახრა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.

უზუსტობების პროგნოზირება

14. ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობების გავრცელება გენერალურ ერთობლიობაზე. (იხ. პუნქტები გ18-გ20).

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება

15. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
- ა) შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები; და (იხ. პუნქტები გ21-გ22)
 - ბ) აუდიტორულმა შერჩევამ შექმნა თუ არა იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნების გამოტანის გონივრული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა (იხ. პუნქტები გ23).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა განმარტებები

არაშერჩევითი რისკი (იხ. პუნქტი 5(დ))

- გ1. არაშერჩევითი რისკის მაგალითები მოიცავს შეუსაბამო აუდიტორულ პროცედურებს ან აუდიტორული მტკიცებულების არასწორ ინტერპრეტაციას და უზუსტობის ან გადახრის ვერ შემჩნევას.

შერჩევის ერთეული (იხ. პუნქტი 5(ვ))

- გ2. შერჩევის ერთეულები შეიძლება იყოს ფიზიკური მუხლები (ჩეკები ჩამოთვლილი დეპოზიტის შეტანის ბლანკზე, საბანკო ამონაწერებში ჩანაწერები კრედიტის მხარეს, გაყიდვების ანგარიშფაქტურები ან მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები), ან ფულადი ერთეულები.

ასატანი უზუსტობა (იხ. პუნქტი 5(ი))

- გ3. შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორი განსაზღვრავს ასატან უზუსტობას, რათა რეაგირება მოახდინოს იმის რისკზე, რომ ინდივიდუალური არაარსებითი უზუსტობების ერთობლიობამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა და განსაზღვროს ზღვარი შესაძლო აღმოუჩენელი უზუსტობებისათვის. ასატანი უზუსტობა, როგორც ასს 320-ში² არის

² ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, მე-9 პუნქტი.

განმარტებული, გახლავთ სამუშაო არსებობის გამოყენება გარკვეული შერჩევის პროცედურის შემთხვევაში. ასატანი უზუსტობა შეიძლება იყოს იგივე თანხა ან სამუშაო არსებობაზე ნაკლები თანხა.

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება (იხ. მე-6 პუნქტი)

- გ4. აუდიტორული შერჩევა აუდიტორს აძლევს შერჩეული მუხლების ზოგიერთ მახასიათებლებზე აუდიტორული მტკიცებულების მოძიებისა და შეფასების საშუალებას, რათა ჩამოაყალიბოს დასკვნა გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც აღებულია მოცემული შერჩევითი ერთობლიობა, ან დაეხმაროს აღნიშნული დასკვნის ჩამოყალიბებაში. აუდიტორული შერჩევა შეიძლება განხორციელდეს არასტატისტიკური ან სტატისტიკური შერჩევის მიდგომების გამოყენებით.
- გ5. აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორი ითვალისწინებს კონკრეტულ მიზანს, რომელიც უნდა იქნეს მიღწეული და აუდიტის იმ პროცედურების ერთობლიობას, რომელთა მეშვეობით ყველაზე უკეთ იქნება შესაძლებელი აღნიშნული მიზნის მიღწევა. მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათისა და სავარაუდო უზუსტობის პირობების ან აუდიტორულ მტკიცებულებებთან დაკავშირებული სხვა მახასიათებლების განხილვა აუდიტორს დაეხმარება იმის დადგენაში, თუ რა იწვევს გადახრას ან უზუსტობას და რომელი გენერალური ერთობლიობა გამოიყენოს შერჩევისთვის. ასს 500-ის მე-10 პუნქტით დადგენილი მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის აუდიტორი აუდიტორული შერჩევისას ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს აუდიტორული მტკიცებულების მისაღებად, რომ გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც არის აღებული შერჩევითი ერთობლიობა, სრულია.
- გ6. აუდიტის პროცედურის მიზნების გათვალისწინებით, როგორც ეს მე-6 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორი ნათლად წარმოიდგენს თუ რა პირობები იწვევს გადახრას ან უზუსტობას ისე, რომ შეცდომების პროგნოზირებაში ჩართული იქნება ყველა და მხოლოდ ის პირობები, რომლებიც შეესაბამება აუდიტის პროცედურის მიზნებს გადახრების შეფასებისას ან უზუსტობების პროგნოზირებისას. მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების არსებობასთან დაკავშირებული დასტურის ძირითად პროცედურაში თანხების გადახდა, რაც გან-

ხორციელებულია მომხმარებლის მიერ დასტურის თარიღამდე, მაგრამ თანხა მიღებულია ამ თარიღიდან მოგვიანებით, არ მიიჩნევა უზუსტობად. ასევე მომხმარებლის ანგარიშებს შორის თანხების არასწორი გადატანა გავლენას არ ახდენს მოთხოვნების ანგარიშების მთლიან ნაშთზე. ამდენად, შეიძლება სწორი არ არის ამ კონკრეტული პროცედურის დროს შერჩევითი ერთობლიობის შეფასებისას ზემოაღნიშნული მიჩნეულ იქნეს უზუსტობად, მიუხედავად იმისა, რომ ეს შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს აუდიტის სხვა სფეროებზე, როგორიცაა თაღლითობის რისკის ან საექსპო ვალების ანგარიშების ანარიცხების ადეკვატურობის შეფასება.

- გ7. გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლების განხილვისას, კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორი ახორციელებს გადახრების სავარაუდო დონის შეფასებას, აუდიტორის მიერ შესაბამისი კონტროლის გაცნობიერების ან გენერალური ერთობლიობის მცირე რაოდენობის მუხლების შემოწმების საფუძველზე. აღნიშნული შეფასების მიზანია შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება და შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა. მაგალითად, როდესაც გადახრის სავარაუდო დონე მიუღებლად მაღალია, აუდიტორი, როგორც წესი, გადაწყვეტს, არ განახორციელოს კონტროლის ტესტები. ანალოგიურად, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორი ახორციელებს გენერალურ ერთობლიობაში მოსალოდნელი უზუსტობის შეფასებას. თუ მოსალოდნელი უზუსტობის დონე მაღალია, შესაძლებელია 100%-ის შემოწმება ან უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი იყოს ელემენტების ტესტების ჩატარების შემთხვევაში.
- გ8. გენერალური ერთობლიობის, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა, მახასიათებლების განხილვისას შეიძლება აუდიტორმა განსაზღვროს, რომ სტრატეგიკაცია ან შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა უფრო მიზანშეწონილია. 1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სტრატეგიკაცია და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა.
- გ9. აუდიტორმა თავისი შეხედულებისამებრ უნდა გადაწყვიტოს, რომელი მიდგომა გამოიყენოს შერჩევისთვის - სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური; თუმცა, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა არ წარმოადგენს მართებულ კრიტერიუმს სტატისტიკური და არასტატისტიკური მიდგომების ერთმანეთისაგან განსხვავებისათვის.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ10. აუდიტორისათვის მისაღები შერჩევის რისკის დონე მოქმედებს შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობაზე. აუდიტორი რაც უფრო დაბალ რისკს მიიჩნევს მისაღებად, მით უფრო დიდი უნდა იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა.
- გ11. შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა შეიძლება განისაზღვროს სტატისტიკური ფორმულის გამოყენებით ან მოცემულ სიტუაციაში აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებების ობიექტურად გამოყენებით. მე-2 და მე-3 დანართებში აღწერილია სხვადასხვა ფაქტორების ტიპური გავლენა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრაზე. მსგავს გარემოებებში შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მე-2 და მე-3 დანართებში აღწერილი ფაქტორების გავლენა მსგავსი იქნება, მიუხედავად იმისა, სტატისტიკურ მიდგომას ავირჩევთ თუ არასტატისტიკურს.

მუხლების შერჩევა ტესტირებისთვის (იხ. მე-8 პუნქტი)

- გ12. სტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის მუხლები ისე შეირჩევა, რომ თითოეულ მუხლს გააჩნდეს შერჩევის ერთნაირი ალბათობა. არასტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შერჩევა ხდება მსჯელობის საფუძველზე. ვინაიდან შერჩევის დანიშნულებას დასკვნების გამოტანა იმ გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც აღებულია შერჩევითი ერთობლიობა, მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა შეარჩიოს რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობა და მიკერძოების თავიდან ასაცილებლად ისეთი მუხლების ამოარჩიოს, რომლებსაც მოცემული გენერალური ერთობლიობის ტიპური მახასიათებლები აქვს.
- გ13. შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ძირითადი მეთოდებია შემთხვევითი შერჩევა, სისტემური შერჩევა და უსისტემო შერჩევა. თითოეული ეს მეთოდი განხილულია მე-4 დანართში.

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება (იხ. მე-10-11 პუნქტები)

- გ14. იმის მაგალითი, თუ როდის არის აუცილებელი შემცვლელ მუხლზე პროცედურის ჩატარება, გახლავთ როდესაც შეირჩევა გაუქმებული ჩეკი თანხის გადახდის უფლებამოსილების მტკიცებულების ტესტირებისას. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ჩეკი სწორად არის გაუქმებული და არ შეიცავს გადახრას, ხდება შესაბამისად შერჩეული შემცვლელი მუხლის შემოწმება.

- გ15. იმის მაგალითი, თუ როდის არის შეუძლებელი აუდიტორისათვის შემუშავებული აუდიტორული პროცედურების გამოყენება შერჩეულ მუხლებზე გახლავთ, როდესაც აღნიშნულ მუხლთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია დაკარგულია.
- გ16. შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურის მაგალითი შეიძლება იყოს შემდგომში შემოსული თანხების ქვითრების (რომელთა წყაროს და მათი მეშვეობით დაფარვადი მუხლების მტკიცებულება არსებობს) შემოწმება, როდესაც დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე არ მოსულა პასუხი.

გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები
(იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ17. იდენტიფიცირებული გადახრებისა და უზუსტობების ანალიზის დროს, აუდიტორმა შეიძლება დააფიქსიროს, რომ მრავალ შეცდომას საერთო ნიშანი აქვს, მაგალითად, ოპერაციათა ტიპი, ადგილმდებარეობა, წარმოების მიმართულება ან დროის პერიოდი. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს გენერალურ ერთობლიობაში ყველა ისეთი მუხლის დადგენა, რომელთაც საერთო ნიშნები აქვს და განავრცოს აუდიტორული პროცედურები ამ მუხლებზე. ამასთან ერთად, ასეთი ტიპის შეცდომები შეიძლება განზრახ იყოს დაშვებული და მიანიშნებდეს თაღლითობის შესაძლებლობაზე.

უზუსტობების პროგნოზირება (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ18. აუდიტორს მოეთხოვება გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირება, რათა შეიქმნას წარმოდგენა შეცდომების მასშტაბურობაზე, მაგრამ აღნიშნული პროგნოზირება შეიძლება საკმარისი არ იყოს აღსარიცხი თანხის განსაზღვრისათვის.
- გ19. როდესაც დადგინდება, რომ უზუსტობა ანომალურია, შესაძლებელია მისი გამორიცხვა გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირების დროს. თუმცა, ნებისმიერი ასეთი შეცდომის ზემოქმედება, თუ იგი არ შესწორდა, საჭიროებს პროგნოზირების დროს გათვალისწინებას არაანომალურ უზუსტობებთან ერთად.
- გ20. კონტროლის ტესტებისათვის აუცილებელი არ არის გადახრების ცალკე, ზუსტი პროგნოზირება, რადგან შერჩევითი ერთობლიობის გადახრების დონე ასევე იქნება გენერალური ერთობლიობის პროგნოზირებული შეცდომების დონეც. ასს 330³-ში მოცემულია მი-

³. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“, მე-17 პუნქტი.

თითებები კონტროლიდან, რომელზე დაყრდნობასაც აუდიტორი აპირებს, გადახრების აღმოჩენის შემთხვევებისათვის.

შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება (იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ21. კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის გადახრების მოულოდნელმა მაღალმა დონემ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების შეფასებული კონტროლის რისკის ზრდა, თუ შემდგომი აუდიტორული მტკიცებულებებით არ დასტურდება თავდაპირველი შეფასება. ელემენტების ტესტების დროს უზუსტობის მოულოდნელმა მაღალმა დონემ შერჩევით ერთობლიობაში შეიძლება აუდიტორი დაარწმუნოს, რომ რომელიმე ანგარიშის ნაშთში ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციებში არსებობს არსებითი უზუსტობა, არსებითი უზუსტობების შემდგომი მტკიცებულებების არარსებობის პირობებში.
- გ22. ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, პროგნოზირებული უზუსტობა, მიმატებული ანომალური უზუსტობა, თუ ასეთი არსებობს, გახლავთ აუდიტორის მიერ გენერალური ერთობლიობის უზუსტობის საუკეთესო შეფასება. როდესაც პროგნოზირებული უზუსტობა, მიმატებული ანომალური უზუსტობა, თუ ასეთი არსებობს, აღემატება ასატან უზუსტობას, მაშინ შერჩეული ერთობლიობა არ უზრუნველყოფს იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნის ჩამოყალიბებისათვის გონივრულ საფუძველს, რომლის ტესტირებაც განხორციელდა. რაც უფრო ახლოს არის პროგნოზირებული უზუსტობისა და ანომალური უზუსტობების ჯამი ასატან უზუსტობასთან, უფრო სავარაუდოა, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივმა უზუსტობამ შეიძლება გადააჭარბოს ასატან უზუსტობას. ამასთან, თუ პროგნოზირებული უზუსტობა აღემატება შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრისას გამოყენებული აუდიტორის მიერ განსაზღვრული უზუსტობის მოლოდინს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ არსებობს მიუღებელი შერჩევის რისკი და გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა აჭარბებს ასატან უზუსტობას. სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგების გათვალისწინება აუდიტორს ეხმარება იმის რისკის შეფასებაში, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა გადააჭარბებს ასატან უზუსტობას და აღნიშნული რისკი შეიძლება შემცირდეს, თუ მოძიებულ იქნება დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულება.

გ23. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ შერჩევამ ვერ უზრუნველყო იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნის ჩამოყალიბებისათვის გონივრული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა, მაშინ აუდიტორს შეუძლია:

- ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს გამოვლენილი უზუსტობებისა და მომავალში უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობის გამოკვლევა და საჭირო შესწორებების შეტანა; და/ან
- მიუსადაგოს იმ შემდგომი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რაც აუცილებელია რწმუნების საუკეთესოდ მისაღწევად. მაგალითად, კონტროლის ტესტის შემთხვევაში აუდიტორმა შეიძლება გაზარდოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ჩაატაროს ალტერნატიული კონტროლის ტესტი ან შეცვალოს შესაბამისი ძირითადი პროცედურები.

სტრატეგიკაცია და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა

იმ გენერალური ერთობლიობის, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა, მახასიათებლების გათვალისწინებისას აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ სტრატეგიკაცია ან შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევაა მიზანშეწონილი. წინამდებარე დანართში მოცემულია მითითებები, აუდიტორისათვის სტრატეგიკაციის და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევის შესახებ.

სტრატეგიკაცია

1. აუდიტის მწარმოებლურობა შეიძლება გაუმჯობესდეს, თუ აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობას დაყოფს ქვეერთობლიობებად, რომელთაც ექნება რაიმე გამოკვეთილი მახასიათებლები. სტრატეგიკაციის მიზანია შემცირდეს თითოეული ფენის მუხლების ცვალებადობა და, ამდენად, შესაძლებელი გახდეს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება, რისკის გაზრდის გარეშე.
2. ელემენტების ტესტების განხორციელებისას ხშირად ხდება გენერალური ერთობლიობის ფენებად დაყოფა მათი ფულადი ღირებულების მიხედვით. ეს იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ უფრო მეტი აუდიტორული ძალისხმევა მიმართულ იქნეს შედარებით დიდი ღირებულების მქონე მუხლებისკენ, რომლებიც შეიძლება შეიცავდეს პოტენციურ უზუსტობას, გადაჭარბებულად შეფასების შემთხვევაში. ანალოგიურად, გენერალური ერთობლიობა შეიძლება დაიყოს ისეთი მახასიათებლების მიხედვით, რომლებიც მიანიშნებენ უზუსტობის უფრო მაღალი რისკის არსებობაზე, მაგალითად, საექვო ვალების ანარიცხების ტესტირებისას შესაძლებელია ნაშთების სტრატეგიკაცია მათი ხანდაზმულობის ვადების მიხედვით.
3. რომელიმე ფენის შერჩევითი ერთობლიობის მუხლებისთვის გამოყენებული პროცედურების შედეგების განხოგადება შესაძლებელია მხოლოდ იმ მუხლებისთვის, რომლებიც ქმნიას ამ ფენას. მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნის გამოტანისათვის აუდიტორს დასჭირდება რისკისა და არსებითობის გათვალისწინება ნებისმიერი ფენის მიმართ, რომელიც შედის გენერალურ ერთობლიობაში, მაგალითად, გენერალური ერთობლიობის მუხლების 20% შეიძლება შეადგენდეს რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ღირებულების 90%-ს. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ამ მუხლების შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმება. აუდიტორი შეაფასებს შერჩევითი ერთობლიობის

შედეგებს და მიიღებს გადაწყვეტილებას ამ 90%-ის შესახებ, დარჩენილი 10%-გან განცალკევებით (რომელზეც გამოიყენება მომდევნო შერჩევითი ერთობლიობა ან მტკიცებულებების მოპოვების სხვა საშუალებები, ან გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი ნაწილი მიიჩნევა არაარსებითად).

4. თუ ოპერაციების კლასი ან ანგარიშის ნაშთები დაყოფილია ფენებად, უზუსტობის პროგნოზირება თითოეული ფენისათვის ცალ-ცალკე ხდება. შემდეგ თითოეული ფენისათვის პროგნოზირებული უზუსტობები გაერთიანდება ოპერაციების კლასის ან ანგარიშის ნაშთის უზუსტობების გავლენის გათვალისწინებისას.

შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა

5. ელემენტების ტესტირების ჩატარებისას შეიძლება ეფექტური იყოს გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი შერჩევის ერთეულების განსაზღვრა ინდივიდუალური ფულადი ერთეულების სახით. გენერალური ერთობლიობიდან გარკვეული ფულადი ერთეულების შერჩევის შემდეგ (მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშის კონკრეტული ნაშთი) აუდიტორი შეამოწმებს კონკრეტულ მუხლებს (მაგალითად, ინდივიდუალურ ნაშთებს), რომლებიც შეიცავდა ამ ფულად ერთეულებს. შერჩევითი ერთობლიობის განსაზღვრის ამ მიდგომის ერთ-ერთი სარგებელი ის, რომ აუდიტორის ძალისხმევა მიმართულია მაღალი ღირებულების მქონე მუხლებისადმი, რადგან მათ შერჩევის დიდი შანსი აქვთ და შეიძლება მიღებულ იქნეს უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა. ეს მიდგომა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის სისტემურ მეთოდთან ერთად (აღწერილია მე-4 დანართში) და ყველაზე უფრო ეფექტურია მაშინ, როდესაც გამოიყენება შემთხვევითი შერჩევა.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის

ქვემოთ განხილულ ფაქტორებს აუდიტორი ითვალისწინებს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას კონტროლის ტესტების დროს. მიჩნეულია, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტების ხასიათს ან დროულობას ან, სხვაგვარი, არ ცვლის ძირითადი პროცედურების განხორციელების მიდგომას შეფასებული რისკების შედეგად. აღნიშნული ფაქტორები ერთად უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
1. აუდიტორის მიერ რისკის შეფასებაში შესაბამისი კონტროლის გათვალისწინების დონის გაზრდა	იზრდება	რაც უფრო მეტი რწმუნების მიღებას გეგმავს აუდიტორი კონტროლის სისტემის ფაქტობრივი ეფექტურობიდან, მით უფრო ნაკლები იქნება უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასება და მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო. როდესაც აუდიტორის მიერ რწმუნების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება ითვალისწინებს კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის მოლოდინს, აუდიტორს მოეთხოვება კონტროლის ტესტირება. თანაბარ პირობებში, რაც უფრო მეტად ეყრდნობა აუდიტორი კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობას რისკის შეფასებისას, კონტროლის უფრო ინტენსიური ტესტირებაა საჭირო (და, ამგვარად, შერჩევის მოცულობა იზრდება).

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
2. ასატანი გადახრის დონის ზრდა	მცირდება	რაც უფრო დაბალია ასატანი გადახრის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო.
3. გენერალურ ერთობლიობაში გადახრის მოსალოდნელი დონის ზრდა	იზრდება	რაც უფრო მაღალია გადახრის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო, რათა აუდიტორმა შეძლოს გადახრის ფაქტობრივი დონის გონივრული შეფასება. აუდიტორის მიერ სავარაუდო შეცდომის დონის შეფასება მოიცავს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებას: აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ (კერძოდ, შიდა კონტროლის სისტემების შესასწავლად ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებით), ცვლილებები თანამშრომლებში ან შიდა კონტროლის სისტემებში, წინა პერიოდებში გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები და სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგები. კონტროლის გადახრის მოსალოდნელი მაღალი დონე, ჩვეულებრივ, ადასტურებს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის ცოტათი შემცირებას, თუკი ასეთი არსებობს.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
4. აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის ზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის გადახრის ფაქტობრივი დონე არ აჭარბებს გადახრის ასატან დონეს.	იზრდება	რაც უფრო მაღალი დონის რწმენა ესაჭიროება აუდიტორს იმასთან მიმართებით, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები რეალურად ასახავდეს გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებულ გადახრას, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
5. გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევის ერთეულების რაოდენობის ზრდა	უმნიშვნელო გავლენა	დიდი გენერალური ერთობლიობისთვის გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი მოცულობა ძალიან უმნიშვნელო გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას. მაგრამ მცირე გენერალური ერთობლიობისათვის აუდიტორული შერჩევა შეიძლება არ იყოს ისე ეფექტური, როგორც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების სხვა ალტერნატიული საშუალებები.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ელემენტების ტესტებში

ქვემოთ განხილულ ფაქტორებს აუდიტორი ითვალისწინებს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას ელემენტების ტესტების დროს. ეს ფაქტორები, რომლებიც აუცილებელია ერთად იყოს განხილული, გულისხმობს, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტებს, ან პირიქით, ცვლის ძირითადი პროცედურების ხასიათს ან ვადებს შეფასებული რისკების საპასუხოდ.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
1. აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკის ზრდა	იზრდება	რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაა საჭირო. აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი. მაგალითად, თუ აუდიტორი არ ატარებს კონტროლის ტესტებს, აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკის შემცირება ეფექტიანი საოპერაციო შიდა კონტროლის გამო ვერ შემცირდება გარკვეულ მტკიცებასთან მიმართებაში. ამგვარად, იმისათვის, რომ აუდიტის რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს, აუდიტორს სჭირდება დაბალი შეუმჩნეველობის რისკი და უფრო მეტად უნდა დაეყრდნოს ძირითად ტესტებს. რაც უფრო მეტი აუდიტორული მტკიცებულება

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
		მიიღება ძირითადი ტესტების/ელემენტების ტესტების მეშვეობით (ანუ რაც უფრო დაბალია შეუმჩნევლობის რისკი), მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
2. ფინანსური ანგარიშგების იმავე მტკიცებისთვის სხვა ძირითადი პროცედურების გამოყენების ინტენსივობის ზრდა.	მცირდება	რაც უფრო მეტად ენდობა აუდიტორი სხვა ძირითად პროცედურებს (ძირითად ტესტებს/ელემენტების ტესტებს ან ანალიზურ პროცედურებს) შეუმჩნევლობის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად გარკვეული გენერალური ერთობლიობის მიმართ, მით უფრო ნაკლები რწმენის/გარანტიის მიღება სჭირდება მას შერჩევიდან და ამდენად საჭირო იქნება უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა.
3. აუდიტორისთვის სასურველი რწმუნების დონის ზრდა იმასთან მიმართებით, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი უზუსტობა არ აჭარბებს უზუსტობის ასატან დონეს.	იზრდება	რაც უფრო მაღალი რწმენის დონე ესაჭიროება აუდიტორს იმასთან მიმართებით, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები რეალურად ასახავდნენ გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობის სიდიდეს, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
4. ასატანი უზუსტობის დონის ზრდა	მცირდება	რაც უფრო დაბალია ასატანი უზუსტობის დონე, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.
5. უზუსტობის სიდიდის ზრდა, რომლის აღმოჩენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში	იზრდება	რაც უფრო დიდია იმ უზუსტობის სიდიდე, რომლის აღმოჩენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო, რათა შესაძლებელი გახდეს გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივი უზუსტობის სიდიდის გონივრული შეფასება. ის ფაქტორები, რომლებსაც აუდიტორი ითვალისწინებს სავარაუდო უზუსტობის სიდიდის შეფასებისას, მოიცავს: იმ დონეს, რა დონითაც მუხლების ღირებულება განსაზღვრულია სუბიექტურად, რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებს, კონტროლის ტესტების, წინა პერიოდებში გამოყენებული აუდიტორული პროცედურებისა და სხვა ძირითადი პროცედურების შედეგებს.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
6. გენერალური ერთობლიობის სტრატეფიკაცია, საჭიროების შემთხვევაში	მცირდება	როდესაც გენერალური ერთობლიობის მუხლების ღირებულებებისათვის დამახასიათებელია მნიშვნელოვანი ცვალებადობა, შესაძლებელია სასარგებლო იყოს გენერალური ერთობლიობის ფენებად დაყოფა. როდესაც შესაძლებელია გენერალური ერთობლიობის სათანადო სტრატეფიკაცია, საზოგადოდ რომელიმე ფენის შერჩევითი ერთობლიობების მოცულობების აგრეგირებული სიდიდე იმაზე უფრო ნაკლები იქნება, რა მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობაც იქნებოდა საჭირო შერჩევის რისკის მოცემული დონის შესანარჩუნებლად, თუ გენერალური ერთობლიობიდან მხოლოდ ერთი შერჩევითი ერთობლიობა იქნებოდა შერჩეული.
7. შერჩევის ერთეულების რაოდენობა გენერალურ ერთობლიობაში	უმნიშვნელო გავლენა	დიდი გენერალური ერთობლიობისათვის გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი მოცულობა უმნიშვნელო გავლენას ახდენს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას.

ფაქტორი	შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა	
		ამგვარად, მცირე გენერალური ერთობლიობისათვის აუდიტორული შერჩევა ხშირად არ არის ისე ეფექტური, როგორც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების სხვა ალტერნატიული საშუალებები (თუმცა, როდესაც ხდება ფულადი ერთეულის შერჩევის გამოყენება, გენერალურ ერთობლიობაში ფულადი ღირებულების ზრდა იწვევს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის ზრდას, თუ ამის პროპორციული კომპენსაცია არ ხდება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების არსებობის ზრდით [და, საჭიროების შემთხვევაში, ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, ანგარიშის ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების არსებობის დონის ან დონეების ზრდით]).

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მრავალი მეთოდი არსებობს. შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ძირითადი მეთოდებია:

- ა) შემთხვევითი შერჩევა (მაგალითად შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების გამოყენებით).
- ბ) სისტემური შერჩევა, როდესაც გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევის ერთეულების რაოდენობა დაყოფილია შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის მიხედვით მოცემული შერჩევის ინტერვალისთვის, მაგალითად 50, საწყისი მუხლი განისაზღვრება პირველი 50 მუხლის ფარგლებში და ხდება ყოველი 50-ე ერთეულის შერჩევა. თუმცა, საწყისი წერტილის არჩევა შეიძლება უსისტემოდ, შერჩევითი ერთობლიობა ნამდვილად შემთხვევითი იქნება როდესაც გამოიყენება შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერული პროგრამა, ან შემთხვევითი რიცხვების ცხრილები. როდესაც იყენებენ სისტემურ შერჩევას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რომ შერჩევის ერთეულები გენერალურ ერთობლიობაში ისეთნაირად არ იყოს განლაგებული, რომ შერჩევის ინტერვალი ემთხვევოდეს გენერალური ერთობლიობის გარკვეულ ტენდენციას;
- გ) ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევა შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევის ერთ-ერთი ნაირსახეობაა (როგორც ეს 1-ელ დანართშია აღწერილი), სადაც შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, შერჩევისა და შედეგების შეფასების შედეგად მიღებული დასკვნა ფულად ღირებულებაშია გამოსახული.
- დ) უსისტემო შერჩევა, როდესაც აუდიტორი შერჩევით ერთობლიობას შერჩევს რაიმე სტრუქტურული ხერხის გამოყენების გარეშე. მართალია არავითარი სტრუქტურული ხერხი არ გამოიყენება, მაგრამ მიუხედავად ამისა, აუდიტორი თავს არიდებს შეგნებულ მიკერძოებას ან წინასწარგანსაზღვრულობას (მაგალითად, თავს არიდებს ძნელად მისაგნებ მუხლებს, ან ყოველთვის არჩევს ან თავს არიდებს გვერდზე არსებული პირველი ან ბოლო ჩანაწერის შერჩევას) და ამგვარად ცდილობს უზრუნველყოს, რომ გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს გააჩნდეს შერჩევის შანსი. უსისტემო შერჩევის მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის სტატისტიკური შერჩევის გამოყენებისას.

- ე) ბლოკური შერჩევა მოიცავს მომიჯნავე მუხლების ბლოკის (ბლოკების) შერჩევას გენერალური ერთობლიობიდან. ბლოკური შერჩევის გამოყენება ჩვეულებრივ არ შეიძლება აუდიტორულ შერჩევაში, რადგან გენერალური ერთობლიობების უმეტესობა ისეა სტრუქტურირებული, რომ თანმიმდევრულად განლაგებულ მუხლებს შეიძლება ჰქონდეს ერთნაირი მახასიათებლები, მაგრამ ისინი განსხვავდებოდეს გენერალური ერთობლიობის სხვა მუხლების მახასიათებლებისგან. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ შესაფერის აუდიტორულ პროცედურად მიჩნეულ იქნეს რომელიმე ბლოკის მუხლების შემოწმება, მაგრამ ეს იშვიათად იქნება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის შესაფერისი მეთოდი, თუ აუდიტორი აპირებს სარწმუნო მოსაზრებების მოპოვებას მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ, შერჩევითი ერთობლიობის საფუძველზე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 540

სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი	2-4
ძალაში შესვლის თარიღი	5
მიზანი	6
განმარტებები	7

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	8-9
არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება	10-11
არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	12-14
დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის	15-17
სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა	18
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები	19-20
ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები	21

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია	22
დოკუმენტაცია	23
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი	გ1-გ11
რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	გ12-გ44
არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება	გ45-გ51
არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	გ52-გ101
დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის	გ102-გ115
სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა	გ116-გ119
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები	გ120-გ123
ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები	გ124-გ125
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია.....	გ126-გ127
დოკუმენტაცია	გ128
დანართი: რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლების მიხედვით	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს-ს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რაც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოთვლილ სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებთან და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან. კონკრეტულად, სტანდარტში განვრცობილია, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული ასს 315 (გადასინჯული)¹, ასს 330² და სხვა შესაფერისი ასს-ები სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში. იგი მოიცავს აგრეთვე მოთხოვნებსა და მითითებებს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების უზუსტობებთან და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მაჩვენებლებთან დაკავშირებით.

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი

2. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის ღირებულების ზუსტად დადგენა შეუძლებელია, ამიტომ ხდება მათი მიახლოებით მნიშვნელობის გამოთვლა. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების მსგავს მუხლებს ეწოდება სააღრიცხვო შეფასებები. ხელმძღვანელობისათვის სააღრიცხვო შეფასებებისთვის საჭირო ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხასიათი და საიმედოობა მნიშვნელოვნად განსხვავებულია, რაც მოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე. განუსაზღვრელობის ხარისხი, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს სააღრიცხვო შეფასებების არსებითი უზუსტობის რისკებზე, ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ გამიზნული მიკერძოებისადმი მგრძნობიარობის ჩათვლით. (იხ. პუნქტები გ1-გ11)
3. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მიზანი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებიდან და თვითონ საანგარიშგებო ფინანსური მუხლის ხასიათიდან გამომდინარე. ზოგიერთი სააღრიცხვო შეფასების მიზანია ერთი ან მეტი ოპერაციის, მოვლენის ან გარკვეული პირობების (გარემოებების) შედეგის პროგნოზირება, რაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის აუცილებლობას.

¹. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

². ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

სხვა სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების, მიზნები შეიძლება განსხვავებული იყოს და გამოიხატებოდეს მიმდინარე პერიოდის ოპერაციის ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლის ღირებულების განსაზღვრით, შეფასების თარიღისთვის ტიპურ პირობებში, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული ტიპის აქტივის ან ვალდებულების შეფასებული (მიახლოებითი) საბაზრო ფასი. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების შეფასებას მიმდინარე პირობითი ჰიპოთეზური ოპერაციის საფუძველზე, რომელიც სრულდება საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს (ზოგჯერ უწოდებენ „ზაზრის მონაწილეებს“ ან სხვა ეკვივალენტურ სახელწოდებას) შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით და არა წარსულის ან მომავლის ოპერაციის საფუძველზე.³

4. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებულ ან განმარტებით შენიშვნებში ასახულ ღირებულებას შორის განსხვავება ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას წარმოადგენდეს. ეს განსაკუთრებით ეხება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებს, რადგან ნებისმიერ მომხდარ შედეგზე აუცილებლად ახდენს გავლენას იმ თარიღის შემდგომი მოვლენები და პირობები, როდესაც ანგარიშობენ სააღრიცხვო შეფასებას ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

6. აუდიტორის მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის თაობაზე, რომ:
 - ა) არის თუ არა გონივრული ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, ან შენიშვნებში განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებები, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები; და
 - ბ) ადეკვატურია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში.

³. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება რეალური ღირებულების სხვადასხვანაირი განმარტება არსებობდეს.

განმარტებები

7. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) სააღრიცხვო შეფასება - ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხის განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. ეს ტერმინი გამოიყენება რეალური ღირებულებით შეფასებული თანხისთვის, როდესაც არსებობს შეფასების განუსაზღვრელობა, ასევე სხვა თანხებისათვის, რომლებიც შეფასებას საჭიროებს. როდესაც წინამდებარე ასს-ში საუბარია სააღრიცხვო შეფასებებზე, რომლებიც მხოლოდ მოიცავს რეალურ ღირებულებას, გამოიყენება ტერმინი „რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება“;
 - ბ) აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (აუდიტორის დიაპაზონი) – თანხა, ან თანხების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასების მართებულობის შესაფასებლად ჩატარებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე;
 - გ) შეფასების განუსაზღვრელობა – მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციაზე;
 - დ) ხელმძღვანელობის მიკერძოება – როდესაც ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობა ნეიტრალური არ არის;
 - ე) ხელმძღვანელობისეული შეფასება – თანხა, რომელსაც შეარჩევს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების სახით აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვისათვის;
 - ვ) სააღრიცხვო შეფასების შედეგი – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ღირებულებითი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას.

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

8. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლისათვის რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და შესაბამისი ქმედებების განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები, რათა შეიქმნას საფუძველი სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად, როგორც ასს 315-ით (გადასინჯული)⁴ მოითხოვება: (იხ. პუნქტი გ12)
- ა) სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, დაკავშირებული განმარტებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ13-გ15)
 - ბ) როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტების საჭიროება. აღნიშნული საკითხის შესწავლის დროს, აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობა გარემოებების ცვლილებების თაობაზე, რამაც შეიძლება წარმოქმნას ახალი სააღრიცხვო შეფასებების ან არსებულის გადასინჯვის საჭიროება; (იხ. პუნქტები გ16-გ21)
 - გ) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და რა მონაცემებს ეფუძნება შეფასებები, შემდგომი ჩათვლით: (იხ. პუნქტები გ22-გ23)
 - (i) მეთოდი, სადაც შესაფერისია, მოდელი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად; (იხ. პუნქტები გ24-გ26)
 - (ii) შესაბამისი კონტროლი; (იხ. პუნქტები გ27-გ28)
 - (iii) გამოიყენა თუ არა ექსპერტი ხელმძღვანელობამ; (იხ. პუნქტები გ29-გ30)
 - (iv) დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები; (იხ. პუნქტები გ31-გ36)

⁴ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები მე-5-6 და მე-11-12.

(v) შეიცვალა თუ არა, ან შეიცვლება თუ არა, წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების მეთოდები და, თუ ასეა, რატომ; და (იხ. პუნქტი გ37)

(vi) ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის ეფექტი და თუ შეაფასა, როგორ განახორციელა ეს. (იხ. პუნქტი გ38)

9. აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი, რომელიც ასახულია წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა მიმოიხილოს მათი შემდგომი ხელახლა შეფასება მიმდინარე პერიოდის მიზნებისათვის. აუდიტორის მიმოხილვის ხასიათი და მასშტაბი დამოკიდებულია სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათზე და იმაზე, მიმოხილვიდან მიღებული ინფორმაცია შესაფერისი იქნება თუ არა, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისათვის. თუმცა, მიმოხილვის მიზანი არ არის წინა პერიოდებში, იმ დროისათვის არსებული ინფორმაციის საფუძველზე ჩატარებული მსჯელობის შეფასება. (იხ. პუნქტები გ39-გ44)

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

10. არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული),⁵ უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა. (იხ. პუნქტები გ45-გ46)
11. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს გამოვლენილი, შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობის დონის მქონე სააღრიცხვო შეფასებებიდან რომელიმე ხომ არ წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკს. (იხ. პუნქტები გ47-გ51)

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

12. არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ52)
- ა) სწორად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებას; და (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

⁵ ასს 315 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

- ბ) შესაფერისია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებისთვის გამოყენებული მეთოდები და თანმიმდევრულად ხდებოდა თუ არა მათი გამოყენება; ასევე შესაფერისია თუ არა არსებულ გარემოებებში სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები ან ის მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილებების განხორციელებისათვის. (იხ. პუნქტები გ57-გ58)
13. არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით,⁶ უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი პროცედურა, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის გათვალისწინებით: (იხ. პუნქტები გ59-გ61)
- ა) განსაზღვროს, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები უზრუნველყოფს თუ არა აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსამტკიცებლად; (იხ. პუნქტები გ62-გ67)
- ბ) შეამოწმოს, როგორ მიიღო ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და ასევე მონაცემები, რომელსაც ეყრდნობა შეფასება. შემოწმების პროცესში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ68-გ70)
- (i) გამოყენებული შეფასების მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტები გ71-გ76)
- (ii) დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული შეფასების მიზნების გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტები გ77-გ83)
- გ) ჩაატაროს კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის დასადგენად, შესაფერის ძირითად პროცედურებთან ერთად; (იხ. პუნქტები გ84-გ86)
- დ) დამოუკიდებლად განსაზღვროს საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი, რათა გააანალიზოს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასება. ამ მიზნით: (იხ. პუნქტები გ87-გ91)

⁶ ასს 330, მე-5 პუნქტი.

- (i) თუ აუდიტორი ისეთ დაშვებებს ან მეთოდებს გამოიყენებს, რომლებიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდებისაგან, აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ხელმძღვანელობის დაშვებები ან მეთოდები იმისათვის, რომ გამოითვალოს თავისი (აუდიტორის) წერტილოვანი შეფასება, ან შეფასებების დიაპაზონი, შესაბამისი ცვლადების გათვალისწინებით და შეაფასოს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მიღებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები; (იხ. პუნქტი გ92)
 - (ii) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართებულია აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება, აუდიტორმა არსებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეამციროს აღნიშნული დიაპაზონი მანამ, სანამ მოცემულ შუალედში ყველა შედეგი გონივრულად არ იქნება მიჩნეული. (იხ. პუნქტები გ93-გ95)
14. მე-12 პუნქტში ასახული საკითხების განსაზღვრისას, ან მე-13 პუნქტის შესაბამისად არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, სააღრიცხვო შეფასებების ერთ ან მეტ ასპექტთან მიმართებაში საჭირო არის თუ არა სპეციფიკური უნარ-ჩვევები ან ცოდნა იმისათვის, რომ შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება მიიღოს. (იხ. პუნქტები გ96-გ101)

დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის

შეფასების განუსაზღვრელობა

15. იმ სააღრიცხვო შეფასებებისათვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა ასს 330-ის⁷ მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის, ძირითადი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად უნდა შეაფასოს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ102)
- ა) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი, ან ხელმძღვანელობამ სხვაგვარად როგორ გადაჭრა შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას; (იხ. პუნქტები გ103-გ106)

⁷ ასს 330, მე-18 პუნქტი.

- ბ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია თუ არა; (იხ. პუნქტები გ107-გ109)
- გ) ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, თუ ამის გაკეთება დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვან დაშვებების დასაბუთებულობასთან ან ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან. (იხ. პუნქტი გ110)

16. თუ აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობამ სათანადო ყურადღება არ მიაქცია ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობას, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა შეიმუშაოს აუდიტორის დიაპაზონი, რომლის მეშვეობით შეაფასებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების გონივრულობას. (იხ. პუნქტები გ111-გ112)

აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები

17. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკებს, აუდიტორმა უნდა მოიძიოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:

- ა) ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების ან არაღიარების შესახებ; და (იხ. პუნქტები გ113-გ114)
- ბ) ამ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის შერჩეული საფუძველი (იხ. პუნქტი გ115), ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისია თუ არა.

სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა

18. აუდიტორმა, აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები გონივრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში, თუ არასწორადაა ასახული. (იხ. პუნქტები გ116-გ119)

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

19. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად არის ასახული თუ არა. (იხ. პუნქტები გ120-გ121)

20. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს აგრეთვე მათი შეფასების განუსაზღვრელობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვის ადეკვატურობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში. (იხ. პუნქტები გ122-გ123)

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები

21. აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელებისას გამოყენებული მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილებები, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები თავისთავად არ წარმოადგენს უზუსტობებს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის თაობაზე დასკვნების გამოსატანად. (იხ. პუნქტები გ124-გ125)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

22. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან, უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილები იმის თაობაზე, მათ სჯერათ თუ არა, რომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია. (იხ. პუნქტები გ126-გ127)

დოკუმენტაცია

23. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავდეს:⁸
- ა) იმ სააღრიცხვო შეფასებების, რომლებიც წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკებს და მათი განმარტებებში ასახვის გონივრულობის თაობაზე აუდიტორის დასკვნების საფუძველი; და
 - ბ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები, თუ ასეთი არსებობს. (იხ. პუნქტები გ128)

* * *

⁸. ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. სამეურნეო საქმიანობის თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის გამო, ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის მხოლოდ შეფასებაა შესაძლებელი. უფრო მეტიც, აქტივის, ვალდებულების ან კაპიტალის კომპონენტის სპეციფიკური მახასიათებლები შეიძლება წარმოქმნიდეს ფინანსური ანგარიშგების მუხლის შეფასების საჭიროებას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით განსაზღვრულია შეფასების კონკრეტული მეთოდები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნები, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები ნაკლებად კონკრეტულია. წინამდებარე ასს-ის დანართში განხილულია რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნები სხვადასხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.
- გ2. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას გააჩნია დაბალი შეფასების განუსაზღვრელობა და შეიძლება არსებითი უზუსტობის შედარებით მცირე რისკები წარმოქმნის, მაგალითად:
- იმ სამეურნეო სუბიექტებში წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთა მიერ განხორციელებული სამეურნეო საქმიანობა არ არის რთული;
 - სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც ხშირად განისაზღვრება და განახლდება, რადგან დაკავშირებულია ტიპურ ყოველდღიურ ოპერაციებთან;
 - სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მიიღება ადვილად ხელმისაწვდომი მონაცემებიდან, როგორიცაა, მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთების შესახებ გამოქვეყნებული მონაცემები, ან იმ ფასიანი ქაღალდების ფასები, რომლებითაც საფონდო ბირჟაზე ვაჭრობენ. ასეთ მონაცემებს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების კონტექსტში შეიძლება ეწოდოს „დაკვირვებადი“ (ემპირიული);
 - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი შეფასების მეთოდი მარტივია და იმ აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებაში, რომლის რეალური ღირებულებით შეფასება მოითხოვება, ადვილად გამოსაყენებელია;

- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მოდელი კარგადაა ცნობილი ან საყოველთაოდაა აღიარებული, თუ მოდელის გამოყენებისათვის საჭირო დაშვებები და ამოსავალი მონაცემები ემპირიულია.
- გ3. თუმცა, ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას შეიძლება გააჩნდეს მაღალი შეფასების განუსაზღვრელობა, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ისინი ეფუძნება მნიშვნელოვან დაშვებებს, მაგალითად:
- სასამართლო პროცესის შედეგთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებები;
 - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები ისეთი წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის, რომლებითაც საფონდო ბირჟაზე არ ვაჭრობენ;
 - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთა განსაზღვრისთვის გამოიყენება სპეციალიზებული, სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი მოდელი ან რომლისთვისაც გამოიყენება ისეთი დაშვებები და ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ბაზარზე ემპირიული არ არის.
- გ4. შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხი მერყეობს სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის მიხედვით, კერძოდ, იმისდა მიხედვით, მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაში, რამდენად გამოიყენება საყოველთაოდ აღიარებული მეთოდი ან მოდელი და რამდენად სუბიექტური დაშვებები იყო გამოყენებული მის გამოსათვლელად. ზოგიერთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა შეიძლება იმდენად მაღალი იყოს, რომ ვერ დაკმაყოფილდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები და შეუძლებელი იყოს სააღრიცხვო შეფასების გაკეთება.
- გ5. ფინანსური ანგარიშგების რეალური ღირებულებით შეფასებული ყველა მუხლისთვის არ არის დამახასიათებელი შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ეს შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლს, როდესაც არსებობს აქტიური და ღია ბაზარი, რომელიც უზრუნველყოფს ადვილად ხელმისაწვდომ და სანდო ინფორმაციას რეალურად განხორციელებული ოპერაციების ფასების შესახებ, რა შემთხვევაშიც, როგორც წესი, გამოქვეყნებული ფასების კოტირება მიიჩნევა რეალური ღირებულების საუკეთესო აუდიტორულ მტკიცებულებად. თუმცა, შეფასების განუსაზღვრელობა შეიძლება არსებობდეს იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შეფასების

მეთოდი და მონაცემები კარგადაა განსაზღვრული. მაგალითად, შეიძლება აქტიურ და ღია ბაზარზე კოტირებული ფასიანი ქაღალდების კოტირებულ ფასებს შესწორება დასჭირდეს, თუკი სამეურნეო სუბიექტის ფასიანი ქაღალდები მნიშვნელოვნად დიდია მოცულობით ან შეზღუდვები აქვს ლიკვიდობასთან დაკავშირებით. ამასთან, მოცემულ მომენტში არსებული საერთო ეკონომიკური მდგომარეობა, მაგალითად, კონკრეტული ბაზრის არალიკვიდურობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს შეფასების განუსაზღვრელობაზე.

გ6. ქვემოთ განხილულია ისეთი სიტუაციების დამატებითი მაგალითები, როდესაც შეიძლება საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისაგან განსხვავებული სხვა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრა:

- საექვო ვალების ანარიცხები;
- მოძველებული მარაგი;
- საგარანტიო ვალდებულებები;
- ცვეთის მეთოდი ან აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა;
- ანარიცხები ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისათვის, როდესაც განუსაზღვრელობა არსებობს მის ამოღებადობასთან დაკავშირებით;
- გრძელვადიანი ხელშეკრულებების შედეგი;
- სასამართლო პროცესების ან სასამართლოს გადაწყვეტილებების შედეგად წარმოქმნილი ხარჯები.

გ7. ქვემოთ განხილულია ისეთი სიტუაციების დამატებითი მაგალითები, როდესაც შეიძლება საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრა:

- რთული ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებითაც აქტიურ და ღია ბაზარზე არ ვაჭრობენ;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდები;
- გასაყიდად ფლობილი ქონება ან მანქანა-დანადგარები;
- საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გარკვეული აქტივები და ვალდებულებები, გუდვილის და არამატერიალური აქტივების ჩათვლით;

- დამოუკიდებელ მხარეებს შორის აქტივთა გაცვლის ოპერაცია ფულადი კომპენსაციის გარეშე. მაგალითად, საწარმოო მოწყობილობების გაცვლა საწარმოს ხაზებს/სხვადასხვა სახის საქმიანობას შორის.

გ8. შეფასება მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე დაფუძნებულ განსჯას. მრავალ სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში აღნიშნული მოიცავს დაშვებების გაკეთებას ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც განუსაზღვრელია შეფასების მომენტში. აუდიტორი პასუხს არ აგებს მომავალი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების წინასწარგანჭვრეტაზე, რომლებიც ცნობილი რომ ყოფილიყო აუდიტის დროს, მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებდა ხელმძღვანელობის ქმედებებსა და/ან ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებზე.

ხელმძღვანელობის მიკერძოება

გ9. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით ხშირად მოითხოვება ნეიტრალობა, რაც ნიშნავს მიკერძოების არარსებობას. თუმცა, სააღრიცხვო შეფასებები არ არის ზუსტი და მათზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის განსჯამ. მსგავსი განსჯა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის წინასწარგანზრახულ (მაგალითად, სასურველი შედეგების მიღწევის მოტივაციის შედეგად), ან უნებლიე მიკერძოებას. სააღრიცხვო შეფასების ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მგრძნობიარობა ზრდის მისი გაკეთებისათვის დამახასიათებელ სუბიექტურობას. ხელმძღვანელობის უნებლიე მიკერძოება და ხელმძღვანელობის წინასწარგანზრახული პოტენციური მიკერძოება თანდაყოლილია იმ სუბიექტური გადაწყვეტილებებისთვის, რომლებიც ხშირად გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად. უწყვეტი აუდიტის შემთხვევაში, წინა პერიოდების აუდიტის დროს აღმოჩენილი ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები მოქმედებს მიმდინარე პერიოდში აუდიტორის მიერ გეგმის შემუშავებაზე, რისკის განსაზღვრისა და შეფასების ღონისძიებებზე.

გ10. ანგარიშის დონეზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების აღმოჩენა რთულია. მისი აღმოჩენა შეიძლება მხოლოდ სააღრიცხვო შეფასებების ჯგუფების ერთობლიობის ან ყველა სააღრიცხვო შეფასების გათვალისწინების დროს, ან მრავალ სააღრიცხვო პერიოდზე დაკვირვების შემთხვევაში. მართალია, სუბიექტური გადაწყვეტილებებისათვის თანდაყოლილია ხელმძღვანელობის მიკერძოების გარკვეული ფორმა, მაგრამ შეიძლება ხელმძღვანელობის განზრახვას არ

წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა. მაგრამ, როდესაც შეცდომაში შეყვანა წინასწარგანზრახულად ხდება, მაშინ ხელმძღვანელობის მიკერძოებას თაღლითობის ხასიათი აქვს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ11. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება გააჩნდეთ მნიშვნელოვანი ოდენობის სპეციალიზებული აქტივები, რომელთათვის არ არსებობს ადვილად ხელმისაწვდომი და სანდო საინფორმაციო წყარო, რომელსაც გამოიყენებენ რეალური ღირებულების ან სხვა მიმდინარე ღირებულების ან ორივე მათგანის საფუძველზე შეფასების განსაზღვრისთვის. ხშირად ფლობილი სპეციალიზებული აქტივები არ წარმოქმნის ფულად სახსრებს და არ არსებობს მათი აქტიური ბაზარი. ამგვარად, რეალური ღირებულების შეფასებას დასჭირდება შეფასება, რაც შეიძლება რთული აღმოჩნდეს და ზოგიერთ იშვიათ შემთხვევაში შეიძლება შეფასება შეუძლებელიც კი იყოს.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

(იხ. მე-8 პუნქტი)

გ12. წინამდებარე ასს-ის მე-8 პუნქტით მოთხოვნილი რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები აუდიტორს ეხმარება იმ სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათისა და ტიპის შესახებ მოლოდინის შექმნაში, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში. აუდიტორი, პირველ რიგში, განსაზღვრავს, საკმარისად შეისწავლა თუ არა სამეურნეო სუბიექტი იმისათვის, რომ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიცირება განახორციელოს და შეაფასოს ეს რისკები, ასევე დაგეგმოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების

მოთხოვნების შესწავლა (იხ. პუნქტი 8 (ა))

გ13. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება განსაზღვროს შემდეგი:

- დადგენილია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გარკვეული აღიარების პირობები⁹ ან შეფასების მეთოდები;
- განსაზღვრულია თუ არა გარკვეული პირობები, მაგალითად ხელმძღვანელობის განზრახვა გარკვეულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებაში გარკვეული კურსის გატარების შესახებ, როდესაც ნებადართულია ან მოითხოვება რეალური ღირებულებით შეფასება;
- განსაზღვრულია თუ არა როდის არის სავალდებულო ან ნებადართული განმარტებებში ასახვა;
- აღნიშნული საკითხის შესწავლა აუდიტორს აძლევს აგრეთვე ხელმძღვანელობასთან იმის თაობაზე მსჯელობის საფუძველს, თუ როგორ გამოიყენა აღნიშნული მოთხოვნები ხელმძღვანელობამ შესაბამის სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში. გარდა ამისა, აუდიტორი ამის საფუძველზე განსაზღვრავს, აღნიშნული მოთხოვნები სწორად იქნა გამოყენებული თუ არა.

გ14. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებში შეიძლება მოცემული იყოს მითითებები ხელმძღვანელობისეული შეფასების გამოთვლის ალტერნატივების არსებობის შემთხვევაში. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძველებით მოითხოვება, რომ შერჩეული ხელმძღვანელობისეული შეფასება წარმოადგენდეს ალტერნატივას, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის აზრით ყველაზე სავარაუდო შედეგს.¹⁰ სხვა საფუძველებით შეიძლება მოითხოვებოდეს დისკონტირებული, ალბათობით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულების გამოყენება. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება შეფასება პირდაპირ განსაზღვროს, ხოლო ზოგ შემთხვევაში კი, შეფასების პირდაპირ განსაზღვრა შეძლოს მხოლოდ ალტერნატიული დაშვებების ან შედეგების გათვალისწინების შემდეგ, საიდანაც იგი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას.

⁹. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების უმეტესობით ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოითხოვება ისეთი მუხლების ასახვა, რომლებიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა განმარტებით შენიშვნებში ან ფინანსური ანგარიშგებისთვის შენიშვნის დამატება ვერ გამოასწორობს ამგვარი მუხლების, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებების, არაღიარებას.

¹⁰. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძველებში შეიძლება სხვა ტერმინოლოგია იყოს გამოყენებული ხელმძღვანელობის მიერ ასეთნაირად განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასებებისთვის.

გ15. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს იმ მნიშვნელოვანი დაშვებების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, რომლის მიმართ განსაკუთრებით მგრძნობიარეა მოცემული სააღრიცხვო შეფასება. უფრო მეტიც, მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით ნებადართული არ არის სააღრიცხვო შეფასების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, მაგრამ შეიძლება მოთხოვნილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვა.

იმის გარკვევა, როგორ გამოავლენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ16. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის საჭიროა ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს ოპერაცია, მოვლენა ან პირობა წარმოქმნის თუ არა სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას და ყველა საჭირო სააღრიცხვო შეფასება აღიარდა, შეფასდა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში აისახა თუ არა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

გ17. ხელმძღვანელობის მიერ იმ ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების იდენტიფიკაცია, რომლებიც წარმოქმნიან სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას, დაფუძნებულია შემდეგზე:

- ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობისა და იმ დარგის ცოდნაზე, სადაც ფუნქციონირებს მოცემული სამეურნეო სუბიექტი;
- ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში სამეურნეო საქმიანობის სტრატეგიების განხორციელების ცოდნაზე;
- ხელმძღვანელობის მიერ მოცემული სამეურნეო სუბიექტის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების გამოცდილებაზე, საჭიროების შემთხვევაში.

ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება, ძირითადად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვის მეშვეობით გაიგოს, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას. სხვა შემთხვევებში, როდესაც მართვის პროცესი უფრო სტრუქტურირებულია, მაგალითად, როდესაც არსებობს რისკის მართვის ოფიციალური სტრუქტურა, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი პროცედურები, რომლებიც მიმართული იქნება იმ მეთოდებსა და პრაქტიკისაკენ, რომელსაც იყენებს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების წარმომქმნელი გარემოებების პერიოდული მიმოხილ-

ვისათვის და მათი მეშვეობით ხდება სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება, საჭიროების მიხედვით. ხშირად მნიშვნელოვანია აუდიტორმა გაითვალისწინოს სააღრიცხვო შეფასებების სისრულე, განსაკუთრებით ვალდებულებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების სისრულე.

- გ18. აუდიტორის მიერ რისკის შესაფასებელი პროცედურების განხორციელებისას სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შეცნობა, აუდიტის პროცესში მიღებულ სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან ერთად, აუდიტორს ეხმარება იმ გარემოებების ან გარემოებების იმ ცვლილებების განსაზღვრაში, რომლებმაც შეიძლება წარმოქმნას სააღრიცხვო შეფასების საჭიროება.
- გ19. ხელმძღვანელობის გამოკითხვა გარემოებების ცვლილებების თაობაზე, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:
- სამეურნეო სუბიექტმა დაიწყო თუ არა ახალი ტიპის ოპერაციების განხორციელება, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებებს;
 - შეიცვალა თუ არა გარიგებების ის პირობები, რომლებმაც წარმოქმნა სააღრიცხვო შეფასებები;
 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილების ან სხვა მიზეზის გამო შეიცვალა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
 - ადგილი ჰქონდა თუ არა რეგულირების ან სხვა ცვლილებებს, რაც ხელმძღვანელობის კონტროლს არ ექვემდებარება და რამაც შეიძლება ხელმძღვანელობა აიძულოს, გადასინჯოს სააღრიცხვო შეფასებები ან ახალი შეფასებები განსაზღვროს;
 - შეიქმნა თუ არა ახალი გარემოებები ან მოხდა თუ არა მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება წარმოქმნას ახალი ან გადასინჯული სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროება.
- გ20. აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ის ოპერაციები, მოვლენები და გარემოებები, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას, მაგრამ ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო მათი იდენტიფიცირება. ასს 315 (გადასინჯული) ეხება გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომლის იდენტიფიცირება ხელმძღვანელობამ ვერ მოახდინა, რაც

მოიცავს აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.¹¹

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ21. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შესწავლა ხშირად ნაკლებად რთულია, რადგან მათი სამეურნეო საქმიანობა ხშირად შეზღუდულია და ოპერაციები ნაკლებად რთულია. უფრო მეტიც, ხშირად ერთი პირი, მაგალითად მესაკუთრე-მმართველი, განსაზღვრავს სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას და აუდიტორს შეუძლია გამოკითხვის შესაბამისად წარმართვა.

იმის შესწავლა, როგორ ანგარიშობს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ22. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის საჭიროა აგრეთვე ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელებისათვის ფინანსური ანგარიშგების პროცესის ჩამოყალიბება, სათანადო შიდა კონტროლის ჩათვლით. მსგავსი პროცესები მოიცავს:

- შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევას და შეფასების პროცესების წინასწარ დადგენას, შესაბამისი შეფასების ან ღირებულების შეფასების მეთოდების და, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელების ჩათვლით;
- იმ შესაბამისი მონაცემების და დამკვეთების შექმნას ან იდენტიფიცირებას, რომლებიც მოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებებზე;
- იმ გარემოებების პერიოდულად გადასინჯვას, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებებს და, საჭიროების შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასებას.

გ23. საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა გაითვალისწინოს იმის შესწავლისას, თუ როგორ აკეთებს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს, მოიცავს:

- იმ ანგარიშების ან ოპერაციების ტიპებს, რომლებთანაც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებები (მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები წარმოიქმნება რუტინული და განმეორებადი ოპერაციების შედეგად, თუ არაგანმეორებადი ან უჩვეულო ოპერაციების შედეგად);

¹¹ ასს 315 (გადასინჯული), მე-16 პუნქტი.

- კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა აღიარებული შეფასების ხერხები და თუ გამოიყენა, როგორ;
- სააღრიცხვო შეფასებები შუალედურ პერიოდში ხელმისაწვდომ მონაცემებზე დაყრდნობით გაკეთდა თუ არა და, თუ ეს ასეა, გაითვალისწინა თუ არა ხელმძღვანელობამ ის მოვლენები, ოპერაციებისა და გარემოებების ცვლილებები, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა აღნიშნულ თარიღსა და პერიოდის ბოლომდე დროის განმავლობაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ.

შეფასების მეთოდი, მოდელის გამოყენების ჩათვლით

(იხ. პუნქტი 8(გ)(i))

- გ24. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით იყოს დადგენილი სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, მაგალითად, კონკრეტული მოდელი, რომელიც გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასებისათვის. თუმცა, მრავალ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით წინასწარ არ არის დადგენილი შეფასების მეთოდი ან შეიძლება მითითებულ იქნეს შეფასების ალტერნატიული მეთოდი.
- გ25. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ არის დადგენილი კონკრეტული მეთოდი, რომელიც უნდა გამოიყენებოდეს მოცემულ გარემოებებში, აუდიტორმა სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად გამოყენებული მეთოდის, ან, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელის, შესწავლისათვის უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:
- გარკვეული მეთოდის შერჩევისას როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების ხასიათი;
 - სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს თუ არა გარკვეულ სამეურნეო ან წარმოების დარგში ან გარემოში, სადაც მოცემული ტიპის სააღრიცხვო შეფასებისათვის მიღებულია რომელიმე მეთოდების გამოყენება.
- გ26. შესაძლებელია არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკები არსებობდეს, მაგალითად, ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობას გააჩნია ადგილზე შექმნილი მეთოდი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გასაკეთებლად, ან გარკვეულ

წარმოების დარგში ან გარემოში საზოგადოდ მიღებული მეთოდისაგან განსხვავებულ მეთოდს იყენებს.

შესაბამისი კონტროლის საშუალებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (ii))

გ27. საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა შესაბამისი კონტროლის შესწავლისათვის გაითვალისწინოს, მაგალითად იმ პირების გამოცდილება და კომპეტენტურობა, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებებს აკეთებენ, მოიცავს:

- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად გამოყენებული მონაცემების სისრულეს, შესაბამისობას და სიზუსტეს;
- სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა და დამტკიცება, შეფასებების გაკეთებისას გამოყენებული დაშვებებისა და ამოსავალი მონაცემების ჩათვლით, ხელმძღვანელობის შესაბამისი დონეების, და საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
- იმ პირებს შორის მოვალეობების განაწილება, რომლებსაც უფლება აქვთ, სამეურნეო სუბიექტის გარკვეული ოპერაციების განხორციელების ვალდებულება წარმოქმნან და პასუხისმგებელნი არიან სააღრიცხვო შეფასებებზე, იმის ჩათვლით, პასუხისმგებლობების დაკისრებისას სწორად იქნა თუ არა გათვალისწინებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი პროდუქციის ან მომსახურების ხასიათი (მაგალითად, დიდი საფინანსო დაწესებულების შემთხვევაში, მოვალეობების შესაბამისი განაწილება შეიძლება მოიცავდეს დამოუკიდებელი ქვედანაყოფის შექმნას, რომელიც პასუხისმგებელია შეფასებასა და სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ფინანსური პროდუქტების რეალური ღირებულების დადასტურებაზე და დაკომპლექტებულია პირებით, რომელთა ანაზღაურება დამოკიდებული არ არის მსგავს პროდუქციაზე).

გ28. სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთებისათვის შეიძლება შესაბამისი იყოს კონტროლის სხვა მექანიზმები, გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო შეფასებისათვის სპეციფიკურ მოდელს იყენებს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დანერგოს სპეციფიკური პოლიტიკა და პროცედურები აღნიშნულ მოდელთან დაკავშირებით. შესაბამისი კონტროლი შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად, კონტროლს, რომელიც ხორციელდება:

- გარკვეული მიზნისათვის გარკვეული მოდელის შემუშავებასა და შექმნაზე ან შერჩევაზე;

- ამ მოდელის გამოყენებაზე;
- ამ მოდელის ექსპლუატაციასა და მისი მთლიანობის პერიოდულ დადასტურებაზე.

ხელმძღვანელობის მიერ ექსპერტების მომსახურების გამოყენება
(იხ. პუნქტი 8(გ) (iii))

გ29. ხელმძღვანელობას შეიძლება გააჩნდეს, ან სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება დაიქირავოს პირები, რომლებსაც გააჩნიათ ის გამოცდილება და კომპეტენტურობა, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობისეული შეფასების გამოსათვლელად. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს ექსპერტის დაქირავება მათ გასაკეთებლად, ან მათ გაკეთებაში დახმარებისათვის. აღნიშნული საჭიროება შეიძლება წარმოიქმნას, მაგალითად, შემდეგის გამო:

- საკითხი, რომლის შეფასებაც საჭიროა, სპეციფიკურია, მაგალითად, სამთო-მომპოვებელ მრეწველობაში სასარგებლო წიაღისეულის ან ნახშირბადის რეზერვების შეფასება;
- შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის საჭირო მოდელის ტექნიკური ხასიათი, რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს გარკვეული რეალური ღირებულების შეფასებისას;
- უჩვეულო ან იშვიათი ხასიათის გარემოება, ოპერაცია ან მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ30. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, გარემოებები, რომელთა გამო საჭიროა სააღრიცხვო შეფასება, ხშირად ისეთია, რომ მესაკუთრე-მმართველს შეუძლია საჭირო ხელმძღვანელობისეული შეფასების გაკეთება. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში საჭირო იქნება ექსპერტის მომსახურება. აუდიტის პროცესის ადრეულ ეტაპზე მესაკუთრე-მმართველთან ნებისმიერი სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის, საჭირო სააღრიცხვო შეფასებების სისრულის და შეფასების პროცესის ადეკვატურობის შესახებ მსჯელობა შეიძლება მესაკუთრე-მმართველს დაეხმაროს ექსპერტის გამოყენების საჭიროების განსაზღვრაში.

დაშვებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (iv))

გ31. დაშვებები სააღრიცხვო შეფასებების განუყოფელი ნაწილია. აუდიტორმა იმ დაშვებების გაგებისათვის, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებების საფუძველს წარმოადგენს, შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- დაშვებების ხასიათი, იმის ჩათვლით, სავარაუდოდ, რომელი დაშვებები იქნება მნიშვნელოვანი;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა მოცემული დაშვებები შესაბამისი და სრულია თუ არა (ანუ ყველა შესაბამისი ცვლადი იქნა გათვალისწინებული თუ არა);
- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა, რომ გამოყენებული დაშვებები შინაგანად თანმიმდევრულია, საჭიროების შემთხვევაში;
- მოცემული დაშვებები დაკავშირებულია თუ არა იმ საკითხებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობა აკონტროლებს, მაგალითად, დაშვებები საექსპლუატაციო პროგრამებზე, რამაც შეიძლება იმოქმედოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაზე) და როგორ შეესაბამება ისინი სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესგეგმას და გარე გარემოს, ან იმ საკითხებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ვერ აკონტროლებს (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთის, სიკვდილიანობის კოეფიციენტის, პოტენციური სასამართლო ან მარეგულირებელი ღონისძიებების, ან სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის ცვალებადობის შესახებ);
- დაშვებების მხარდასაჭერი დოკუმენტირების ხასიათი და მასშტაბი, თუ ასეთი არსებობს;
- დაშვებები შეიძლება ექსპერტმა გააკეთოს ან განსაზღვროს, რათა ხელმძღვანელობას დაეხმაროს სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრაში. როდესაც მსგავს დაშვებებს ხელმძღვანელობა იყენებს, ეს დაშვებები უკვე ხდება ხელმძღვანელობის დაშვებები.

გ32. ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებები შეიძლება მოიხსენიებოდეს როგორც საწყისი ინფორმაცია, მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებისთვის მოდელს იყენებს, თუმცა ტერმინი, ამოსავალი მონაცემები, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აგრეთვე იმ ძირითად მონაცემებზე მისანიშნებლად, რომლებზეც გამოიყენება სპეციფიკური დაშვებები.

- გ33. ხელმძღვანელობამ დაშვებების მხარდასაჭერად შეიძლება გარე და შიდა წყაროებიდან აღებული სხვადასხვა ტიპის ინფორმაცია, რომლის შესაბამისობა და საიმედოობა ცვალებადია, გამოიყენოს. ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვება შეიძლება საიმედო იყოს შესაბამისი ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც აღებულია გარე წყაროებიდან (მაგალითად, გამოქვეყნებული საპროცენტო განაკვეთი ან სხვა სტატისტიკური მონაცემი), ან შიდა წყაროებიდან (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ადრინდელი გარემოებების შესახებ ისტორიული მონაცემები). სხვა შემთხვევებში დაშვება შეიძლება უფრო სუბიექტური იყოს, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია გამოცდილება ან გარე წყაროები, საიდანაც აიღებს ინფორმაციას.
- გ34. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, დაშვებები ასახავს, ან თანმიმდევრულია იმ დაშვებებისა, რომლებსაც საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველი მხარეები (ზოგჯერ მათ „ბაზრის მონაწილეებს“ უწოდებენ) გამოიყენებდნენ რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის აქტივის გაცვლისას ან ვალდებულების დაფარვისას, „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. სპეციფიკური დაშვებები განსხვავდება აგრეთვე შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლების, გამოყენებული შეფასების მეთოდის (მაგალითად, საბაზრო მიდგომა, ან შემოსავლის მიდგომა) და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.
- გ35. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში დაშვებები ან ამოსავალი მონაცემები განსხვავდება აგრეთვე მათი წყაროს და საფუძვლის მიხედვით:
- ა) დაშვებები, რომლებიც ასახავს რასაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას, მათი საანგარიშგებო სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროდან მიღებული საბაზრო მონაცემების საფუძველზე (ზოგჯერ უწოდებენ „ემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ ან მსგავსს);
 - ბ) დაშვებები, რომლებიც ასახავს სამეურნეო სუბიექტის საკუთარ განსჯას იმის თაობაზე, თუ რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას, მოცემულ გარემოებებში საუკეთესო ხელმისა-

წვდომი ინფორმაციის საფუძველზე (ზოგჯერ უწოდებენ „არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ ან მსგავსს).

თუმცა, პრაქტიკაში (ა)-სა და (ბ)-ს შორის განსხვავება ყოველთვის არ არის აშკარა. უფრო მეტიც, შეიძლება საჭირო გახდეს, რომ ხელმძღვანელობამ დაშვებები შეარჩიოს სხვადასხვა ბაზრის მონაწილეების მიერ გამოყენებული მრავალი განსხვავებული დაშვებიდან.

გ36. სუბიექტურობის დონე, როგორიცაა, მაგალითად, დაშვება ან ამოსავალი მონაცემი ემპირიულია თუ არა, მოქმედებს შეფასების განუსაზღვრელობაზე და, ამგვარად, აუდიტორის მიერ კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებისათვის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე.

სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდების ცვლილებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (v))

გ37. ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორს მოეთხოვება შეისწავლოს, ადგილი ჰქონდა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდების ცვლილებას, ან უნდა შეცვლილიყო თუ არა. შესაძლებელია საჭირო გახდეს კონკრეტული შეფასების მეთოდის შეცვლა, იმ გარემოს ან გარემოებების ცვლილებების გამო, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილების გამო. თუ ხელმძღვანელობამ შეცვალა სააღრიცხვო შეფასების მეთოდი, მნიშვნელოვანია, ხელმძღვანელობამ აჩვენოს, რომ ახალი მეთოდი უფრო შესაფერისია ან მსგავს ცვლილებებზე რეაგირებას წარმოადგენს. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობა ცვლის სააღრიცხვო შეფასების საფუძველს საბაზრო მიდგომიდან რომელიმე მოდელზე გადასვლით, აუდიტორი ამოწმებს, ხელმძღვანელობის დაშვებები ბაზრის თაობაზე გონივრულია თუ არა ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით.

შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტი 8(გ) (vi))

გ38. იმის შესწავლისათვის, ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენა შეაფასა თუ არა, და თუ შეაფასა, როგორ, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებაზე ცვლილებების გავლენის განსაზღვრისათვის მგრძნობიარობის ანალიზის გამოყენებით და, თუ გაითვალისწინა, როგორ;

- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებას, როდესაც ანალიზი გვიჩვენებს, რომ შედეგების მრავალი სცენარი არსებობს;
- ხელმძღვანელობა ახორციელებს თუ არა წინა პერიოდებში გაკეთებული სააღრიცხვო შეფასებების მონიტორინგს და შესაბამისი რეაგირება მოახდინა თუ არა აღნიშნული მონიტორინგის პროცედურის შედეგზე.

წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ39. სააღრიცხვო შეფასების შედეგი ხშირად განსხვავდება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სააღრიცხვო შეფასებისაგან. მსგავსი განსხვავებების მიზეზების იდენტიფიცირებისა და შესწავლისათვის რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებით აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს:

- ხელმძღვანელობის წინა პერიოდის შეფასების პროცესის ეფექტიანობის შესახებ ინფორმაცია, საიდანაც აუდიტორი განსჯის ხელმძღვანელობის მიმდინარე პროცესის შესაძლო ეფექტიანობას;
- აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასებისათვის შესაფერისია;
- აუდიტორული მტკიცებულება ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა, მაგალითად, შეფასების განუსაზღვრელობა, რისი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვა შეიძლება საჭირო გახდეს.

გ40. გასული პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აგრეთვე მიმდინარე პერიოდში იმ გარემოებების ან პირობების იდენტიფიცირებაში, რომლებიც ზრდის სააღრიცხვო შეფასებების მგრძნობიარობას ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი ან მიანიშნებენ აღნიშნული მიკერძოების არსებობაზე. აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმი ეხმარება მსგავსი გარემოებების ან პირობების იდენტიფიცირებაში და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

- გ41. ასს 240-ით მოითხოვება მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განსჯის და გაკეთებული დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა.¹² აღნიშნული მიმოხილვა ხორციელდება, როგორც იმ მოთხოვნის შემადგენელი ნაწილი, რომ აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს პროცედურები სააღრიცხვო შეფასებების მიკერძოებაზე მიმოხილვისათვის, რაც შეიძლება წარმოადგენდეს არსებითი უზუსტობის რისკს თაღლითობის გამო, რაც ხორციელდება ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უზულებელყოფის რისკებზე რეაგირებისათვის. პრაქტიკული თვალსაზრისით, აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა, როგორც რისკის შეფასების პროცედურა წინამდებარე ასს-ის მიხედვით, შეიძლება განხორციელდეს ასს 240-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან ერთად.
- გ42. აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ იმ სააღრიცხვო შეფასებების უფრო დეტალური მიმოხილვაა საჭირო, რომლებიც წინა პერიოდის აუდიტის დროს გამოვლინდა, რომ შეიცავს მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობას, ან იმ სააღრიცხვო შეფასებების, რომლებიც წინა პერიოდთან შედარებით მნიშვნელოვნად შეიცვალა. მეორე მხრივ, მაგალითად, რუტინული და განმეორებადი ოპერაციების აღრიცხვის შედეგად წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებებისათვის აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ ანალიზური პროცედურების, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურების, გამოყენება საკმარისია აღნიშნული მიმოხილვის მიზნებისათვის.
- გ43. შეფასების თარიღით არსებული გარემოებების საფუძველზე განხორციელებულ რეალური ღირებულებისა და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში შეიძლება უფრო მეტი ცვალებადობა არსებობდეს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ რეალურ ღირებულებას და შედეგს, ან მიმდინარე პერიოდის მიზნებისათვის ხელახლა შეფასებულ ღირებულებას შორის. აღნიშნულის მიზეზი გახლავთ ის, რომ მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიზანი ეხება დროის გარკვეულ მომენტში ღირებულების აღქმას, რაც შეიძლება მნიშვნელოვნად და სწრაფად შეიცვალოს, ისევე როგორც იცვლება გარემო, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს. ამდენად, აუდიტორმა შეიძლება აქცენტი გააკეთოს იმ ინფორმაციის მოპოვებაზე, რომელიც შესაბამისი იქნებოდა არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისათვის. მაგალითად,

¹² ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი 32 (ბ)(ii).

ზოგიერთ შემთხვევაში, ბაზრის მონაწილეთა იმ დაშვებების ცვლილებების შესწავლამ, რომლებმაც გავლენა მოახდინა წინა პერიოდის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებაზე, შეიძლება, სავარაუდოდ, ვერ უზრუნველყოს შესაბამისი ინფორმაცია აუდიტის მიზნებისათვის. მსგავს შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების გათვალისწინება შეიძლება წარიმართოს უფრო ხელმძღვანელობის წინა შეფასების პროცესისაკენ, ხელმძღვანელობის ისტორიაზე, საიდანაც აუდიტორს შეუძლია განსაჯოს ხელმძღვანელობის მიმდინარე პროცესის სავარაუდო ეფექტიანობა.

- გ44. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასებასა და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ღირებულებას შორის სხვაობა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას წარმოადგენდეს. თუმცა, შეიძლება ეს ასეც იყოს, თუ, მაგალითად, განსხვავება წარმოიქმნება იმ ინფორმაციის გამო, რომელიც ხელმძღვანელობისათვის იყო ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო რედაქციის მომზადებისას, ან გონივრულად მოსალოდნელი იყო მისი მიღება და გათვალისწინება აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლები მოიცავს მითითებებს იმისათვის, რომ ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები, რაც უზუსტობას წარმოადგენს და ცვლილებები, რაც უზუსტობას არ წარმოადგენს, აგრეთვე განსაზღვრავს გამოსაყენებელ სააღრიცხვო მიდგომას.

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. მე-10 პუნქტი)

- გ45. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა:
- სააღრიცხვო შეფასების მსჯელობაზე დამოკიდებულების ხარისხი;
 - სააღრიცხვო შეფასების დაშვებების ცვლილებებისადმი მგრძნობიარობა;
 - აღიარებული შეფასების ხერხების არსებობა, რომლებმაც შეიძლება შეამციროს შეფასების განუსაზღვრელობა (თუმცა ამოსავალი მონაცემების სახით გამოყენებული დაშვებების სუბიექტურობამ შეიძლება მაინც წარმოქმნას შეფასების განუსაზღვრელობა);

- საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა და წარსული მოვლენებიდან სამომავლო მოვლენების პროგნოზირებისათვის აღებული მონაცემების შესაბამისობა;
- გარე წყაროებიდან საიმედო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა;
- სააღრიცხვო შეფასების ემპირიულ ან არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებზე დაყრდნობის ხარისხი;

სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს შეფასების მიკერძოებისადმი მგრძნობელობაზე.

გ46. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი ზომა;
- სააღრიცხვო შეფასების აღრიცხული თანხა (ანუ ხელმძღვანელობისეული შეფასება) იმ თანხასთან მიმართებაში, რომელსაც აუდიტორი მოელოდა, რომ აღრიცხული იქნებოდა;
- სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისას ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა ექსპერტის მომსახურება;
- წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვის შედეგი.

შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი და მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ47. შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხის მქონე სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითებია:

- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მეტისმეტადაა დამოკიდებული განსჯაზე, მაგალითად, სასამართლო პროცესის შედეგის თაობაზე განსჯა, ან სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის ოდენობა და ვადები, რაც დამოკიდებულია განუსაზღვრელ მოვლენებზე, რომლებიც შეიძლება მრავალი წლის შემდეგ მოხდეს;
- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც არ გამოითვლება შეფასების აღიარებული ხერხებით;
- სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვის შედეგები მიუთითებენ საწყის სა-

აღრიცხვო შეფასებასა და ფაქტობრივ შედეგს შორის მნიშვნელოვან განსხვავებაზე;

- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება, რომლის გასაკეთებლად მეტისმეტად სპეციალიზებული სამეურნეო სუბიექტის შემუშავებული მოდელი გამოიყენება ან რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები.

გ48. ერთი შეხედვით, არაარსებით სააღრიცხვო შეფასებას შეიძლება არსებითი უზუსტობის პოტენციური შედეგი გააჩნდეს, დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის გამო; ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების აღიარებული ან განმარტებებში ასახული თანხის ოდენობა შეიძლება არ წარმოადგენდეს მისი შეფასების განუსაზღვრელობის ინდიკატორს.

გ49. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასების განუსაზღვრელობა ისეთი მაღალია, რომ შეუძლებელია გონივრული სააღრიცხვო შეფასების გაკეთება. ამიტომ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით, შეიძლება ვერ მოხდეს მოცემული მუხლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება ან მისი რეალური ღირებულებით შეფასება. მსგავს შემთხვევებში მნიშვნელოვანი რისკები დაკავშირებულია არა მხოლოდ სააღრიცხვო შეფასების აღიარებასთან ან მის რეალური ღირებულებით შეფასებასთან, არამედ განმარტებებში ასახული ინფორმაციის ადეკვატურობასთანაც. მსგავს სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით მოითხოვებოდეს მოცემული სააღრიცხვო შეფასებების და მათთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონის შესახებ ინფორმაციის განმარტებებში ასახვა (იხ. პუნქტები გ120-გ123).

გ50. თუ აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ სააღრიცხვო შეფასება მნიშვნელოვან რისკს წარმოქმნის, აუდიტორს მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის, მათ შორის, მაკონტროლებელი საქმიანობების შესწავლა..¹³

გ51. ზოგიერთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასების განუსაზღვრელობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი წარმოქმნას სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებად საწარმოდ განხილვასთან დაკავშირებით. ასს 570-ით

¹³ ასს 315 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

(გადასინჯული)¹⁴ დადგენილია მოთხოვნები და მასში მოცმულია მითითებები მსგავს გარემოებებთან დაკავშირებით.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ52. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეიმუშაოს და განახორციელოს აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესაბამისი იქნება როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე მტკიცების დონეზე.¹⁵ გ53-გ115 პუნქტებში აქცენტი გაკეთებულია მტკიცების დონეზე სპეციფიკურ რეაგირებაზე.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება (იხ. პუნქტი 12 (ა))

გ53. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლებით დადგენილია სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების გარკვეული პირობები და მითითებულია მათი გაკეთების მეთოდები და განმარტებითი მოთხოვნები. მსგავსი მოთხოვნები შეიძლება იყოს რთული და მოითხოვდეს განსჯის გამოყენებას. რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების მეშვეობით შეიძლება აუდიტორის ყურადღების საგანი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება მგრძნობიარეა არასწორად გამოყენების ან განსხვავებული ინტერპრეტაციების მიმართ.

გ54. იმის განსაზღვრა, ხელმძღვანელობამ სწორად გამოიყენა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, ნაწილობრივ ეფუძნება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შეცნობას. მაგალითად, ზოგიერთი მუხლის, როგორიცაა მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი არამატერიალური აქტივები, რეალური ღირებულების შეფასება, შეიძლება მოიცავდეს სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინებას, რომლებზეც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების ხასიათი.

¹⁴ . ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

¹⁵ . ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

- გ55. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება (როგორცაა აუდიტორის მიერ აქტივის მიმდინარე ფიზიკური მდგომარეობის შემოწმება), რათა განისაზღვროს ხელმძღვანელობამ სწორად გამოიყენა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები.
- გ56. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება მოითხოვს ხელმძღვანელობის მიერ გარემოს ან გარემოებების იმ ცვლილებების გათვალისწინებას, რომლებიც მოქმედებენ სამეურნეო სუბიექტზე. მაგალითად, აქტივის ან ვალდებულების გარკვეული ჯგუფისათვის აქტიური ბაზრის შექმნამ შეიძლება მიუთითოს, რომ მსგავსი აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულების შეფასებისათვის დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადის გამოყენება აღარ არის შესაფერისი.

მეთოდების უცვლელობა და ცვლილებების საფუძველი (იხ. პუნქტი 12(ბ))

- გ57. აუდიტორის მიერ წინა პერიოდში გაკეთებული სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების ან გამოყენებული სააღრიცხვო მეთოდის ცვლილების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია, რადგან ცვლილება, რომელიც არ ეფუძნება გარემოებების ცვლილებას ან ახალ ინფორმაციას, მიიჩნევა დაუსაბუთებლად. სააღრიცხვო შეფასების თვითნებური ცვლილებები იწვევს დროში ფინანსური ანგარიშგების არათანმიმდევრულობას და შეიძლება წარმოქმნას ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა ან შეიძლება წარმოადგენდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორს.
- გ58. ხშირად ხელმძღვანელობას შეუძლია პერიოდიდან პერიოდამდე სააღრიცხვო შეფასების ან სააღრიცხვო შეფასების განხორციელების მეთოდის ცვლილების კარგი მიზეზის წარმოდგენა, გარემოებების ცვლილებების საფუძველზე. ის, თუ როგორი უნდა იყოს კარგი მიზეზი ან რამდენად ადეკვატურია ხელმძღვანელობის მოსაზრება, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას, რის გამოც საჭირო იყო სააღრიცხვო შეფასების ან სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის მეთოდის ცვლილება, განსჯის საგანია.

არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

(იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ59. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, თუ მე-13 პუნქტში მოცემული რეაგირების ზომებიდან რომელი იქნეს გამოყენებული, ინდივიდუალურად თუ ერთობლიობაში, არსებითი უზუსტობის რისკებზე

რეაგირებისათვის, შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა საკითხებმა:

- სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი, იმის ჩათვლით სააღრიცხვო შეფასებები წარმოიქმნება ტიპური (ტრადიციული) თუ არა-ტიპური ოპერაციების შედეგად;
- მოსალოდნელია თუ არა, რომ აუდიტორული პროცედურები ეფექტურად უზრუნველყოფენ აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებით;
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, იმის ჩათვლით, აღნიშნული შეფასებული რისკი მნიშვნელოვანი რისკი არის თუ არა.

გ60. მაგალითად, საექვო ვალების ანარიცხების გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორისათვის, სხვა პროცედურებთან ერთად, ეფექტური პროცედურა შეიძლება იყოს შემდგომ პერიოდში ამოღებული თანხების მიმოხილვა. როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხი მაღალია, მაგალითად, მესაკუთრეობის მოდელზე, რომელსაც არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები გააჩნია, დაფუძნებული სააღრიცხვო შეფასება, შეიძლება მე-13 პუნქტში მოცემული, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების პროცედურების კომბინაცია იყოს საჭირო იმისათვის, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.

გ61. გ62-გ95 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები, რაც გვიჩვენებს გარემოებებს, როდესაც შესაძლოა შესაფერისი იყოს თითოეული რეაგირების გამოყენება.

აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები

(იხ. პუნქტი 13 (ა))

გ62. იმის განსაზღვრა, თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი რომელი მოვლენები იძლევა აუდიტორულ მტკიცებულებას, მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით, შეიძლება შესაფერისი რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც მოსალოდნელია მსგავსი მოვლენების:

- მოხდენა; და
- მათ მიერ აუდიტორული მტკიცებულების უზრუნველყოფა, რომელიც ადასტურებს ან უარყოფს მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას.

- გ63. აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები შეიძლება ზოგჯერ უზრუნველყოფდეს საკმარის, შესაბამის აუდიტორულ მტკიცებულებას სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში. მაგალითად, სააღრიცხვო პერიოდის დასრულებიდან მოკლე პერიოდის განმავლობაში ჩაწოლილი პროდუქციის მთელი მარაგის გაყიდვამ შეიძლება უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულება აღნიშნული მარაგის ნეტო გასაყიდი ღირებულების შეფასებასთან დაკავშირებით. მსგავს შემთხვევებში, შეიძლება საჭირო არ იყოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში, თუკი მოპოვებული იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება აღნიშნულ მოვლენებთან დაკავშირებით.
- გ64. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ნაკლებად სავარაუდოა, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარმა მოვლენებმა უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულება, სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, პირობები ან მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან, ხდება მხოლოდ ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ამასთან, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების მიზნიდან გამომდინარე პერიოდის დასრულების შემდგომი ინფორმაცია შეიძლება არ ასახავდეს იმ მოვლენებს ან პირობებს, რომლებიც არსებობდა ბალანსის შედგენის თარიღით და, ამგვარად, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. მე-13 პუნქტში განსაზღვრულია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სხვა ზომები, რომლებიც შეიძლება გაატაროს აუდიტორმა.
- გ65. ზოგიერთ შემთხვევაში მოვლენები, რომლებიც უარყოფენ მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას, შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ ხელმძღვანელობას სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთების არაეფექტური პროცესი აქვს ჩამოყალიბებული, ან ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის მიკერძოებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას.
- გ66. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს შეუძლია გადაწყვეტილება მიიღოს, რომ არ გამოიყენოს ეს მიდგომა სპეციფიკურ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, აუდიტორს მოეთხოვება წინამდებარე ასს 560-ის¹⁶ მოთხოვნების დაკმაყოფილება. აუდიტორს მოეთხოვება იმ

¹⁶ . ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები.“

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც შემუშავებულია იმისათვის, რომ მიღებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომ ყველა მოვლენა, რომელიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის და რომლებთან მიმართებაში მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესწორება ან განმარტებებში ასახვა, დადგინდა¹⁷ და შესაბამისად აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში.¹⁸ ვინაიდან მრავალი სააღრიცხვო შეფასება, გარდა რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა, როგორც წესი, დამოკიდებულია სამომავლო პირობებზე, ოპერაციებსა და მოვლენებზე, განსაკუთრებით საჭიროა აუდიტორის მიერ სამუშაოს შესრულება ასს 560-ის შესაბამისად.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ67. როდესაც ბალანსის შედგენის თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდი შედარებით ხანგრძლივია, აუდიტორის მიერ აღნიშნულ პერიოდში მომხდარი მოვლენების მიმოხილვა შეიძლება სააღრიცხვო შეფასებებზე, გარდა რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა, რეაგირების ეფექტურ საშუალებას წარმოადგენდეს. ეს განსაკუთრებით ეხება მცირე, მესაკუთრე-მმართველის მიერ მართულ სამეურნეო სუბიექტებს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობას არა აქვს შექმნილი სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელების კონტროლის პროცედურები.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცედურის ტესტირება (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ68. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისა და იმ მონაცემების ტესტირება, რომელსაც ეფუძნება აღნიშნული შეფასება, შესაძლებელია შესაფერისი რეაგირებას წარმოადგენდეს მაშინ, როდესაც სააღრიცხვო შეფასება არის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც განხორციელდა ისეთი მოდელით, რომელშიც გამოიყენება ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალ მონაცემები. ეს შეიძლება შესაფერისი იყოს მაშინაც, როდესაც, მაგალითად:

¹⁷. ასს 560, მე-6 პუნქტი.

¹⁸. ასს 560, მე-8 პუნქტი.

- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მიიღება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური დამუშავების პროცესის შედეგად.
- აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობის მიმდინარე პერიოდის პროცესი სავარაუდოდ, ეფექტური იქნება;
- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება ეფუძნება მუხლების დიდ გენერალურ ერთობლიობას, რომელთაც მსგავსი ნიშნები გააჩნია და ინდივიდუალურად არ არია მნიშვნელოვანი.

გ69. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განხორციელების ტესტირება მოიცავს, მაგალითად:

- ტესტირებას, თუ რამდენად ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასება ზუსტ, სრულ და შესაბამის მონაცემებს და მოცემული სააღრიცხვო შეფასება სწორად განისაზღვრა თუ არა მსგავსი მონაცემებისა და ხელმძღვანელობის დაშვებების გამოყენებით;
- გარე მონაცემების ან ინფორმაციის წყაროს შესაბამისობისა და საიმედოობის გათვალისწინებას, გარე ექსპერტებისგან, რომლებიც ხელმძღვანელობამ მოიწვია სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლებში დახმარებისათვის, მიღებული მონაცემებისა და ინფორმაციის ჩათვლით;
- სააღრიცხვო შეფასების ხელახლა გაანგარიშებასა და სააღრიცხვო შეფასების შესახებ ინფორმაციის მიმოხილვას შინაგანი თავსებადობის უზრუნველსაყოფად;
- ხელმძღვანელობის მიერ მიმოხილვის განხორციელებისა და დამტკიცების პროცესის გათვალისწინებას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ70. სავარაუდოა, რომ მცირე სამეურნეო სუბიექტებში სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთების პროცესი ნაკლებად სტრუქტურირებული იქნება, ვიდრე შედარებით დიდ სამეურნეო სუბიექტებში. მცირე სამეურნეო სუბიექტებს, სადაც ხელმძღვანელობა აქტიურადაა ჩართული, შეიძლება არ გააჩნდეთ სააღრიცხვო პროცედურების ვრცელი აღწერა, რთული სააღრიცხვო ჩანაწერები, ან დაწერილი სააღრიცხვო პოლიტიკა. თუნდაც არ არსებობდეს ოფიციალური პროცესი, ეს არ ნიშნავს, რომ ხელმძღვანელობას არ შეუძლია იმ საფუძვლის

წარმოდგენა, რისი მეშვეობითაც აუდიტორი განახორციელებს სააღრიცხვო შეფასების ტესტს.

შეფასების მეთოდის შეფასება (იხ. პუნქტი 13(ბ)(i))

გ71. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ არის დადგენილი შეფასების მეთოდი, შეფასება, მოცემულ გარემოებებში შესაფერისია თუ არა გამოყენებული მეთოდი, ნებისმიერი შესაბამისი მოდელის ჩათვლით, წარმოადგენს პროფესიული განსჯის საგანს.

გ72. ამ მიზნისათვის აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

- გონივრულია თუ არა ხელმძღვანელობის საფუძველი მოცემული მეთოდის შერჩევისათვის;
- ხელმძღვანელობამ შერჩეული მეთოდის მხარდასაჭერად საკმარისად შეაფასა და შესაბამისად გამოიყენა თუ არა კრიტერიუმები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში;
- მოცემული მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემულ გარემოებებში შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების ხასიათისა და სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შესაფერისია თუ არა მოცემული მეთოდი იმ სამეურნეო საქმიანობასთან, წარმოების დარგთან და გარემოსთან მიმართებაში, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს.

გ73. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება განსაზღვროს, რომ სხვადასხვა მეთოდები მნიშვნელოვანი განსხვავებული შეფასებების სპექტრს იძლევა. მსგავს შემთხვევებში იმის შესწავლა, თუ როგორ გამოიკვლია სამეურნეო სუბიექტმა აღნიშნული განსხვავებების მიზეზები, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შერჩეული მეთოდის მიზანშეწონილობის შეფასებაში.

მოდელების გამოყენების შეფასება

გ74. ზოგიერთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების დროს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება მოდელი გამოიყენოს. გამოყენებული მოდელი მოცემული გარემოებებისათვის შესაფერისია თუ არა, დამოკიდებულია მრავალ

ფაქტორზე, როგორცაა მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, წარმოების იმ დარგის ხასიათის, სადაც იგი ფუნქციონირებს და შესაფასებელი სპეციფიკური აქტივის ან ვალდებულების ხასიათის ჩათვლით.

გ75. თუ რამდენად შესაფერისია შემდეგი საკითხები, დამოკიდებულია გარემოებებზე, იმის ჩათვლით, მოცემული მოდელი კომერციულად ხელმისაწვდომია გარკვეულ სექტორში ან წარმოების დარგში გამოყენებისათვის, ან კერძო, საკუთარი მოხმარებისთვის განკუთვნილი მოდელია თუ არა. ზოგიერთ შემთხვევაში სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება გამოიყენოს ექსპერტის მომსახურება მოდელის შემუშავებისა და ტესტირებისათვის.

გ76. გარემოებების მიხედვით აუდიტორმა შეიძლება მოდელის ტესტირებისას გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- განხორციელდა თუ არა მოდელის დასაბუთება მის გამოყენებამდე, განხორციელდა თუ არა პერიოდული მიმოხილვები, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს, რომ იგი შესაბამემა მიზნობრივ გამოყენებას. სამეურნეო სუბიექტის დასაბუთების პროცესი შეიძლება მოიცავდეს შემდეგის შეფასებას:
 - მოდელის თეორიული გამართულობა და მათემატიკური მთლიანობა, მოდელის პარამეტრების შესაბამისობის ჩათვლით;
 - მოდელის ამოსავალი მონაცემების თანმიმდევრულობა და სისრულე საბაზრო პრაქტიკასთან მიმართებაში;
 - მოდელის შედეგი რეალურ ოპერაციებთან შედარებით.
- არსებობს თუ არა ცვლილების კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ხორციელდება თუ არა მოდელის პერიოდული შემოწმება და ტესტირება დასაბუთებულობის თვალსაზრისით, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ამოსავალი მონაცემები სუბიექტურია;
- ხდება თუ არა მოდელის შედეგში შესწორებების შეტანა, რეალური ღირებულების საადრიცხო შეფასების შემთხვევების ჩათვლით და მსგავსი შესწორებები ასახავს თუ არა იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მსგავს გარემოებებში;
- სათანადოდ დოკუმენტირებულია თუ არა მოდელი, მოდელის მიზნობრივი გამოყენებისა და შეზღუდვების, აგრეთვე მისი

ძირითადი პარამეტრების, საჭირო ამოსავალი მონაცემებისა და დასაბუთებულობის ანალიზის შედეგების ჩათვლით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები (იხ. პუნქტი 13(ბ)(ii))

გ77. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების შეფასება ეფუძნება მხოლოდ აუდიტორისათვის აუდიტის მომენტში ხელმისაწვდომ ინფორმაციას. ხელმძღვანელობის დაშვებებთან დაკავშირებით, აუდიტორული პროცედურები ტარდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში და არა თვითონ დაშვებებზე მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნისათვის.

გ78. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ანალიზისას აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- ცალკეული დაშვებები გონივრული ჩანს თუ არა;
- დაშვებები დამოუკიდებელი და შინაგანად თანმიმდევრულია თუ არა;
- დაშვებები გონივრული ჩანს თუ არა, მათი ერთად გათვალისწინების შემთხვევაში, ან იმ სხვა დაშვებებთან ერთად გათვალისწინების შემთხვევაში, რომლებიც გაკეთდა მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან ან სხვა სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში;
- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შემთხვევაში დაშვებები შესაბამისად ასახავს თუ არა ბაზრის ემპირიულ დაშვებებს.

გ79. დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები, შეიძლება ასახავდეს სპეციფიკურ მიზნებსა და სტრატეგიების შედეგთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის მოლოდინს. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა შეაფასოს მსგავსი დაშვებების გონივრულობა, მაგალითად იმის გათვალისწინებით, აღნიშნული დაშვებები თანმიმდევრულია თუ არა შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:

- საერთო ეკონომიკური გარემო და სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებები;
- სამეურნეო სუბიექტის გეგმები;
- წინა პერიოდებში გაკეთებული დაშვებები, თუ შესაბამისია;
- სამეურნეო სუბიექტის გამოცდილება, ან ადრინდელი პირობები, იმდენად, რამდენადაც აღნიშნული ისტორიული ინფორმაცია

შეიძლება სამომავლო მდგომარეობასთან ან მოვლენებთან მიმართებაში წარმომადგენლობითად იქნეს მიჩნეული;

- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოყენებული სხვა დაშვებები.

გ80. გამოყენებული დაშვებების გონივრულობა დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული სამოქმედო კურსის გატარების უნარზე. ხშირად ხელმძღვანელობა ახორციელებს გეგმებისა და კონკრეტულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებული განზრახვის დოკუმენტირებას, რაც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით იყოს მოთხოვნილი. მართალია, ხელმძღვანელობის განზრახვასა და უნარზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მასშტაბი პროფესიული განსჯის საკითხია, მაგრამ აღნიშნული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- ხელმძღვანელობის მიერ გაცხადებული განზრახვის განხორციელების წარსული გამოცდილების მიმოხილვა;
- წერილობითი ფორმით არსებული გეგმებისა და სხვა დოკუმენტების, საჭიროების შემთხვევაში, ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტების მიმოხილვა, უფლებამოსილების მინიჭების დოკუმენტების ან ოქმების ჩათვლით;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვა; გარკვეული სამოქმედო კურსის განხორციელების მიზეზების თაობაზე;
- ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღის შემდეგ და აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების მიმოხილვა;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გარკვეული სამოქმედო კურსის განხორციელების უნარის შეფასება, სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით, არსებული ვალდებულებების ზეგავლენის ჩათვლით;

თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გარკვეული საფუძვლებით შეიძლება არ იქნეს ნებადართული სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას ხელმძღვანელობის განზრახვის ან გეგმების გათვალისწინება. ხშირად ეს ეხება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებს, რადგან მათი შეფასების მიზანი მოითხოვს, რომ დაშვებები ასახავდეს ბაზრის მონაწილეების მიერ გამოყენებულ დაშვებებს.

გ81. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების, რომლებიც რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების საფუძველს წარმოადგენს, გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, ზემოთ განხილული საკითხების გარდა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი:

- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა ბაზრისთვის სპეციფიკური ამოსავალი მონაცემები დაშვებების ჩამოყალიბებისას, საჭიროების შემთხვევაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ;
- აღნიშნული დაშვებები ემპირიული საბაზრო პირობების და რეალური ღირებულებით შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლების თანმიმდევრულია თუ არა;
- ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების წყაროები შესაბამისი და საიმედოა თუ არა და გამოსაყენებლად როგორ შეარჩია ხელმძღვანელობამ დაშვებები, როდესაც ბაზრის მონაწილეთა სხვადასხვა დაშვებები არსებობს;
- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა შესადარის ოპერაციებთან, აქტივებთან ან ვალდებულებებთან მიმართებაში გამოყენებული დაშვებები ან ინფორმაცია, საჭიროების შემთხვევაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ.

გ82. უფრო მეტიც, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება მოიცავდეს როგორც ემპირიულ, ისე არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს. როდესაც რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები ეფუძნება არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა, მაგალითად: როგორ შეუწყო ხელი ხელმძღვანელობამ:

- მოცემული სააღრიცხვო შეფასებისთვის შესაბამისი ბაზრის მონაწილეთა მახასიათებლების იდენტიფიკაციას;
- მის მიერ საკუთარი დაშვებების მოდიფიკაცია იმ დაშვებების ასახვის მიზნით, რომლებსაც, მისი აზრით, გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები;
- გამოიყენა თუ არა მოცემულ გარემოებებში ხელმისაწვდომი საუკეთესო ინფორმაცია;

- როგორ გაითვალისწინა დაშვებებში შესადარისი ოპერაციების, აქტივების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმაცია, საჭიროების შემთხვევაში.

არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების შემთხვევაში, უფრო სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება აუდიტორის მიერ დაშვებების შეფასების გაერთიანება მე-13 პუნქტით გათვალისწინებულ, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების სხვა პროცედურებთან, რათა მოპოვებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. მსგავს შემთხვევებში, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის მიერ სხვა აუდიტორული პროცედურების (მაგალითად შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობის მიერ და საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, სააღრიცხვო შეფასების მიმოხილვისა და დამტკიცების დაოკუმენტების შემოწმება) ჩატარება.

- გ83. სააღრიცხვო შეფასებისთვის გაკეთებული დაშვებების გონივრულების შეფასებისას აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი დაშვება. ასეთ შემთხვევაში მან შეიძლება გვიჩვენოს, რომ მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი გააჩნია და, ამგვარად, შეიძლება მნიშვნელოვანი რისკი წარმოქმნას. მნიშვნელოვან რისკებზე დამატებითი რეაგირების ზომები აღწერილია პუნქტებში გ102-გ115.

კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება (იხ. პუნქტი 13(გ))

- გ84. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებაზე კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება შეიძლება შესაფერის რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც ხელმძღვანელობის პროცესი კარგად არის შემუშავებული, განხორციელებული და შენარჩუნებული, მაგალითად:

- არსებობს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობის მიერ და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, სააღრიცხვო შეფასების მიმოხილვისა და დამტკიცების კონტროლი;
- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მიიღება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური დამუშავების პროცესის შედეგად.

- გ85. კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება საჭიროა, როდესაც:

- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება მოიცავს მოლოდინს, რომ პროცესები ეფექტიანად ფუნქციონირებს; ან
- ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას მტკიცების დონეზე.¹⁹

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ86. სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის პროცესზე კონტროლი შეიძლება არსებობდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტში, მაგრამ განსხვავებული იქნება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ოფიციალურობა. უფრო მეტიც, მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება გადაწყვიტონ, რომ აუცილებელი არ არის კონტროლის გარკვეული ტიპები ხელმძღვანელობის ფინანსური ანგარიშგების პროცესში აქტიური ჩარევის გამო. ძალიან მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში შეიძლება არ არსებობდეს მრავალი კონტროლი, რომლის იდენტიფიცირებას აუდიტორი შეძლებს. ამიტომ, აუდიტორის რეაგირება შეფასებულ რისკებზე სავარაუდოდ ძირითადი პროცედურები იქნება, მე-13 პუნქტში მოცემული სხვა პროცედურებიდან აუდიტორის მიერ ერთი მათგანის ან მეტის ანხორციელებასთან ერთად.

აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შემუშავება
(იხ. პუნქტი 13(დ))

გ87. ხელმძღვანელობისეული წერტილოვანი შეფასების შესაფასებლად აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა შეიძლება შესაფერის რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც, მაგალითად:

- სააღრიცხვო შეფასება მიღებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური დამუშავების პროცესის შედეგად;
- აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვიდან გამოჩნდა, რომ ხელმძღვანელობის მიმდინარე პერიოდის პროცესი ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ეფექტური იყო;

¹⁹ ასს 330, მე-8 პუნქტი.

- საწარმოს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის პროცესებში და ამ პროცესებზე კონტროლის განსახორციელებლად, არ არის სათანადოდ სტრუქტურირებული, ან დანერგილი;
- პერიოდის ბოლოსა და აუდიტის ანგარიშის თარიღს შორის დროის პერიოდში მომხდარი მოვლენები ან ოპერაციები ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას;
- არსებობს აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაბამისი მონაცემების ალტერნატიული წყაროები, რომელთა გამოყენება შეიძლება აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონის შემუშავებისათვის.

გ88. მაშინაც კი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლი კარგად არის შემუშავებული და სწორად ხორციელდება, შეიძლება შეფასებულ რისკებზე ეფექტური ან ეფექტიანი რეაგირება. სხვა სიტუაციებში აუდიტორმა შეიძლება ეს მიდგომა განიხილოს, როგორც იმის განსაზღვრის ნაწილი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება აუცილებელია თუ არა და, თუ აუცილებელია, როგორც მათი ხასიათის და მოცულობის განსაზღვრის ნაწილი.

გ89. აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შემუშავებისათვის აუდიტორის მიერ გამოყენებული მიდგომა შეიძლება იცვლებოდეს იმისდა მიხედვით, თუ რა მიიჩნევა ყველაზე უფრო ეფექტურად მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება თავდაპირველად შექმნას წინასწარი აუდიტორისეული შეფასება და შემდეგ შეაფასოს მისი მგრძნობიარობა დაშვებების ცვლილებების მიმართ, რათა დაადასტუროს დიაპაზონი, რომლის მეშვეობით შეაფასებს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა შეიძლება დაიწყოს აუდიტორის დიაპაზონის შექმნა, რათა განსაზღვროს, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორისეული შეფასება.

გ90. აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრის უნარი (შეფასებების დიაპაზონის ნაცვლად), დამოკიდებულია რამდენიმე ფაქტორზე, რომელთა შორისაა გამოყენებული მოდელი, ხელმისაწვდომი მონაცემების ხასიათი და მოცულობა და სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა. უფრო მეტიც, გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტორისეული შეფასება იქნეს გამოყენებული თუ აუდიტორის დიაპაზონი, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებმა, რომლითაც შეიძლება დადგენილი იყოს ხელმძღვანელო-

ბისეული შეფასება, რომელიც უნდა იქნეს გამოყენებული ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ ან შეიძლება განსაზღვრული იყოს შეფასების კონკრეტული მეთოდი (მაგალითად, დისკონტირებული, ალბათობით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულება).

გ91. აუდიტორმა შეიძლება მრავალი გზით განსაზღვროს აუდიტორისეული შეფასება ან აუდიტორის დიაპაზონი, მაგალითად:

- მოდელის გამოყენებით. მაგალითად, მოდელი, რომელიც კომერციულად ხელმისაწვდომია კონკრეტულ სექტორში ან წარმოების დარგში გამოყენებისათვის, ან სპეციალური კერძო მოდელია, ან აუდიტორის მიერ არის შექმნილი;
- კიდევ უფრო განავითაროს ხელმძღვანელობის მიერ გათვალისწინებული ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, მაგალითად, დაშვებების სხვადასხვა წყებების შემოღებით;
- სპეციალიზებული ექსპერტული უნარ-ჩვევების მქონე პირის დაქირავებით ან ჩართვით მოდელების გამოყენების, ან შესაბამისი დაშვებების უზრუნველყოფის მიზნით;
- სხვა შესადარის პირობებზე, ოპერაციებზე ან მოვლენებზე, ან, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ზაზრებზე მინიშნებით.

ხელმძღვანელობის დაშვებების ან მეთოდის შესწავლა

(იხ. პუნქტი 13(დ)(i))

გ92. როდესაც აუდიტორი ანგარიშობს წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონს და იყენებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულისაგან განსხვავებულ დაშვებებს ან მეთოდს, 13(დ)(i) პუნქტით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა საკმარისად შეისწავლოს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისთვის გამოყენებული დაშვებები ან მეთოდი. აღნიშნული შესწავლა აუდიტორის უზრუნველყოფს ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება შესაბამისი იყოს აუდიტორის მიერ შესაფერისი აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შექმნისათვის. უფრო მეტიც, იგი აუდიტორს ეხმარება ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მნიშვნელოვანი განსხვავებების შესწავლასა და შეფასებაში. მაგალითად, განსხვავება შეიძლება წარმოიქმნას იმის გამო, რომ აუდიტორმა გამოიყენა განსხვავებული, მაგრამ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულის თანაბრად დასაბუთებული დაშვებები. ამან შეიძლება გამოავლინოს, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება ძალიან

მგრძნობიარეა გარკვეული დაშვებების მიმართ და, ამგვარად, მას შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი გააჩნია, რაც მიუთითებს, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება მნიშვნელოვან რისკს წარმოადგენდეს. საპირისპიროდ, განსხვავება შეიძლება წარმოიქმნას ხელმძღვანელობის მიერ დაშვებული ფაქტობრივი შეცდომის გამო. გარემოებების მიხედვით აუდიტორს შეიძლება დასკვნების გაკეთებაში დაეხმაროს ხელმძღვანელობასთან გამოყენებული დაშვებების მიკერძოების ან მათი დასაბუთებულობის შესახებ და აგრეთვე სააღრიცხვო შეფასებისთვის განსხვავებული, თუ ასეთი არსებობს, მიდგომის გამოყენების შესახებ მსჯელობა.

აუდიტორის დიაპაზონის შემცირება (იხ. პუნქტი 13(დ)(ii))

გ93. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ შესაფერისია დიაპაზონის (აუდიტორის დიაპაზონი) გამოყენება ხელმძღვანელობისეული შეფასების გონივრულობის შესაფასებლად, 13(დ)(ii) პუნქტით მოითხოვება, რომ ეს დიაპაზონი მოიცავდეს ყველა „გონივრულ შედეგს“ და არა ყველა შესაძლო შედეგს. თუ გვსურს, რომ იგი გამოსადეგი იყოს, არ შეიძლება აღნიშნული დიაპაზონი მოიცავდეს ყველა შესაძლო შედეგს, რადგან მსგავსი დიაპაზონი ძალიან ფართო იქნება იმისათვის, რომ ეფექტური იყოს აუდიტის მიზნებისათვის. აუდიტორის დიაპაზონი გამოსადეგი და ეფექტურია მაშინ, როდესაც იგი საკმარისად ვიწროა, რათა აუდიტორმა შეძლოს დასკვნის გამოტანა, მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მცდარია თუ არა.

გ94. საზოგადოდ, დიაპაზონი, რომელიც შემჭიდროვდა, რათა სამუშაო არსებითობას გაუთანაბრდეს ან მასზე ნაკლები იყოს, სათანადოა ხელმძღვანელობისეული შეფასების გონივრულობის შეფასების მიზნებისათვის. თუმცა, განსაკუთრებით წარმოების გარკვეულ დარგებში, შეიძლება არ იყოს შესაძლებელი დიაპაზონის მსგავს თანხაზე ქვემოთ შემცირება. აუცილებელი არ არის, რომ აღნიშნულმა ხელი შეუშალოს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების აღიარებას. თუმცა, მან შეიძლება მიუთითოს, რომ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა ისეთია, რომ იგი მნიშვნელოვან რისკს წარმოქმნის. მნიშვნელოვან რისკებზე დამატებითი რეაგირების ზომები აღწერილია პუნქტებში გ102-გ115.

გ95. აუდიტორის დიაპაზონის იმდენად შემცირება, რომ ამ დიაპაზონის ყველა შედეგი მიჩნეულ იქნეს გონივრულად, შესაძლებელია:

- ა) დიაპაზონის თავსა და ბოლოში იმ შედეგების გამორიცხვით, რომლებსაც აუდიტორის შეფასებით, დაბალი ხდომილობა გააჩნიათ; და

- ბ) ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე, აუდიტორის დიაპაზონის დავიწროების გაგრძელება მანამ, სანამ აუდიტორის დიაპაზონის ყველა შედეგი გონივრულად არ იქნება მიჩნეული. იშვიათ შემთხვევებში აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს აუდიტორის დიაპაზონის დავიწროება მანამ, სანამ აუდიტორული მტკიცებულება აუდიტორისეულ შეფასებაზე არ მიანიშნებს.

საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა

(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ96. აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორს მოეთხოვება დაადგინოს ხასიათი, ვადები და აუდიტის გარიგების განხორციელებისათვის აუცილებელი რესურსების მოცულობა.²⁰ ეს შეიძლება მოიცავდეს, საჭიროების მიხედვით, სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე პირთა ჩართვას. ამასთან, ასს 220-ით მოითხოვება, რომ გარიგების პარტნიორი კმაყოფილი იყოს, რომ გარიგების გუნდის და აუდიტორის გარე ექსპერტების, რომლებიც არ არიან გარიგების გუნდის წევრები, კომპეტენტურობა და შესაძლებლობები, ერთად აღებული, შესაბამისია აუდიტის მოცემული გარიგების განხორციელებისათვის.²¹ სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება აუდიტორის გამოცდილებისა და გარიგების გარემოებების პირობებში აღმოაჩინოს, რომ საჭიროა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება, სააღრიცხვო შეფასებების ერთი ან მეტი ასპექტის მიმართ.

გ97. საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმის განსაზღვრისათვის, საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, მოიცავს:

- საბაზისო აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტის ხასიათი კონკრეტულ სამეურნეო საქმიანობაში ან წარმოების დარგში (მაგალითად, წიაღისეულის საბადოები, სასოფლო-სამეურნეო აქტივები, რთული ფინანსური ინსტრუმენტები);
- შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი;
- რთული გაანგარიშებების ან სპეციალიზებული მოდელების გამოყენება, მაგალითად, რეალური ღირებულების შეფასება, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი;

²⁰ ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“ პუნქტი 8(ე).

²¹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-14 პუნქტი.

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სირთულე, იმის ჩათვლით, არსებობს თუ არა სფეროები, რომლებიც ცნობილია, რომ სხვადასხვანაირი ინტერპრეტაციის საგანს წარმოადგენენ ან პრაქტიკა არათანმიმდევრულია ან ვითარდება;
- პროცედურები, რომელთა განხორციელებასაც აპირებს აუდიტორი შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.

გ98. სააღრიცხვო შეფასებების უმრავლესობისათვის ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, თუნდაც შეფასების განუსაზღვრელობის პირობებში. მაგალითად, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა აუდიტორისათვის საექვო ვალების ანარიცხების შესაფასებლად.

გ99. თუმცა, აუდიტორს შეიძლება არ გააჩნდეს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, რაც საჭიროა მაშინ, როდესაც, ფინანსური აღრიცხვის ან აუდიტის სფეროების გარდა, წამოიჭრება სხვა საკითხები, ამიტომ შეიძლება საჭირო იქნეს აუდიტორის ექსპერტი. ასს 620-ით²² დადგენილია მოთხოვნები და მასში მოცემულია მითითებები აუდიტორის ექსპერტის დაქირავების ან ჩართვის საჭიროებისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის განსაზღვრისათვის, როდესაც გამოიყენება აუდიტორის ექსპერტის მომსახურება.

გ100. უფრო მეტიც, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ აუცილებელია ფინანსური აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციფიკურ სფეროებთან დაკავშირებით სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მოძიება. პირები, რომელთაც გააჩნიათ მსგავსი უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, შეიძლება დაიქირაოს აუდიტორის ფირმამ ან ჩართულნი იყვნენ აუდიტორის ფირმის გარე ორგანიზაციიდან. როდესაც მსგავსი პირები მოცემული გარიგების აუდიტორულ პროცედურებს ახორციელებენ, ისინი გარიგების გუნდის წევრები არიან და, შესაბამისად, მათზე ვრცელდება ასს 220-ის მოთხოვნები.

გ101. აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტთან ან იმ პირებთან, ვისაც გააჩნია სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა მუშაობის გამოცდილებისა და შეცნობის მიხედვით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს აღნიშნულ ჩართულ პირებთან ისეთი

²² ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება.“

საკითხების განხილვა, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რათა დარწმუნდეს, რომ მათ მიერ გაწეული სამუშაო შესაბამისია აუდიტის მიზნებისათვის.

დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ102. ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის დროს, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორის დამატებითი ძირითადი პროცედურები ორიენტირებულია შემდეგზე:

- ა) როგორ შეაფასა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებაზე და გავლენა, რომელიც შეიძლება მსგავს განუსაზღვრელობას ჰქონდეს სააღრიცხვო შეფასების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების მიზანშეწონილობაზე; და
- ბ) დაკავშირებული განმარტებების ადეკვატურობა.

შეფასების განუსაზღვრელობა

ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის გათვალისწინება (იხ. პუნქტი 15(ა))

გ103. ხელმძღვანელობამ შეიძლება ალტერნატიული დაშვებები ან სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები მრავალი მეთოდის მეშვეობით შეაფასოს გარემოებების მიხედვით. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ერთ-ერთი შესაძლო მეთოდია მგრძნობიარობის ანალიზი. ეს შეიძლება მოიცავდეს იმის განსაზღვრას, თუ როგორ იცვლება სააღრიცხვო შეფასების ფულადი თანხა სხვადასხვა დაშვებების შემთხვევაში. შედეგები შეიძლება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაშიც კი ცვალებადი იყოს, რადგან ბაზრის განსხვავებული მონაწილეები განსხვავებულ დაშვებებს იყენებენ. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება შექმნას შედეგების მრავალი სცენარი, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ზოგჯერ „პესიმისტურ“ და „ოპტიმისტურ“ სცენარებს უწოდებს.

გ104. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება არ არის მგრძნობიარე კონკრეტული დაშვებების მიმართ. საპირისპიროდ, მან შეიძლება აჩვენოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება მგრძნობიარეა ერთი ან მეტი დაშვების მიმართ, საითკენაც წარიმართება აუდიტორის ყურადღება.

გ105. ეს არ ნიშნავს, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხის გადაჭრის ერთი კონკრეტული მეთოდი (როგორცაა, მაგალითად, მგრძნობი-

არობის ანალიზი) უფრო შესაბამისია, ვიდრე სხვა, ან ხელმძღვანელობის მიერ ალტერნატიული დაშვებების ან შედეგების გათვალისწინება აუცილებლად დეტალური დოკუმენტაციით გამყარებული დეტალური პროცესის მეშვეობით უნდა განხორციელდეს. ეს ნიშნავს, რომ მნიშვნელოვანია, ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის შესაძლო გავლენა სააღრიცხვო შეფასებაზე და არა კონკრეტულად როგორ განხორციელდა ეს. შესაბამისად, თუ ხელმძღვანელობას არ გაუთვალისწინებია ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობასთან ამ საკითხის განხილვა და მოთხოვნა, აუხსნას, როგორ განხორციელდა შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის გავლენაზე რეაგირება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ106. მცირე სამეურნეო სუბიექტები შეიძლება შეფასების განუსაზღვრელობის შესაფასებლად მარტივ საშუალებებს იყენებდნენ. აუდიტორმა, ხელმისაწვდომი დოკუმენტების მიმოხილვის გარდა, შეიძლება ალტერნატიული დაშვებებისა და შედეგების გათვალისწინების აუდიტორული მტკიცებულება მოიპოვოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით. ამასთან, ხელმძღვანელობას შეიძლება არ გააჩნდეს საკმარისი ცოდნა ალტერნატიული შედეგების გათვალისწინებისათვის, ან სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენის გათვალისწინების სხვა საშუალება. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობას აუხსნას აღნიშნული პროცესი ან აღნიშნულის განხორციელებისათვის ხელმისაწვდომი სხვადასხვა მეთოდები და შესაბამისი დოკუმენტები. თუმცა, ეს არ შეცვლის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე.

მნიშვნელოვანი დაშვებები (იხ. პუნქტი 15(ბ))

გ107. სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისათვის გამოყენებული დაშვება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მნიშვნელოვნად, თუ დაშვების გონივრული ცვლილება არსებით გავლენას მოახდენს სააღრიცხვო შეფასებაზე.

გ108. ხელმძღვანელობის ცოდნის საფუძველზე გაკეთებული მნიშვნელოვანი დაშვებების მხარდაჭერა შეიძლება მიღებულ იქნეს ხელმძღვანელობის სტრატეგიული ანალიზისა და რისკის მართვის უწყვეტი პროცესებისგან. პროცესები ოფიციალურად რომც არ იყოს ჩამოყალიბებული, რასაც ადგილი აქვს მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაშვებები შეაფასოს გამოკითხვებისა და ხელმძღვანელობასთან მსჯელობის მეშვეობით, სხვა

აუდიტორული პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.

გ109. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის დაშვებების შეფასებისას გასათვალისწინებელი საკითხები განხილულია გ77-გ83 პუნქტებში.

ხელმძღვანელობის განზრახვა და უნარი (იხ. პუნქტი 15(გ))

გ110. ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული დაშვებებისა და ხელმძღვანელობის განზრახვისა და უნარის აუდიტორის მიერ გათვალისწინება აღწერილია გ13 და გ80 პუნქტებში.

აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ111. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს ხელმძღვანელობა შეიძლება კმაყოფილი იყოს, რომ მათ სათანადო რეაგირება მოახდინეს სააღრიცხვო შეფასებებზე შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენაზე, რაც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობის აღნიშნული ძალისხმევა არასათანადოდ მიიჩნიოს. შეიძლება ეს ასე მოხდეს, როდესაც განსჯის, რომ:

- შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მიერ იმის შეფასების მეშვეობით, თუ როგორი რეაგირება მოახდინა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენაზე;
- აუცილებელია სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხის შემდგომი გამოკვლევა, მაგალითად, როდესაც აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები მსგავს გარემოებებში მეტად ცვალებადია;
- ნაკლებად სავარაუდოა, რომ შესაძლებელი იყოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, მაგალითად, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების მიმოხილვით;
- შეიძლება არსებობდეს სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთებისას ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნები.

გ112. აუდიტორის მიერ ამ მიზნისთვის აუდიტორის დიაპაზონის განსაზღვრასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხები აღწერილია გ87-გ95 პუნქტებში.

აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები

სააღრიცხვო შეფასებების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში

(იხ. პუნქტი 17(ა))

- გ113. როდესაც ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებას ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს, აუდიტორის შეფასებისას აქცენტი კეთდება იმის დადგენაზე, მოცემული სააღრიცხვო შეფასება საკმარისად საიმედოა თუ არა იმისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები.
- გ114. ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც არ არის აღიარებული ხელმძღვანელობის მიერ, აუდიტორისეულ შეფასებაში აქცენტი კეთდება იმის დადგენაზე, სინამდვილეში ხომ არ დაკმაყოფილდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები. მაშინაც კი, როდესაც სააღრიცხვო შეფასება არ არის აღიარებული და აუდიტორი დაასკვნის, რომ ეს მიდგომა შესაფერისია, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აღნიშნული გარემოებების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება ასევე დაადგინოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება, რომელთანაც, მისი აზრით, დაკავშირებულია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა, წარმოადგენს აუდიტის ძირითად საკითხს, რომლის შესახებაც ინფორმირება ევალება აუდიტორის დასკვნაში ასს 701-ის²³ შესაბამისად, ან შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატება (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).²⁴ თუ საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა, ასს 706 (გადასინჯული) აუდიტორს უკრძალავს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატებას.²⁵

²³ ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

²⁴ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.“

²⁵ ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი 8(ბ).

სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის საფუძველი (იხ. პუნქტი 17(ბ))

გ115. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ საფუძველებში რეალური ღირებულება შესაძლოა საიმედოდ შეფასდეს და ეს დაშვება განიხილება როგორც წინაპირობა რეალური ღირებულების შეფასების ან განმარტებების მოთხოვნის ან ნებართვის არსებობის მიმართ. ზოგიერთ შემთხვევაში, აღნიშნული დაშვება შეიძლება უარყოფილ იქნეს როდესაც, მაგალითად, არ არსებობს შეფასებისთვის შესაფერისი მეთოდი ან შეფასების საფუძველი. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორი შეფასებისას აქცენტს გააკეთებს იმაზე, ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველებით დადგენილ რეალური ღირებულების გამოყენებასთან დაკავშირებული დაშვების უარყოფისათვის შესაფერისი საფუძველი გააჩნია თუ არა.

სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ116. აუდიტორმა მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე შეიძლება დაასკვნას, რომ აღნიშნული მტკიცებულება მიუთითებს სააღრიცხვო შეფასებაზე, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობისეული შეფასებისაგან. როდესაც აუდიტორული მტკიცებულება მხარს უჭერს აუდიტორისეულ შეფასებას, აუდიტორისეულ შეფასებასა და ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას შორის განსხვავება წარმოადგენს უზუსტობას. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება იძლევა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას, რომელიც აუდიტორის დიაპაზონის გარეთაა, არ ექნება აუდიტორული მტკიცებულების მხარდაჭერა. მსგავს შემთხვევებში, უზუსტობა არ არის ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასა და აუდიტორის დიაპაზონში უახლოეს წერტილს შორის სხვაობაზე ნაკლები.

გ117. როდესაც ხელმძღვანელობა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებას ან მისი განხორციელების მეთოდს ცვლის სუბიექტური შეფასების საფუძველზე, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას, აუდიტორმა შეიძლება მოცემული აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე დაასკვნას, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მცდარია, ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული თვითნებური ცვლილების გამო, ან შეიძლება ეს განიხილოს, როგორც ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორი (იხ. პუნქტები გ124-გ125).

გ118. ასს 450-ში²⁶ მოცემულია მითითებები აუდიტორის მიერ გაუსწორებელი უზუსტობების ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის შეფასების მიზნებისათვის უზუსტობების ერთმანეთისაგან განსხვავებისათვის. სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში უზუსტობა, გამოწვეული იქნება თაღლითობის თუ შეცდომის გამო, შეიძლება წარმოიქმნას შემდეგის შედეგად:

- უზუსტობა, რომელიც ეჭვს არ იწვევს (ფაქტობრივი უზუსტობები);
- განსხვავებები, რომლებიც წარმოიქმნება ხელმძღვანელობის განსჯის შედეგად, რასაც აუდიტორი არაგონივრულად მიიჩნევს, ან ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა ან გამოყენება, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეუწონლად მიიჩნევს (განსჯითი უზუსტობა);
- გენერალურ ერთობლიობაში უზუსტობების საუკეთესო შეფასება აუდიტორის მიერ, რაც მოიცავს აუდიტის შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობების პროგნოზირებას გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც იქნა აღებული შერჩევითი ერთობლიობა (პროგნოზირებული უზუსტობები);
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ ზოგიერთ შემთხვევაში უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას აღნიშნული გარემოებების ერთობლიობის შედეგად, რაც განცალკევებით იდენტიფიკაციას ართულებს ან შეუძლებელს ხდის.

გ119. სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახული დაკავშირებული განმარტებების გონივრულობის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით იქნება ეს მოთხოვნილი თუ ნებაყოფლობით იქნება ასახული განმარტებებში, მოიცავს ფაქტობრივად იმავე ტიპის აუდიტორული პროცედურების განხორციელებას, რომლებიც გამოიყენება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სააღრიცხვო შეფასების აუდიტის დროს.

²⁶ ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება.“

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ120. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მოიცავს არსებითი საკითხების განმარტებებში სათანადოდ ასახვას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება ნებადართული იყოს, ან დადგენილი იყოს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებების ასახვა, ხოლო ზოგიერთმა სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება ნებაყოფლობით ასახოს დამატებითი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოყენებულ დაშვებებს;
- გამოყენებული შეფასების მეთოდს, ნებისმიერი შესაბამისი მოდელის ჩათვლით;
- შეფასების მეთოდის შერჩევის საფუძველს;
- წინა პერიოდში გამოყენებული მეთოდის ნებისმიერი ცვლილების გავლენას;
- შეფასების განუსაზღვრელობის წყაროებსა და ზეგავლენას;

მსგავსი განმარტებითი შენიშვნები საჭიროა იმისათვის, რომ მომხმარებელმა გაიგონ აღიარებული სააღრიცხვო შეფასებები ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები და საჭიროა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, აღნიშნული განმარტებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს შეესაბამება თუ არა.

გ121. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს სპეციფიკური განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილია, რომ:

- განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ძირითადი დაშვებები და შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროები, რომლებსაც აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების

არსებითი უზუსტობის გამოწვევის მნიშვნელოვანი რისკი გააჩნია. მსგავს მოთხოვნებს შეიძლება ეწოდოს ტერმინების „შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები“ ან „კრიტიკული სააღრიცხვო შეფასებები“, გამოყენებით;

- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს შესაძლო შედეგების დიაპაზონი და აღნიშნული დიაპაზონის განსაზღვრისათვის გაკეთებული დაშვებები;
- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებისთვის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების მნიშვნელობის შესახებ;
- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ხარისხობრივი ინფორმაცია, როგორიცაა მაგალითად რისკისადმი მგრძნობიარობა და როგორ წარმოიქმნება იგი, სამეურნეო სუბიექტის რისკის მართვასთან დაკავშირებული მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რისკის შეფასების მეთოდები და წინა პერიოდის აღნიშნულ ხარისხობრივ კონცეფციებში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილებები;
- სამეურნეო სუბიექტის წამყვანი ხელმძღვანელი პერსონალისთვის მიწოდებული შიდა ინფორმაციის საფუძველზე განმარტებით შენიშვნებში აისახოს რაოდენობრივი ინფორმაცია, როგორიცაა ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რამდენად მგრძნობიარეა სამეურნეო სუბიექტი რისკისადმი, მათ შორის საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის მიმართ.

შეფასების განუსაზღვრელობის განმარტებებში ასახვა იმ სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ122. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი რისკი გააჩნია, მაშინაც კი, როდესაც განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს შეესაბამება, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში არასათანადოდ არის ასახული დაკავშირებული გარემოებებისა და ფაქტების გათვალისწინებით. რაც უფრო დიდია სააღრიცხვო შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონი არსებითობასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი გ94), მით უფრო იზრდება აუდიტორის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის განმარტებით შენიშვნებში ასახვის შეფასების მნიშვნელობა.

გ123. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ხელმძღვანელობის წახალისება იმასთან დაკავშირებით, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული გარემოებების აღწერა. ასს 705-ში (გადასინჯული),²⁷ მოცემულია მითითებები, აუდიტორის მოსაზრების ზეგავლენის თაობაზე, როდესაც აუდიტორს სჯერა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ასახული ინფორმაცია არასათანადოა ან მცდარია.

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები

(იხ. 21-ე პუნქტი)

გ124. აუდიტის დროს აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ხელმძღვანელობის განსჯა და მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები, რომლებიც წარმოქმნის ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს. მსგავსმა ინდიკატორებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე - ისევ მიზანშეწონილია თუ არა აუდიტორისეული რისკის შეფასება და დაკავშირებული რეაგირება, და აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აღნიშნული ზეგავლენის აუდიტის დარჩენილ ნაწილში გათვალისწინება. უფრო მეტიც, მათ შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის შეფასებაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, როგორც ეს ასს 700-ში (გადასინჯული) არის განხილული.²⁸

- გ125. სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების მაგალითებია:
- სააღრიცხვო შეფასების ან მისი გაკეთებისათვის გამოყენებული მეთოდის ცვლილება, როდესაც ხელმძღვანელობა სუბიექტურ შეფასებას აკეთებს, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი დაშვებების გამოყენება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისათვის, როდესაც ისინი არ არის ბაზრის ემპირიული დაშვებების თანმიმდევრული;

²⁷ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.“

²⁸ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

- მნიშვნელოვანი დაშვებების შერჩევა ან შემუშავება, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიზნებისათვის სასარგებლო ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას იძლევა;
- ისეთი ხელმძღვანელისეული შეფასების შერჩევა, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს ოპტიმიზმის ან პესიმიზმის ტენდენციაზე.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ126. ასს 580-ში²⁹ განხილულია წარდგენილი წერილობითი ინფორმაცია. შეფასების განუსაზღვრელობის ხასიათის, არსებობისა და მოცულობის მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თუ განმარტებით შენიშვნებში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ წარდგენილი წერილობითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

- ინფორმაციას შეფასების პროცესების მიზანშეწონილობის შესახებ, დაკავშირებული დაშვებებისა და მოდელების ჩათვლით, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ იქნა გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისათვის, და აღნიშნული პროცესების გამოყენების თანმიმდევრულობის შესახებ;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ აღნიშნული დაშვებები შესაბამისად ასახავს ხელმძღვანელობის განზრახვას და უნარს, განახორციელოს კონკრეტული სამოქმედო კურსი სამეურნეო სუბიექტის სახელით, როდესაც ეს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესაბამისია;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში ასახული ინფორმაცია სრულია და შესაფერისია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ არცერთი შემდგომი მოვლენის გამო არ არის საჭირო სააღრიცხვო შეფასებების და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების შესწორება.

გ127. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც არ არის აღიარებული ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახული, წერილობითი წარდგენილი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შემდეგ ინფორმაციას:

²⁹ ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია.“

- ინფორმაციას იმ საფუძვლის მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა იმის განსაზღვრისათვის, რომ არ დაკმაყოფილდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვის კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი გ114);
- ინფორმაციას საფუძვლის მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილ, რეალური ღირებულების გამოყენებასთან დაკავშირებული დაშვების უარყოფისათვის, იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც რეალური ღირებულებით არ არის შეფასებული ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული (იხ. პუნქტი გ115).

დოკუმენტაცია (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ128. აუდიტის დროს აღმოჩენილი ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების დოკუმენტირება აუდიტორს ეხმარება დაასკვნას, ისევ მიზანშეწონილია თუ არა აუდიტორისეული რისკის შეფასება და შესაბამისი საპასუხო ღონისძიებები, აგრეთვე შეფასებაში მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების მაგალითებისათვის იხ. პუნქტი გ125.

დანართი

(იხ. პუნქტი გ1)

რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლების მიხედვით

წინამდებარე დანართის მიზანია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნებში მისი ასახვის მხოლოდ ზოგადი მიმოხილვა, წინამძღვრების სახით.

1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები მოითხოვს ან უშვებს რეალური ღირებულების განსხვავებულ შეფასებებსა და განმარტებებს ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ისინი განსხვავდებიან აგრეთვე სახელმძღვანელო მითითებების ხარისხითაც, რომლებიც ეხება აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასების ან მათი შესაბამისი განმარტებების საფუძველს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები დირექტივების სახით იძლევა მითითებებს, ზოგი უფრო ზოგად, ზოგი კი საერთოდ არანაირ მითითებებს არ იძლევა. გარდა ამისა, არსებობს კონკრეტული დარგის შესაბამისი სპეციფიკური მეთოდები რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნებისათვის.
2. ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა საფუძვლებში, ან ფინანსური ანგარიშგების ერთი საფუძვლების ფარგლებში სხვადასხვა აქტივის, ვალდებულებისა და განმარტებითი შენიშვნისათვის შეიძლება არსებობდეს რეალური ღირებულების სხვადასხვა განმარტება, მაგალითად, ბასს 391 რეალურ ღირებულებას განსაზღვრავს, როგორც „თანხას, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს, ან ვალდებულება დაიფაროს, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. ჩვეულებრივ, რეალური ღირებულების კონცეფცია გულისხმობს მიმდინარე და არა წარსულის ან მომავლის ოპერაციას. შესაბამისად, რეალური ღირებულების შეფასების პროცესი წარმოადგენს ისეთი ფასის მოძენას, რომლითაც ეს ოპერაცია განხორციელდება. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები შესაძლოა ისეთ ტერმინებს იყენებდეს, როგორიცაა, „სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკური ღირებულება“.

¹ ბასს 39 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“.

„გამოყენების ღირებულება“ და სხვ., მაგრამ მაინც იმყოფებოდეს წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული რეალური ღირებულების კონცეფციის ფარგლებში.

3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები სხვადასხვანაირად აფასებს დროთა განმავლობაში რეალურ ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებს. მაგალითად, ერთი შეიძლება ითხოვდეს, რომ გარკვეული აქტივებისა ან ვალდებულებების ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები პირდაპირ აისახოს საკუთარ კაპიტალში, ხოლო მეორე ასეთი ცვლილებების ასახვას ითხოვდეს შემოსავალში. ზოგიერთი საფუძვლების მიხედვით იმის განსაზღვრა, გამოყენებულ უნდა იქნეს თუ არა რეალური ღირებულების აღრიცხვა ან როგორ უნდა განხორციელდეს იგი, დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განზრახვაზე, სპეციფიკური აქტივებისა და ვალდებულებების მიმართ გარკვეული ქმედებების კურსის გატარების შესახებ.
4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების გარკვეულ სპეციფიკურ შეფასებებს და განმარტებას განსხვავებული ხარისხით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შეიძლება:
 - დადგენილი იყოს შეფასების, წარდგენისა და შენიშვნებში განმარტების მოთხოვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული ინფორმაციისათვის, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციის, ან დამატებით წარსადგენი ინფორმაციისათვის;
 - ნებადართული იყოს რეალური ღირებულების გარკვეული შეფასებების გამოყენება, სამეურნეო სუბიექტების არჩევანის მიხედვით, ანდა მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია გარკვეული კრიტერიუმები;
 - დადგენილი იყოს რეალური ღირებულების განმსაზღვრელი სპეციფიკური მეთოდები, მაგალითად, დამოუკიდებელი შეფასების ან დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადების გამოყენებით;
 - ნებადართული იყოს რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდის არჩევანის შესაძლებლობა სხვადასხვა ალტერნატიულ მეთოდებს შორის (არჩევის კრიტერიუმში შეიძლება იყოს ან არ იყოს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში); ან
 - მოცემული არ იყოს არანაირი მითითება რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ, გარდა მათი გამოყენების შესახებ გამოცდილების ან მრეწველობის დარგის პრაქტიკიდან გამომდინარე.

5. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში რეალური ღირებულების შეფასებებისა და შენიშვნებში განმარტების მოთხოვნისა და დაშვებისათვის წინაპირობის სახით აღიარებულია, რომ აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეს წინაპირობა შეიძლება გადახედილ იქნეს, როდესაც აქტივსა და ვალდებულებას არა აქვს კოტირებული საბაზრო ფასი აქტიურ ბაზარზე და მათი რეალური ღირებულების დასაბუთებული შეფასებისათვის არ არსებობს ან არ მუშაობს სხვა მეთოდები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება განსაზღვრული იყოს რეალური ღირებულების იერარქია, რომლითაც ერთმანეთისაგან განასხვავებენ რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებს, დაწყებული იმ მონაცემებიდან, რომლებიც აშკარად „ემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ წარმოადგენს კოტირებული ფასებისა და აქტიური ბაზრების საფუძველზე და დასრულებული მონაცემებით, რომლებიც „არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ წარმოადგენს, რომლებსაც საფუძვლად უდევს სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი განსჯა იმის თაობაზე, თუ რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები.
6. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი საფუძვლები მოითხოვს გარკვეულ სპეციფიკურ შესწორებებსა და ცვლილებებს შეფასების ინფორმაციის მიმართ, ან სხვა მოსაზრებებს კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულებისათვის. მაგალითად, საინვესტიციო ქონების აღრიცხვამ შეიძლება მოითხოვოს შესწორება შეფასებულ საბაზრო ფასში, როგორიცაა კორექტირებები გაყიდვის დამთავრების დანახარჯების შეფასებაში, ქონების მდგომარეობასა და ადგილმდებარეობასთან დაკავშირებული კორექტირებები და სხვ. ანალოგიურად, თუკი კონკრეტული აქტივის ბაზარი არ წარმოადგენს აქტიურ ბაზარს, მაშინ გამოქვეყნებული კოტირებული ფასები შესაძლოა შესწორდეს ან შეიცვალოს რეალური ღირებულების უფრო მართებული შეფასების მისაღებად. მაგალითად, კოტირებული საბაზრო ფასები შესაძლოა არ წარმოადგენდეს რეალური ღირებულების მაჩვენებელს, თუკი ბაზარს იშვიათი აქტივობა აქვს, ან ბაზარი ჯერ არ არის კარგად ჩამოყალიბებული, ან იყიდება მცირე მოცულობის ერთეულები, მაშინ, როდესაც ბალანსზე ირიცხება ამ ერთეულების დიდი რაოდენობა. შესაბამისად, ასეთი საბაზრო ფასები უნდა შესწორდეს ან შეიცვალოს. ასეთი შესწორებებისა და ცვლილებების განსახორციელებლად, შესაძლოა საჭირო გახდეს საბაზრო ინფორმაციის ალტერნატიული წყაროები. გარდა ამისა, ზოგჯერ შეიძლება აუცილებელი იყოს უზრუნველყოფის გათვალისწინება (მაგალითად, როდესაც სავალო ინსტრუმენტებში განხორციელებულ ზოგიერთი ტიპის ინვესტიციას აქვს

უზრუნველყოფა) რეალური ღირებულებით შეფასების ან აქტივის ან ვალდებულების შესაძლო გაუფასურების განსაზღვრისას.

7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძვლებში რეალური ღირებულების შეფასების კონცეფციის საფუძველია ის, რომ სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებადი საწარმოა, რომელსაც არა აქვს განზრახული ან აუცილებლობა ლიკვიდაციის, ოპერაციების მნიშვნელოვნად შეზღუდვის ან ოპერაციების არახელსაყრელ პირობებში შესრულების. აქედან გამომდინარე, რეალურ ღირებულებად ვერ ჩაითვლება თანხა, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი მიიღებს ან გადაიხდის იძულებითი ოპერაციის დროს, არანებაყოფლობითი ლიკვიდაციის, ან ვალების გადახდის მიზნით საქონლის გაყიდვით დაბალ ფასებში. მეორე მხრივ, საერთო ეკონომიკურმა მდგომარეობამ ან გარკვეული დარგის ეკონომიკურმა მდგომარეობამ, შეიძლება გამოიწვიოს ბაზრის არალიკვიდობა და საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების დასაბუთება შემცირებული ფასების, პოტენციურად მნიშვნელოვნად შემცირებული ფასების გათვალისწინებით. თუმცა, სამეურნეო სუბიექტს შესაძლოა დასჭირდეს თავისი მიმდინარე ეკონომიკური ან ოპერატიული მდგომარეობის გათვალისწინება აქტივების ან ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასებისას, თუკი ასეთი რამ დადგენილია ან დაშვებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით, მაგრამ კონკრეტულად არ არის განსაზღვრული შეფასების შესრულების დეტალები. მაგალითად, ხელმძღვანელობის განზრახვა - გაასაღოს აქტივი სწრაფად ბიზნესის სპეციფიკური მიზნების მისაღწევად, შესაძლოა არსებითი აღმოჩნდეს ამ აქტივის რეალური ღირებულების დადგენისას.

რეალური ღირებულებით შეფასების უპირატესობა

8. რეალურ ღირებულებაზე დაფუძნებული შეფასებებისა და განმარტებებების წარდგენის საფუძვლებში. რეალური ღირებულებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს და გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვადასხვა სახით, მათ შორის რეალური ღირებულების შეფასება მოიცავს:
- სპეციფიკურ აქტივებს ან ვალდებულებებს, როგორიცაა ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები ან ფინანსური ინსტრუმენტებიდან გამომდინარე ვალდებულებები, მუდმივად ან პერიოდულად „ბაზრის ნიშნულით“;
 - საკუთარი კაპიტალის სპეციფიკურ კომპონენტებს, მაგალითად, როდესაც აღირიცხება საკუთარი კაპიტალის ნიშნების შემცველი კონკრეტული ინსტრუმენტების აღიარება, შეფასება და წარდგენა,

როგორიცაა ობლიგაციები, რომელთა გადაცემა მფლობელს შეუძლია ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში;

- სპეციფიკურ აქტივებს ან ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანების დროს. მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანებისას საწარმოს შესყიდვის დროს წარმოქმნილი გუდვილის საწყისი განსაზღვრა, ჩვეულებრივ, შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასებასა და გაცემული კომპენსაციის რეალურ ღირებულებას ეფუძნება;
- სპეციფიკურ აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც ერთხელ არის კორექტირებული რეალური ღირებულებით. ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების შეფასების გამოყენებას იმ შესწორებისათვის, რომელიც კეთდება აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გაუფასურების განსასაზღვრავად. მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი გუდვილის გაუფასურების ტესტი ეფუძნებოდა განსაზღვრული საოპერაციო ერთეულის ან ანგარიშვალდებული საწარმოს რეალურ ღირებულებას და რომლის ღირებულება შემდეგში გადანაწილდებოდა საოპერაციო ერთეულის ან გაერთიანების აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფზე, რათა მიღებულიყო ნაგულისხმევი გუდვილი უკვე აღრიცხულ გუდვილთან შესადარებლად;
- აქტივებისა და ვალდებულებების გაერთიანებას. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივების ან ვალდებულებების ჯგუფის ან კლასის შეფასება მოითხოვს ზოგიერთი ინდივიდუალური აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულებების გაერთიანებას ასეთ კლასსა თუ ჯგუფში. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით სხვადასხვა სესხის პორტფელის შეფასება შესაძლოა განისაზღვროს პორტფელში შემავალი ზოგიერთი კატეგორიის სესხის რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით.
- დამატებით ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოდგენილ ინფორმაციას, რომელიც აღიარებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 550

დაკავშირებული მხარეები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი	2
აუდიტორის პასუხისმგებლობა	3-7
ძალაში შესვლის თარიღი	8

მიზნები	9
----------------------	---

განმარტებები	10
---------------------------	----

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	11-17
დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	18-19
დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება	20-24
გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება	25
ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია	26
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	27
დოკუმენტაცია	28

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა გ1-გ3

დაკავშირებული მხარის განმარტება გ4-გ7

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული
ქმედებები გ8-გ28

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან
დაკავშირებულ არსებითი
უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება..... გ29-გ30

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან
დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება გ31-გ45

გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა
და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი
განმარტებითი შენიშვნების შეფასება გ46-გ47

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გ48-გ49

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ50

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 550 – „დაკავშირებული მხარეები“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორის პასუხისმგებლობას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში. სახელდობრ, უფრო დეტალურადაა აღწერილი როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ასს 315 (გადასინჯული)¹, ასს 330² და ასს 240³ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მიმართ.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი

2. დაკავშირებულ მხარეთა მრავალი ოპერაცია ნორმალური სამეურნეო საქმიანობის ფარგლებში ხორციელდება. ასეთ ვითარებაში ამგვარ ოპერაციებთან შეიძლება დაკავშირებული არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი, რაც არდაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ანალოგიურ ოპერაციებს ახასიათებს. თუმცა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკი, ვიდრე არადაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებმა. მაგალითად:
 - შეიძლება დაკავშირებული მხარეები საქმიანობას ახორციელებდნენ მრავალნაირი და კომბინირებული ურთიერთობებისა და სტრუქტურების მეშვეობით, რაც შესაბამისად ართულებს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებს;
 - საინფორმაციო სისტემები შეიძლება არ იყოს ეფექტური სამეურნეო სუბიექტსა და მის დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების იდენტიფიკაციის, ან შედეგების შეჯამების თვალსაზრისით;
 - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ განხორციელდეს სტანდარტული საბაზრო ვადებითა და პირობებით;

1. ასს 315 (გადასინჯული) – „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

2. ასს 330 – „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

3. ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ზოგიერთი ოპერაცია შეიძლება განხორციელდეს ყოველგვარი გადახდის გარეშე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

3. ვინაიდან დაკავშირებული მხარეები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელნი არ არიან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლით დადგენილია ფინანსური აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნების სპეციფიკური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთებისათვის, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ მათი ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ფაქტობრივი ან პოტენციური გავლენის გაგება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია ამგვარი მოთხოვნები, აუდიტორს ევალება აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იმ არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის, რომლებიც წარმოიქმნება იმის გამო, რომ სამეურნეო სუბიექტი სათანადოდ არ აღრიცხავს ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ ასახავს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.
4. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მინიმალური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ან საერთოდ არ არის დადგენილი მოთხოვნები, აუდიტორს მაინც სჭირდება სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარისად შესწავლა, რათა შეძლოს დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება (თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები): (იხ. პუნქტი გ1)
 - ა) აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპებს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში); ან (იხ. პუნქტი გ2)
 - ბ) შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისთვის). (იხ. პუნქტი გ3)
5. ამასთან, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, არსებობს თუ არა ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკის ფაქტორი, როგორც ეს ასს 240⁴-ით მოითხოვება, რადგან თაღ-

⁴ ასს 240, 24-ე პუნქტი.

ლითობის ჩადენა უფრო ადვილია დაკავშირებული მხარეების მეშვეობით.

6. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა შეიძლება ვერ გამოვლინდეს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ების მიხედვით⁵. დაკავშირებულ მხარეთა კონტექსტში, აუდიტორის უნარზე, აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობები, თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა უფრო მეტია შემდეგი მიზეზების გამო:
 - ხელმძღვანელობას შეიძლება არ ჰქონდეს გაცნობიერებული დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის არსებობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში;
 - დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები შეიძლება საიდუმლო შეთანხმებების, ინფორმაციის დამალვის ან ხელმძღვანელობის მანიპულაციის უფრო მეტ შესაძლებლობებს იძლეოდეს.
7. ამგვარად, ასს 200⁶-ის მოთხოვნების შესაბამისად აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ამ კონტექსტში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არგამჟღავნების შესაძლებლობის გათვალისწინებით. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ისეა შემუშავებული, რომ აუდიტორს დაეხმაროს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის აუდიტორული პროცედურების შემუშავებაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

⁵ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტები გ51-გ52.

⁶ ასს 200, მე-15 პუნქტი.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

- ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარის დონეზე შესწავლა, მიუხედავად იმისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები, რათა შეძლოს:
 - (i) თაღლითობის რისკის ისეთი ფაქტორების, თუ ასეთი არსებობს, შეცნობა, რომლებიც წარმოიქმნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შედეგად და აუცილებელია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და
 - (ii) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება, თუ მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები:
 - ა. აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან
 - ბ. შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებლებს (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის). (იხ. პუნქტი გ3)
- ბ) ამასთან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები - საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება იმის შესახებ, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა გამოვლენილი, აღრიცხული და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.

განმარტებები

10. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს შემდეგი მნიშვნელობა აქვთ:

- ა) „გამოილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაცია – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან არადაკავშირებულ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს

შორის, რომ ისინი ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.

ბ) დაკავშირებული მხარე – მხარე, რომელიც არის: (იხ. პუნქტები გ4-გ7)

(i) დაკავშირებული მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან

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

ა. ფიზიკური პირი ან სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სამეურნეო სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;

ბ. სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშვალდებული სამეურნეო სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან

გ. სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც, ანგარიშვალდებულ სამეურნეო სუბიექტთან ერთად, საერთო კონტროლს ექვემდებარება:

i. საერთო მაკონტროლებელი მესაკუთრეების მეშვეობით;

ii. ახლო ნათესავი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან

iii. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.

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

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

11. რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების ფარგლებში, რომელთა განხორციელებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული) და ასს 240-ით აუდიტის პროცესში⁷, აუდიტორს ევალება მე-12-17 პუნქტებში განსაზღვრული აუდიტორული პროცედურების ჩატარება და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელება, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. (იხ. პუნქტი გ8)

სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

12. გარიგების გუნდის განსჯა, რაც ასს 315-ითა (გადასინჯული) და ასს 240-ით მოითხოვება⁸, უნდა მოიცავდეს თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული ისეთი არსებითი უზუსტობისადმი ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობიარობის საკითხის განხილვას, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)
13. აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:
- ა) სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დასახელება, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ11-გ14)
 - ბ) სამეურნეო სუბიექტსა და აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების ხასიათი; და
 - გ) სამეურნეო სუბიექტმა აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებთან განახორციელა თუ არა რაიმე ოპერაცია მოცემული პერიოდის განმავლობაში და, თუ ასეა, ამ ოპერაციების ხასიათი და მიზანი.
14. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა და სხვა თანამშრომლები და ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი სხვა შესაბამისი პროცედურები, რათა შეისწავლოს კონტროლის ის საშუალებები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), მე-5 პუნქტი, ასს 240, მე-16 პუნქტი.

⁸ ასს 315 (გადასინჯული), მე-10 პუნქტი, ასს 240, მე-15 პუნქტი.

ხელმძღვანელობამ დაწერა იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს: (იხ. პუნქტები გ15-გ20)

- ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების დადგენა, აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;
- ბ) დაკავშირებულ მხარეებთან მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების სანქციონირება და დამტკიცოს აღნიშნული ოპერაციები და შეთანხმებები; და (იხ. პუნქტი გ21)
- გ) ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების სანქციონირება და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

15. აუდიტის დროს აუდიტორმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს, როდესაც იხილავს ისეთ შეთანხმებებთან ან სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ბუღალტრულ ჩანაწერებს ან დოკუმენტებს, რომლებიც შეიძლება მიაწოდებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

კერძოდ, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ქვემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტები, რათა გამოავლინოს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობის ნიშნები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:

- ა) ბანკებისა და იურისტების დასტურის წერილები, რომლებიც მოიპოვა აუდიტორული პროცედურების შედეგად;
- ბ) აქციონერთა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კრებებისა და სხდომების ოქმები; და
- გ) სხვა ისეთი ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომელთა შემოწმებასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

16. თუ აუდიტორი მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურების ან სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას აღმოაჩენს სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც მისი ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს და გაარკვიოს: (იხ. პუნქტები გ24-გ25)
- ა) ამ ოპერაციების ხასიათი; და (იხ. პუნქტი გ26)
- ბ) მონაწილეობდნენ თუ არა ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეები. (იხ. პუნქტი გ27)

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის

17. აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ მოპოვებული შესაბამისი ინფორმაცია უნდა გაუზიაროს გარიგების გუნდის წევრებს. (იხ. პუნქტი გ28)

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

18. ასს 315-ში (გადასინჯული) მოცემული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მოთხოვნის შესრულებისას⁹, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები; ამასთან, უნდა განსაზღვროს, აღნიშნული რისკებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი არის თუ არა. ამ მიზნით, აუდიტორმა მნიშვნელოვანი რისკების წარმომქმნელ ოპერაციებად უნდა მიიჩნიოს გამოვლენილი, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს.
19. თუ აუდიტორი რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების განხორციელებისას თაღლითობის რისკის ფაქტორებს აღმოაჩენს (მათ შორის, ისეთ გარემოებებს, რომლებიც დაკავშირებულია დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარის არსებობასთან) დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის დადგენისას და შეფასებისას ასს 240-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ6 და გ29-გ30)

⁹ ასს 315 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

**დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან
დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება**

20. აუდიტორი, შეფასებულ რისკებზე ასს 330-ის მოთხოვნის მიხედვით¹⁰ რეაგირების ფარგლებში, შეიმუშავებს და ჩაატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. აღნიშნული აუდიტორული პროცედურები მოიცავს 21-24-ე პუნქტებით მოთხოვნილ პროცედურებს. (იხ. პუნქტები გ31-გ34)

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

21. თუ აუდიტორი გამოავლენს შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, მან უნდა განსაზღვროს, არსებული გარემოებები ადასტურებს თუ არა ამგვარი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.

22. როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, აუდიტორმა:

- ა) სასწრაფოდ უნდა მიაწოდოს შესაბამისი ინფორმაცია გარიგების გუნდის წევრებს; (იხ. პუნქტი გ35)
- ბ) როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არის დადგენილი:
 - (i) ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს ახლად გამოვლენილი დაკავშირებული მხარის ყველა ოპერაციის იდენტიფიკაცია, რათა აუდიტორმა განახორციელოს მათი შემდგომი შეფასება; და
 - (ii) უნდა გამოარკვეოს, რატომ ვერ მოხერხდა აღნიშნული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, ან მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეებთან;

¹⁰ ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

რეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მეშვეობით;

- გ) უნდა ჩაატაროს შესაფერისი ძირითადი აუდიტორული პროცედურები ამგვარ ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან, ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით; (იხ. პუნქტი გ36)
- დ) ხელახლა უნდა გადასინჯოს რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები; და
- ე) თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობამ ეს ინფორმაცია განზრახ არ გაამჟღავნა (და, მაშასადამე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მაჩვენებელია), უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ37)

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის

23. თუ გამოვლინდება დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობა, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი არ არის, აუდიტორმა:
- ა) უნდა შეამოწმოს ამ ოპერაციების შესაბამისი ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასოს:
 - (i) განხორციელებული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება (ან მისი უქონლობა) მიუთითებს თუ არა, რომ აღნიშნული ოპერაციები განხორციელდა გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების ან აქტივების მითვისების დამალვის მიზნით¹¹; (იხ. პუნქტები გ38-გ39)
 - (ii) განსაზღვროს, მოცემული ოპერაციების პირობები შესაბამისობაშია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ მიცემულ განმარტებებთან; და

¹¹ ასს 240, პუნქტი 32(გ).

(iii) აღნიშნული ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და

ბ) მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული ოპერაციების განხორციელება სათანადოდ იყო სანქციონირებული და დამტკიცებული. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით

24. თუ ხელმძღვანელობა წარმოადგენს მტკიცებას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ მტკიცებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტები გ42-გ45)

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

25. ასს 700-ის (გადასინჯული)¹² შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტი გ46)

ა) გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; და (იხ. პუნქტი გ47)

ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გავლენა:

(i) ხელს უშლის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიერ სამართლიანი წარდგენის პრინციპის დაკმაყოფილებას (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან

¹² ასს 700 (გადასინჯული) – „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, პუნქტები მე-10-15.

- (ii) ხდება თუ არა ამით ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის).

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

26. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ48-გ49)
- ა) მათ აუდიტორს გაუმხილეს დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობა და ოპერაცია, რაც მათთვის იყო ცნობილი; და
- ბ) მათ სათანადოდ აღრიცხეს და განმარტებით შენიშვნებში ასახეს ამგვარი ურთიერთობები და ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

27. თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში¹³, აუდიტორმა ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ მნიშვნელოვან საკითხებზე, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში წამოიჭრება. (იხ. პუნქტი გ50)

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ჩართოს გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების დასახელებები და ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათის შესახებ¹⁴.

* * *

¹³ ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

¹⁴ ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, რომელიც ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, განმარტავს დაკავშირებული მხარის მნიშვნელობას, მაგრამ აღნიშნული განმარტება გაცილებით უფრო ვიწროა, ვიდრე წინამდებარე სტანდარტის პუნქტში 10(ბ)(ii) მოცემული. ასე, რომ ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული მოთხოვნა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, გავრცელდება გაცილებით ნაკლებ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ა))

გ2. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების კონტექსტში¹⁵ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები შეიძლება ხელს უშლიდეს ფინანსური ანგარიშგებით სამართლიანი წარდგენის მიღწევას, თუ, მაგალითად ამგვარი ურთიერთობებისა და ოპერაციების ეკონომიკური რეალობა შესაბამისად არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, სამართლიანი წარდგენა ვერ მიიღწევა, თუ სამეურნეო სუბიექტის მიერ მაკონტროლებელ აქციონერზე ქონების გაყიდვა საბაზრო ფასზე მაღალ ან დაბალ ფასად აღირიცხა როგორც ოპერაცია, რომელმაც სამეურნეო სუბიექტს მოგება ან ზარალი მოუტანა, როდესაც სინამდვილეში ეს ოპერაცია შეიძლება წარმოადგენდეს კაპიტალის შეტანას ან დაბრუნებას, ან დივიდენდების გადახდას.

შესაბამისობის საფუძვლები (იხ. პუნქტი 4(ბ))

გ3. შესაბამისობის საფუძვლების კონტექსტში, იმის დადგენა, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები გამოიწვევს თუ არა ისეთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელიც შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს, როგორც ეს ასს 700-შია (გადასინჯული) განხილული, დამოკიდებულია გარიგების გარკვე-

¹⁵ ასს 200-ის 13(ა)პუნქტში განმარტებულია სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების მნიშვნელობები.

ულ გარემოებებზე. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია არ აისახა იმის გამო, რომ ასე მოითხოვებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებითა და კანონმდებლობით, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მაინც შეცდომაში შემყვანი იყოს, თუ სამეურნეო სუბიექტი თავისი ამონაგების ძალიან მნიშვნელოვან ნაწილს იღებს დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციებისგან და ეს ფაქტი არ არის განმარტებით შენიშვნებში ასახული. თუმცა, აუდიტორი შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ და წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას ძალიან იშვიათად მიიჩნევს მცდარად, თუ ასს 210¹⁶-ის მიხედვით აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ მოცემული საფუძვლები მისაღებია¹⁷.

დაკავშირებული მხარის განმარტება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

- გ4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში განხილულია კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის ცნებები. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ცნებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება სხვადასხვა ტერმინების გამოყენებით იყოს განხილული, ყველა მათგანში, ძირითადად, ახსნილია, რომ:
- ა) კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებას, მისი საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით; და
 - ბ) მნიშვნელოვანი გავლენა (რომლის მოპოვება შესაძლებელია აქციების პაკეტის ფლობის, კანონმდებლობის ან შეთანხმების მეშვეობით) წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში მონაწილეობის უფლებას, მაგრამ ეს არ არის აღნიშნული პოლიტიკის კონტროლის უფლება.
- გ5. შემდეგი ურთიერთობების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობას:
- ა) სამეურნეო სუბიექტში სააქციო კაპიტალში ან სხვა ფინანსური ინტერესის (წილის) ქონა პირდაპირ ან არაპირდაპირ;

¹⁶ ასს 210 – „აუდიტორული გარიგებების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა).

¹⁷ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ17.

- ბ) სამეურნეო სუბიექტის მიერ სხვა სამეურნეო სუბიექტების კაპიტალის ან სხვა ფინანსური ინტერესის პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობა;
- გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ზედა დონის ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში ყოფნა (ანუ ხელმძღვანელობის ის წევრები, რომელთაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვის, სტრატეგიული მიმართულებების განსაზღვრისა და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა);
- დ) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენები პირის ახლო ნათესავი;
- ე) ზემოთ მოცემულ (გ) ქვეპუნქტში ნახსენებ პირთან მნიშვნელოვანი საქმიანი კავშირების მქონე პირი.

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეები

- გ6. დაკავშირებულ მხარეებს, კონტროლისა და მნიშვნელოვანი გავლენის განხორციელების შესაძლებლობის გამო, შეიძლება ისეთი მდგომარეობა ჰქონდეთ, რომ გადამწყვეტი მნიშვნელობის გავლენა იქონიონ სამეურნეო სუბიექტზე ან მის ხელმძღვანელობაზე. აუცილებელია ამგვარი ქცევის გათვალისწინება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, როგორც ეს გ29-გ30 პუნქტებში უფრო დეტალურად არის ახსნილი.

სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, როგორც დაკავშირებული მხარეები

- გ7. გარკვეულ გარემოებებში სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარე შეიძლება იყოს სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები¹⁸, რადგან მოცემული სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება, ფაქტობრივად, აკონტროლებდეს მას, თუნდაც მოცემული სამეურნეო სუბიექტი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების საკუთარი კაპიტალის მცირე ნაწილს ფლობდეს ან საერთოდ არ ფლობდეს მას.

¹⁸. სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკურ სუბიექტთან დაკავშირებით მითითებები მოცემულია ასს 315-ის (გადასინჯული) გ33-გ34 პუნქტებში.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები (იხ. მე-11 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ8. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის მანდატი, ან ვალდებულებები, რომლებსაც ადგენს სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვის კანონმდებლობა ან რომელიმე უფლებამოსილი ორგანო. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის ვალდებულებები შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებით, არამედ შეიძლება ასევე მოიცავდეს უფრო ფართო პასუხისმგებლობას, მაგალითად რეაგირებას კანონმდებლობისა და სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციების მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნების დარღვევის რისკებზე, რომლებიც განსაზღვრავს სპეციფიკურ მოთხოვნებს დაკავშირებულ მხარეებთან საქმიანობის წარმართვის თაობაზე. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების გათვალისწინება, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებს და შეიძლება განსხვავდებოდეს კერძო სექტორისთვის დადგენილი მოთხოვნებისაგან.

სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობისას უნდა განიხილებოდეს შემდეგი საკითხები:

- სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა (მაგალითად, გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერების გამოყენებით, რომელთა განახლება ხდება ყოველი აუდიტის შემდეგ);

- ყურადღების გამახვილება აუდიტის პროცესში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესაძლებლობასთან მიმართებით;
- სამეურნეო სუბიექტის გარემოებები ან მდგომარეობა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ არსებობს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობები და ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (მაგალითად, რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტების გამოყენება გარესაბალანსო ოპერაციებისათვის, ან არასათანადო საინფორმაციო სისტემა);
- ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე;
- რამდენად დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენას, მათ აღრიცხვას სათანადოდ (თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში) და ხელმძღვანელობის მიერ შესაბამისი კონტროლის საშუალებების იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები.

გ10. ამასთან, ამგვარი განხილვა, თაღლითობის კონტექსტში, შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე კონკრეტულ საკითხზე მსჯელობას, მაგალითად, როგორ შეიძლება დაკავშირებული მხარეები იყვნენ თაღლითობის მონაწილეები:

- ხელმძღვანელობის კონტროლის ქვეშ მყოფი სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები როგორ შეიძლება გამოიყენოს ხელმძღვანელობამ შემოსავლების მართვაში;
- როგორ შეიძლება განხორციელდეს ოპერაციები სამეურნეო სუბიექტსა და ზედა დონის ხელმძღვანელის ცნობილ ბიზნესპარტნიორს შორის ისე, რომ ხელი შეუწყოს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის აქტივების უკანონოდ მითვისებას.

სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

- გ11. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული მხარეების ვინაობის შესახებ ინფორმაციის ხელმძღვანელობისაგან მიღება ადვილი იქნება, რადგან სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები უნდა აღრიცხავდეს, ამუშავდეს და აჯამებდეს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებსა და ოპერაციებს, რათა სამეურნეო სუბიექტმა შეასრულოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ამ ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვასა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამიტომ, სავარაუდოდ, ხელმძღვანელობას ექნება დაკავშირებული მხარეების სრულყოფილი სია, ისევე როგორც ინფორმაცია წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების შესახებ. განმეორებითი გარიგებების შემთხვევაში, გამოკითხვების ჩატარებით შესაძლებელი ხდება ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდების აუდიტის დროს მიწოდებული ინფორმაციის შედარება დაკავშირებული მხარეების შესახებ აუდიტორის ჩანაწერებთან.
- გ12. თუმცა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში დადგენილი არ არის მოთხოვნები, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ამგვარი საინფორმაციო სისტემა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლებელია, ხელმძღვანელობამ არ იცოდეს ამ მხარეების არსებობის შესახებ. მიუხედავად ამისა, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა გამოკითხვის ჩატარებაზე მაინც ძალაში რჩება, რადგან ხელმძღვანელობამ შეიძლება იცოდეს ის მხარეები, რომლებიც აკმაყოფილებენ წინამდებარე ასს-ში მოცემულ დაკავშირებული მხარის განმარტებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, აუდიტორის მიერ ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩასატარებელი რისკის შესაფასებელი პროცედურების ნაწილი გახდება, რომლებიც განკუთვნილია შემდეგი სახის ინფორმაციის მოსაპოვებლად:
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურა;
 - ინვესტიციების სახეები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს ან რომელთა განხორციელებასაც გეგმავს;

- სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურის ხასიათი და როგორ ფინანსდება იგი.

კონკრეტულად, საერთო კონტროლის პირობებში უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ეცოდინება მსგავსი ურთიერთობების შესახებ, თუ ისინი ეკონომიკურად მნიშვნელოვანია სამეურნეო სუბიექტისათვის. მაშასადამე, აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება, თუ გამოკითხვებში აქცენტი გაკეთდება იმის გარკვევაზე, დაკავშირებული მხარეები არიან თუ არა ის მხარეები, რომლებთანაც სამეურნეო სუბიექტი მნიშვნელოვან ოპერაციებს ახორციელებს ან მნიშვნელოვანი ოდენობის საზიარო რესურსები გააჩნიათ.

- გ13. ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში ასს 600-ით მოითხოვება, რომ საწარმოთა ჯგუფის გარიგების გუნდმა თითოეული კომპონენტის აუდიტორს მიაწოდოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებული მხარეების სია და ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეების სია, რომელთა არსებობის შესახებ ინფორმაციას ფლობს გარიგების გუნდი¹⁹. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ჯგუფის შემადგენელი კომპონენტია, ეს ინფორმაცია სასარგებლო საფუძველს ქმნის აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვის ჩასატარებლად, სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე.
- გ14. აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია მიიღოს აგრეთვე ხელმძღვანელობის გამოკითხვის მეშვეობით ფირმის გარიგებაზე დათანხმების, ან გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ15. სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლებმაც, სავარაუდოდ, შეიძლება იცოდნენ სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და ამგვარ ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებების შესახებ. აღნიშნული თანამშრომლები შეიძლება

¹⁹ ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“, პუნქტი 40(ე).

იყვნენ შემდეგი პირები, თუ ისინი არ არიან ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
- თანამშრომლები, რომლებსაც შეუძლიათ ისეთი ოპერაციების ინიცირება, განხორციელება ან აღრიცხვა, რომლებიც მნიშვნელოვანად არის და ამავე დროს არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, ასევე პირები, რომლებიც ამ თანამშრომლების ზედამხედველობას და მონიტორინგს ახორციელებენ;
- შიდა აუდიტორები;
- სამეურნეო სუბიექტის იურისკონსულტები; და
- ეთიკის დაცვის საკითხებზე პასუხისმგებელი უფროსი თანამშრომელი ან ანალოგიური უფლებამოსილების მქონე პირი.

გ16. აუდიტი ხორციელდება გარკვეული წინაპირობის საფუძველზე, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან და აღიარებენ თავიანთ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის მის სამართლიან წარდგენაზე (როდესაც შესაფერისია), ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებელად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თადლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას²⁰. შესაბამისად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად აუცილებელია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, შეიმუშაოს, დანერგოს და განახორციელოს სათანადო კონტროლი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე ისე, რომ აღნიშნულის აღრიცხვა და განმარტებებში ასახვა განხორციელდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ახორციელებენ

²⁰ ასს 200, პუნქტი გ2.

მონიტორინგს, თუ როგორ ასრულებს ხელმძღვანელობა დაკისრებულ პასუხისმგებლობას ამგვარ კონტროლთან მიმართებაში. მიუხედავად დაკავშირებული მხარეებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილი მოთხოვნებისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, მათი საზედამხედველო ფუნქციიდან გამომდინარე, ხელმძღვანელობისაგან მოიპოვებენ ინფორმაციას, რაც მათ სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათისა და კომერციული არსის გაგების საშუალებას აძლევს.

გ17. ასს 315-ის (გადასინჯული) მოთხოვნის შესრულებისას, რომლის თანახმად აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს კონტროლის გარემო²¹, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გავლენის შესუსტებისათვის შესაფერისი კონტროლის გარემოს მახასიათებლები, როგორიცაა:

- სამეურნეო სუბიექტის შიდა ეთიკის კოდექსი (რომლის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდება თანამშრომლებს და უზრუნველყოფილია მისი მოთხოვნების დაცვა), რომლის მიხედვითაც ხორციელდება ისეთი გარემოებების მართვა, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ტიპის ოპერაციების განხორციელება;
- პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა, რომლებიც იმისათვისა გამიზნული, რომ ღიად და დროულად მოხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინტერესების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება;
- სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების იდენტიფიცირების, აღრიცხვის, შეჯამებისა და მათ შესახებ შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებაზე პასუხისმგებლობების დაკისრება გარკვეული პირებისთვის;
- სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებული, დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის დროული გამჟღავნება და მსჯელობა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, მათ შორის,

²¹ ასს 315 (გადასინჯული), მე-14 პუნქტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა სათანადოდ შეამოწმეს თუ არა ამგვარი ოპერაციების ეკონომიკური დასაბუთება (მაგალითად, გარე პროფესიონალი კონსულტანტებისგან რეკომენდაციების მოძიების მეშვეობით);

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების დამტკიცების პროცედურის ნათელი სახელმძღვანელო პრინციპები, ფაქტობრივი ან სავარაუდო ინტერესთა კონფლიქტის გათვალისწინებით, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეკომიტეტის მიერ, რომელიც დაკომპლექტებულია ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებელი პირებით;
- შიდა აუდიტორების მიერ პერიოდული მიმოხილვის ჩატარება, საჭიროების შემთხვევაში;
- ხელმძღვანელობის მიერ პროფილაქტიკური ღონისძიებების გატარება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის ასახვის საკითხთან დაკავშირებით, მაგალითად რეკომენდაციების მიღებით აუდიტორისგან ან გარე იურისკონსულტისგან;
- შესაბამის შემთხვევებში გარე უფლებამოსილი ორგანოებისთვის ინფორმირების პოლიტიკისა და პროცედურების არსებობა.

გ18. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები შეიძლება არ იყოს სრულყოფილი, ან საერთოდ არ არსებობდეს მრავალი მიზეზის გამო, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობა შეიძლება ნაკლებ მნიშვნელობას ანიჭებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიცირებისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების საკითხს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ახორციელებენ სათანადო ზედამხედველობას;
- ამგვარი კონტროლის საშუალებების გამიჯნულად უგულებელყოფა, რადგან დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებით შეიძლება გამოიწვიოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც ხელმძღვანელობა მგრძნობიარე ინფორმაციად მიიჩნევს, მაგალითად ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრების მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების არსებობა;

- ხელმძღვანელობას სათანადოდ არ ესმის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით დადგენილი მოთხოვნები;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში არ არსებობს მოთხოვნები დაკავშირებული მხარეებთან მიმართებაში.

როდესაც ამგვარი კონტროლის საშუალებები არაეფექტურია ან არ არსებობს, აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა, ასს 705 (გადასინჯული)²²-ის შესაბამისად, უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის ზეგავლენა აუდიტზე, მათ შორის აუდიტორის დასკვნაში შესაფერისი მოსაზრების გამოხატვით.

გ19. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება ხშირად მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ისეთი საშუალებების უგულვებელყოფას,²³ რომელიც სხვა მხრივ ჩანს, რომ ეფექტიანად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უგულვებელყოფის რისკი უფრო მაღალია, როდესაც ხელმძღვანელობის ურთიერთობები მხარეებთან, ვისთანაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს სამეურნეო საქმიანობას, მოიცავს მათი მხრიდან კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებას, რადგან, აღნიშნული ურთიერთობების გამო, ხელმძღვანელობას შეიძლება უფრო მეტი სტიმული და შესაძლებლობები მიეცეს თაღლითობის ჩადენისათვის. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ფინანსური ინტერესი გარკვეულ დაკავშირებულ მხარეებთან შეიძლება ხელმძღვანელობას კონტროლის უგულვებელყოფის სტიმულს აძლევდეს შემდეგნაირად: (ა) სამეურნეო სუბიექტს მიუთითებენ ოპერაციის განხორციელებას საკუთარი ინტერესების საწინააღმდეგოდ, აღნიშნული მხარეების სასარგებლოდ, ან (ბ) მსგავს მხარეებთან საიდუმლო შეთანხმების დადებით ან მათი გაკონტროლებით. შესაძლო თაღლითობის მაგალითებია:

- დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების ფიქტიური პირობების შექმნა, რათა არასწორად წარმოადგინოს აღნიშნული ოპერაციების კომერციული მიზანი/დასაბუთება;

²² ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.“

²³ ასს 240, 31-ე პუნქტი და პუნქტი გ4.

- ხელმძღვანელობისაგან, ან ხელმძღვანელობის ან სხვების სასარგებლოდ აქტივების მაქინაციური გზით გადაცემის ორგანიზება საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მაღალი ან დაბალი ფასით;
- რთული გარიგებების დადება დაკავშირებულ მხარეებთან, როგორცაა, მაგალითად სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც ისეა ორგანიზებული, რომ არასწორად წარმოადგინოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა ან ფინანსური შედეგები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მაკონტროლებელი ღონისძიებები, სავარაუდოდ, შედარებით ნაკლებად ოფიციალურია და მცირე სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში არ გააჩნდეთ დოკუმენტირებული პროცესები. მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი რისკები ნაწილობრივ შეარბილოს, ან პოტენციურად გაზარდოს ოპერაციების ყველა ძირითად ასპექტში აქტიური ჩარევით. ამგვარი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები და მათზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები შეიძლება შეისწავლოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, სხვა პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, როგორცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ საზედამხედველო და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულებაზე დაკვირვება, ან ხელმისაწვდომი შესაბამისი დოკუმენტაციის შემოწმება.

მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების სანქციონირება და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ21. სანქციონირება მოიცავს შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე მხარის ან მხარეების მიერ (იქნება ეს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები თუ სამეურნეო სუბიექტის აქციონერები) სამეურნეო სუბიექტისათვის კონკრეტული ოპერაციების განხორციელების ნებართვის მიცემას წინასწარგანსაზღვრული კრიტერიუმების (იმის მიუხედავად, ამ კრიტერიუმებთან დაკავშირებულია თუ არა განსჯა) მიხედვით. დამტკიცება მოიცავს აღნიშნული მხარეების მიერ სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებული იმ ოპერაციების აღიარებას, რომლებმაც დააკმაყოფილა ის კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ოპერაციის სანქციონირება. ქვემოთ განხილულია კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა

შეიძლება დანერგოს მნიშვნელოვანი ოპერაციების სანქციონირებისა და დამტკიცებისთვის, ასევე ისეთი შეთანხმებების სანქციონირებისა და დამტკიცებისთვის, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს:

- იმ კონტროლის საშუალებების განხორციელებაზე მონიტორინგი, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების გამოვლენა, რომლებიც საჭიროებს სანქციონირებასა და დამტკიცებას;
- ამგვარი ოპერაციებისა და შეთანხმებების ვადებისა და პირობების დამტკიცება ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, საჭიროების შემთხვევაში, აქციონერების მიერ.

ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღების შენარჩუნება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციასთან მიმართებაში

ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომლებიც შეიძლება შეამოწმოს აუდიტორმა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ22. აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება შეისწავლოს ის ბუღალტრული ჩანაწერები ან დოკუმენტები, საიდანაც შეიძლება ინფორმაციის მიღება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ მოპოვებული მესამე მხარის დასტური (ბანკის ან იურისტის დასტურის წერილებთან ერთად);
- სამეურნეო სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციები;
- აქციონერთა რეესტრი, სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი აქციონერების დასადგენად;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ მარეგულირებელი ორგანოებისათვის მიწოდებული ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განაცხადები ინტერესთა კონფლიქტის არსებობის შესახებ;
- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი საპენსიო პროგრამების ინვესტიციების ბუღალტრული ჩანაწერები;
- ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან დადებული ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;

- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს;
- ცალკეული ანგარიშ-ფაქტურები და სამეურნეო სუბიექტის მიმოწერის მასალები პროფესიონალ კონსულტანტებთან;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შეძენილი სიცოცხლის დაზღვევის პოლისები;
- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში ხელახლა შეთანხმდა მოლაპარაკებების გზით;
- შიდა აუდიტის სამსახურის ანგარიშები;
- დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოსთვის წარდგენილ საბუთებთან (მაგალითად, ემისიის პროსპექტები).

შეთანხმებები, რომლებიც შეიძლება მიაწოდებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ23. შეთანხმება მოიცავს სამეურნეო სუბიექტსა და ერთ ან მეტ მხარესთან ოფიციალურ ან არაოფიციალურ შეთანხმებას ისეთი მიზნებისათვის, როგორიცაა:

- საქმიანი ურთიერთობის დამყარება შესაბამისი სტრუქტურების შექმნით;
- გარკვეული ტიპის ოპერაციების შესრულება კონკრეტული ვადებითა და პირობებით;
- გამიზნული მომსახურების გაწევა ან ფინანსური დახმარების უზრუნველყოფა;
- ქვემოთ განხილულია შეთანხმებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიაწოდებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:
- მონაწილეობა სხვა მხარეებთან იურიდიული პირის სტატუსის არმქონე ამხანაგობებში;
- გარკვეული მხარეებისათვის მომსახურების გაწევის შეთანხმებები ისეთ ვადებსა და ისეთი პირობებით, რომლებიც სამეურ-

რნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ჩარჩოებს სცილდება;

- გარანტიები და ურთიერთობები გარანტიის გამცემ მხარეებთან.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ24. დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება იმ ოპერაციებზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეაფასოს არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკის ფაქტორები, ხოლო, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ25. ქვემოთ განხილულია ისეთი ოპერაციების მაგალითები, რომლებიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი:

- კაპიტალთან დაკავშირებული რთული ოპერაციები, როგორცაა, მაგალითად კორპორაციული რესტრუქტურისა ან სხვა სამეურნეო სუბიექტების შეძენა;
- ოფშორულ სამეურნეო სუბიექტებთან (რომლებიც დაფუძნებული არიან ისეთ იურისდიქციაში, სადაც არასაკმარისად არის დამუშავებული კორპორაციული კანონმდებლობა) განხორციელებული ოპერაციები;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შენობების იჯარით გაცემა, ან მმართველობითი ხასიათის მომსახურების გაწევა სხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის ყოველგვარი ანგარიშსწორების გარეშე;
- გაყიდვის ოპერაციები უჩვეულოდ დიდი ფასდაკლებით ან გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნებით;
- ცირკულარული შეთანხმებით განხორციელებული ოპერაციები, მაგალითად გაყიდვები უკუმესყიდვის ვალდებულებით;
- ისეთი ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებული ოპერაციები, რომელთა პირობები ხელშეკრულების ვადის გასვლამდე იცვლება.

იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების ხასიათის შესწავლა, რომლებიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი (იხ. პუნქტი 16(ა))

გ26. გამოკითხვა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების თაობაზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის

ნაწილს, მოიცავს ამ ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთებისა და მათი შესრულების ვადებისა და პირობების შესწავლას.

იმის დადგენა, მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები ამ ოპერაციებში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ27. დაკავშირებული მხარე მნიშვნელოვანი ოპერაციის განხორციელებაში, რომელიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილი, შეიძლება მონაწილეობდეს არა მხოლოდ როგორც ოპერაციაში მონაწილე მხარის მიერ ოპერაციაზე პირდაპირი ზემოქმედებით, არამედ შუამავალი რგოლის მეშვეობით ოპერაციაზე არაპირდაპირი გავლენის მოხდენით. ამგვარი ზემოქმედება შეიძლება მიაწინებდეს თაღლითობის რისკის ფაქტორის არსებობაზე.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გაზიარებულ იქნეს გარიგების გუნდისთვის, მოიცავს, მაგალითად:

- სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობას;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათს;
- დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვან ან რთულ ურთიერთობებს, ან ოპერაციებს, რომელთა სპეციალური განხილვაა საჭირო აუდიტში, კერძოდ, ოპერაციები, რომლებშიც ფინანსურ მონაწილეობას იღებდნენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან

დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ29. ხელმძღვანელობაში ერთი პირის ან ადამიანთა მცირე ჯგუფის დომინანტობა მაკომპენსირებელი კონტროლის გარეშე, წარმოადგენს რისკის ფაქტორს²⁴. დაკავშირებული მხარის მიერ დომინანტური გავლენის განხორციელების მაგალითებია:

- დაკავშირებულმა მხარემ ვეტო დაადო ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მიღებულ მნიშვნელოვან ბიზნესგადაწყვეტილებას;

²⁴ ასს 240, 1-ლი დანართი.

- მნიშვნელოვან ოპერაციებს საბოლოოდ ამტკიცებს დაკავშირებული მხარე;
- ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის არავითარი ან მცირე აზრთა სხვადასხვაობა არსებობს დაკავშირებული მხარის მიერ ინიცირებულ კომერციულ წინადადებებთან დაკავშირებით;
- დაკავშირებული მხარის (ან დაკავშირებული მხარის ახლო ნათესავის) მონაწილეობით განხორციელებული ოპერაციების დამოუკიდებლად განხილვა ან დამტკიცება იშვიათად ხდება.

ზოგჯერ დომინანტური გავლენა შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, თუ დაკავშირებული მხარე მოცემული სამეურნეო სუბიექტის დაფუძნებაში წამყვან როლს ასრულებდა და განაგრძობს წამყვანი როლის შესრულებას სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.

გ30. სხვა რისკის ფაქტორებთან დაკავშირებით, დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეების არსებობა შეიძლება მიაწინებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების არსებობაზე. მაგალითად:

- ზედა დონის ხელმძღვანელი პირების ან პროფესიონალი კონსულტანტების უჩვეულოდ ხშირი ცვლა შეიძლება მიაწინებდეს არაეთიკურ ან თაღლითურ სამეწარმეო პრაქტიკაზე, რომელიც დაკავშირებული მხარის მიზნებს ემსახურება.
- ბიზნესის შუამავალი რგოლის გამოყენება მნიშვნელოვანი ოპერაციებისათვის, რომელთა კომერციული მიზნის ნათელი დასაბუთება არ არსებობს, შეიძლება იმაზე მიაწინებდეს, რომ დაკავშირებულ მხარეს დაინტერესება გააჩნია ამგვარ ოპერაციებში, მსგავსი შუამავალი რგოლების თაღლითური მიზნებისთვის კონტროლის მეშვეობით;
- დაკავშირებული მხარის სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევაში ან მნიშვნელოვანი შეფასებების განსაზღვრაში მეტისმეტად აქტიური მონაწილეობის ან დაინტერესების მტკიცებულება შეიძლება მიაწინებდეს გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შესაძლებლობაზე.

**დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან
დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება**
(იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ31. იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც შეიძლება შეარჩიოს აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, დამოკიდებულია ამ რისკების ხასიათსა და სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებზე²⁵.
- გ32. ქვემოთ განხილულია ძირითადი აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს, როდესაც შეაფასებს მნიშვნელოვან რისკს იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ შესაბამისად არ აღრიცხა ან არ ასახა განმარტებით შენიშვნებში დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით (თაღლითობის თუ შეცდომის გამო):
- ამ ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების ისეთი შუამავალი რგოლების მიერ დადასტურება ან ისეთ შუამავალ რგოლებთან განხილვა, როგორიცაა ბანკები, იურიდიული ფირმები, გარანტიის გამცემები ან რწმუნებულები, როდესაც ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და არ იკრძალება კანონმდებლობით, ან ეთიკის წესებით;
 - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების მიზნის, პირობებისა და თანხების დადასტურება (ეს აუდიტორული პროცედურა შეიძლება ნაკლებად ეფექტური იყოს, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სამეურნეო სუბიექტი, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს დაკავშირებული მხარეების მიერ აუდიტორისთვის გაცემულ პასუხებზე);
 - საჭიროების შემთხვევაში, დაკავშირებული მხარეების ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა შესაბამისი ინფორმაციის, თუ ასეთი ხელმისაწვდომია, გაცნობა დაკავშირებული მხარეების ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახული ოპერაციების აღრიცხვაზე მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

²⁵ აუდიტორული პროცედურების ხასიათთან, ვადებთან და მოცულობასთან დაკავშირებით დამატებითი მითითებები მოცემულია ასს 330-ში. ასს 240 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს მითითებებს აუდიტორის მიერ შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე შესაბამისი რეაგირების შესახებ.

გ33. თუ აუდიტორი შეაფასებს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკს, რაც წარმოიქმნა დაკავშირებული მხარის დომინანტური გავლენის შედეგად, აუდიტორმა, ასს 240-ში მოცემული ზოგადი მოთხოვნების შესრულების გარდა, შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი აუდიტორული პროცედურები, რათა შეისწავლოს ის საქმიანი ურთიერთობა, რომელიც ამგვარ დაკავშირებულ მხარეს შეიძლება ჰქონდეს, პირდაპირ ან არა პირდაპირ, სამეურნეო სუბიექტთან და განსაზღვროს შემდგომი, სათანადო დამატებითი ძირითადი აუდიტორული პროცედურები:

- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა და მათთან მსჯელობა;
- დაკავშირებული მხარის გამოკითხვა;
- დაკავშირებულ მხარესთან დადებული მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების შემოწმება;
- შესაბამისი საცნობარო ხასიათის ინფორმაციის მოკვლევა, მაგალითად ინტერნეტის ან სპეციფიკური გარე კომერციული საინფორმაციო მონაცემთა ბაზების მეშვეობით;
- გამოვლენილი დარღვევების შესახებ თანამშრომელთა მიერ გარე სათანადო ორგანოებისთვის წარდგენილი ანგარიშების განხილვა, თუ ინახება ეს ანგარიშები.

გ34. აუდიტორის მიერ განხორციელებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგების მიხედვით, აუდიტორმა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ტესტირების გარეშე. თუმცა, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება ვერ მოხერხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, მხოლოდ ძირითადი აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, როდესაც მოცემულ სამეურნეო სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის შიდაჯგუფური ოპერაციები მრავალრიცხოვანია და აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ნაწილის ინიცირება, ჩაწერა, დამუშავება ან ანგარიშგება ელექტრონულად ხდება ინტეგრირებული სისტემით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ შეუძლებელია ეფექტური ძირითადი აუდიტორული პროცედურების შემუშავება, რომლებიც იზოლირებულად შესაძლებელს გახდის აღნიშნულ ოპერაციებთან

დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებას. ასეთ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 330-ის მოთხოვნები, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების თაობაზე შესაბამისი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ²⁶, მას ევალება სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვის სისრულისა და სისწორის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება.

დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების აღმოჩენა, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ ან არ გაუმხილეს აუდიტორს

ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება გარიგების გუნდისთვის (იხ. პუნქტი 22(ა))

გ35. გარიგების გუნდისთვის ახლად აღმოჩენილი დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის სწრაფად მიწოდება მათ დაეხმარება იმის დადგენაში, აღნიშნული ინფორმაცია მოახდენს თუ არა გავლენას უკვე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგებსა და ამ შედეგების საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებზე და აუცილებელი იქნება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების ხელახლა შეფასება.

ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. პუნქტი 22(გ))

გ36. აუდიტორმა ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით შეიძლება ჩაატაროს შემდეგი ძირითადი აუდიტორული პროცედურები:

- ახლად გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის, მათ შორის, მისი გარე მხარეების გამოკითხვა (სადაც შესაფერისია და აკრძალული არ არის კანონმდებლობით ან ეთიკის წესებით), რომლებმაც, აუდიტორის აზრით, კარგად ინფორმირებულები არიან სამეურნეო სუბიექტისა და მისი სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, როგორცაა, მაგალითად იურისკონსულტი, ძირითადი აგენტები/რწმუნებულები, ძირითადი წარმომადგენლები, კონსულ-

²⁶ ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

ტანტები, გარანტიის გამცემები ან სხვა ანალოგიური საქმიანი პარტნიორები;

- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ბუღალტრული ჩანაწერების ანალიზის ჩატარება. მსგავსი ანალიზის ჩატარებას შეიძლება ხელი შეუწყოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ;
- ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების ვადებისა და პირობების შემოწმება და იმის შეფასება, აღნიშნული ოპერაციები არის თუ არა აღრიცხული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა ადეკვატური.

ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის გამიზნულად არგამჟღავნება (იხ. პუნქტი 22(ე))

გ37. ასს 240-ის მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობას თაღლითობასთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა, როდესაც ჩანს, რომ ხელმძღვანელობა გამიზნულად არ უმჟღავნებს აუდიტორს დაკავშირებულ მხარეთა ვინაობას, ან დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობის პასუხებისა და ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში მოცემული ინფორმაციის საიმედოობის ხელახლა შეფასება.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გამოვლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასება (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ38. დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციის კომერციული მიზნის დასაბუთების შეფასებისას, რომელიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- მოცემული ოპერაცია:

- მეტისმეტად რთულია თუ არა (მაგალითად, მასში შეიძლება მონაწილეობდეს კონსოლიდირებული ჯგუფის ფარგლებში მრავალი დაკავშირებული მხარე);
- განხორციელდა თუ არა უჩვეულო პირობებით, როგორიცაა უჩვეულო ფასები, საპროცენტო განაკვეთები, გარანტიები და გადახდის პირობები;
- ნათელი არის თუ არა მისი განხორციელების კომერციული მიზანი;
- მასში მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი;
- დამუშავდა თუ არა არასტანდარტული მეთოდით.
- ხელმძღვანელობამ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან განიხილა თუ არა ამ ოპერაციის ხასიათი და აღრიცხვის მეთოდი;
- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტულ სააღრიცხვო მიდგომაზე, თუ შესაბამისად ითვალისწინებს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს.

როდესაც ხელმძღვანელობის განმარტებები არსებითად შეუთავსებელია დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული ოპერაციის პირობებთან, აუდიტორს ასს 500²⁷-ის შესაბამისად მოეთხოვება, რომ გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული განმარტებებისა და სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობა.

გ39. აუდიტორმა ამგვარი ოპერაციის კომერციული მიზანი/არსი ასევე შეიძლება შეისწავლოს დაკავშირებული მხარის პოზიციიდან, რადგან ეს შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მოცემული ოპერაციის ეკონომიკური რეალობისა და მისი განხორციელების მიზეზის უკეთ გაგებაში. დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული ოპერაციის კომერციული არსი, რომელიც მისი სამეურნეო საქმიანობის ხასიათთან შეუთავსებელია, შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორებს განეკუთვნებოდეს.

²⁷ ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, მე-11 პუნქტი.

დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების სანქციონირება და დამტკიცება (იხ. პუნქტი 23(ბ))

გ40. ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან, როდესაც შესაფერისია, აქციონერების მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციების სანქციონირება და დამტკიცება, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, შეიძლება აუდიტორს უზრუნველყოფდეს აუდიტორული მტკიცებულებებით იმის თაობაზე, რომ ეს ოპერაციები სამეურნეო სუბიექტში სათანადოდ იყო განხილული შესაბამის დონეზე და მათი ვადები და პირობები შესაბამისად აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მეორე მხრივ, ამგვარი ოპერაციების არსებობა, რომლებმაც არ გაიარა სათანადო სანქციონირებისა და დამტკიცების პროცედურა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან მსჯელობის საფუძველზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაციის განხორციელების მიზანს არ გააჩნია რაციონალური ახსნა, შეიძლება მიაწინებდეს თაღლითობის ან შეცდომით გამოწვეულ უზუსტობის რისკებზე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მსგავსი ხასიათის სხვა ოპერაციებთან მიმართებაში განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენა. თუმცა, სანქციონირებისა და დამტკიცების პროცედურა, თავისთავად, შეიძლება საკმარისი არ იყოს დასკვნის გამოსატანად იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები, რადგან სანქციონირებისა და დამტკიცების პროცედურა შეიძლება არ იყოს ეფექტური, თუ საიდუმლო შეთანხმება არსებობს დაკავშირებულ მხარეებს შორის ან, სამეურნეო სუბიექტი დაკავშირებული მხარისაგან დომინანტურ გავლენას განიცდის.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ41. მცირე სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ისეთივე სანქციონირების პროცედურა და კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც გამოიყენება მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში მართვის სხვადასხვა დონეზე. შესაბამისად, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში აუდიტორი შეიძლება ნაკლებად დაეყრდნოს დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციების სანქციონირებისა და დამტკიცების პროცედურას, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს, მათი დასაბუთების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვების თვალსაზრისით. სანაცვლოდ, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, როგორიცაა, მაგალითად შესაბამისი დოკუმენტების

შემოწმება, შესაბამის მხარეებთან ოპერაციების სპეციფიკური ასპექტების დადასტურება, ან ამ ოპერაციებში მესაკუთრე-მმართველის ჩართულობაზე დაკვირვება.

მტკიცებები იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“

შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ42. მართალია, შეიძლება ადვილად ხელმისაწვდომი იყოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, როგორ ედრება დაკავშირებული მხარის ოპერაციის ფასი „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ფასს, მაგრამ, როგორც წესი, არსებობს პრაქტიკული სირთულეები, რომლებიც ზღუდავს აუდიტორის მიერ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაციის ყველა ასპექტი „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული ოპერაციის ეკვივალენტური იქნება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს იმის დადასტურება, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია საბაზრო ფასით განხორციელდა, მაგრამ შეიძლება პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს იმის დადასტურება, მოცემული ოპერაციის ვადები და სხვა პირობები (როგორიცაა, მაგალითად საკრედიტო პირობები, გაუთვალისწინებელი და სპეციფიკური ხარჯები) ეკვივალენტურია თუ არა ისეთი ოპერაციის პირობების, რომელზეც, საზოგადოდ, შეთანხმდებოდნენ დამოუკიდებელი მხარეები. შესაბამისად, შეიძლება არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა, არსებითად მცდარია.

გ43. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის მხრიდან დასაბუთებული მტკიცების წარმოდგენას იმის შესახებ, რომ დაკავშირებული მხარის ოპერაცია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული მსგავსი ოპერაციის ანალოგიური პირობებით განხორციელდა. ამგვარი მტკიცება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება დასაბუთებული იყოს შემდეგი ქმედებებით:

- ერთ ან მეტ დაკავშირებულ მხარესთან განხორციელებული დაკავშირებული მხარის ოპერაციის პირობების შედარება იდენტური ან მსგავსი, „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ განხორციელებული ოპერაციის პირობებთან;

- მოწვეული ექსპერტის ჩართვა საბაზრო ღირებულების განსაზღვრაში და მოცემული ოპერაციის საბაზრო ვადებისა და პირობების დადასტურებაში;
- მოცემული ოპერაციის პირობების შედარება ღია ბაზარზე ფართოდ გავრცელებული მსგავსი ოპერაციების პირობებთან.

გ44. ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი მტკიცების დასაბუთების შეფასება შესაძლებელია ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან რამდენიმე პროცედურის ჩატარებით:

- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული მტკიცების დასაბუთებისთვის განკუთვნილი პროცესის (პროცედურების) მიზანშეწონილობის განხილვა;
- მოცემული მტკიცების მხარდამჭერი მონაცემების შიდა ან გარე წყაროს შემოწმება და ამ მონაცემების ტესტირება, მათი სისწორის, სისრულისა და შესაბამისობის დასადგენად;
- ყველა დაშვების დასაბუთებულობის შეფასება, რომელსაც ეყრდნობა მოცემული მტკიცება.

გ45. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნება დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ოპერაციების შესახებ, რომლებიც „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ არ განხორციელებულა. ასეთ ვითარებაში, თუ ხელმძღვანელობა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში არ ასახავს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციას, შეიძლება იგულისხმებოდეს მტკიცების არსებობა იმის თაობაზე, რომ მოცემული ოპერაცია განხორციელდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების ანალოგიური პირობებით.

გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შეფასება

არსებითობის გათვალისწინება უზუსტობების შეფასებისას
(იხ. 25-ე პუნქტი)

გ46. ასს 450-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უზუსტობის როგორც სიდიდე, ისე ხასიათი და მისი წარმოქმნის კონკრეტული გარემოებები, როდესაც აფასებს, უზუსტობა არსებითია თუ არა²⁸. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის

²⁸. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, პუნქტი 11(ა). ასს 450-ის გ16 პუნქტში მოცემულია მითითებები ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უზუსტობის შეფასებაზე.

მოცემული ოპერაციის მნიშვნელობას შეიძლება მხოლოდ ოპერაციის აღრიცხული თანხა კი არ განსაზღვრავდეს, არამედ სხვა სპეციფიკური ფაქტორებიც, როგორიცაა, მაგალითად დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათი.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება (იხ. პუნქტი 25(ა))

გ47. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შეფასება ნიშნავს იმის გაანალიზებას, სათანადოდ განზოგადდა და აისახა თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, ისე, რომ გასაგები იყოს განმარტებები. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ იყოს გასაგები, როდესაც:

- ა) მოცემული ოპერაციების კომერციული მიზნის დასაბუთება და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენა ბუნდოვნად ან არასწორად არის ახსნილი; ან
- ბ) განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ არის ასახული ინფორმაცია, ოპერაციების ძირითადი პირობების, გარემოებების ან სხვა იმ მნიშვნელოვანი ელემენტების შესახებ, რაც აუცილებელია მათ გასაგებად.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია
(იხ. 26-ე პუნქტი)

გ48. შემდეგ გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან წერილობითი ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა:

- თუ მათ დამტკიცებული აქვთ დაკავშირებულ მხარეთა კონკრეტული ოპერაციები, (ა) რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან (ბ) რომლებშიც ხელმძღვანელობა მონაწილეობს;
- როდესაც მათ აუდიტორს სიტყვიერად წარუდგინეს ინფორმაცია, დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეული ოპერაციების დეტალების შესახებ;
- თუ მათ ფინანსური დაინტერესება გააჩნიათ დაკავშირებულ მხარეებთან და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებში.

გ49. აუდიტორმა შეიძლება წერილობითი ინფორმაციის მოპოვება გადაწყვიტოს ხელმძღვანელობის კონკრეტულ მტკიცებებზე, მა-

გალითად წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები არ ეყრდნობა დამატებით შეთანხმებებს, რომლებიც არ გაუმხილეს აუდიტორს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(იხ. 27-ე პუნქტი)

გ50. დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება²⁹ აუდიტორს ეხმარება აღნიშნული საკითხების ხასიათისა და გადაჭრის გზებზე საერთო შეხედულების ჩამოყალიბებაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების მაგალითებია:

- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების არგამხელის ფაქტები (გამიზნული იქნება ეს თუ არა), რის შედეგადაც შეიძლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიტყონ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ, რაც მათთვის შეიძლება ადრე არ იყო ცნობილი;
- დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი მნიშვნელოვანი ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, რომელთა სანქციონირება და დამტკიცება სათანადოდ არ განხორციელდა და შეიძლება ექვს იწვევდეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობაზე;
- ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების აღრიცხვის ან განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის საკითხზე;
- შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების არშესრულება, რომელიც კრძალავს ან ზღუდავს დაკავშირებულ მხარეთა სპეციფიკურ ოპერაციებს;
- სირთულეები იმ მხარის დადგენაში, რომელიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტის საბოლოო მაკონტროლებელი მხარეა.

²⁹. დამატებითი მითითებები აუდიტის დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათის შესახებ მოცემულია ასს 230-ის გ8 პუნქტში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 560

შემდგომი მოვლენები

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
შემდგომი მოვლენები	2
ძალაში შესვლის თარიღი	3
მიზნები	4
განმარტებები	5

მოთხოვნები

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის	
თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები	6-9
ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნისთარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე	10-13
ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ	14-17

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს-ის) მოქმედების სფერო	გ1
განმარტებები	გ2-გ5
ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები	გ6-გ10
ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე	გ11-გ17

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური
ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ გ18-გ20

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 560 - „შემდგომი მოვლენები“, - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორის პასუხისმგებლობას შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. ეს სტანდარტი არ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც განხილულია ასს 720-ში (გადასინჯული).¹ თუმცა, ამგვარმა სხვა ინფორმაციამ შეიძლება გამოავლინოს შემდგომი მოვლენა, რომელიც განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს. (იხ. პუნქტი გ1)

შემდგომი მოვლენები

2. ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს გარკვეულმა მოვლენებმა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ხდება. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძველში სპეციალურად არის განხილული მსგავსი მოვლენები.² ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში, საზოგადოდ, განსაზღვრულია ორი ტიპის მოვლენა:
 - ა) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე; და
 - ბ) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმ პირობებზე, რომლებიც წარმოიშვა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში.

ასს 700-ში განმარტებულია, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღი მკითხველს ამცნობს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა იმ მოვლენებისა და ოპერაციების გავლენა, რომელთა შესახებ აუდიტორმა გაიგო და რომლებიც მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე.³

1. ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

2. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 10 - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ - ეხება ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ (ბასს 1-ში ეწოდება „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“), მაგრამ გამოსაცემად მისი დამტკიცების თარიღამდე მომხდარი როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის პრინციპებს.

3. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოასზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, პუნქტი გ66.

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

4. აუდიტორის მიზნებია:
- ა) საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, შესაბამისადაა ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების მიხედვით; და
 - ბ) იმ ფაქტებზე შესაბამისად რეაგირება, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ და რომელთა შესახებ აუდიტორს დასკვნის გაცემამდე რომ სცოდნოდა, შეიძლება შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა.

განმარტებები

5. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების თარიღი - ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი;
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი - თარიღი, როდესაც სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი გ2)
 - გ) აუდიტორის დასკვნის თარიღი - აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს ასს 700-ის მიხედვით; (იხ. პუნქტი გ3)

- დ) ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი - თარიღი, როდესაც აუდიტორის დასკვნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი ხდება მესამე მხარეებისათვის; (იხ. პუნქტები გ4-გ5)
- ე) შემდგომი მოვლენები – მოვლენები, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში; ასევე, ფაქტები, რომელთა შესახებ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოთხოვნები

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები

- 6. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, გამოვლენილია. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ისეთ საკითხებზე, რომლებზეც ადრე ჩატარებულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა დამაკმაყოფილებელი დასკვნები უზრუნველყო. (იხ. პუნქტი გ6)
- 7. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-6 პუნქტით მოთხოვნილი პროცედურები ისე, რომ ისინი მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღიდან აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, ან პრაქტიკული თვალსაზრისით, შემდგომისდაგვარად ახლო პერიოდს. მსგავსი პროცედურების, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგს, ხასიათის და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორისეული რისკის შეფასება: (იხ. პუნქტები გ7-გ8)
 - ა) იმ პროცედურების გაცნობა, რომელიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა შემდგომი მოვლენების იდენტიფიცირების უზრუნველყოფისათვის;
 - ბ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომ-

ლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი გ9)

- გ) სამეურნეო სუბიექტის, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იმ შეხვედრების ოქმების (თუ არსებობს) გაცნობა, რომლებიც გაიმართა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და მსგავს შეხვედრებზე, რომელთა ოქმები ჯერ არ არის ხელმისაწვდომი, განხილული საკითხების თაობაზე გამოკითხვის ჩატარება; (იხ. პუნქტი გ10)
- დ) სამეურნეო სუბიექტის უახლესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების (თუ არსებობს ასეთი) გაცნობა.

8. თუ მე-6 და მე-7 პუნქტებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარების შემდეგ აუდიტორი აღმოაჩენს მოვლენებს, რომლებიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას, ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, თითოეული მსგავსი მოვლენა შესაბამისად არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თუ არა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

9. აუდიტორმა, ასს 580-ის⁴ შესაბამისად, ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მოსთხოვოს წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ მომხდარ ყველა მოვლენასთან მიმართებაში, რომლებიც შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას, ან განმარტებებში ასახვას, გაკეთებულია მოთხოვნილი შესწორებები ან მათ შესახებ ინფორმაცია ასახულია განმარტებებში.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე

10. აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე აუდიტორისთვის

⁴ ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, მას შეიძლებოდა შეესწორებინა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ11-გ12)

- ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და
- გ) გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, თუ როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

11. თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა:

- ა) შესწორებასთან დაკავშირებით ჩაატაროს არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები;
- გ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:
 - (i) უნდა გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მინიშნებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის; და
 - (ii) შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა. აუდიტორის ახალი დასკვნა არ შეიძლება დათარიღდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვით.

12. როდესაც კანონმდებლობით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებით ხელმძღვანელობის არ ეკრძალება, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში კორექტირება შეიტანოს მხოლოდ ისეთი შემდგომი მოვლენის ან მოვლენების გავლენის გასათვალისწინებლად, რომლებიც ამ კორექტირების აუცილებლობას იწვევს და ამავე დროს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე პასუხისმგებელ პირებს არ ეკრძალებათ ამ შესწორების დამტკიცების შეზღუდვა, აუდიტორს უფლება აქვს შემდგომ მოვლენებზე 11(ბ)(i) პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს მხოლოდ ამ შესწორებასთან მიმართებაში. მსგავს შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა:

- ა) შეასწოროს აუდიტორის დასკვნა, რათა ასახოს დამატებითი თარიღი, რომელიც შემოიფარგლება ამ შესწორებით, რაც გვიჩვენებს, რომ აუდიტორის მიერ შემდგომ მოვლენებზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები შემოიფარგლება

მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ამ შესწორებით, რომელიც აღწერილია ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში; ან (იხ. პუნქტი გ13)

ბ) შეადგინოს ახალი ან შესწორებული აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს⁵ ან სხვა გარემოებათა აბზაცს, რომელშიც მოცემულია ინფორმაცია, რომ შემდგომ მოვლენებზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები შემოიფარგლება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ამ შესწორებით, რომელიც აღწერილია ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში.

13. ზოგიერთ იურისდიქციაში ხელმძღვანელობას შეიძლება კანონით, ნორმატიული აქტით ან შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით არ მოეთხოვებოდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა, შესაბამისად აუდიტორს არ დასჭირდება შესწორებული ან ახალი აუდიტორის დასკვნის შედგენა. თუმცა, თუ ხელმძღვანელობა არ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ საჭიროა მისი შესწორება, მაშინ: (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

ა) თუ აუდიტორის დასკვნა ჯერ არ არის მიწოდებული სამეურნეო სუბიექტისათვის, აუდიტორმა მოსაზრება უნდა შეცვალოს ასს 705-ში (გადასინჯული)⁶ მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად და შემდეგ წარადგინოს აუდიტორის დასკვნა; ან

ბ) თუ აუდიტორის დასკვნა უკვე წარდგენილია სამეურნეო სუბიექტისათვის, მაშინ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მიაწოდონ მესამე მხარეებს აუცილებელი შესწორებების შეტანამდე. თუ მიუხედავად ამისა, ფინანსურ ანგარიშგებას გამოსცემენ საჭირო შესწორებების გარეშე, აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. (იხ. პუნქტები გ16-გ17)

5. იხ. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

6. ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.“

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ

14. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, შეიძლებოდა იძულებული ყოფილიყო შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა:
- ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
 - ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და, თუ საჭიროა,
 - გ) გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, თუ როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტი გ18)
15. თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ19)
- ა) შესწორებასთან დაკავშირებით ჩაატაროს არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები;
 - ბ) განიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობა არსებული მდგომარეობის შესახებ;
 - გ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:
 - (i) გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მითითებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის და ისე დაათარიღოს აუდიტორის ახალი დასკვნა, რომ შესწორებული თარიღი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვი.
 - (ii) შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა.
 - დ) თუ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები, შეასწოროს აუდიტორის დასკვნა ან შეადგინოს აუდიტორის

ახალი დასკვნა, მე-12 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად.

16. აუდიტორმა ახალ ან შეცვლილ აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა აბზაცი, სადაც მითითებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა, რომელშიც უფრო დეტალურად არის განხილული ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის მიზეზი და ასევე აუდიტორის მიერ გაცემული ადრინდელი დასკვნა.
17. თუ ხელმძღვანელობა არ მიიღებს აუცილებელ ზომებს, რათა უზრუნველყოს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობოს არსებული მდგომარეობის შესახებ და არ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ აუცილებელია მისი შესწორება, აუდიტორმა უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მართვაში მონაწილეობს,⁷ რომ აუდიტორი ეცდება მიიღოს შესაბამისი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. თუ ამგვარი გაფრთხილების მიუხედავად, ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მაინც არ გაატარებენ აუცილებელ ზომებს, მაშინ აუდიტორმა უნდა მიიღოს სათანადო ზომა იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. (იხ. პუნქტი გ20)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

- გ1. როდესაც აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ სხვა დოკუმენტებს დაერთვება (რომლებიც არ არის ასს 720-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფეროში მყოფი წლიური ანგარიშის ნაწილი), შეიძლება აუდიტორს შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით დამატებითი პასუხისმგებ-

⁷ ასს 260 (გადასინჯული)- „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

ლობა გაუჩნდეს და დასჭირდეს ისეთი სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნების განხილვა, რომლებიც ითვალისწინებს საჯარო ვაჭრობისთვის ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებას იმ იურისდიქციებაში, სადაც ფასიანი ქაღალდები შეთავაზებული იყო საჯარო ვაჭრობისთვის. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ფასიანი ქაღალდების ემისიის პროსპექტის საბოლოო ვარიანტის გამოცემის თარიღამდე პერიოდში. ზემოაღნიშნული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს მე-6 და მე-7 პუნქტებში აღწერილი პროცედურების ჩატარებას ფასიანი ქაღალდების ემისიის პროსპექტის საბოლოო ვარიანტის ძალაში შესვლამდე, ან მასთან მიახლოებული თარიღისათვის, აგრეთვე ამ დოკუმენტის გაცნობას, რათა აუდიტორმა შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა პროსპექტში წარდგენილი სხვა ინფორმაცია იმ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელთანაც ასოცირდება აუდიტორი.⁸

განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი (იხ. პუნქტი 5(ბ))

- გ2. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონი ან ნორმატიული აქტი განსაზღვრავს იმ პირებს ან ორგანოებს (მაგალითად, ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს), რომლებსაც ევალებათ გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, რომ მომზადდა ყველა ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით; ასევე, განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების სავალდებულო პროცედურა. სხვა იურისდიქციებში, ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პროცედურას კანონი ან ნორმატიული აქტი არ ადგენს და სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და გამოცემის დროს იცავს საკუთარ პროცედურებს, რომლებიც დადგენილია თავისი ხელმძღვანელობისა და მმართველობითი სტრუქტურის გათვალისწინებით. ზოგიერთ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების საჯაროდ გამოქვეყნებამდე მოითხოვება აქციონერთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო დამტკიცება. ამგვარ იურისდიქციებში აუდიტორისათვის აუცილებელი არ არის აქციონერთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება, რათა გადაწყვიტოს, რომ უკვე მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. ასს-ების მიზ-

⁸ იხ. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-2 პუნქტი.

ნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა შემდეგი ორი თარიღიდან წინა თარიღი: როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო დაადგენს, რომ მომზადდა სამეურნეო სუბიექტის ყველა ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და აღიარებულმა უფლებამოსილმა ორგანომ დაადასტურა, რომ ისინი პასუხისმგებლობას იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. პუნქტი 5(გ))

გ3. აუდიტორის დასკვნის თარიღი არ შეიძლება წინ უსწრებდეს იმ თარიღს, როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებსაც ეფუძნება მისი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ მტკიცებულების ჩათვლით, რომ ყველა ანგარიშგება, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, შესაბამის განმარტებითი შენიშვნებთან ერთად, მომზადებულია და აღიარებულმა უფლებამოსილმა ორგანომ დაადასტურა, რომ ისინი პასუხისმგებლობას იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.⁹ ამიტომ აუდიტორის დასკვნის თარიღი არ შეიძლება წინ უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს, როგორც ეს 5(ბ) პუნქტით არის განსაზღვრული. ადმინისტრაციული საკითხების გამო, აუდიტორის დასკვნის თარიღსა, როგორც ეს 5(გ) პუნქტით არის განსაზღვრული და სამეურნეო სუბიექტისათვის აუდიტორის დასკვნის მიწოდების თარიღს შორის შეიძლება გავიდეს დროის პერიოდი.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი (იხ. პუნქტი 5(დ))

გ4. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი ხშირად დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის მარეგულირებელ გარემოზე. ზოგიერთ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი შეიძლება იყოს თარიღი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მარეგულირებელ ორგანოს წარედგენება. ვინაიდან არ შეიძლება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა აუდიტორის დასკვნის გარეშე, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი არა მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის ან შემდეგი თარიღი უნდა იყოს, არამედ იგი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის სამეურნეო სუბიექტისათვის წარდგენის ან შემდეგი თარიღი.

⁹ ასს 700 (გადასინჯული), 41-ე პუნქტი. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცედურაში კანონმდებლობა ასევე განსაზღვრავს დროის იმ მომენტს, როდესაც აუდიტი უკვე დამთავრებული უნდა იყოს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ5. სახელმწიფო სექტორის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი შეიძლება იყოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების და, მასთან ერთად, აუდიტორის დასკვნის საკანონმდებლო ორგანოსათვის წარდგენის ან საჯაროდ გამოქვეყნების თარიღი.

ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები (იხ. მე-6-9 პუნქტები)

- გ6. მე-6 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს პროცედურებს, რომელთა ჩატარება აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისათვის, რაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში სააღრიცხვო ჩანაწერების ან ოპერაციების მიმოხილვას ან ტესტირებას. მე-6 და მე-7 პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები ემატება იმ პროცედურებს, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს სხვა მიზნებისათვის და მიუხედავად ამისა, შეიძლება უზრუნველყონ აუდიტორული მტკიცებულებები შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით (მაგალითად, აუდიტორის მიერ მტკიცებულებების მოპოვებისათვის ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ ანგარიშთა ნაშთებზე, მაგალითად, მარაგის დროში გამიჯვნის პროცედურები ან მოთხოვნების თანხების შემდგომ გადახდასთან დაკავშირებული პროცედურები).
- გ7. მე-7 პუნქტში ამ კონტექსტში განსაზღვრულია გარკვეული აუდიტორული პროცედურები, რომელთა განხორციელება მოეთხოვება აუდიტორს მე-6 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების დაკმაყოფილებისას. თუმცა, შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებული პროცედურები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ჩაატაროს, დამოკიდებულია ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე და, კერძოდ, თუ რამდენად ხდებოდა სააღრიცხვო ჩანაწერების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ. როდესაც სააღრიცხვო ჩანაწერები არ არის განახლებული და, შესაბამისად, არ არის შედგენილი შუალედური ფინანსური ანგარიშგება (შიდა თუ გარე მოხმარების მიზნებისათვის), ან არ არის მომზადებული ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შეხვედრების ოქმები, შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს ხელმისაწვდომი საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, საბანკო ამონაწერების ჩათვლით, შემოწმების

გზით. გ8 პუნქტში მოცემულია დამატებითი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა გაითვალისწინოს ამ გამოკითხვების განხორციელებისას.

გ8. მე-7 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურების გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად და შესაფერისად ჩათვალოს, რომ საჭიროა:

- წაიკითხოს სამეურნეო სუბიექტის ბოლო ხელმისაწვდომი ბიუჯეტები, ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზი და ხელმძღვანელობის სხვა დაკავშირებული ანგარიშები ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომი პერიოდებისათვის;
- სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის იურისტების გამოკითხვა ან მათი ადრინდელი ზეპირი თუ წერილობითი გამოკითხვების გაფართოება; ან
- განიხილოს, საჭირო იქნება თუ არა კონკრეტული შემდგომი მოვლენების თაობაზე წერილობითი გამოკითხვა სხვა აუდიტორული მტკიცებულების მხარდასაჭერად და, ამგვარად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისათვის.

გამოკითხვა (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ9. ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იმის თაობაზე გამოკითხვისას, მოხდა თუ არა რაიმე ისეთი შემდგომი მოვლენა, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოიკითხოს იმ მუხლების მიმდინარე მდგომარეობის შესახებ, რომლებიც აღირიცხა წინასწარ ან არასარწმუნო მონაცემებზე დაყრდნობით და შეუძლია აგრეთვე ჩაატაროს სპეციფიკური გამოკითხვები შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- აღებულია თუ არა ახალი სახელშეკრულებო ვალდებულებები, სესხები ან გარანტიები.
- ხომ არ გაუყიდათ ან შეუძენიათ აქტივები, ან არის თუ არა დაგეგმილი მათი გაყიდვა ან შეძენა;
- ადგილი ხომ არ ჰქონდა კაპიტალის ან სავალო ინსტრუმენტების გამოშვების ზრდას, როგორიცაა, მაგალითად, ახალი აქციების ან სავალო ვალდებულებების გამოშვება, ან ხომ არ

არის დადებული ხელშეკრულება საწარმოს გაერთიანების ან ლიკვიდაციის შესახებ, ან იგეგმება თუ არა ისეთი რამ;

- ჰქონია თუ არა ადგილი მთავრობის მხრიდან რაიმე აქტივის ჩამორთმევას, ან განადგურებულია თუ არა რაიმე, მაგალითად, ხანძრით ან წყალდიდობის შედეგად;
- მოხდა თუ არა რაიმე მოვლენა, რომელიც დაკავშირებულია პირობით გარემოებებთან;
- ჰქონდა თუ არა ადგილი ბუღალტრულ აღრიცხვაში რაიმე არაორდინალურ შესწორებას, ან არის თუ არა გადაწყვეტილი მსგავსი რამ;
- მოხდა თუ არა ან თუ შეიძლება მოხდეს რაიმე ისეთი მოვლენა, რომელიც ეჭვის ქვეშ დააყენებს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მართებულობას, მაგალითად, შემთხვევა, როდესაც ეჭვის ქვეშ დგება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობა;
- მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც შესაფერისია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შეფასებების ან ანარიცხების ღირებულების განსაზღვრისათვის;
- მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც შესაფერისია აქტივების აღდგენადობის თვალსაზრისით.

ოქმების გაცნობა (იხ. პუნქტი 7(გ))

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორს შეუძლია წაიკითხოს შესაბამისი სასამართლო პროცესის ოფიციალური ჩანაწერები და გამოიკითხოს იმ სასამართლო პროცესზე განხილულ საკითხებზე, რომელთა ოფიციალური ჩანაწერები ჯერ არ არის ხელმისაწვდომი.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე

აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებული სხვა ინფორმაციის გავლენა (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. მართალია, აუდიტორს არანაირი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება არ ევალება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე, მაგრამ ასს 720 (გადასინჯული) მოიცავს

მოთხოვნებსა და მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციას, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე მიღებულ სხვა ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტორის მიმართ
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ12. როგორც ასს 210-შია ახსნილი, აუდიტორული გარიგების ძირითადი პირობები მოიცავს ხელმძღვანელობის თანხმობას, აუდიტორს აცნობოს იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომელთა შესახებ ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღს შორის პერიოდში.¹⁰

ორმაგი დათარიღება (იხ. პუნქტი 12(ა))

გ13. როდესაც 12(ა) პუნქტში აღწერილ გარემოებებში აუდიტორი შეასწორებს აუდიტორის ანგარიშს, რათა ასახოს თარიღი, რომელიც შემოიფარგლება მოცემული შესწორებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის თარიღი ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შემდგომ შესწორებამდე უცვლელი რჩება, რადგან ეს თარიღი მკითხველს ინფორმაციას აწვდის იმის შესახებ, თუ როდის დასრულდა აუდიტორული სამუშაო აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, აუდიტორის ანგარიშზე დასმულია დამატებითი თარიღი, რათა აუდიტორმა მომხმარებლებს აცნობოს, რომ ამ თარიღამდე აუდიტორის პროცედურები შემოიფარგლებოდა ფინანსური ანგარიშგების აღნიშნული შემდგომი შესწორებით. ქვემოთ მოცემულია მსგავსი დამატებითი თარიღის ნიმუში:

(აუდიტორის დასკვნის თარიღი), გარდა Y შენიშვნისა, რომელიც განხორციელდა ამა და ამ თარიღს (შენიშვნაში აღწერილი შესწორებით შემოფარგლული აუდიტორული პროცედურების დასრულების თარიღი).

ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. ზოგიერთ იურისდიქციაში ხელმძღვანელობას შეიძლება კანონით, ნორმატიული აქტით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით არ მოეთხოვებოდეს შესწორებული ფინანსური

¹⁰ ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი გ24.

ანგარიშგების გამოცემა. ეს ხშირად ხდება, როდესაც ახლოსაა შემდეგი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის დრო და შესაბამისი განმარტებები ასახულია მსგავს ანგარიშგებაში.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ15. სახელმწიფო სექტორში, მე-13 პუნქტის შესაბამისად, მიღებული ზომები, როდესაც ხელმძღვანელობას შესწორება არ შეაქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში, შეიძლება მოიცავდეს საკანონმდებლო ან საანგარიშგებო იერარქიაში სხვა შესაბამის ორგანოსთვის ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის დასკვნაზე შემდგომი მოვლენის გავლენის შესახებ ანგარიშგების ცალკე წარდგენას.

აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ16. აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი სამართლებრივი მოვალეობების დაკმაყოფილება მაშინაც კი, როდესაც აუდიტორმა მიმართა ხელმძღვანელობას, რომ არ გამოსცეს ფინანსური ანგარიშგება და ხელმძღვანელობა დაეთანხმა ამ მოთხოვნის შესრულებას.

გ17. როდესაც ხელმძღვანელობა გამოსცემს ფინანსურ ანგარიშგებას მიუხედავად აუდიტორის მიმართვისა, რომ არ მიაწოდონ ფინანსური ანგარიშგება მესამე მხარეებს, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. აღნიშნული ზომები დამოკიდებულია აუდიტორის სამართლებრივ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შედეგად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს სამართლებრივი რჩევის მიღება.

ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ მიღებული სხვა ინფორმაციის გავლენა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ18. აუდიტორის ვალდებულებებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით არეგულირებს ასს 720 (გადასინჯული). მართალია, აუდიტორს არანაირი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება არ ევალება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ, მაგრამ ასს 720 (გადასინჯული) მოიცავს მოთხოვნებსა

და მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას (იხ. მე-15 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ19. ზოგიერთ იურისდიქციაში სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით ეკრძალებოდეთ შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა. მსგავს გარემოებებში, მიზანშეწონილი იქნება აუდიტორის მიერ კანონით განსაზღვრული შესაბამისი ორგანოსათვის დასკვნის წარდგენა.

აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ20. როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მიუხედავად აუდიტორის ადრინდელი მიმართვისა, ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ იღებენ საჭირო ზომებს იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ ადრე გამოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა მიჩნეულ არ იქნეს დასაყრდენ წყაროდ, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აღნიშნული აუდიტორის დასკვნის მიჩნევა დასაყრდენ წყაროდ. აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები დამოკიდებულია აუდიტორის სამართლებრივ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შედეგად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს სამართლებრივი რჩევის მიღება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 570 (გადასინჯული)

ფუნქციონირებადი საწარმო

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც
მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება	2
პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის უნარის შეფასებაზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ	3-7
ძალაში შესვლის თარიღი	8
მიზნები	9

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	10-11
ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება	12-14
პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება	15
დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას.....	16
აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები	17-20
გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე	21-24
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	25
ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების მნიშვნელოვნად დაგვიანება	26

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	გ1
ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება	გ2
რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	გ3-გ7
ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება	გ8-გ13
პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება	გ14-გ15
დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეულიმოვლენების ან პირობების გამოვლენისას	გ16-გ20
აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები	გ21-გ25
გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე	გ26-გ35
დანართი: საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობას, საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასა და აუდიტორის დასკვნაზე მის გავლენასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ1)

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება

2. ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება გულისხმობს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მზადდება იმის დაშვებით, რომ სამეურნეო სუბიექტი არის ფუნქციონირებადი საწარმო და ჩვეულებრივ გააგრძელებს საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენენ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი ასე რომ არ მოიქცეს. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ან არ მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მიხედვით, რომელიც ანგარიშგების მომზადებას ითვალისწინებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებით (მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგება არ ეყრდნობა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპს და მზადდება საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე). როდესაც მიზანშეწონილია ანგარიშგების მომზადება საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებით, აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხება იმის გათვალისწინებით, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეული საქმიანობის პირობებში. (იხ. პუნქტი გ2)

პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის უნარის შეფასებაზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ

3. ზოგჯერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები აშკარად ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის ვალდებულებას იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობამ შეაფასოს, აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს უნარი, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; გარდა ამისა, შეიცავს სტანდარტებს

საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამ-
ჯღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ. მაგალითად, ბასს 1-
ის თანახმად, ხელმძღვანელობას ევალება შეაფასოს, აქვს თუ არა
სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც
ფუნქციონირებად საწარმოს¹. ამასთან, შეიძლება კანონმდებლობაც
ითვალისწინებდეს დეტალურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, შეაფასოს, აქვს თუ არა
სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც
ფუნქციონირებად საწარმოს და ფინანსური ანგარიშგების
შენიშვნებში წარმოადგინოს ადეკვატური ახსნა-განმარტებები.

4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები შეიძლება
პირდაპირ არ ითვალისწინებდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის
უნარის შეფასების ვალდებულებას ხელმძღვანელობისთვის. მიუხე-
დავად ამისა, როდესაც საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპი
ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპია,
როგორც მე-2 პუნქტშია აღწერილი, ფინანსური ანგარიშგების
მომზადებისას ხელმძღვანელობას სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციო-
ნირებადობის უნარის შეფასება იმ შემთხვევაშიც ევალება, თუ ფი-
ნანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ეს ცალ-
სახად არ მოითხოვება.
5. ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონი-
რებადობის უნარის შეფასება გულისხმობს დროის კონკრეტული მო-
მენტისთვის გარკვეული მოვლენების ან პირობების ბუნებრივად
განუსაზღვრელი სამომავლო შედეგების განსჯას. ამგვარი განსჯისას
გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:
 - რაიმე მოვლენის ან გარემოების შედეგებთან დაკავშირებული
განუსაზღვრელობის ხარისხი მნიშვნელოვნად იზრდება, რაც
უფრო გვიან ხდება ეს მოვლენები ან დგება შედეგი. ამიტომ ფი-
ნანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობაში,
რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მოითხოვს სამეურნეო
სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის აუცილებელ შეფასე-
ბას, როგორც წესი, მითითებულია დროის პერიოდი, რომლის-
თვისაც ხელმძღვანელობამ მხედველობაში უნდა მიიღოს ყველა
ხელმისაწვდომი ინფორმაცია;

¹. ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, 2009 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით,
პუნქტები 25-26.

- მოვლენებისა და პირობების შედეგების შესახებ მსჯელობაზე გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და სირთულე, მისი საქმიანობის სპეციფიკა და მასზე გარე ფაქტორების ზემოქმედების ხარისხი;
- მომავლის შესახებ ნებისმიერი მსჯელობა ეყრდნობა იმ ინფორმაციას, რომელიც მსჯელობის მომენტისთვისაა ხელმისაწვდომი. შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება ისეთი შედეგები გამოიწვიოს, რომლებიც წინააღმდეგობაში მოვა გადაწყვეტილებასთან, რომელიც მართებული იყო საკითხის განსჯის მომენტისთვის.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

6. აუდიტორს ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, მიზანშეწონილია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე; ასევე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით იმის დადგენა, ხომ არ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის გააგრძელებს საქმიანობას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო. აუდიტორს ზემოაღნიშნული ვალდებულებები იმ შემთხვევაშიც გააჩნია, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები ხელმძღვანელობას ცალსახად არ ავალდებულებს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებას.
7. თუმცა, როგორც ასს 200²-შია აღწერილი, აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის უნარზე, აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობები, იზრდება ისეთ სამომავლო მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებით, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა. აუდიტორს არ შეუძლია მსგავსი მოვლენებისა და პირობების წინასწარი პროგნოზირება. შესაბამისად, ის ფაქტი, რომ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული არ იქნება არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის უნართან, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, არ შეიძლება მიჩნეული იყოს იმის გარანტიად, რომ სამეურნეო სუბიექ-

² ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტები გ51-გ52.

ტი შეძლებს საქმიანობის გაგრძელებას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:
- ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და დასკვნის გამოტანა ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით;
 - ბ) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბაღებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; და
 - გ) აუდიტორის დასკვნის შედგენა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

10. როდესაც აუდიტორი რისკის შესაფასებელ პროცედურებს ატარებს ასს 315³-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად, მან უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბაღებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. განიხილისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობამ უკვე განახორციელა თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება და: (იხ. პუნქტები გ3-გ6)

³. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-5 პუნქტი.

- ა) თუ ამგვარი შეფასება განხორციელებულია, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს აღნიშნული შეფასება და განსაზღვროს, დაადგინა თუ არა ხელმძღვანელობამ ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და თუ ასეა, განიხილოს ხელმძღვანელობის გეგმები ამ საკითხების მოგვარების თაობაზე; ან
- ბ) თუ მსგავსი შეფასება ჯერ არ არის გაკეთებული, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების განზრახვის არგუმენტი, ხელმძღვანელობა გამოკითხოს იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.
11. აუდიტორს დიდი ყურადღება მართებს აუდიტის დროს ისეთი მოვლენების ან პირობების გამოსავლენად, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება

12. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნა, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის უნარს, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ8-გ10; გ12-გ13)
13. ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მოიცვას იგივე პერიოდი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ეს მოთხოვნილი პერიოდი უფრო ხანგრძლივია. თუ ხელმძღვანელობის შეფასება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ მოიცავს თორმეტ თვეზე ნაკლებ პერიოდს ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან (როგორც ეს ტერმინი განსაზღვრულია

ასს 560⁴-ში), აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს შეფასების პერიოდის ხანგრძლივობის გაზრდა ამ თარიღიდან სულ მცირე თორმეტ თვემდე მაინც. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)

14. ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობის შეფასება მოიცავს თუ არა ყველანაირ სათანადო ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტის შედეგად.

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება

15. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა, მისთვის ცნობილი იყო თუ არა შეფასებისთვის გამოყენებული პერიოდის შემდგომი პერიოდის ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას

16. თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები და პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით (შემდგომში „არსებითი განუსაზღვრელობა“). ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, მათ შორის, უნდა განიხილოს ფაქტორები, რომლებიც ასუსტებს ამ განუსაზღვრელობის ზემოქმედების ხარისხს. აღნიშნული პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ16)

- ა) თუ ხელმძღვანელობას არ განუხორციელებია სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება - ხელმძღვანელობისაგან ამგვარი შეფასების განხორციელების მოთხოვნას;
- ბ) ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასებას, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის, როგორც

⁴ ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, პუნქტი 5(ა).

ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის შეფასებასთან, კერძოდ, გააუმჯობესებს თუ არა მდგომარეობას აღნიშნული გეგმები და პრაქტიკულად განხორციელებადია თუ არა ისინი მოცემულ გარემოებებში; (იხ. პუნქტი გ17);

- გ) თუ სამეურნეო სუბიექტს მომზადებული აქვს ფულადი ნაკადების პროგნოზი და ამ პროგნოზის ანალიზი მნიშვნელოვანია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ღონისძიებების გეგმის შესაფასებლად, მოვლენების ან პირობების სამომავლო შედეგების განხილვის თვალსაზრისით: (იხ. პუნქტები გ18-გ19)
 - (i) აუდიტორმა უნდა შეაფასოს იმ საბაზისო მონაცემების საიმედოობა, რომლებიც დამუშავდა პროგნოზირებული ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად; და
 - (ii) დაადგინოს, სათანადოდ არის თუ არა დასაბუთებული საპროგნოზო ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებები.
- დ) ნებისმიერი დამატებითი ფაქტის ან ინფორმაციის განხილვას, რომელიც ცნობილი გახდა ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განხორციელების თარიღის შემდეგ;
- ე) ხელმძღვანელობისგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან ოფიციალური წერილის წარდგენის მოთხოვნას, მათი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და ამ გეგმების რეალიზების შესაძლებლობის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ20)

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები

- 17. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, მიზანშეწონილია თუ არა, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე და გამოიტანოს სათანადო დასკვნა.
- 18. მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მისი აზრით, არსებობს თუ არა ისეთ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. არსებითი განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში იარსებებს, როდესაც მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონე და

იმის ალბათობა, რომ ეს მოხდება იმგვარია, რომ აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია ამ განუსაზღვრელობის ბუნებისა და შესაძლო შედეგების შესახებ ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, რათა მიღწეულ იქნეს: (იხ. პუნქტი გ21-გ22)

- ა) ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა - ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში; ან
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების იმგვარად წარდგენა, რომ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი - შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები და არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს

19. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

- ა) ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში იმ ძირითადი მოვლენებისა და პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო, ასევე ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც ეხება ხსენებული მოვლენებისა და პირობების მოგვარებას; და
- ბ) ნათლად ჩანს თუ არა ფინანსური ანგარიშგებიდან, რომ არსებობს ისეთ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო და, მაშასადამე, შეიძლება ვერ შეძლოს თავისი აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები, მაგრამ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს

20. თუ გამოვლენილია ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, მან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს ამ მოვლენების ან პირობების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის

21. თუ ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზეა მომზადებული, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია

22. თუ არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება და აუდიტორის დასკვნას დაამატოს ცალკე ნაწილი, რომლის ქვესათაური იქნება „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“, რათა: (იხ. პუნქტები გ28-გ31, გ34)

- ა) ყურადღება გაამახვილოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნაზე, სადაც ახსნილია მე-19 პუნქტში აღწერილი საკითხები; და
- ბ) განაცხადოს, რომ ეს მოვლენები ან პირობები არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე მიანიშნებს, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავ-

შირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ აუდიტორის მოსაზრება ამ საკითხთან მიმართებით მოდიფიცირებული არ არის.

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია გამჟღავნებული არ არის

23. თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არ არის გამჟღავნებული, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ32-გ34)

- ა) გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის⁵ (გადასინჯული) მიხედვით; და
- ბ) აუდიტორის დასკვნაში „პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში განაცხადოს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო და ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არ არის ახსნილი ეს საკითხი.

ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა

24. თუ ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამგვარი ქმედებების გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ35)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

25. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი სამეურნეო სუბიექტის მართვაში მონაწილეობს⁶, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გამოვლენილი მოვლენების ან პირობების თაობაზე, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება უნდა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

⁵ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

⁶ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

- ა) აღნიშნული მოვლენები ან პირობები ქმნიან თუ არა არსებით განუსაზღვრელობას;
- ბ) ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების სა-ფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გა-მოყენება მიზანშეწონილია თუ არა;
- გ) ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული; და
- დ) არსებული სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, როდესაც შესაფერისია.

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების მნიშვნელოვანი დაგვიანება

26. თუ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებას მნიშვნელოვნად აგვიანებს ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს დაგვიანების მიზეზები. როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ დაგვიანება დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებასთან დაკავ-შირებულ მოვლენებთან ან პირობებთან, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-16 პუნქტში აღწერილი აუცილებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები. ამასთან, უნდა გაითვალისწინოს ამ დაგვიანების გავლენა აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნაზე, რომელიც ეხება არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობას, როგორც მე-18 პუნქტშია აღწერილი.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

- გ1. ასს 701⁷ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის დას-კვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. ამ სტანდარტში აღიარებულია, რომ როდესაც ასს 701 გამოიყენება, საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად სა-კითხებად. ამასთან, ახსნილია, რომ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან

⁷ ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხია.⁸

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება (იხ. მე-2 პუნქტი)

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ2. ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება შესაფერისია სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვისაც. მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) 1 ეხება სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის უნარს, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ⁹. საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით შეიძლება რისკები წარმოიქმნას, მათ შორის, ისეთ სიტუაციებში, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტები მოგების მიღებაზე (კომერციულ საფუძველზე) მუშაობენ; როდესაც სახელმწიფოს მხარდაჭერა შეიძლება შემცირდეს ან შეწყდეს, ან მათი პრივატიზაცია განხორციელდეს. მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, შეიძლება მოიცავდეს სიტუაციებს, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია საკმარისი სახსრები საქმიანობის გასაგრძელებლად, ან სახელმწიფო პოლიტიკის შესახებ მთავრობამ ისეთი გადაწყვეტილებები მიიღოს, რომლებიც გავლენას ახდენს სახელმწიფო სექტორის მოცემული სამეურნეო სუბიექტის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ3. ქვემოთ განხილულია ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებიც, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა

⁸. ასს 701, პუნქტები მე-15 და გ41.

⁹. სსბასს 1 - „ვინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, პუნქტები 38-41.

განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ეს ჩამონათვალი არ არის ყოვლისმომცველი და არც ერთ-ერთის ან რამდენიმე მათგანის არსებობა ყოველთვის არ ნიშნავს იმას, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა.

ფინანსური

- წმინდა ვალდებულებების ან წმინდა მოკლევადიანი ვალდებულებების მდგომარეობა.
- ფიქსირებულვადიანი სესხები, რომელთა დაფარვის ვადა იწურება მათი გადავადების ან გადახდის ყოველგვარი რეალური პერსპექტივის გარეშე, ან გადაჭარბებული დაყრდნობა მოკლევადიან სესხებზე, გრძელვადიანი აქტივების დასაფინანსებლად.
- კრედიტორების მხრიდან ფინანსური მხარდაჭერის შეწყვეტის ნიშნები.
- საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების უარყოფითი ნაკადები, რაც გასული პერიოდების ან საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგებებიდან ჩანს.
- სამეურნეო სუბიექტის არახელსაყრელი ძირითადი ფინანსური კოეფიციენტები.
- მნიშვნელოვანი საოპერაციო ზარალი, ან შემოსავლების მიღებისათვის განკუთვნილი აქტივების ღირებულების მკვეთრი გაუფასურება.
- დივიდენდების გაცემის ვადის გადაცილება ან დივიდენდების გაცემის შეწყვეტა.
- კრედიტორებისათვის ვალის დროულად დაბრუნების უუნარობა.
- სასესხო ხელშეკრულების პირობების შესრულების უუნარობა.
- საქონლის კრედიტით მიწოდების ოპერაციების შეცვლა ისეთი ოპერაციებით, როდესაც მომწოდებელთან ანგარიშსწორება წარმოებს საქონლის მიღებისთანავე.
- მნიშვნელოვანი ახალი პროდუქციის შექმნისათვის ან სხვა მნიშვნელოვანი ინვესტიციებისათვის ფინანსების მოპოვების უუნარობა.

საოპერაციო

- ხელმძღვანელობის განზრახვა სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდაციის ან მისი საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ.

- უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების წასვლა სამეურნეო სუბიექტიდან ისე, რომ მათი ჩანაცვლება არ ხდება.
- ძირითადი ბაზრის, ძირითადი მომხმარებლ(ებ)ის, ფრანშიზის, ლიცენზიის ან მთავარი მომწოდებლ(ებ)ის დაკარგვა.
- სამეურნეო სუბიექტის სამუშაო კადრებით უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული სიძნელებები.
- მნიშვნელოვანი ნედლეულისა და მასალის უკმარისობა.
- ძლიერ წარმატებული კონკურენტის გამოჩენა.
- სხვა მოვლენები ან პირობები
- შეუსაბამობა მინიმალური კაპიტალის ან სხვა საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებთან, როგორიცაა, მაგალითად გადახდისუუნარობასთან ან ლიკვიდობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები საფინანსო დაწესებულებებისთვის.
- სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი, რომელმაც, საუკეთესო შემთხვევაშიც, შესაძლოა ისეთი მოთხოვნები წარმოშვას, რომელსაც იგი, სავარაუდოდ, ვერ შეასრულებს.
- ცვლილებები კანონში ან ნორმატიულ აქტში, ან სახელმწიფო პოლიტიკაში, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტზე.
- სტიქიური უბედურებების არასკმარისი დაფარვა დაზღვევით ან დაზღვევის უქონლობა, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა დადგება.

ამგვარი მოვლენებისა და პირობების მნიშვნელობა ხშირად შესაძლოა სხვა ფაქტორებმა შეარბილოს. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებების დასაფარად გეგმური თანხების გადახდისუუნარობა შესაძლოა დაბალანდეს ხელმძღვანელობის გეგმით, რომელიც ეხება ფულადი ნაკადების სათანადო დონის შენარჩუნებას ალტერნატიული გზებით, როგორიცაა: აქტივების გაყიდვა, სესხების გადახდის გადავადება ან დამატებითი კაპიტალის მოპოვება. ანალოგიურად, ძირითადი მომწოდებლის დაკარგვის უარყოფითი გავლენა შეიძლება შემსუბუქდეს მიწოდების შესაფერისი ალტერნატიული წყაროს არსებობით.

- გ4. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი რისკის შესაფასებელი პროცედურები აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი პრობლემა იქნება

თუ არა და აგრეთვე რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტის დაგეგმვაზე. გარდა ამისა, აღნიშნული პროცედურები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, დროულად განიხილოს ხელმძღვანელობასთან აღნიშნული საკითხები, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული საკითხები, ასევე გამოვლენილ პრობლემებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმები და გადაწყვეტილებები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-10 პუნქტი)

- გ5. სამეურნეო სუბიექტის სიდიდემ შეიძლება გავლენა იქონიოს უარყოფით პირობებთან ადაპტირების უნარზე. მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება სწრაფად შეძლონ ხელსაყრელი შესაძლებლობების გამოყენება, მაგრამ შეიძლება არ გააჩნდეთ საკმარისი რეზერვები მდგრადი ფუნქციონირებისათვის.
- გ6. პირობები, რომლებიც განსაკუთრებით შესაფერისია მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის, მოიცავს იმის რისკს, რომ ბანკებმა და სხვა კრედიტორებმა შეიძლება შეწყვიტონ სამეურნეო სუბიექტის მხარდაჭერა, აგრეთვე ძირითადი მომწოდებლის, მომხმარებლის, თანამშრომლის, ლიცენზიის, ფრანშიზის ან სხვა იურიდიული შეთანხმების დაკარგვის რისკს.

აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში ყურადღების გამახვილება აუდიტორულ მტკიცებულებებზე, რომლებიც მოვლენებსა და პირობებს ეხება (იხ. მე-11 პუნქტი)

- გ7. ასს 315-ით (გადასინჯული) მოითხოვება აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკის შეფასების გადასინჯვა (შესწორება) და შესაბამისი ცვლილებების შეტანა დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებში, თუ აუდიტის პროცესში მოპოვებული იქნება დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები, რაც გავლენას ახდენს აუდიტორისულ რისკის შეფასებაზე¹⁰. როდესაც აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების შემდეგ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მე-16 პუნქტში აღწერილი პროცედურების ჩატარების გარდა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების გადასინჯვა. მსგავსი მოვლენების ან პირობების არსებობა შეიძლება გავლენას ახდენდეს აგრეთვე შეფასებულ რისკებზე

¹⁰ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

აუდიტორის რეაგირებისათვის საჭირო დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ასს 330¹¹-ში.

ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება

ხელმძღვანელობის დასკვნა და შესაბამისი ანალიზი და აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასება (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ8. ხელმძღვანელობის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, წარმოადგენს მნიშვნელოვან საკითხს, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებისას.
- გ9. აუდიტორს არ ევალება ხელმძღვანელობის არასაკმარისი ანალიზის გამოსწორება. თუმცა, ზოგჯერ ხელმძღვანელობის დასკვნის მხარდასაჭერად ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული არასაკმარისი ანალიზი შეიძლება ხელს არ უშლიდეს აუდიტორს იმის შეფასებაში, მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილი არის თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება. მაგალითად, თუ წარსულში სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა რენტაბელური იყო და ადვილად მიუწვდებოდა ხელი ფინანსურ რესურსებზე, ხელმძღვანელობამ დასკვნა შეიძლება დეტალური ანალიზის გარეშე გამოიტანოს. ამ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის დასკვნის მიზანშეწონილობა აუდიტორმა შეიძლება დეტალური პროცედურების ჩატარების გარეშე შეაფასოს, თუ სხვა ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები საკმარისია იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოიტანოს დასკვნა იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა მოცემულ გარემოებებში ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება.
- გ10. სხვა შემთხვევებში, ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასება აუდიტორის მიერ, როგორც ეს მე-12 პუნქტით მოითხოვება, შეიძლება მოიცავდეს იმ პროცედურების შეფასებას, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად; იმ დაშვებების შეფასებას, რომლებსაც ეყრდნობა

¹¹. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

ხელმძღვანელობის დასკვნა, ასევე ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმებისა და მოცემულ გარემოებებში მათი პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობის შეფასებას.

ხელმძღვანელობის დასკვნით მოცული პერიოდი (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ11. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობაში, რომლებიც ცალსახად მოითხოვს ხელმძღვანელობისგან ზემოაღნიშნული დასკვნის გამოტანას, მითითებულია პერიოდი, რომლის მიმართაც ხელმძღვანელობას ევალება ყველა ხელმისაწვდომი ინფორმაციის გათვალისწინება¹².

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-12-13 პუნქტები)

- გ12. ხშირად მცირე სამეურნეო სუბიექტების ხელმძღვანელობას შეიძლება მომზადებული არ ჰქონდეს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის დეტალური შეფასება, მაგრამ ამის ნაცვლად, ისინი შეიძლება დაეყრდნონ სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესისა და სამომავლო პერსპექტივის სიღრმისეულ ცოდნას. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა მაინც უნდა შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნა. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი დაფინანსების საკითხებზე ხელმძღვანელობასთან მსჯელობა, იმ პირობით, თუ ხელმძღვანელობის არგუმენტების დადასტურება შესაძლებელია საკმარისი დოკუმენტირებული მტკიცებულებებით და ისინი არ ეწინააღმდეგება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ აუდიტორის მიერ შექმნილ წარმოდგენას. ამგვარად, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას მისი შეფასების განვრცობა მოსთხოვოს, შეიძლება შესრულდეს მსჯელობით, გამოკითხვითა და შესაბამისი დოკუმენტების, მაგალითად, მიღებული სამომავლო მიწოდების შეკვეთების შემოწმებით და მათი პრაქტიკულად განხორციელების შესაძლებლობისა და სხვაგვარი დასაბუთების შეფასებით.
- გ13. ხშირად მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის მნიშვნელოვანია მესაკუთრე-მმართველების უწყვეტი მხარდაჭერა, რათა მათ საქმიანობა განაგრძონ, როგორც ფუნქციონირებდნენ საწარმოებმა.

¹² მაგალითად, ბასს 1-ით განსაზღვრულია, რომ ეს პერიოდი საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან მინიმუმ თორმეტ თვეს უნდა მოიცავდეს, ან შეიძლება უფრო ხანგრძლივი იყოს.

როდესაც მცირე სამეურნეო სუბიექტი მესაკუთრე-მმართველისგან აღებული სესხით ფინანსდება, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, რომ არ მოხდეს ამ სახსრების გატანა (ამოღება). მაგალითად, ფინანსური სიმწელების პირობებში, მცირე სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირების გაგრძელება შეიძლება დამოკიდებული იყოს მესაკუთრე-მმართველის მიერ ბანკებისა და სხვა საფინანსო დაწესებულებებისაგან სესხების აღებაზე, ან მესაკუთრე-მმართველის მიერ აღნიშნული სესხის უზრუნველყოფაზე პირადი აქტივების დაგირავებით. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი ამოწმებს შესაბამის დოკუმენტებს, რომლებიც ადასტურებს მესაკუთრე-მმართველის სესხის ან გარანტიის სუბორდინაციას. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი დამოკიდებულია მესაკუთრე-მმართველის დამატებით მხარდაჭერაზე, აუდიტორი განიხილავს, რამდენად შესწევს მესაკუთრე-მმართველს შესაბამისი შეთანხმებით დაკისრებული ვალდებულების შესრულების უნარი. ამასთან, აუდიტორმა შეიძლება მესაკუთრე-მმართველისგან მოითხოვს წერილობითი დადასტურება ამგვარი მხარდაჭერის ვადებისა და პირობების, ასევე მესაკუთრე-მმართველის განზრახვის ან მისი ახსნა-განმარტებების ამ შეთანხმების შესახებ.

პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ14. როგორც მე-11 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორს მუდმივად უნდა ახსოვდეს ისეთი ცნობილი მოვლენების (წინასწარდაგეგმილი ან არა) ან პირობების არსებობის შესაძლებლობის შესახებ, რომლებიც მოხდება იმ პერიოდის შემდეგ, რომელსაც მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება და რომლებმაც შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მართებულობა. ვინაიდან რაიმე მოვლენის ან პირობის შედეგის განუსაზღვრელობის ხარისხი მით უფრო იზრდება, რაც უფრო შორეულ მომავალში ხდება მოცემული მოვლენა ან შეიქმნება მოცემული პირობები, ამიტომ ამგვარი მოვლენებისა და პირობების განხილვისას აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული შესაძლო მნიშვნელოვანი პრობლემების ნიშნები, სანამ განიხილავს აუცილებელ გასატარებელ ზომებს. თუ გამოვლინდება ამგვარი მოვლენები ან პირობები, აუდიტორს შეიძლება აუცილებლად დასჭირდეს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს მოვლენის ან პირობის პოტენციური მნიშვნელობის შეფასება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ მის მიერ გამოტანილ დასკვნასთან მიმართებით. ასეთ

სიტუაციებში გამოიყენება მე-16 პუნქტში განხილული პროცედურები.

- გ15. ხელმძღვანელობის გამოკითხვის გარდა, აუდიტორს არ ევალება რაიმე სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ისეთი მოვლენების ან პირობების დასადგენად, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, იმ პერიოდის დასრულების შემდეგ, რომელსაც მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება, რომლის ხანგრძლივობა, როგორც მე-13 პუნქტშია მითითებული, უნდა იყოს მინიმუმ თორმეტი თვე ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან.

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება გარკვეული მოვლენების ან პირობების გამოვლენისას (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ16. მე-16 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- ფულადი ნაკადების, მოგებისა და სხვა შესაფერისი პროგნოზების ანალიზს და ხელმძღვანელობასთან მათ განხილვას;
- სამეურნეო სუბიექტის ბოლო ხელმისაწვდომი შუალედური ანგარიშგების ანალიზს და ხელმძღვანელობასთან განხილვას;
- გამოშვებული სავალო ვალდებულებებისა და სასესხო ხელშეკრულებების პირობების მიმოხილვას და იმის დადგენას, ირღვევა თუ არა რომელიმე მათგანი;
- დირექტორთა, აქციონერების, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და მნიშვნელოვანი კომიტეტების კრებების (სხდომების) ოქმების გაცნობას, ფინანსური სიძნელების ნიშნების გამოსავლენად;
- სამეურნეო სუბიექტის იურისკონსულტის გამოკითხვას სასამართლოში შეტანილი სარჩელებისა და პრეტენზიების შესახებ, ასევე იმის თაობაზე, რამდენად დასაბუთებულად აფასებს ხელმძღვანელობა ამ სარჩელებისა და მათ დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებულ ფინანსურ შედეგებს;
- დაკავშირებული ან სხვა მესამე მხარისთვის ფინანსური მხარდაჭერის უზრუნველყოფის ან შენარჩუნების მიზნით დადებული ხელშეკრულებების არსებობის, მათი კანონიერებისა და განხორციელების შესაძლებლობის დადასტურებას და ამ მხარეთა ფინანსური შესაძლებლობების შეფასებას, დამატებითი ფულადი სახსრებით სამეურნეო სუბიექტის უზრუნველყოფის კუთხით;

- სამეურნეო სუბიექტის გეგმების განხილვას, რომლებიც ეხება მომხმარებლების შეუსრულებელ შეკვეთებთან დაკავშირებული პრობლემების მოგვარებას;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით, რათა გამოვლინდეს ისეთი მოვლენები, რომლებიც ამცირებს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობას, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებდნა საწარმომ, ან სხვაგვარ გავლენას ახდენს ამ შესაძლებლობაზე;
- ნასესხები სახსრების არსებობის, პირობებისა და საკმარისობის დადასტურებას;
- მარეგულირებელი ორგანოების მიერ გასატარებელი ღონისძიებების შესახებ მომზადებული ანგარიშების მოპოვებასა და გაანალიზებას;
- აქტივების გაყიდვასთან დაკავშირებული ნებისმიერი დაგეგმილი ოპერაციის დასაბუთებულობის საკმარისობის განსაზღვრას.

ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასება
(იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ17. ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასება შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის გამოკითხვას სამომავლო ღონისძიებების თაობაზე, მაგალითად, როგორ გეგმავს აქტივების ლიკვიდაციას, სახსრების მოზიდვას ან ვალის რესტრუქტურირებას, დანახარჯების შემცირებას ან გადავადებას, ან კაპიტალის გაზრდას.

ხელმძღვანელობის დასკვნით მოცული პერიოდი (იხ. პუნქტი 16(გ))

გ18. 16(გ) პუნქტში აღწერილი პროცედურების გარდა, აუდიტორს შეუძლია ერთმანეთს შეუდაროს:

- უახლოესი წინა პერიოდების საპროგნოზო ფინანსური ინფორმაცია შესაბამისი პერიოდის ფაქტობრივ შედეგებს; და
- მიმდინარე პერიოდის შესაბამისი საპროგნოზო ფინანსური ინფორმაცია - მიმდინარე მომენტისთვის მიღწეულ შედეგებს.

გ19. როდესაც ხელმძღვანელობის დაშვებები გულისხმობს მესამე მხარეთა მხარდაჭერის შენარჩუნებას სუბორდინირებული სესხების გაცემით, მათი მხრიდან ვალდებულებების აღებით სამეურნეო სუბიექტისთვის მიცემული დაფინანსების შენარჩუნებაზე ან დამატებითი დაფინანსებით უზრუნველყოფაზე, ან გარანტიების გაცემის ფორმით და მსგავსი დახმარება მნიშვნელოვანია სამეურნეო

სუბიექტის უნარისთვის, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს საკითხის განხილვა იმის თაობაზე, მოითხოვს თუ არა აღნიშნული მესამე მხარეებისგან წერილობით დადასტურებას, მათი მხარდაჭერის უზრუნველყოფის შესაძლებლობის (მათ შორის, მხარდაჭერის ვადების და პირობების) შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია
(იხ. პუნქტი 16(ე))

- გ20. აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ოფიციალური წერილის მოპოვება სხვა საკითხებზე (იმ საკითხების გარდა, რომლებსაც ითვალისწინებს მე-16 პუნქტი), აუდიტორული მტკიცებულებების გასამყარებლად, რომლებიც მოიპოვა ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ გამოტანილ დასკვნასთან დაკავშირებული მისი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და ამ გეგმების განხორციელების პრაქტიკული უნარის შესახებ.

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები

მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ (იხ. პუნქტები 18-19)

- გ21. ფრაზა „არსებითი განუსაზღვრელობა“ ბასს 1-ში გამოიყენება ისეთი მოვლენების ან პირობების განხილვისას, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და რომელთა შესახებაც ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში მსგავს გარემოებებში გამოიყენება ფრაზა „მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა“.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც მოვლენილია მოვლენები ან პირობები და არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს

- გ22. როგორც მე-18 პუნქტშია განმარტებული, არსებითი განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში იარსებებს, როდესაც მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონე და იმის ალბათობა, რომ ეს მოხდება, იმგვარია, რომ აუცილებელია ამ განუსაზღვრელობის ბუნებისა და შესაძლო შედეგების შესახებ ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშ-

ვნებში, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად (ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში), ან იმისთვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი (შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში). მე-18 პუნქტის თანახმად, აუდიტორს ევალება დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა ამგვარი არსებითი განუსაზღვრელობა, იმის მიუხედავად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში განმარტებულია თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა, ან როგორ არის განმარტებული.

გ23. მე-19 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორს ევალება იმის დადგენა, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ამ პუნქტში აღწერილ საკითხებთან მიმართებით. ეს მოთხოვნა ავსებს მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით, მე-19 პუნქტში აღწერილი საკითხების გარდა, შეიძლება მოითხოვებოდეს სხვა სახის ინფორმაციის გამჟღავნებაც, როგორიცაა, მაგალითად ინფორმაცია:

- ხელმძღვანელობის მიერ იმ მოვლენების ან პირობების მნიშვნელობის შეფასების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობასთან, შეასრულოს თავისი ვალდებულებები; ან
- ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების თაობაზე, რომლის საფუძველზეც შეაფასა სამეურნეო სუბიექტის უნარი, რომ საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება მოცემული იყოს დამატებითი მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განსაზღვროს ხელმძღვანელობამ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია ძირითადი მოვლენების ან პირობების პოტენციური ზემოქმედების დონის, ან მათი მოხდენის ალბათობისა და დროის შესახებ.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობის შეფასება, როდესაც გამოვლენილია მოვლენები ან პირობები, მაგრამ არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ24. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, მე-20 პუნქტის თანახმად აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით მაინც უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს იმ მოვლენებისა თუ პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ექვს ბაღებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებდამა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები ითვალისწინებს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- ძირითადი მოვლენები ან პირობები;
- ხელმძღვანელობის მიერ იმ მოვლენების ან პირობების მნიშვნელობის შეფასება, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობასთან, შეასრულოს თავისი ვალდებულებები;
- ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც გამიზნულია ამ მოვლენების ან პირობების ზემოქმედების ხარისხის შესასუსტებლად; ან
- ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილებები, რომლის საფუძველზეც შეაფასა სამეურნეო სუბიექტის უნარი, რომ საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო.

გ25. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, უნდა მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის შეფასებას; ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციები და მოვლენები წარმოდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ უზრუნველყოფდეს სამართლიან წარდგენას.¹³ კონკრეტული ფაქ-

¹³ ასს 700 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, იხ. მე-14 პუნქტი.

ტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ აუცილებელია დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ მოვლენებს ან პირობებს, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორი დაასკვნის, რომ არ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები აშკარად არ მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას ამ გარემოებების შესახებ.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ26. თუ ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, ასეთ სიტუაციაში გამოიყენება 21-ე პუნქტის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება, იმის მიუხედავად, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ახსნილი იქნება თუ არა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის.

გ27. როდესაც კონკრეტულ გარემოებებში ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან შეიძლება ხელმძღვანელობამ თვითონ გადაწყვიტოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება სხვა საფუძველით (მაგალითად, სალიკვიდაციო საფუძველზე). აუდიტორმა შესაძლებელია შეძლოს ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, თუკი დაადგენს, რომ მოცემულ გარემოებებში მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ამგვარი სხვა საფუძველით. მან ასევე შეიძლება შეძლოს ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, თუ ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ადეკვატურ განმარტებებს ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის შესახებ, ან შეიძლება მიზანშეწონილად ან აუცილებლად მიიჩნიოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატება აუდიტორის

დასკვნაში ასს 706-ის (გადასინჯული)¹⁴ შესაბამისად, რათა მომხმარებლის ყურადღება მიაპყროს ზემოაღნიშნულ ალტერნატიულ საფუძველსა და მისი გამოყენების მიზეზებზე.

ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტები 22-23)

გ28. არსებითი განუსაზღვრელობის გამოვლენა ერთ-ერთი ისეთი საკითხია, რომელიც მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გაგების თვალსაზრისით. აუდიტორის დასკვნაში ცალკე ნაწილის დართვა, რომლის სათაურიდან ჩანს, რომ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს, მომხმარებლების ყურადღებას ამახვილებს ამ სიტუაციაზე.

გ29. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია იმ ტექსტის საილუსტრაციო ნიმუშები, რომლის ჩართვაც ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებია. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები არ არის, შესაძლებელია აუცილებელი გახდეს ამ დანართში წარმოდგენილი საილუსტრაციო ნიმუშების ადაპტირება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების მოთხოვნების ასახვის მიზნით, კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

გ30. 22-ე პუნქტი ადგენს მინიმალურ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებლად უნდა იყოს წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნაში ამ პუნქტში აღწერილ თითოეულ შემთხვევაში. სავალდებულო ინფორმაციის შევსების მიზნით, აუდიტორს შეუძლია სხვა ინფორმაციის დამატებაც, მაგალითად შეუძლია ახსნას, რომ:

- არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობის ცოდნას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გაგების თვალსაზრისით;¹⁵ ან
- როგორ გადაიჭრა აღნიშნული საკითხი აუდიტში. (იხ. პუნქტი გ1)

¹⁴ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

¹⁵ ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი გ2.

არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ადეკვატური ინფორმაცია (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ31. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული 1-ლი ნიმუში ისეთი აუდიტორის დასკვნის მაგალითია, როდესაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ მიზანშეწონილია ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება, თუმცა არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი. ასს 700-ის (გადასინჯული) დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშებიც მოიცავს სანიმუშო ტექსტს, რომელიც უნდა აისახოს ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობა (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ32. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის მე-2 და მე-3 ნიმუშები აუდიტორის ისეთი დასკვნების მაგალითებია, რომლებიც შეიცავს პირობით და უარყოფით მოსაზრებას, შესაბამისად, იმის გამო, რომ, მართალია, აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობა.

გ33. ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მრავალმხრივი არსებითი განუსაზღვრელობები არსებობს, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, შესაძლოა უფრო მიზანშეწონილად მიიჩნიოს უარის გაცხადება მოსაზრების გამოხატვაზე დასკვნაში, ნაცვლად იმისა, რომ დასკვნაში ჩართოს 22-ე პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი.

აღნიშნულ საკითხზე მითითებები მოცემულია ასს 705-ში (გადასინჯული).¹⁶

მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირება (იხ. პუნქტები 22-23)

გ34. როდესაც რეგულირებადი დარგის სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებულ საკითხებზე მინიშნება, შეიძლება აუდიტორს იმავდროულად ევალებოდეს ამ საკითხების ინფორმირება სათანადო მარეგულირებელი, სამართალდამცავი ან საზედამხედველო ორგანოებისთვის.

ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა

(იხ. 24-ე პუნქტი)

გ35. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ აუცილებელია, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება, ან მის მიერ მომზადებული შეფასების განვრცობა. თუ ხელმძღვანელობას არ სურს ამის გაკეთება, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის დასკვნაში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის გაცხადება, იმ მოტივით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორული მტკიცებულებები, ხელმძღვანელობის გეგმების ან სხვა შემარბილებელი ფაქტორების არსებობის შესახებ.

¹⁶ ასს 705 (გადასინჯული), მე-10 პუნქტი.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ29, გ31-გ32)

საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.

1-ლი ნიმუში - არამოდიფიცირებული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის² შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებდნა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;

¹. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

². ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე³

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

³. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისათვის და ამ თარიღისათვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „*ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁴

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)⁵ 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[ხელმოწერა აუდიტორი ფორმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

4. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

5. ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების yy შენიშვნაში განხილულია კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების მნიშვნელობა, მათი დასრულების ვადები და დაფინანსების მთლიანი თანხა. თუმცა, წარმოდგენილი არ არის ინფორმაცია ამ სიტუაციის გავლენის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან რეფინანსირების შესაძლებლობის შესახებ, არც ახსნილი არ არის, რომ აღნიშნული სიტუაცია წარმოქმნის არსებით განუსაზღვრელობას;
- ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობა. აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, ვინაიდან აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის გავლენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ზემოაღნიშნული საკითხი;

- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁶

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, გარდა ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხების არასრულყოფილი განმარტებისა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

⁶. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც განხილულია ფინანსური ანგარიშგების yy შენიშვნაში, კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების ვადები ამოიწურა და დავალიანების თანხები უნდა დაიფაროს 20X2 წლის 19 მარტისთვის. კომპანიამ ვერ შეძლო სესხის რეფინანსირება და ვერც დაფინანსების სხვა საშუალება გამოძებნა. ზემოაღნიშნული მოვლენები მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებდმა საწარმომ. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის განმარტებული ეს საკითხი.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმედდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების

კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁷

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.*]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)⁸ 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.*]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში*]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

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

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

7. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

8. ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და კომპანია აპირებს, თავი გაკოტრებულად გამოაცხადოს. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი ინფორმაცია ამ არსებით განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით. აუდიტორის მოსაზრება უარყოფითია, ვინაიდან ზემოაღნიშნული ინფორმაციის გამოტოვების/არგამჟღავნების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიგ არის და ყოვლისმომცველიც;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველაწარმოი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით და-მატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული არ არის ინფორმაცია, რომელიც აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების ვადები ამოიწურა და გადასახდელი თანხები უნდა დაფარულიყო 20X1 წლის 31 დეკემბერს. კომპანიამ ვერ შეძლო სესხის რეფინანსირება, ვერც დაფინანსების სხვა საშუალება

⁹. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

გამოდებნა და აპირებს თავი გაკოტრებულად გამოაცხადოს. ხსენებული მოვლენები მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებაც, რომ ის შეძლებს თავისი აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) გამჟღავნებული არ არის ინფორმაცია ამ ფაქტის შესახებ.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-7 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-7 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁰

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

^{10.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული)¹¹ 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

¹¹ ასს 700-ის (გადასინჯული) 34-ე და 39-ე პუნქტები მოითხოვს სათანადო ტექსტის ჩართვას ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, რათა გამოჩნდეს, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით, ერთი მხრივ, იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და, მეორე მხრივ, აუდიტორს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 580

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-2

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია,
როგორც აუდიტორული მტკიცებულება 3-4

ძალაში შესვლის თარიღი 5

მიზნები 6

განმარტებები 7-8

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური
ინფორმაციის წარდგენა 9

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ 10-12

სხვა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია 13

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი და წერილით
მოცული პერიოდ(ებ)ი 14

ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა 15

ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან
დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის არწარდგენა 16-20

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება	გ1
ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა	გ2-გ6
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ	გ7-გ9
სხვა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	გ10-გ13
ზღვრული თანხის ინფორმირება	გ14
წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი	გ15-გ18
ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა	გ19-გ21
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	გ22
ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის არწარდგენა	გ23-გ27
1-ლი დანართი: იმ ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნებს	
მე-2 დანართი: ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუში	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს ხელმძღვანელობის, ან, თუ შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინფორმაციის ოფიციალურ წარდგენაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას.
2. 1-ელ დანართში მოცემულია სხვა ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის მოთხოვნებს. სხვა ასს-ებში მოცემული ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის სპეციფიკური მოთხოვნები არ ზღუდავს წინამდებარე ასს-ის გამოყენებას.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება

3. აუდიტორული მტკიცებულება წარმოადგენს აუდიტორის მიერ დასკვნების გამოსატანად გამოყენებულ ინფორმაციას, რომელსაც ეფუძნება აუდიტორის მოსაზრება.¹ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელი ინფორმაციაა, რომელიც აუდიტორს სჭირდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გამოკითხვებზე პასუხების მსგავსად, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციაც აუდიტორულ მტკიცებულებას წარმოადგენს. (იხ. პუნქტი გ1)
4. მართალია, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებას იძლევა, მაგრამ იგი თავისთავად ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს ვერც ერთ საკითხზე, რომლებსაც ეხება. უფრო მეტიც, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალურად წარმოადგინა საიმედო ინფორმაცია, გავლენას არ ახდენს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესრულების ან კონკრეტული მტკიცებულების თაობაზე.

¹. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტი 5(გ).

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

6. აუდიტორის მიზნებია:

- ა) ხელმძღვანელობისაგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან ოფიციალური ინფორმაციის მოპოვება იმის თაობაზე, რომ მათ სჯერათ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და აუდიტორისათვის მიწოდებული ინფორმაციის სისრულესთან დაკავშირებით თავიანთი პასუხისმგებლობა შეასრულეს;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული მტკიცებულების შესაფერისი სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების განმტკიცება, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით, თუ აუდიტორი საჭიროდ ჩათვლის ან მოითხოვება სხვა ასს-ებით; და
- გ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაზე სათანადო რეაგირება, ან ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენაზე სათანადო რეაგირება.

განმარტება

7. ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

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

8. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის „ხელმძღვანელობა“ აღნიშნავს „ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც“. უფრო მეტიც, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და *სამართლიან წარდგენაზე*, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით; ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, *რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს*, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა

9. აუდიტორმა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოითხოვოს იმ ხელმძღვანელი პირებისაგან, რომლებსაც ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შესაფერისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და მოცემული საკითხები იციან. (იხ. პუნქტები გ2-გ6)

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

10. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენასთან დაკავშირებული, რაც განსაზღვრულია აუდიტორული გარიგების პირობებით.² (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22)

მოწოდებული ინფორმაცია და ოპერაციების სისრულე

11. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ:
- ა) აუდიტორს წარუდგინა სრული შესაფერისი ინფორმაცია და მისთვის უზრუნველყო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, აუ-

² ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი 6(ბ)(i).

დიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობების მიხედვით;³
და

- ბ) ყველა ოპერაცია აღრიცხული და ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22)

წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა

12. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აღწერილი უნდა იყოს მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად, იმგვარადვე, როგორც აღწერილია აუდიტორული გარიგების პირობებში.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი სხვა ოფიციალური ინფორმაცია

13. აუდიტორს სხვა ასს-ებით მოეთხოვება, რომ ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ, მსგავსი მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, დამატებით აუცილებელია ერთი ან მეტი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებულების შესაფერისი სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების განსამტკიცებლად, მან უნდა მოითხოვოს ამგვარი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაც. (იხ. პუნქტები გ10-გ13, გ14, გ22)

ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი

14. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორული დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვით დათარიღებული. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ყველა პერიოდ(ებ)ს. (იხ. პუნქტები გ15-გ18).

ინფორმაციის ოფიციალურად წარდგენის ფორმა

15. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ინფორმაციას უნდა ჰქონდეს ოფიციალური წერილის ფორმა, რომლის ადრესატია აუდიტორი. თუ კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიცი-

³. ასს 210, პუნქტი 6 (ბ)(iii).

ალური საჯარო განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობის თაობაზე და აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ მსგავსი განცხადებები უზრუნველყოფს მე-10 ან მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას ან მის ნაწილს, წარდგენილ ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის იმ საკითხების ასახვა, რომლებსაც მოიცავს მსგავსი განცხადებები. (იხ. პუნქტები გ19-გ21)

ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობის თაობაზე

16. როდესაც აუდიტორს აეჭვებს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხი, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობაზე. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)
17. კონკრეტულად, თუ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ არის სხვა აუდიტორული მტკიცებულების თავსებადი, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა სცადოს ამ საკითხის მოგვარება. თუ საკითხი გადაუჭრელი რჩება, აუდიტორმა ხელახლა უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხი და უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობაზე. (იხ. პუნქტი გ23)
18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ არის, მან სათანადო ზომები უნდა მიიღოს, მათ შორის, უნდა განსაზღვროს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში გამოხატულ აუდიტორის მოსაზრებაზე ასს 705-ის გადასინჯული)⁴ შესაბამისად და წინამდებარე ასს-ის მე-20 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

⁴ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

19. თუ ხელმძღვანელობა არ წარადგენს ერთ ან მეტ ოფიციალურ ინფორმაციას, აუდიტორმა:

- ა) საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან;
- ბ) ხელახლა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება და აღნიშნულის გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე; და
- გ) მიიღოს სათანადო ზომები, მათ შორის უნდა განსაზღვროს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში გამოხატულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად და წინამდებარე ასს-ის მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების გათვალისწინებით.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ

20. აუდიტორმა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოხატვაზე უარი უნდა განაცხადოს ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თუ:

- ა) დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ საკმარისი ეჭვი არსებობს იმისათვის, რომ მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ იყო; ან
- ბ) ხელმძღვანელობა არ წარადგენს მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ26-გ27)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ1. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია აუდიტორული მტკიცებულების მნიშვნელოვანი წყაროა. თუ ხელმძღვანელობა შეცვლის, ან არ წარადგენს მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას, ამან შეიძლება აუდიტორს

მიანიშნოს ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი პრობლემის არსებობაზე. ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით და არა ზეპირად წარდგენის მოთხოვნამ შეიძლება ხელმძღვანელობა აიძულოს მსგავსი საკითხები უფრო გულდასმით გაითვალისწინოს და, შესაბამისად, გააუმჯობესოს წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის ხარისხი.

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ2. ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა მოეთხოვება მათ, ვინც პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აღნიშნული პირები შეიძლება სხვადასხვა იყოს სამეურნეო სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურის, შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მიხედვით; თუმცა, ხშირად ხელმძღვანელობა (და არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები) პასუხისმგებელი მხარეა. ამგვარად, ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება მოეთხოვოს სამეურნეო სუბიექტის უფროს აღმასრულებელ პირს და უფროს ფინანსურ მენეჯერს, ან სხვა ეკვივალენტური უფლებამოსილების მქონე პირს, რომლის თანამდებობას მსგავსი დასახელება არა აქვს. თუმცა, ზოგჯერ სხვა მხარეებიც, მაგალითად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, არიან პასუხისმგებელნი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.
- გ3. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე პასუხისმგებლობის გამო, მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ექნება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებუების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესახებ საკმარისი ცოდნა, რის საფუძველზეც შემუშავდება წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია.
- გ4. თუმცა, ზოგჯერ ხელმძღვანელობამ შეიძლება გადაწყვიტოს მათი გამოკითხვა, ვინც მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებუების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში, იმ პირების ჩათვლით, ვისაც სპეციალიზებული ცოდნა გააჩნია იმ საკითხებზე, რომელთა შესახებაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. ზემოაღნიშნული პირები შეიძლება მოიცავდეს:
- აქტუარს, რომელიც პასუხისმგებელია სააღრიცხვო შეფასებების აქტუარულად განსაზღვრაზე;

- ინჟინერ თანამშრომლებს, რომელთაც შეიძლება გააჩნდეთ გარემოსდაცვითი ვალდებულებების შეფასების სპეციალიზებულ ცოდნაზე პასუხისმგებლობა;
- შიდა მრჩეველს, რომელმაც შეიძლება სამართლებრივი პრეტენზიებისათვის შექმნილი ანარიცხების თაობაზე აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდება უზრუნველყოს.

გ5. ზოგჯერ ხელმძღვანელობამ შეიძლება პირობითი ფორმულირება გამოიყენოს ოფიციალურ წერილში და განაცხადოს, რომ აუდიტორს მიაწოდეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის მოსაზრებას. მიზანშეწონილია, თუ აუდიტორი მიიღებს ამგვარ ფორმულირებას, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია მოამზადეს იმ პირებმა, რომელთაც შესაბამისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და იციან საკითხები, რომლებსაც აღნიშნული ინფორმაცია ეხება.

გ6. ხელმძღვანელობის მიერ გაცნობიერებულად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საჭიროების გაძლიერების მიზნით, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას შეიძლება მოსთხოვოს ოფიციალურ წერილში იმის დადასტურება, რომ ხელმძღვანელობამ მსგავსი გამოკითხვა ჩაატარა მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარსადგენად. მოსალოდნელი არ არის, რომ მსგავსი გამოკითხვებისათვის საჭირო იქნება სამეურნეო სუბიექტში მიღებული ოფიციალური შიდა პროცესის განვრცობა.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ. მე-10-11 პუნქტები)

გ7. აუდიტის დროს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობამ შეასრულა მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოცემული პასუხისმგებლობა, საკმარისი არ არის, თუ ხელმძღვანელობისაგან აუდიტორი არ მიიღებს იმის დადასტურებას, რომ სჯერა, მან აღნიშნული პასუხისმგებლობა შეასრულა. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტორს არ შეუძლია მხოლოდ სხვა აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე განსაჯოს, ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება და მისთვის მოწოდებული ინფორმაცია მოამზადა და წარადგინა თუ არა, აუდიტორული გარიგების პირობებით შეთანხმებული პასუხისმგებლობების აღიარებისა და გაცნობიერების საფუძველზე. მაგალითად, აუდიტორი ვერ დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობამ მას აუდიტორულ გარიგებაში შეთანხმებული ყველა შესაფერისი ინფორმაცია მიაწოდა, თუ არ დაუსვამს ხელმძღვანელობას კითხვას და დასტურს არ მიიღებს

იმის თაობაზე, რომ მან აუდიტორს მიაწოდა აღნიშნული ინფორმაცია.

გ8. მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაცია ეფუძნება ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორული გარიგების პირობებში შეთანხმებულ, თავისი პასუხისმგებლობის აღიარებასა და გაცნობიერებას, აუდიტორის მიერ აღნიშნული მოთხოვნების შესრულებაზე დადასტურების მოთხოვნის გზით. აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობას ხელმეორედ სთხოვოს ოფიციალურ წერილში თავისი პასუხისმგებლობების ცოდნისა და გაცნობიერების დადასტურება. ეს გავრცელებული პრაქტიკაა ზოგიერთ იურისდიქციაში, მაგრამ ამის გაკეთება ნებისმიერ შემთხვევაში შეიძლება იყოს განსაკუთრებით გამოსადეგი, თუ:

- მათ, რომლებმაც სამეურნეო სუბიექტის სახელით ხელი მოაწერეს აუდიტორული გარიგების პირობებს, აღარ გააჩნიათ შესაბამისი პასუხისმგებლობა;
- აუდიტორული გარიგების პირობები შედგენილ იქნა წინა წელს;
- არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ ხელმძღვანელობას არასწორად ესმის აღნიშნული პასუხისმგებლობა; ან
- გარემოებების ცვლილება ამის გაკეთებას მიზანშეწონილს ხდის.

ასს 210-ის⁵ შესაბამისად, როდესაც ხელმძღვანელობა განმეორებით ადასტურებს, რომ მას გაცნობიერებული აქვს თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს ამას, წერილში აღარ უნდა იყოს ჩართული წინადადება, რომ აუდიტორს მიაწოდეს მათთვის ცნობილი ინფორმაცია, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის მოსაზრებას. (როგორც ეს განხილულია წინამდებარე ასს-ის გნ პუნქტში).

*სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებით
გასათვალისწინებელი სპეციფიკური ფაქტორები*

გ9. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ვალდებულებები შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ეს სხვა სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაშია. შედეგად, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულმა დაშვებამ, რომლის საფუძველზეც ტარდება სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება წარმოქმნას დამატებითი ოფი-

⁵. ასს 210, პუნქტი 6(ბ).

ციალური ინფორმაციის წარდგენის საჭიროება. აღნიშნული შეიძლება მოიცავდეს ინფორმაციას, რომელიც ადასტურებს, რომ ოპერაციები და ღონისძიებები განხორციელდა კანონის, ნორმატიული აქტის ან სხვა უფლებამოსილი დოკუმენტის შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი სხვა ოფიციალური ინფორმაცია
(იხ. მე-13 პუნქტი)

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დამატებით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

გ10. მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სხვა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა. მსგავსი ოფიციალური ინფორმაცია შეიძლება ავსებდეს, მაგრამ არ შეადგენდეს მე-10 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ნაწილს. აღნიშნული შეიძლება მოიცავდეს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას შემდეგ საკითხებზე:

- შესაბამისად იქნა თუ არა შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; და
- შესაბამისად არის თუ არა აღიარებული, შეფასებული, წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები:
 - ხელმძღვანელობის გეგმები ან განზრახვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ან კლასიფიკაციაზე;
 - ვალდებულებები, როგორც ფაქტობრივი, ისე პირობითი;
 - აქტივების საკუთრების ან მათზე კონტროლის უფლება, დაყადაღება და აქტივების დაგირავება უზრუნველყოფის სახით; და
 - კანონების, სხვა ნორმატიული აქტებისა და სახელშეკრულებო შეთანხმებების ასპექტები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, ინფორმაცია მათი შეუსრულებლობის (დარღვევის) შესახებ.

დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორისათვის უკვე წარდგენილი ინფორმაციის შესახებ

გ11. მე-11 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს, ხელმძღვანელობას

მოსთხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან აუდიტორს აცნობა, ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი შიდა კონტროლის ყველა ნაკლოვანების შესახებ.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ცალკეული მტკიცებების შესახებ

გ12. როდესაც აუდიტორი მტკიცებულებებს მოიპოვებს ან აფასებს ხელმძღვანელობის განსჯის შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებსა და მიზნებს (განზრახვას), მან შეიძლება გაითვალისწინოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ან რამდენიმე საკითხი:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გაცხადებული განზრახვების განხორციელების ისტორია;
- სამეურნეო სუბიექტის არგუმენტები გარკვეული სამოქმედო კურსის არჩევისათვის;
- სამეურნეო სუბიექტის უნარი, არ გადაუხვიოს კონკრეტული სამოქმედო კურსიდან;
- რაიმე სხვა ინფორმაციის არსებობა ან არარსებობა, რომელიც შეიძლება მოპოვებული იყო აუდიტის პროცესში და არ შეესაბამებოდა ხელმძღვანელობის განსჯას ან განზრახვას.

გ13. ამასთან, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ცალკეული მტკიცებების შესახებ ხელმძღვანელობისაგან ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა; კერძოდ, აუდიტორის დასკვნების გასამაგრებლად, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებების ან მისი სისრულის შესახებ ხელმძღვანელობის განსჯის ან განზრახვის შესახებ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებიდან. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის განზრახვა მნიშვნელოვანია ინვესტიციების შეფასების საფუძველთან დაკავშირებით, შეიძლება არ მოხერხდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, ამ საკითხზე ხელმძღვანელობისაგან მის განზრახვაზე ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვების გარეშე. მართალია, მსგავსი ოფიციალური ინფორმაცია იძლევა აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებას, მაგრამ ის თავისთავად არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მოცემულ მტკიცებასთან დაკავშირებით.

ზღვრული თანხის ინფორმირება (იხ. მე-10-11 და მე-13 პუნქტები)

გ14. ასს 450-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აშკარად უმნიშვნელო უზუსტობების გარდა შეაჯამოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი

ყველა უზუსტობა.⁶ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა აღარ ჩაითვლება აშკარად უმნიშვნელოდ. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება აღნიშნული ზღვრის შესახებ აცნობოს ხელმძღვანელობას, მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მიზნებისათვის.

ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თარიღი და წერილით მოცული პერიოდ(ებ)ი (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ15. ვინაიდან ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებაა, აუდიტორის მოსაზრების გამოხატვა შეუძლებელია და, შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის დათარიღება არ შეიძლება ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის თარიღის წინა რიცხვით. უფრო მეტიც, რადგან აუდიტორს ეხება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების შესწორება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, ოფიციალური ინფორმაციის (წერილის) წარდგენის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორული დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვი.
- გ16. ზოგჯერ შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებაზე ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური ინფორმაციის მიღება აუდიტის პროცესში. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის განახლების მოთხოვნა აუდიტის დასრულებისას.
- გ17. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მოიცავს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდს, რადგან ხელმძღვანელობამ ხელახლა უნდა დაადასტუროს, რომ წინა პერიოდებთან მიმართებაში ადრე წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია კვლავ შესაფერისია. აუდიტორი და ხელმძღვანელობა შეიძლება შეთანხმდნენ ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმაზე, რომლითაც განახლდება წინა პერიოდებთან დაკავშირებული წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, იმის გათვალისწინებით, ადგილი ჰქონდა თუ არა მსგავსი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის ცვლილებას, ხოლო თუ ასეა, ამ ცვლილებების განხილვით.

⁶ ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, მე-5 პუნქტი.

გ18. ზოგჯერ შეიძლება წარმოიქმნას სიტუაცია, როდესაც ამჟამად არსებული ხელმძღვანელობა არ საქმიანობდა ყველა იმ პერიოდში, რომლებიც მითითებულია აუდიტორის ანგარიშში. ამ პირებმა შეიძლება წარმოადგინონ მტკიცება, რომ მათ არ შეუძლიათ მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ან მისი ნაწილის წარდგენა, რადგან ისინი არ წარმოადგენდნენ ხელმძღვანელობას მოცემულ პერიოდში. თუმცა, ეს ფაქტი არ ამცირებს ამ პირების პასუხისმგებლობას მთლიანობაში, ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. შესაბამისად, აუდიტორისადმი წაყენებული მოთხოვნა, რომ მათგან მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა ყველა შესაბამის პერიოდ(ებ)ზე, მაინც შესაფერისია.

ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის ფორმა (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ19. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა აისახოს ოფიციალურ წერილში, რომლის ადრესატი არის აუდიტორი. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალური საჯარო განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობის თაობაზე. მართალია, მსგავსი განცხადება წარმოადგენს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისადმი, ან შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოსადმი, მაგრამ აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ მსგავსი განცხადებები ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის შესაფერისი ფორმაა, მე-10 ან მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის ან მის ნაწილთან მიმართებით. შედეგად, წარდგენილ ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის იმ საკითხების ასახვა, რომლებსაც მოიცავს მსგავსი განცხადებები. ამ საკითხზე გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- აღნიშნული განცხადება მოიცავს თუ არა მე-10 ან მე-11 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესრულების პასუხისმგებლობის დადასტურებას;
- ეს განცხადება გააკეთეს თუ არა, ან დაამტკიცეს თუ არა იმ პირებმა, რომელთაგანაც აუდიტორი მოითხოვს შესაბამისი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას;
- ამ განცხადების ასლი მიწოდებულია თუ არა აუდიტორისათვის, პრაქტიკული თვალსაზრისით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის თარიღთან რაც შეიძლება ახლო თარიღით, მაგრამ არა შემდგომი თარიღით (იხ. მე-14 პუნქტი).

- გ20. კანონმდებლობასთან შესაბამისობის ან ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ ოფიციალური განცხადება არ მოიცავს საკმარის ინფორმაციას, რათა აუდიტორი დარწმუნდეს, რომ ყველა ოფიციალური ინფორმაცია გააზრებულად არის წარდგენილი. კანონმდებლობასთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის გამოხატვა ასევე ვერ შეცვლის მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას.
- გ21. მე-2 დანართში მოცემულია ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(იხ. მე-10-11 და მე-13 პუნქტები)

- გ22. ასს 260 (გადასინჯული)-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოითხოვა.⁷

ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით და მოთხოვნილი ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენა

ექვი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებით (იხ. მე-16-17 პუნქტები)

- გ23. ერთ ან მეტ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციასა და სხვა წყაროდან მიღებულ აუდიტორულ მტკიცებულებას შორის გამოვლენილი შეუსაბამობის შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს, რისკის შეფასება კვლავ შესაფერისია თუ არა, ხოლო თუ ასე არ არის, შეასწოროს რისკის შეფასება და განსაზღვროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.
- გ24. როდესაც პრობლემები არსებობს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობასთან, პატიოსნებასთან, ეთიკურ ღირებულებებთან, ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის მცდარად ასახვის რისკი იმდენად დიდია, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება. ასეთ

⁷. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, პუნქტი 16(გ)(ii).

შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება გავიდეს გარიგებიდან, სადაც შესაძლებელია გარიგებიდან გასვლა შესაბამისი კანონმდებლობით, თუკი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ მიიღებენ შესაბამის გამოსასწორებელ ზომებს. თუმცა, მსგავსი ზომების მიღებაც შეიძლება საკმარისი არ იყოს იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეადგინოს არამოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა.

- გ25. ასს 230-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, გამოტანილი დასკვნები და დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული პროფესიული განსჯა⁸. აუდიტორმა შეიძლება მნიშვნელოვანი პრობლემები აღმოაჩინოს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობასთან, პატიოსნებასთან, ეთიკურ ღირებულებებთან ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხში, მაგრამ მაინც დაასკვნას, რომ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი მნიშვნელოვანი საკითხის დოკუმენტირება ხდება ასს 230-ის შესაბამისად.

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ (იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ26. როგორც გ7 პუნქტშია ახსნილი, აუდიტორს არ შეუძლია მხოლოდ სხვა აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე განსაჯოს, ხელმძღვანელობამ შეასრულა თუ არა მე-10 და მე-11 პუნქტებით გათვალისწინებული თავისი პასუხისმგებლობა. ამიტომ, როგორც 20(ა) პუნქტში არის აღწერილი, აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღნიშნულ საკითხებზე წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მცდარია, ან თუ ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს აღნიშნულ ოფიციალურ ინფორმაციას - შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზემოაღნიშნულის გავლენა არ შემოიფარგლება მხოლოდ კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებით და, მაშასადამე, ყოვლისმომცველია. ასს 705(გადასინჯული)-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მსგავს გარემოებებში უარი თქვას მოსაზრების გამოხატვაზე.⁹

⁸ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები 8(გ) და მე-10.

⁹ ასს 705 (გადასინჯული), მე-9 პუნქტი.

გ27. აუდიტორის მიერ მოთხოვნილისაგან განსხვავებული ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუცილებელი არ არის იმას ნიშნავდეს, რომ ხელმძღვანელობამ არ წარმოადგინა ოფიციალური ინფორმაცია. თუმცა, მსგავსი განსხვავების მიზეზმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე. მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით თავისი პასუხისმგებლობის შესახებ ოფიციალურ წერილში შეიძლება აღნიშნული იყოს, რომ ხელმძღვანელობას სჯერა, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, გარდა აღნიშნული საფუძვლების გარკვეულ მოთხოვნასთან არსებითი შეუსაბამობისა. მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა არ ვრცელდება, რადგან აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. თუმცა, აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტორის დასკვნაზე აღნიშნული შეუსაბამობის გავლენის შეფასება ასს 705 (გადასინჯული) -ის შესაბამისად;
- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისათვის გარიგების პირობებით შეთანხმებული ყველა შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებასთან დაკავშირებით, თავისი პასუხისმგებლობის შესახებ, ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში შეიძლება აღნიშნული იყოს, რომ ხელმძღვანელობას სჯერა, მან აუდიტორს მიაწოდა მსგავსი ინფორმაცია, გარდა ხანძრის შედეგად განადგურებული ინფორმაციისა. მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა არ ვრცელდება, რადგან აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედოა. თუმცა, აუდიტორმა ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად უნდა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და, შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში მოცემულ მოსაზრებაზე ხანძრის შედეგად განადგურებული ინფორმაციის გავლენა.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-2 პუნქტი)

იმ ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნებს

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების ის პუნქტები, რომლებიც ეხება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენას. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცვლელად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“.

- ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“ – 39-ე პუნქტი.
- ასს 250 - „*კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს*“ – მე-16 პუნქტი.
- ასს 450 - „*აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“ – მე-14 პუნქტი.
- ასს 501 - „*აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის*“ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 540 - „*სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“ – 22-ე პუნქტი.
- ასს 550 - „*დაკავშირებული მხარეები*“ – 26-ე პუნქტი.
- ასს 560 - „*შემდგომი მოვლენები*“ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 570 (გადასინჯული) - „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“ – პუნქტი 16(ე).
- ასს 710 - „*შესაღარიის ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესაღარიის ფინანსური ანგარიშგება*“ – მე-9 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ - პუნქტი 13(გ)

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ21)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუში

ქვემოთ მოცემული წერილის ნიმუში მოიცავს ოფიციალურ ინფორმაციას, რომლის წარდგენაც მოითხოვება წინამდებარე და სხვა ასს-ებით. ამ წერილში იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“; ამ კონტექსტში შესაფერისი არ არის ასს 570-ში¹ (გადასინჯული) მოცემული ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნის გამოყენება, არც რაიმე გამონაკლისი არსებობს მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თვალსაზრისით. გამონაკლისები რომ ყოფილიყო, აუცილებელი იქნებოდა ოფიციალური ინფორმაციის მოდიფიცირება აღნიშნული გამონაკლისების ასახვისათვის.

(სამეურნეო სუბიექტის სატიტულო ფურცელი)

(აუდიტორს)

(თარიღი)

ამ წერილს ვწერთ ABC კომპანიის 20XX წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით,² რომელსაც თქვენ ატარებთ იმ მიზნით, რომ გამოთქვათ მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად არის წარდგენილი თუ არა (ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს), ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

ვადასტურებთ (*ჩვენს ხელთ არსებული ინფორმაციისა და საკუთარი შეხედულებებისამებრ ჩავატარეთ რა გამოკითხვები, რომლებიც აუცილებლად მივიჩნიეთ სათანადო ინფორმაციის მიღების მიზნით*), რომ:

ფინანსური ანგარიშგება

- შევასრულეთ ჩვენი ვალდებულებები, რომლებსაც ითვალისწინებდა აუდიტორული გარიგების [ჩასვით თარიღი] პირობები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ფინან-

1. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

2. როდესაც აუდიტორის დასკვნა ერთზე მეტ პერიოდს მოიცავს, წერილის თარიღი შესწორდება იმგვარად, რომ მოიცავს ყველა პერიოდს, რომლებსაც მოიცავს აუდიტორის დასკვნა.

სური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით; კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არის წარდგენილი (*ან ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს*) ზემოაღნიშნული სტანდარტების მიხედვით.

- სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების განსაზღვრისთვის ჩვენ მიერ გამოყენებული დაშვებები დასაბუთებულია. (ასს 540)
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები აღრიცხულია და მათ შესახებ ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. (ასს 550)
- საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხდარ ყველა მოვლენასთან დაკავშირებით, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, შევიტანეთ აუცილებელი კორექტირებები ან წარმოვადგინეთ აუცილებელი ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში. (ასს 560)
- შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლიობაში, არსებითი არ არის. შეუსწორებელი უზუსტობების სია თან ერთვის წინამდებარე ოფიციალურ წერილს. (ასს 450)
- [ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს (იხ. წინამდებარე ასს-ის პუნქტი გ10).]

მოწოდებული ინფორმაცია

- ჩვენ თქვენთვის ხელმისაწვდომი გავხადეთ:³
 - ჩვენთვის ცნობილი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის შესაფერისი ყველანაირი ინფორმაცია, როგორცაა, მაგალითად, ბუღალტრული ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვ.;

³ თუ აუდიტორს აუდიტორული გარიგების წერილში სხვა საკითხებიც აქვს გათვალისწინებული ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით ასს 210-ის - „*აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება*“, შესაძლებელია ყურადღება მიექცეს ამ საკითხების ჩართვას ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებულ ოფიციალურ წერილში.

- თქვენ მიერ აუდიტის მიზნებისათვის მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაცია; და
- სამეურნეო სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა, ვისგანაც, თქვენი აზრით, მიზანშეწონილი იყო აუდიტორული მტკიცებულებების მიღება.
- ყველა ოპერაცია ასახულია ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- მოგაწოდეთ ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის ჩვენი შეფასების შედეგების შესახებ. (ასს 240)
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი სრული ინფორმაცია თაღლითობასთან (მათ შორის სავარაუდო თაღლითობასთან) დაკავშირებით, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე და რაშიც მონაწილეობდნენ:
 - ხელმძღვანელობა;
 - თანამშრომლები, რომლებიც შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ; ან
 - სხვა პირები, იმ შემთხვევაში, როდესაც თაღლითობას შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (ასს 240)
- გაგიმჟღავნეთ თაღლითობის ბრალდებებთან ან სავარაუდო თაღლითობასთან დაკავშირებული ყველა ინფორმაცია, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახდენს გავლენას და გვაცნობებს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა და სხვებმა. (ასს 240)
- მოგაწოდეთ ინფორმაცია ჩვენთვის ცნობილი კანონმდებლობის დარღვევის ყველა შემთხვევის ან სავარაუდო დარღვევის შესახებ, რომლის გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. (ასს 250)
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი, სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და გაცნობეთ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის შესახებ. (ასს 550)
- [ნებისმიერი საკითხი, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს (იხ. წინამდებარე ასს-ის პუნქტი გ11).]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 600

სამეცნიერო საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო..... 1-6

ძალაში შესვლის თარიღი 7

მიზნები 8

განმარტებები 9-10

მოთხოვნები

პასუხისმგებლობა 11

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულ დამკვეთთან
გარიგების გაგრძელება 12-14

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა 15-16

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა 17-18

ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ..... 19-20

არსებითობა 21-23

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება 24-31

კონსოლიდაციის პროცესი 32-37

შემდგომი მოვლენები 38-39

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია 40-41

მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა
და შესაფერისობის შეფასება 42-45

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	46-49
დოკუმენტაცია	50

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

კომპონენტები, რომელთაც აუდიტის ჩატარება მოეთხოვებათ წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო	გ1
განმარტებები	გ2-გ7
პასუხისმგებლობა	გ8-გ9
ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელება	გ10-გ21
აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა	გ22
ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა	გ23-გ31
ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ.....	გ32-გ41
არსებითობა	გ42-გ46
შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	გ47-გ55
კონსოლიდაციის პროცესი	გ56
კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია	გ57-გ60
მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება	გ61-გ63
ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	გ64-გ66

1-ლი დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც ჯგუფის გარიგების
გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული
მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა
ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

მე-2 დანართი: იმ საკითხების მაგალითები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის
გარიგების გუნდი შეისწავლის

მე-3 დანართი: იმ პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეი-
ძლება მიანიშნებდნენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების
არსებითი უზუსტობის რისკებზე

მე-4 დანართი: კომპონენტის აუდიტორის დადასტურების მაგალითები

მე-5 დანართი: ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინსტრუქციების
წერილში ასახული, მოთხოვნილი და დამატებითი
საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 600 - „სპეციფიკური საკითხები
– ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის
სამუშაოს ჩათვლით)“ – განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუ-
კიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის
საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ჯგუფის აუდიტს. იგი არეგულირებს საწარმოთა ჯგუფის (ჯგუფის) აუდიტთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ საკითხებს, კონკრეტულად იმ საკითხებს, რომლებშიც ჩართულნი არიან კომპონენტის აუდიტორები.
2. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებელი სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება სხვა აუდიტორი ჩართოს მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვებაში, ან შორ მანძილზე არსებული მატერიალური გრძელვადიანი აქტივების დათვალიერებაში.
3. კომპონენტის აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზის გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადაწყვიტოს იმ აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, რომლებსაც ეფუძნება კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრება, რათა უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულებები ჯგუფის აუდიტისთვის, მაგრამ წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ასეთ სიტუაციაზეც ვრცელდება. (იხ. პუნქტი გ1)
4. ასს 220-ის¹ მიხედვით, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება დარწმუნდეს, რომ პირებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტს ატარებენ, კომპონენტის აუდიტორების ჩათვლით, ერთობლივად გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია აგრეთვე ჯგუფის აუდიტორული გარიგების ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და შესრულებაზე.
5. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი იყენებს ასს 200-ში მოცემულ მოთხოვნებს, მიუხედავად იმისა, ვინ ასრულებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე სამუშაოს - ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი, თუ კომპონენტის აუდიტორი. წინამდებარე სტანდარტი ჯგუფის

¹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-14 და მე-15 პუნქტები.

გარიგების პარტნიორს ეხმარება ასს 200-ში მოცემული მოთხოვნების შესრულებაში, როდესაც კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე კომპონენტის აუდიტორები მუშაობენ.

6. აუდიტორული რისკი არის ფუნქცია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკისა და იმ რისკის, რომ ამ უზუსტობას ვერ აღმოაჩენს აუდიტორი.² ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში, აღნიშნული მოიცავს იმის რისკს, რომ კომპონენტის აუდიტორმა შეიძლება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში ვერ აღმოაჩინოს უზუსტობა, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, ასევე რისკს, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება ვერ აღმოაჩინოს ეს უზუსტობა. წინამდებარე ასს-ში ახსნილია საკითხები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ითვალისწინებს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, როდესაც საზღვრავს კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩასატარებელ, რისკის შეფასების პროცედურებსა და რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებში თავისი მონაწილეობის ხასიათს, ვადასა და მოცულობას. აღნიშნული ჩართვის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრება.

ძალაში შესვლის თარიღი

7. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

8. აუდიტორის მიზნებია:
- ა) განსაზღვროს, უნდა შეასრულოს თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქცია; და
 - ბ) თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქციას ასრულებს:
 - (i) კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, მათ მიერ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობისა

² ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, პუნქტი გ34.

და ვადების და აგრეთვე მათ მიერ აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ; და

- (ii) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასა და კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, რათა გამოხატოს მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით.

განმარტებები

9. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) კომპონენტი – სამეურნეო სუბიექტი ან სამეურნეო საქმიანობა, რომლის შესახებაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს; (იხ. პუნქტები გ2-გ4)
- ბ) კომპონენტის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით მუშაობს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტთან; (იხ. პუნქტი გ7)
- გ) კომპონენტის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე;
- დ) კომპონენტის არსებობა – არსებობის დონე, რომელსაც კომპონენტისათვის განსაზღვრავს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი;
- ე) ჯგუფი – ყველა ის კომპონენტი, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფს ყოველთვის ერთზე მეტი კომპონენტი გააჩნია;
- ვ) ჯგუფის აუდიტი – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;
- ზ) ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება – აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- თ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორი – პარტნიორი, ან ფირმის სხვა წარმომადგენელი, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტზე, მის ჩატარებაზე და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ

აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც აღნიშნული ფირმის სახელით
გაცემა. როდესაც თანააუდიტორები ატარებენ ჯგუფის ერთობ-
ლივ აუდიტს, ერთობლივი აუდიტის თანაპარტნიორები ერთ-
ობლივად წარმოადგენენ გარიგების პარტნიორს, ხოლო მათი
გარიგების გუნდები ერთობლივად ქმნიან ჯგუფის აუდიტის
გარიგების გუნდს. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება
თანააუდიტორებს შორის ურთიერთობას, ან ისეთ სამუშაოს,
რომელსაც ერთი თანაუდიტორი მეორე თანაუდიტორის სამუ-
შაოსთან დაკავშირებით ასრულებს.

- ო) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი – პარტნიორები, მათ შორის,
ჯგუფის გარიგების პარტნიორი და თანამშრომლები, რომლებიც
საზღვრავენ ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას, კავშირს
ახორციელებენ კომპონენტის აუდიტორებთან, ასრულებენ
სამუშაოს კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით და აფასებენ
აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილ
დასკვნებს, რაც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ
მოსაზრების ჩამოყალიბების საფუძველია;
- კ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური ანგარიშგება,
რომელიც მოიცავს ერთზე მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფო-
რმაციას. ტერმინი „ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება“ აღნიშნავს
აგრეთვე გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც
გაერთიანებულია ისეთი კომპონენტების მიერ მომზადებული
ფინანსური ინფორმაცია, რომელთაც არ გააჩნიათ სათავო
კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან;
- ლ) ჯგუფის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხის-
მგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;
- მ) ჯგუფის დონის კონტროლის საშუალებები – ჯგუფის ფინანსურ
ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები,
რომლებსაც შეიმუშავენ, ნერგავს და ახორციელებს ჯგუფის
ხელმძღვანელობა;
- ნ) მნიშვნელოვანი კომპონენტი – კომპონენტი, რომელსაც ჯგუფის
აუდიტის გარიგების გუნდი განსაზღვრავს, რომ (i) ინდივიდუა-
ლურად, ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია ჯგუფის-
თვის, ან (ii) რომელსაც, განსაკუთრებული ხასიათის ან გარემო-
ებების გამო, სავარაუდოდ, უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური
ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკები. (იხ.
პუნქტები გ5-გ6)

10. ფრაზა „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები“ ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლებს, რომლებიც ვრცელდება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“ მოიცავს:

- ა) ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვას კონსოლიდაციის, პროპორციული კონსოლიდაციის, ან წილობრივი მეთოდით, ან დანახარჯ-მეთოდით; და
- ბ) იმ კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აგრეგირებას, რომელთაც არ გააჩნიათ სათავო კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან.

მოთხოვნები

პასუხისმგებლობა

11. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და სამუშაოს შესრულებაზე, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების მიხედვით, აგრეთვე იმაზე, გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა.³ მაშასადამე, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა იყოს ნახსენები კომპონენტის აუდიტორი, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუ მსგავსი მინიშნება კანონმდებლობით მოითხოვება, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ კომპონენტის აუდიტორზე მინიშნება არ ამცირებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმის პასუხისმგებლობას ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტები გ8-გ9)

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელება

12. ასს 220-ის გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, კონსოლიდაციის პროცესსა და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრება. ამ მიზნით, ჯგუფის

³. ასს 220, მე-15 პუნქტი.

აუდიტის გარიგების გუნდმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოსავლენად. როდესაც აუდიტორი მსგავსი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეძლებს თუ არა ამ კომპონენტების აუდიტორების მუშაობაში ჩართვას იმდენად, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ10-გ12)

13. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ:

- ა) შეუძლებელი იქნება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო; და
- ბ) ამ შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა გამოიწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოხატვაზე უარის თქმას,⁴

ჯგუფის გარიგების პარტნიორი:

- ა) ახალი გარიგების შემთხვევაში, არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას, ან, თუ გარიგების შესრულება უკვე მიმდინარეობს, გავიდეს გარიგებიდან, როდესაც გარიგებიდან გასვლა შესაძლებელია შესაბამისი კანონმდებლობის მიხედვით; ან
- ბ) როდესაც კანონმდებლობა აუდიტორს უკრძალავს გარიგებაზე უარის თქმას ან გარიგებიდან გასვლა სხვაგვარადაც შეუძლებელია, შესაძლებლობის ფარგლებში უნდა ჩაატაროს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოხატვაზე უარი განაცხადოს დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ13-გ19)

გარიგების პირობები

14. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ჯგუფის გარიგების პირობებზე უნდა შეთანხმდეს ასს 210-ის შესაბამისად.⁵ (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

⁴. ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

⁵. ასს 210 - „აუდიტორული გარიგებების პირობებზე შეთანხმება“.

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა

15. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ასს 300-ის შესაბამისად, უნდა შეიმუშაოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა.⁶
16. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა მიმოიხილოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა. (იხ. პუნქტი გ22)

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

17. აუდიტორს მოეთხოვება არსებითი უზუსტობების რისკების დადგენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით.⁷ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა:
 - ა) გაიდრმაგოს ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცოდნა, მათ შორის ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის შესახებ, რომელიც მიიღო გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების ეტაპზე; და
 - ბ) შეისწავლოს კონსოლიდაციის პროცესი, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისთვის მიცემული შესაბამისი ინსტრუქციები. (იხ. პუნქტები გ23-გ29)
18. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, რათა:
 - ა) დაადასტუროს ან უარყოს მის მიერ წინასწარ გამოვლენილი კომპონენტები, რომლებიც სავარაუდოდ, მნიშვნელოვან კომპონენტებს წარმოადგენენ; და
 - ბ) შეაფასოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული არსებითი უზუსტობის რისკები.⁸ (იხ. პუნქტები გ 30-გ31)

ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ

19. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გეგმავს, რომ კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორ-

⁶ ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

⁸ ასს 315 (გადასინჯული).

რმაციაზე მუშაობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ32-გ35)

- ა) იცის თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა და დაიცავს თუ არა იგი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის პრინციპს; (იხ. პუნქტი გ37)
- ბ) კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა; (იხ. პუნქტი გ38)
- გ) შეძლებს თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტების აუდიტორის მუშაობაში იმ დონეზე მონაწილეობას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- დ) ხომ არ მუშაობს კომპონენტის აუდიტორი ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აუდიტორების საქმიანობას აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ. (იხ. პუნქტი გ36)

20. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი არ აკმაყოფილებს ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს, ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს სერიოზულად აფიქრებს პუნქტებში 19(ა)-(გ) ჩამოთვლილი საკითხები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ამ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კომპონენტის აუდიტორისაგან, კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის მოთხოვნის გარეშე. (იხ. პუნქტები გ39-გ41)

არსებითობა

21. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ42)

- ა) არსებითობა მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, როდესაც ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას ამუშავებს;
- ბ) თუ ჯგუფისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებების გამო, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთათვისაც უზუსტობები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე ნაკლებია, მაგრამ შეიძლება გონივრულად მოსალოდნელი იყოს, რომ ისინი გავლენას იქონიებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე – არსებითობის დონე, ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებენ ოპერაციების,

ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების აღნიშნული კატეგორიების მიმართ;

- გ) კომპონენტის დონის არსებითობა იმ კომპონენტებისათვის, სადაც აუდიტორები ჩაატარებენ აუდიტს ან მიმოხილვას, ჯგუფის აუდიტის მიზნებისათვის. იმისათვის, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული, გადააჭარბებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას, კომპონენტის არსებითობა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის დონეზე დაბალი უნდა იყოს. (იხ. პუნქტები გ43-გ44)
- დ) ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აშკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტი გ45)

22. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი აუდიტს ატარებს ჯგუფის აუდიტის მიზნებისათვის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კომპონენტის დონეზე განსაზღვრული სამუშაო არსებითობის მიზანშეწონილობა. (იხ. პუნქტი გ46)

23. თუ კომპონენტის აუდიტი მოითხოვება წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გადაწყვეტს აღნიშნული აუდიტის გამოყენებას, ჯგუფის აუდიტისათვის აუდიტორული მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს:

- ა) კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის დონე; და
- ბ) კომპონენტის დონეზე დადგენილი სამუშაო არსებითობა აკმაყოფილებს თუ არა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებს.

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

24. აუდიტორს მოეთხოვება შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებების შემუშავება და განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.⁹ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა გადაწყვიტოს, კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე რა ტიპის სამუშაოს შეასრულებს ჯგუფის აუდიტის

⁹ ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“.

გარიგების გუნდი ან კომპონენტის აუდიტორი - მისი სახელით (იხ. პუნქტები 26-29). ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აგრეთვე უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში მისი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა (იხ. პუნქტები 30-31).

25. თუ კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია მოლოდინზე, რომ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან თუ მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით არის შესაძლებელი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა ჩაატაროს აღნიშნული კონტროლის პროცედურების კონტროლის ტესტები, ან კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ამ ტესტების ჩატარება.

კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათის განსაზღვრა (იხ. პუნქტი გ47)

მნიშვნელოვანი კომპონენტები

26. კომპონენტში, რომელიც ჯგუფისათვის მნიშვნელოვანია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან მისი სახელით კომპონენტის აუდიტორმა, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი უნდა ჩაატაროს კომპონენტის არსებობის გამოყენებით.
27. კომპონენტში, რომელიც მნიშვნელოვანია, რადგან სავარაუდოდ მოიცავს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს, მისი სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან მისი სახელით კომპონენტის აუდიტორმა, უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებებიდან ერთ-ერთი ან რამდენიმე:
- ა) კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი კომპონენტის არსებობის გამოყენებით;
 - ბ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი ანგარიშის, ოპერაციების კატეგორიის ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი; (იხ. პუნქტი გ48)
 - გ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონკრეტული აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ49)

კომპონენტები, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტები

28. იმ კომპონენტებში, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები ჯგუფის დონეზე. (იხ. პუნქტი გ50)
29. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი არ მიიჩნევს, რომ მოპოვებული იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები:
- ა) მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაოების შედეგად;
 - ბ) ჯგუფის დონის შიდა კონტროლსა და კონსოლიდაციის პროცესზე ჩატარებული სამუშაოების შედეგად; და
 - გ) ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად,

რასაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეარჩიოს კომპონენტები, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი და უნდა განახორციელოს, ან მოსთხოვოს კომპონენტის აუდიტორს, რომ განახორციელოს, ქვემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებებიდან ერთი ან მეტი ინდივიდუალური შერჩეული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით: (იხ. პუნქტები გ51-გ53)

- კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით;
- ერთი ან მეტი ანგარიშის, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი;
- კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით;
- სპეციფიკური პროცედურები.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა დროთა განმავლობაში უნდა შეცვალოს შერჩეული კომპონენტები.

კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში ჩართვა (იხ. პუნქტები გ54-გ55)

მნიშვნელოვანი კომპონენტები - რისკის შეფასება

30. თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს მნიშვნელოვანი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი უნდა ჩაერთოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციე-

ლებულ რისკის შეფასების პროცესში, რათა გამოავლინოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები. ამგვარი მონაწილეობის ხასიათზე, ვადებსა და ინტენსივობაზე გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმირებულობის დონე, მაგრამ მინიმუმ შემდეგ ღონისძიებებს მაინც უნდა მოიცავდეს:

- ა) კომპონენტის აუდიტორთან და კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან კომპონენტის იმ სამეურნეო საქმიანობების განხილვა, რომლებიც მნიშვნელოვანია ჯგუფისათვის;
- ბ) თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობისადმი კომპონენტის მგრძნობიარობის განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან; და
- გ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი გამოვლენილი რისკების შესახებ, კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაციის მიმოხილვა. მსგავს დოკუმენტაციას შეიძლება ჰქონდეს მემორანდუმის ფორმა, რომელშიც ასახულია კომპონენტის აუდიტორის დასკვნა გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე.

ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი გამოვლენილი რისკები – დამატებითი აუდიტორული პროცედურები

31. თუ კომპონენტში, სადაც აუდიტორი ატარებს სამუშაოს, გამოვლინდა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისათვის ჩასატარებელი, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების მიზანშეწონილობა. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, კომპონენტის აუდიტორის შესწავლის საფუძველზე, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების პროცესში ჩართვა.

კონსოლიდაციის პროცესი

32. მე-17 პუნქტის მიხედვით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის ჯგუფის დონის შიდა კონტროლს და კონსოლიდაციის პროცესს, მათ შორის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისთვის მიცემულ ინსტრუქციებს. 25-ე პუნქტის მიხედვით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ან კომპონენტის აუდიტორი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით, ატარებს ჯგუფის

დონის შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტებს, თუ კონსოლიდაციის პროცესში შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა დამოკიდებულია მოლოდინზე, რომ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან თუ მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით არის შესაძლებელი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

33. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, კონსოლიდაციის პროცესში წარმოქმნილ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. აღნიშნული მოიცავს იმის შეფასებას, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ყველა კომპონენტს.
34. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მიზანშეწონილობა, სისრულე და სიზუსტე, აგრეთვე არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკის ფაქტორები, ან ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. (იხ. პუნქტი გ56)
35. თუ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია შესაბამისად შესწორდა თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის.
36. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ფინანსური ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 41(გ)) ასახულია თუ არა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.
37. თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ისეთი კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, შესაბამისად შესწორდა თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების მიხედვით.

შემდგომი მოვლენები

38. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ან კომპონენტის აუდიტორები მუშაობენ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ პროცედურები, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აღნიშნულ კომპონენტებში გამოვლინდეს ისეთი მოვლენები, რომლებიც ხდება კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის თარიღებსა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში და შეიძლება იწვევდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.
39. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის გარდა, სხვა სამუშაოსაც ასრულებენ, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის ამ აუდიტორებს უნდა მოსთხოვოს, რომ მათ აცნობონ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს, თუ მათთვის ცნობილი გახდება ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებიც იწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია

40. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორებს თავისი მოთხოვნები დროზე უნდა აცნობოს, კერძოდ, ინფორმაცია ჩასატარებელ სამუშაოზე, თუ რაში გამოიყენება იგი, ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციის ფორმისა და შინაარსის შესახებ. გარდა ამისა, აღნიშნული ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტები გ57, გ58, გ60)
- ა) მოთხოვნას, რომ კომპონენტის აუდიტორმა (ცნობილია რა მისთვის, თუ როგორ გამოიყენებს მის სამუშაოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი) დაადასტუროს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან; (იხ. პუნქტი გ59)
 - ბ) ჯგუფის აუდიტისათვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს;
 - გ) კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის შემთხვევაში, კომპონენტის არსებობას (და, საჭიროების შემთხვევაში, ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების გარკვეული კატეგორიების არსებობის დონე ან დონეები) და ზღვარს, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება

მიჩნეულ იქნეს აშკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში;

- დ) თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს შესაფერისია. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს, რომ მან დროულად მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტში გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, რომლებიც განპირობებულია თაღლითობით ან შეცდომით, აგრეთვე მსგავს რისკებზე კომპონენტის აუდიტორის რეაგირების შესახებ;
- ე) ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი დაკავშირებულ მხარეთა ჩამონათვალს და სხვა ნებისმიერ დაკავშირებულ მხარეს, რომლის შესახებ ცნობილია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს, რომ მან დროულად აცნობოს ისეთი დაკავშირებული მხარეების შესახებ, რომლებიც ადრე არ ყოფილა გამოვლენილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, განახორციელებს თუ არა მსგავს დამატებითი დაკავშირებული მხარეების იდენტიფიკაცია სხვა კომპონენტის აუდიტორებისათვის.

41. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებისათვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. მსგავსი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტი 660)

- ა) იცავს თუ არა კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკის მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის მოთხოვნებს;
- ბ) ასრულებს თუ არა კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნებს;
- გ) კომპონენტის ისეთი ფინანსური ინფორმაციის დადგენა, რომელზეც კომპონენტის აუდიტორი წარადგენს დასკვნას;

- დ) ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევებზე, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა;
- ე) კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში შეუსწორებელი უზუსტობების ჩამონათვალი (საჭირო არ არის, რომ აღნიშნული ჩამონათვალი მოიცავდეს უზუსტობებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორისათვის მიცემულ აშკარად უმნიშვნელო უზუსტობების ზღვარს ქვემოთაა) (იხ. პუნქტი 40(გ));
- ვ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები;
- ზ) კომპონენტის დონეზე გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნებისმიერი ნაკლოვანებების აღწერა;
- თ) სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა შესახებაც კომპონენტის აუდიტორმა აცნობა, ან ვარაუდობს, რომ აცნობებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მათ შორის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების (რომელთაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია აქვთ კომპონენტის დონეზე შიდა კონტროლის სისტემაში), ან სხვების მონაწილეობით განხორციელებული თაღლითობა ან სავარაუდო თაღლითობა, როდესაც თაღლითობამ გამოიწვია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა;
- ი) ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შეიძლება ჯგუფის აუდიტის შესაფერისი იყოს, ან რომელზეც კომპონენტის აუდიტორს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ყურადღების მიპყრობა სურს, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტის ხელმძღვანელობისგან მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ასახული გადახრები; და
- კ) კომპონენტის აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები, გამოტანილი საერთო დასკვნები ან მოსაზრებები.

მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაციისა და მისი მუშაობის ადეკვატურობის შეფასება

42. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია (იხ. 41-ე პუნქტი). ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა:

- ა) აღნიშნული შეფასების შედეგად წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები უნდა განიხილოს კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, საჭიროებისამებრ; და
 - ბ) უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის სხვა შესაფერისი ნაწილების მიმოხილვა. (იხ. პუნქტი გ61)
43. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო არ არის საკმარისი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, რა სახის დამატებითი პროცედურები უნდა ჩატაროს და ვინ უნდა ჩატაროს აღნიშნული პროცედურები - კომპონენტის აუდიტორმა თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა.

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

44. აუდიტორს მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა აუდიტორული რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს და, შესაბამისად, აუდიტორს მიეცეს გონივრული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა, რომლებსაც დაეფუძნება აუდიტორის მოსაზრება.¹⁰ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეაფასოს, კონსოლიდაციის პროცესზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისა და კომპონენტის აუდიტორების მიერ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. (იხ. პუნქტი გ62)
45. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობა (რომელიც გამოვლინდა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ან რომლის შესახებ კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს) და ნებისმიერი შემთხვევები, როდესაც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტი გ63)

¹⁰. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება

46. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა განსაზღვროს, შიდა კონტროლის რომელი ნაკლოვანებების შესახებ აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ჯგუფის ხელმძღვანელობას ასს 265-ის შესაბამისად.¹¹ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა გაითვალისწინოს:
- ა) ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც ჯგუფის ხელმძღვანელობამ გამოავლინა;
 - ბ) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა გამოავლინა კომპონენტებში; და
 - გ) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რომელთა შესახებ კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს.
47. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი თაღლითობას გამოავლენს, ან კომპონენტის აუდიტორი აცნობებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს თაღლითობის შესახებ (იხ. პუნქტი 41(თ)), ან თუ ინფორმაცია მიუთითებს, რომ არსებობს თაღლითობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აღნიშნულის შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ჯგუფის შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას, რათა ინფორმაცია მიაწოდოს იმ პირებს, რომელთა ძირითადი პასუხისმგებლობაა თაღლითობის თავიდან აცილება და აღმოჩენა იმ საკითხებთან მიმართებაში, რომლებზეც ისინი არიან პასუხისმგებელნი. (იხ. პუნქტი გ64)
48. კომპონენტის აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზის გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს, რომ მან კომპონენტის ხელმძღვანელობას აცნობოს ნებისმიერი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობისათვის გახდება ცნობილი და შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს ამ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, მაგრამ ამის შესახებ შეიძლება არ იცოდეს ამ კომპონენტის ხელმძღვანელობამ. თუ ჯგუფის ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აღნიშნული საკითხის შესახებ

¹¹ ასს 265 – „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*“.

კომპონენტის ხელმძღვანელობის ინფორმირებაზე, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. თუ საკითხი ისევ გადაუჭრელი დარჩება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, სამართლებრივი და პროფესიული კონფიდენციალობის მოსაზრებების გათვალისწინებით უნდა განიხილოს, ურჩიოს თუ არა კომპონენტის აუდიტორს, რომ მან ამ კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ გასცეს აუდიტორის დასკვნა საკითხის გადაწყვეტამდე. (იხ. პუნქტი გ65)

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

49. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ასს 260-ით (გადასინჯული)¹² და სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, დამატებით შემდეგი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს ის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს: (იხ. პუნქტი გ66)

- ა) იმ სამუშაოს ხასიათის ზოგადი მიმოხილვა, რომელიც უნდა შესრულდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე;
- ბ) მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათის მიმოხილვა;
- გ) შემთხვევები, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის მუშაობის შეფასება გამოავლენს ამ აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს ხარისხის პრობლემას;
- დ) ჯგუფის აუდიტის ნებისმიერი შეზღუდვა, მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეზღუდულია;
- ე) ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია აკისრიათ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის სისტემაში და სხვების თაღლითობა ან სავარაუდო თაღლითობა, როდესაც თაღლითობამ გამოიწვია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა.

¹² ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.

დოკუმენტაცია

50. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი საკითხები:¹³

- ა) კომპონენტების ანალიზი, მნიშვნელოვანი კომპონენტების მითითებით და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული სამუშაოს ხასიათი;
- ბ) კომპონენტის აუდიტორების მიერ მნიშვნელოვან კომპონენტებში ჩატარებულ სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციისა და მათი დასკვნების მიმოხილვა;
- გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის წერილობითი კომუნიკაცია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების თაობაზე.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

კომპონენტები, რომელთაც აუდიტის ჩატარება მოითხოვება წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზის გამო (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ1. ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენებენ თუ არა წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზით მოთხოვნილ აუდიტს აუდიტორული მტკიცებულების უზრუნველსაყოფად ჯგუფის აუდიტისთვის, მოიცავს შემდეგს:

- კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს განსხვავებებს;
- კომპონენტის აუდიტორის მიერ აუდიტის დროს გამოყენებულ აუდიტის სტანდარტებსა და სხვა სტანდარტებს და ჯგუფის

¹³. ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები 8-11 და გ6.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოყენებულ აუდიტის სტანდარტებსა და სხვა სტანდარტებს შორის განსხვავებებს;

- კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი დასრულდება თუ არა დროზე ისე, რომ დაცული იქნეს ჯგუფის ანგარიშგების განრიგი.

განმარტებები

კომპონენტი (იხ. პუნქტი 9(ა))

- გ2. ჯგუფის სტრუქტურა გავლენას ახდენს იმაზე, თუ როგორ ხდება კომპონენტების იდენტიფიცირება. მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემა შეიძლება ეფუძნებოდეს ისეთ ორგანიზაციულ სტრუქტურას, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას სათავო კომპანიისა და ერთი ან მეტი შვილობილი კომპანიის, ერთობლივი საქმიანობის ან ინვესტიციის მიმდებარე მიერ, რისი აღრიცხვაც ხორციელდება წილობრივი მეთოდით ან დანახარჯ-მეთოდით; სათავო ოფისის ან ერთი ან მეტი ქვედანაყოფის ან ფილიალის მიერ; ან ორივეს კომბინაციით. თუმცა, ზოგიერთმა ჯგუფმა თავიანთი ფინანსური ანგარიშგების სისტემა შეიძლება ფუნქციის, პროცესის, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქციის ან მომსახურების ჯგუფების), გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით მოაწყონ. ასეთ შემთხვევებში სამეურნეო სუბიექტი, ან სამეურნეო საქმიანობა, რომლისთვისაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება, შეიძლება ორგანიზებული იყოს ფუნქციის, პროცესის, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქციის ან მომსახურების ჯგუფების), ან გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით.
- გ3. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში შეიძლება კომპონენტების სხვადასხვა დონეები არსებობდეს, რა შემთხვევაშიც შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ დონეზე აგრეგირებული კომპონენტების იდენტიფიკაცია და არა ინდივიდუალურად.
- გ4. გარკვეულ დონეზე აგრეგირებული კომპონენტები შეიძლება კომპონენტს წარმოადგენდეს აუდიტის მიზნებისათვის; თუმცა, შეიძლება მსგავსი კომპონენტიც ამზადებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც აერთიანებს იმ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციას, რომლებსაც იგი მოიცავს (ანუ ქვეჯგუფი). ამგვარად, წინამდებარე

ასს-ის გამოყენება შეიძლება დიდი ჯგუფის შემდგენელი ქვეჯგუფების სხვადასხვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორობისა და ჯგუფების მიერ.

მნიშვნელოვანი კომპონენტი (იხ. პუნქტი 9(ნ))

- გ5. როდესაც იზრდება კომპონენტის ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობა, როგორც წესი, იზრდება აგრეთვე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებიც. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, შერჩეულ კრიტერიუმებთან მიმართებაში, შეიძლება გამოიყენოს გარკვეული პროცენტი, რაც დაეხმარება იმ კომპონენტების გამოვლენაში, რომლებიც ინდივიდუალურად ფინანსურად მნიშვნელოვანია. კრიტერიუმების დადგენა და გამოსაყენებელი პროცენტის განსაზღვრა პროფესიულ განსჯას მოითხოვს. ჯგუფის ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით, კრიტერიუმში შეიძლება მოიცავდეს ჯგუფის აქტივებს, ვალდებულებებს, ფულად ნაკადებს, მოგებას ან ბრუნვას. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ კომპონენტები, რომლებიც შერჩეულ კრიტერიუმს 15%-ით აღემატება, მნიშვნელოვან კომპონენტებს წარმოადგენს. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტული დონის გამოყენება.
- გ6. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება აგრეთვე გამოავლინოს კომპონენტი, რომელიც, სავარაუდოდ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავს, მისი სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო (ანუ რისკებს, რომლებსაც სპეციალური აუდიტორული განხილვა სჭირდებათ¹⁴). მაგალითად, კომპონენტი შეიძლება პასუხისმგებელი იყოს უცხოური ვალუტით ვაჭრობაზე და, შესაბამისად, ჯგუფის არსებითი უზუსტობის რისკს წარმოქმნიდეს, თუნდაც ეს კომპონენტი სხვა მხრივ არ იყოს ჯგუფისთვის ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი.

კომპონენტის აუდიტორი (იხ. პუნქტი 9(ბ))

- გ7. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრმა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით, შეიძლება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შეასრულოს ჯგუფის აუდიტისთვის. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ამგვარი წევრიც კომპონენტის აუდიტორია.

¹⁴ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 27-29.

პასუხისმგებლობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

- გ8. მართალია, კომპონენტის აუდიტორებმა შეიძლება ჯგუფის აუდიტისთვის კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შეასრულონ სამუშაო და, ამგვარად, პასუხისმგებელნი იყვნენ აღმოჩენილ ფაქტებზე, გამოტანილ დასკვნებსა და მოსაზრებებზე, მაგრამ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა პასუხისმგებელი იყოს ჯგუფის შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.
- გ9. თუ ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება ხდება იმის გამო, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ერთი ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის დასკვნაში „მოდიფიცირების საფუძვლის“ აზრაცში აღწერილი იქნება აღნიშნული შეუძლებლობის მიზეზები, კომპონენტის აუდიტორზე მინიშნების გარეშე, თუ ასეთი მინიშნება აუცილებელი არ არის კონკრეტული გარემოებების ადეკვატური ახსნისათვის.¹⁵

ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელება

შესწავლა ახალ გარიგებაზე დათანხმების ან არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელების ეტაპებზე (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ10. ახალი გარიგების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო შეიძლება შეისწავლოს შემდეგის მეშვეობით:
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციით;
 - ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციით; და
 - როდესაც შესაფერისია, ჯგუფის აუდიტის წინა გარიგების გუნდთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციით.
- გ11. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:
- ჯგუფის სტრუქტურა, როგორც სამართლებრივი, ისე ორგანიზაციული (ანუ, თუ როგორ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურა ორგანიზებული);

¹⁵ ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტები 20.

- ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობა, მათ შორის, სამეწარმეო დარგობრივი და მარეგულირებელი, ეკონომიკური და პოლიტიკური გარემო, სადაც აღნიშნული საქმიანობა ხორციელდება;
- მომსახურე ორგანიზაციების, მათ შორის, საზიარო მომსახურების ცენტრების, გამოყენება;
- ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის აღწერა;
- კონსოლიდაციის პროცესის სირთულე;
- კომპონენტის აუდიტორები, რომლებიც კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობენ, მიუხედავად იმისა, ისინი ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმას ან ქსელს წარმოადგენენ თუ არა და ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ერთზე მეტი აუდიტორის დანიშვნის არსი;
- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი:
 - ექნება თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აუდიტის დამკვეთი ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასა და კომპონენტის აუდიტორებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა და კომპონენტის ინფორმაციის შეუზღუდავი ხელმისაწვდომობა (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო შესაბამისი აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით); და
 - შეძლებს თუ არა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე აუცილებელი სამუშაოების ჩატარებას.

გ12. არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაგრძელების შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის უნარზე, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, შეიძლება გავლენა იქონიოს მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა, მაგალითად:

- ცვლილებები ჯგუფის სტრუქტურაში (მაგალითად, შეძენა, გასვლა, რეორგანიზაცია, ცვლილებები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების სისტემის ორგანიზებაში);
- ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანი კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობაში ცვლილებები;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, ან მნიშვნელოვანი კომპონენტების ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პერსონალის შეცვლა;
- ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან და კომპეტენტურობასთან დაკავშირებული პრობლემები, რაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აწუხებს;
- ცვლილებები ჯგუფის დონის შიდა კონტროლში;
- ცვლილებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვების მოლოდინი (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ13. ჯგუფი შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ ისეთ კომპონენტებს, რომლებიც მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან კომპონენტებად. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი შეიძლება დასაბუთებულად მოელოდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება, თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეძლებს:

- ა) აღნიშნული კომპონენტებიდან ზოგიერთის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობას; და
- ბ) კომპონენტის აუდიტორების სხვა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობაში იმდენად ჩართვას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეიძლება შეიზღუდოს ისეთი გარემოებების გამო, რომელთა დაძლევა არ შეუძლია ხელმძღვანელობას, მაგალითად, კონფიდენციალობასა და მონაცემთა გასაიდუმლოებასთან დაკავშირებული კანონები, ან კომპონენტის აუდიტორის მიერ უარის თქმა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის, აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციით სარგებლობაზე. ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეიძლება შეზღუდოს აგრეთვე ჯგუფის ხელმძღვანელობამ.

გ15. როდესაც ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეზღუდულია გარემოებების გამო, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მაინც შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების

მოპოვება; თუმცა, ეს ნაკლებად სავარაუდოა, როდესაც კომპონენტის მნიშვნელობა იზრდება. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს კონტაქტის დამყარება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ხელმძღვანელობასთან ან იმ კომპონენტის აუდიტორთან (მათ შორის, აუდიტის შესაფერისი დოკუმენტაცია, რომელიც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს სჭირდება), რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით. თუ აღნიშნული კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი კომპონენტი და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ამ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა გააჩნია და მისთვის ხელმისაწვდომია ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა ინახავს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეს ინფორმაცია წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას ამ კომპონენტთან მიმართებაში. თუმცა, თუ მოცემული კომპონენტი მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს წინამდებარე ასს-ის იმ მოთხოვნების შესრულებას, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს 30-31-ე პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესრულებას იმის თაობაზე, რომ ჩაერთოს კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში. ამგვარად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს ამ კომპონენტთან მიმართებაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მხრიდან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა განიხილება ასს 705-ის (გადასინჯული) მიხედვით.

- გ16. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, თუ ჯგუფის ხელმძღვანელობა შეზღუდავს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის, ან კომპონენტის აუდიტორის ხელმისაწვდომობას მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ ინფორმაციაზე.
- გ17. მართალია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, თუ მსგავსი შეზღუდვები დაკავშირებულია ისეთ კომპონენტთან, რომელიც მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან კომპონენტად, მაგრამ აღნიშნული შეზღუდვის მიზეზმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორულ მოსაზრებაზე ჯგუფის შესახებ. მაგალითად, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გამოკითხვებზე,

ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გაცემულ პასუხებზე და ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაზე.

- გ18. შეიძლება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს კანონმდებლობით ეკრძა-
ლებოდეს გარიგებაზე უარის თქმა ან გარიგებიდან გასვლა. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორი ინიშნება გარკ-
ვეული პერიოდით და ეკრძალება გარიგებიდან გასვლა აღნიშნული
პერიოდის დასრულებამდე. ამასთან, სახელმწიფო სექტორში შეიძლება
გარიგებაზე უარის თქმის ან გარიგებიდან გასვლის ალტერნატივა არც
არსებობდეს, აუდიტორისათვის მისი უფლებამოსილების ხასიათის ან
სახელმწიფო ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო.
წინამდებარე ასს ჯგუფის აუდიტზე ასეთ ვითარებაშიც ვრცელდება,
ხოლო ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და
შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებ-
ლობის გავლენა განიხილება ასს 705-ის (გადასინჯული) მიხედვით.
- გ19. 1-ელ დანართში მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც
მოიცავს პირობით მოსაზრებას და განპირობებულია ჯგუფის აუდიტის
გარიგების გუნდის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული
მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობით, იმ მნიშვნელოვან
კომპონენტთან მიმართებაში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი
მეთოდით, სადაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის აზრით,
გავლენა არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი.

გარიგების პირობები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ20. გარიგების პირობებით განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის სათანადო საფუძვლები.¹⁶ ჯგუფის აუდიტის გარიგების
პირობებში შეიძლება ჩაირთოს დამატებითი საკითხები, მაგალითად,
ის ფაქტი, რომ:
- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდი-
ტორებს შორის კომუნიკაცია შეუზღუდავი უნდა იყოს, რამ-
დენადაც ეს შესაძლებელია არსებული კანონმდებლობის პირო-
ბებში;
 - კომპონენტის აუდიტორებს, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე
პასუხისმგებელ პირებსა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შო-
რის გაცვლილი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, მათ შორის,

¹⁶ ასს 210, მე-8 პუნქტი.

შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, უნდა ეცნობოს ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსაც;

- მარეგულირებელ ორგანოებსა და კომპონენტებს შორის ფინანსური ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით გაცვლილი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს; და
- იმდენად, რამდენადაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ჩათვლის საჭიროდ, ნებადართული უნდა იყოს:
 - კომპონენტის ინფორმაციის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და კომპონენტის აუდიტორების (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით) ხელმისაწვდომობა; და
 - კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობა, ან კომპონენტის აუდიტორისთვის იმის მოთხოვნა, რომ მან იმუშაოს,

გ21. შეზღუდვები:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის კომპონენტის ინფორმაციის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და კომპონენტის აუდიტორების (ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის საჭირო აუდიტის დოკუმენტაციის ჩათვლით) ხელმისაწვდომობაზე; ან
- კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობაზე, მას შემდეგ, რაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დათანხმდება ჯგუფის აუდიტის გარიგებას, წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოპოვების შეუძლებლობას, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ჯგუფის შესახებ გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე. გამონაკლის შემთხვევებში, ამან შეიძლება გამოიწვიოს აგრეთვე გარიგებიდან გასვლა, როდესაც კანონმდებლობით ეს ნებადართულია.

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ22. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ ჯგუფის საერთო სტრატეგიისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის მიმოხილვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობის - ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტი - მნიშვნელოვანი ნაწილია.

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

საკითხები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ23. ასს 315-ში (გადასინჯული) მოცემულია მითითებები იმ საკითხებზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს, როდესაც ეცნობა სამეწარმეო დარგს, მარეგულირებელ და სხვა გარე ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი; მიზნები და სტრატეგია და მასთან დაკავშირებული ბიზნესრისკები, ასევე სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შეფასება და მიმოხილვა.¹⁷ მე-2 დანართში მოცემულია მითითებები ჯგუფისათვის სპეციფიკურ საკითხებზე, მათ შორის კონსოლიდაციის პროცესზე.

ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისათვის მიცემული ინსტრუქციები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ24. საზოგადოდ, ფინანსური ინფორმაციის ერთგვაროვნებისა და შესა-
დარისობის მისაღწევად ჯგუფის ხელმძღვანელობა კომპონენტებს
ამლევს ინსტრუქციებს. მსგავს ინსტრუქციებში მოცემულია მითი-
თებები კომპონენტების იმ ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით,
რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს და ხშირად
მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელოს
და საანგარიშგებო პაკეტს. როგორც წესი, საანგარიშგებო პაკეტი
მოიცავს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისათვის ფინანსური
ინფორმაციის მოწოდების სტანდარტულ ფორმებს. თუმცა, საზო-
გადოდ, საანგარიშგებო პაკეტებს არა აქვს სრული ფინანსური
ანგარიშგების ფორმა, რომლის მომზადება და წარდგენა ხდება
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების
მიხედვით.

გ25. საზოგადოდ, აღნიშნული ინსტრუქციები მოიცავს:

- გამოსაყენებელ საადრიცხო პოლიტიკას;
- ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და განმარტებით შენიშ-
ვნებთან დაკავშირებულ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხო-
ვნებს, მათ შორის:

¹⁷ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები გ25-გ49.

- საანგარიშგებო სეგმენტების დადგენა;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები;
- შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება;
- შიდაჯგუფური ანგარიშგების ნაშთები; და
- ანგარიშგების დროის განრიგს.

გ26. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ აღნიშნული ინსტრუქციების შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ცხადი და პრაქტიკულია თუ არა ინსტრუქციები საანგარიშგებო პაკეტის დასრულებისათვის;
- აღნიშნული ინსტრუქციები:
 - ადეკვატურად ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მახასიათებლებს;
 - უზრუნველყოფს თუ არა განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც საკმარისია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და სეგმენტის ინფორმაციის განმარტებებში ასახვა;
 - უზრუნველყოფს თუ არა კონსოლიდაციის კორექტირებების გამოვლენას, მაგალითად, შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები; და
 - ითვალისწინებს თუ არა კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინფორმაციის დამტკიცებას.

თადლითობა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ27. აუდიტორს მოეთხოვება თადლითობით განპირობებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და შეფასებულ რისკებზე რეაგირების შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრა.¹⁸ თადლითობით განპირობებული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად გამოყენებული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

¹⁸ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თადლითობასთან დაკავშირებით“.

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებულ რისკებს, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის შედეგად;
- პროცედურულ პროცესს, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა იყენებს ჯგუფის ფარგლებში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ სპეციფიკურ თაღლითობის რისკებს, ან ანგარიშთა ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მაღალია თაღლითობის რისკის ალბათობა;
- არსებობს თუ არა გარკვეული კომპონენტები, რომლებშიც მოსალოდნელია თაღლითობის რისკის არსებობა;
- როგორ უწყევნ მონიტორინგს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობის პროცედურულ პროცესს, რომელიც ეხება ჯგუფში თაღლითობის რისკების გამოვლენასა და მათზე რეაგირებას, ასევე ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ აღნიშნული რისკების შერბილებისათვის შექმნილ კონტროლის მექანიზმებს;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის სამსახურის შესაფერისი პიროვნებების (და თუ მიზანშეწონილია კომპონენტის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის აუდიტორებისა და სხვების) პასუხები ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვაზე – იციან თუ არა მათ ფაქტობრივი, საეჭვო ან დამტკიცებული თაღლითობის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს კომპონენტზე ან ჯგუფზე.

მსჯელობა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრებსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე, მათ შორის თაღლითობის რისკებზე (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მთავარ წევრებს მოეთხოვებათ თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მგრძნობიარეობის განსჯა, თაღლითობის რისკებზე განსაკუთრებული აქცენტის გაკეთებით. ჯგუფის აუდიტის დროს აღნიშნულ მსჯელობაში შეიძლება ჩართული იყვნენ აგრეთვე კომპონენტის აუდიტორებიც.¹⁹ ჯგუფის

¹⁹ ასს 240, მე-15 პუნქტი, ასს 315 (გადასინჯული), მე-10 პუნქტი.

გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებაზე, ვინ მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ მსჯელობაში, როგორ და როდის ჩატარდეს განხილვა და რა ინტენსივობით წარიმართოს, გავლენას ახდენენ ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა, მაგალითად, ჯგუფთან მუშაობის გამოცდილება.

გ29. აღნიშნული მსჯელობით შესაძლებელია:

- კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცოდნის გაზიარება, ჯგუფის მასშტაბის კონტროლის ჩათვლით;
- კომპონენტების ან ჯგუფის ბიზნესრისკების შესახებ ცოდნის გაზიარება;
- იდეების გაზიარება იმის შესახებ, თუ როგორ ან როდის არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული არსებითი უზუსტობებისადმი მგრძნობიარე, როგორ შეუძლიათ ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას თაღლითური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და ამის დამალვა და როგორ არის შესაძლებელი კომპონენტების აქტივების უკანონოდ მითვისება;
- ისეთი სააღრიცხვო პრაქტიკის გამოვლენა, რომელიც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ დამკვიდრა და შეიძლება მიკერძოებული იყოს ან ისე იყოს შემუშავებული, რომ გამოიწვიოს თაღლითური ფინანსური ანგარიშგება, მაგალითად, შემოსავლის აღიარების პრაქტიკა, რომელიც არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
- იმ ცნობილი გარე და შიდა ფაქტორების განხილვა, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფზე და ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს სტიმულს აძლევენ ან აიძულებენ, რომ მათ თაღლითობა ჩაიდინონ, შექმნან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, ან მიანიშნონ ისეთ კულტურაზე ან გარემოზე, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს თაღლითობის ჩადენის რაციონალიზაციის შესაძლებლობას მისცემს;
- განხილვა იმ რისკისა, რომ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ შეიძლება უგულებელყოს კონტროლი;
- იმის განხილვა, გამოიყენება თუ არა ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისას და თუ არ გამოიყენება, როგორ ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის განსხვავებების გამოვლენა და შესწორება (როდესაც ამის გაკეთება

მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით);

- მსჯელობა კომპონენტებში გამოვლენილი თაღლითობის ან იმ ინფორმაციის შესახებ, რომელიც მიანიშნებს, რომ კომპონენტში ადგილი აქვს თაღლითობას;
- იმ ინფორმაციის გაზიარება, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს ეროვნული კანონმდებლობის მოთხოვნებთან შეუსაბამობას, მაგალითად, ქრთამის გადახდა ან შიდა გადაცემის ფასწარმოქმნის არასწორი პრაქტიკა.

რისკის ფაქტორები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ30. მე-3 დანართში მოცემულია ისეთი პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც ერთად ან ცალ-ცალკე, შეიძლება მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის თაღლითობის რისკებზე.

რისკის შეფასება (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ31. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონეზე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ეყრდნობა, მაგალითად:

- ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს, აგრეთვე კონსოლიდაციის პროცესის შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას, მათ შორის, ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის, კონსოლიდაციის პროცესის შესაფერისი კონტროლის სტრუქტურისა და ფუნქციონირების შესაფასებლად მოპოვებულ მტკიცებულებებს;
- კომპონენტის აუდიტორებისაგან მიღებულ ინფორმაციას.

კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ32. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორს შეისწავლის მხოლოდ მაშინ, როდესაც გეგმავს, კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობა ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. მაგალითად, აუცილებელი არ იქნება იმ კომპონენტების აუდიტორების შესწავლა, რომელთა მიმართ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გეგმავს ანალიზური პროცედურების ჩატარებას მხოლოდ ჯგუფის დონეზე.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია კომპონენტის აუდიტორისა და აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროების შესასწავლად (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ33. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესასწავლად გამოყენებული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა ადრინდელი გამოცდილება ან კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმირებულობა, ასევე ის ფაქტი, თუ რამდენად იყენებენ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი და კომპონენტის აუდიტორი საერთო პოლიტიკასა და პროცედურებს, მაგალითად:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორს გააჩნიათ თუ არა:
 - აუდიტორული სამუშაოს ჩატარების საერთო პოლიტიკა და პროცედურები (მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგია);
 - ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები; ან
 - მონიტორინგის საერთო პოლიტიკა და პროცედურები.
- თანხვედრა ან მსგავსება შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:
 - კანონები ან ნორმატიული აქტები, ან სამართლებრივი სისტემა;
 - პროფესიული ზედამხედველობა, დისციპლინა და ხარისხის კონტროლი;
 - განათლება და სწავლება;
 - პროფესიული ორგანიზაციები და სტანდარტები; ან
 - ენა და კულტურა.

გ34. აღნიშნული ფაქტორები ურთიერთგადაჯაჭვულია და არ არის ურთიერთგამომრიცხავი. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის პროცედურების მოცულობა შეიძლება გაცილებით მცირე იყოს კომპონენტის A აუდიტორის შესასწავლად, რომელიც თანმიმდევრულად იყენებს საერთო ხარისხის კონტროლისა და მონიტორინგის პოლიტიკას და პროცედურებს და აგრეთვე საერთო მეთოდოლოგიას, ან მუშაობს იმავე იურისდიქციაში, რომელშიც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი, ვიდრე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის იმ პროცედურების მოცულობა, რომლებიც გამოიყენება კომპონენტის აუდიტორ B-ს შესასწავლად, რომელიც არათანმიმდევრულად იყენებს საერთო ხარისხის კონტროლსა და მონიტორინგის პოლიტიკას და პროცედურებს, ან მუშაობს უცხო იურისდიქციაში. შეიძლება

განსხვავებული იყოს კომპონენტის A აუდიტორთან და კომპონენტის B აუდიტორთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების ხასიათიც.

გ35. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება მრავალი სხვადასხვა გზით მოიპოვოს. კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის პირველ წელს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება, მაგალითად:

- შეაფასოს ხარისხის კონტროლისა და მონიტორინგის სისტემის შედეგები, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი და კომპონენტის აუდიტორი ერთსა და იმავე ფირმას ან ერთსა და იმავე ქსელს წარმოადგენს, რომელიც ფუნქციონირებს საერთო მონიტორინგის პოლიტიკისა და პროცედურების პირობებში;²⁰
- გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორთან შეხვედრა, რათა იმსჯელოს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემულ საკითხებზე;
- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ წერილობით დაადასტუროს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემული საკითხები. მე-4 დანართში მოცემულია კომპონენტის აუდიტორის წერილობითი დადასტურების ნიმუში;
- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემული საკითხების შესახებ კითხვარის შევსება;
- კომპონენტის აუდიტორის შესახებ იმსჯელოს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმაში კოლეგებთან, ან ავტორიტეტულ მესამე მხარესთან, რომელიც იცნობს კომპონენტის ამ აუდიტორს; ან
- მოიპოვოს დასტური პროფესიული ორგანოდან, რომლის წევრიც არის კომპონენტის აუდიტორი და რომლისგანაც მიიღო ლიცენზია, ან მესამე მხარისაგან.

შემდგომ წლებში კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა შეიძლება დაეფუძნოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წარსულ გამოცდილებას, კომპონენტის აუდიტორთან მიმართებაში. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს იმის დადასტურება, 19(ა)-(გ) პუნქტში მოცემულ

²⁰ როგორც მოითხოვება ხკსს 1-ით - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“. 54-ე პუნქტი, ან ეროვნული მოთხოვნებით, რომლებიც ხკსს 1-ზე არანაკლებ მკაცრია.

საკითხებთან მიმართებაში რაიმე ხომ არ შეცვლილა წინა წლის შემდეგ.

- გ36. თუ შექმნილია დამოუკიდებელი საზედამხედველო ორგანო აუდიტის პროფესიის ზედამხედველობისა და ჩატარებული აუდიტის ხარისხის მონიტორინგისათვის, მარეგულირებელი გარემოს შესწავლა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ეხმარება კომპონენტის აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და კომპეტენტურობის შეფასებაში. მარეგულირებელი გარემოს შესახებ ინფორმაციის მიღება შეიძლება კომპონენტის აუდიტორისაგან, ან დამოუკიდებელი საზედამხედველო ორგანოს მიერ მოწოდებული ინფორმაციიდან.

ეთიკის მოთხოვნები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია
(იხ. პუნქტი 19(ა))

- გ37. ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას, კომპონენტის აუდიტორმა უნდა დაიცვას ეთიკის მოთხოვნები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის შესაფერისია. მსგავსი მოთხოვნები შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ მოთხოვნებისაგან ან ემატებოდეს იმ მოთხოვნებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდებოდა, როდესაც იგი ატარებდა სავალდებულო აუდიტს კომპონენტის აუდიტორის იურისდიქციაში. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის, კომპონენტის აუდიტორს ესმის თუ არა და საკმარისად შეასრულებს თუ არა ეთიკის იმ მოთხოვნებს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტისათვის არის შესაფერისი, რათა დააკმაყოფილოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორისადმი წაყენებული მოთხოვნები.

კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა
(იხ. პუნქტი 19(ბ))

- გ38. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობის შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:
- გააჩნია თუ არა ჯგუფის აუდიტისათვის შესაფერისი აუდიტისა და სხვა სტანდარტების საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ შეასრულოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორის პასუხისმგებლობა;
 - გააჩნია თუ არა სპეციფიკური უნარ-ჩვევები (მაგალითად, მოცემული დარგის ცოდნა), რაც აუცილებელია კონკრეტული კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისთვის;
 - საჭიროების შემთხვევაში, გააჩნია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების საკმარისი ცოდნა,

რათა შეასრულოს ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორის პასუხისმგებლობა (ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისათვის მიცემულ ინსტრუქციაში ხშირად მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ39. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ უგულებელყოფს იმ ფაქტს, რომ კომპონენტის აუდიტორი დამოუკიდებელი არ არის, რადგან ასრულებს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ან ახორციელებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის რისკის დამატებით შეფასებას, ან რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს.

გ40. თუმცა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადალახოს შედარებით მარტივი პრობლემები კომპონენტის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენტურობასთან (მაგალითად, მოცემული დარგის ცოდნა) დაკავშირებით, ან ის ფაქტი, რომ კომპონენტის აუდიტორი არ მუშაობს ისეთ გარემოში, რომელიც აუდიტორების აქტიურ ზედამხედველობას უზრუნველყოფს, რადგან იგი ასრულებს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ან ახორციელებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის რისკის დამატებით შეფასებას ან შემდგომ აუდიტორულ პროცედურებს.

გ41. თუ კანონმდებლობით აკრძალულია კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის შესაბამისი ნაწილებით სარგებლობა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორის მოსთხოვოს აღნიშნული პრობლემის გადაჭრა მემორანდუმის მომზადებით, რომელშიც აისახება შესაფერისი ინფორმაცია.

არსებითობა (იხ. 21-23-ე პუნქტები)

გ42. აუდიტორს მოეთხოვება:²¹

- ა) აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, განსაზღვროს:
 - (i) ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა; და
 - (ii) თუ, სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში, არსებობს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთა უზუს-

²¹ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისას და ჩატარების დროს“, პუნქტები 10-11.

ტობების თანხები ნაკლებია ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე და ამან, გონივრულობის ფარგლებში, შესაძლოა გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, აღნიშნული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების არსებითობის დონე ან დონეები; და

ბ) განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა.

ჯგუფის აუდიტის კონტექსტში დგინდება როგორც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა, ისე კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითობა. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითობა გამოიყენება ჯგუფის საერთო აუდიტის სტრატეგიის შემუშავებისას.

- გ43. იმისათვის, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული, გადააჭარბებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას, კომპონენტისთვის დადგენილი არსებითობის დონე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე ნაკლები უნდა იყოს. სხვადასხვა კომპონენტებისთვის შეიძლება განსხვავებული არსებითობა დადგინდეს. კომპონენტის არსებითობა აუცილებელი არ არის, რომ იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობის არითმეტიკული წილი. შესაბამისად, სხვადასხვა კომპონენტის არსებითობამ ერთობლივად შეიძლება გადააჭარბოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას. კომპონენტის არსებითობა გამოიყენება, როდესაც დგინდება კომპონენტის აუდიტის სტრატეგია.
- გ44. კომპონენტის არსებითობა განისაზღვრება იმ კომპონენტებისათვის, რომელთა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა, როგორც ჯგუფის აუდიტის ნაწილი, ტარდება 26-ე, 27(ა) და 29-ე პუნქტების მიხედვით. კომპონენტის არსებითობას კომპონენტის აუდიტორი იყენებს იმის შესაფასებლად, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები, ერთად აღებული ან ცალ-ცალკე.
- გ45. კომპონენტის არსებითობასთან ერთად, დამატებით განისაზღვრება უზუსტობების ზღვარი. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ეცნობება ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი ისეთი უზუსტობების შესახებ, რომლებიც უზუსტობების ზღვარს აჭარბებს.
- გ46. კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორი (ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი) განსაზღვრავს სამუშაო არსებითობას კომპონენტის დონეზე. ეს

აუცილებელია, რადგან მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ალბათობა იმისა, რომ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობები ერთობლივად აჭარბებს კომპონენტის არსებობას. პრაქტიკაში შეიძლება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა განსაზღვროს კომპონენტის არსებობა ზემოაღნიშნულ დაბალ დონეზე. ასეთ შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორი კომპონენტის არსებობას იყენებს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკის შესაფასებლად და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსასაზღვრად, ასევე იმის შესაფასებლად, არსებითია თუ არა აღმოჩენილი უზუსტობები, ერთობლივად ან ცალ-ცალკე.

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

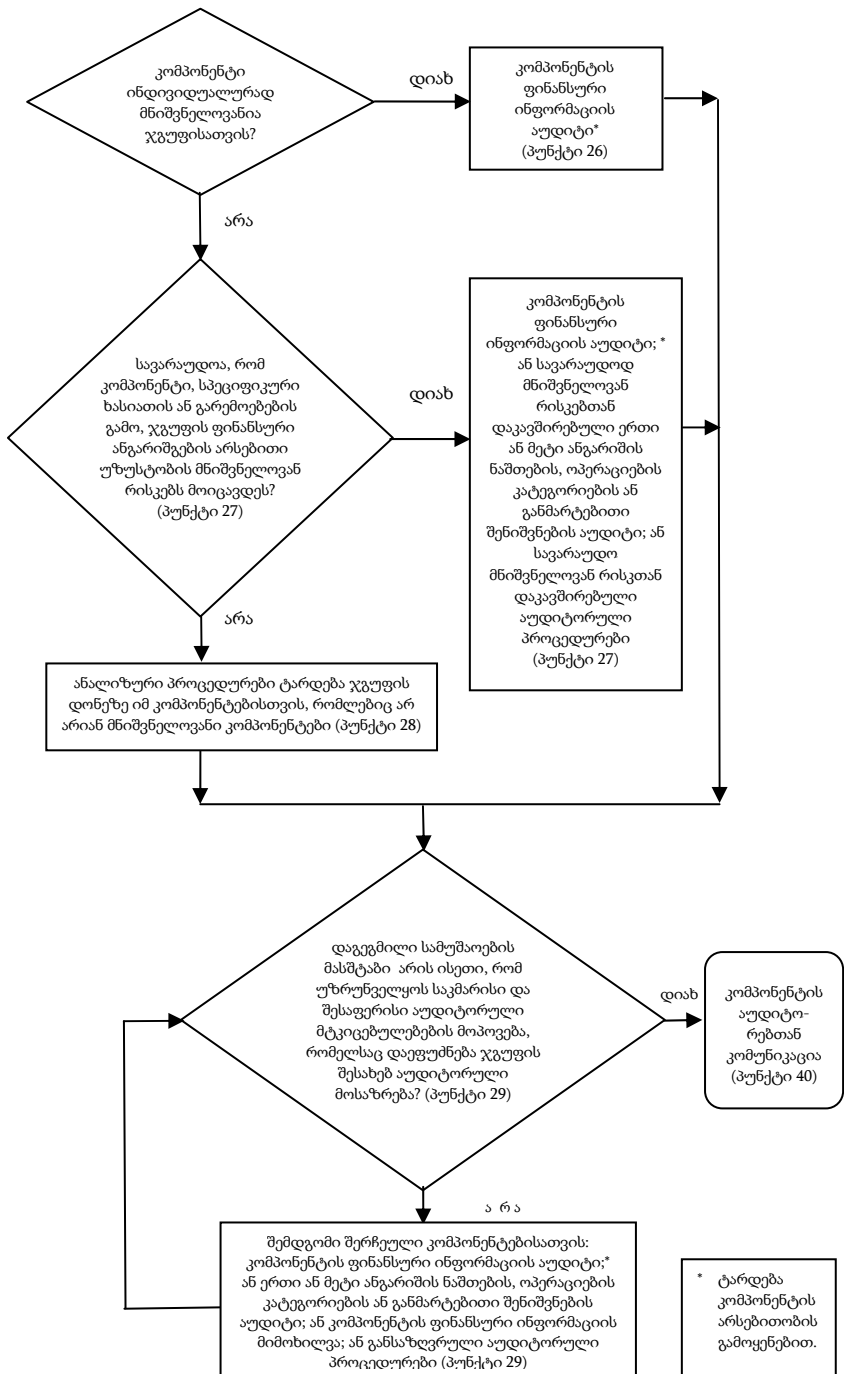
კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოების ტიპის განსაზღვრა (იხ. პუნქტი 26-27)

გ47. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრასა და კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მონაწილობაზე გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- ა) კომპონენტის მნიშვნელობა;
- ბ) ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები;
- გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის შეფასება და იმის განსაზღვრა, პრაქტიკაში მუშაობს თუ არა აღნიშნული კონტროლი; და
- დ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა.

ქვემოთ მოცემული დიაგრამა გვიჩვენებს, თუ როგორ გავლენას ახდენს კომპონენტის მნიშვნელობა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრაზე.

სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)



მნიშვნელოვანი კომპონენტები (იხ. პუნქტი 27(ბ)-(გ))

გ48. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტი განსაზღვროს, როგორც მნიშვნელოვანი კომპონენტი, რადგან, სავარაუდოდ, ეს კომპონენტი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავს, თავისი სპეციფიკური ხასიათის და გარემოებების გამო. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება შეძლოს იმ ანგარიშთა ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების გამოვლენა, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს აღნიშნული მნიშვნელოვანი რისკები. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ თვითონ ჩაატაროს, ან შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ ჩაატაროს, მხოლოდ აღნიშნული ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი. მაგალითად, გნ პუნქტში აღწერილ სიტუაციაში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩატარებული სამუშაო შეიძლება შეზღუდოს იმ ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტით, რომლებზეც გავლენას ახდენს ამ კომპონენტის მიერ უცხოური ვალუტით ვაჭრობა. როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორისაგან მოითხოვს ერთი ან მეტი კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ოპერაციების კატეგორიების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტის ჩატარებას, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან კომუნიკაცია (იხ. 40-ე პუნქტი) ითვალისწინებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მრავალი მუხლი ურთიერთ დაკავშირებულია.

გ49. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისათვის, შეიძლება დაგეგმოს აუდიტორული პროცედურები. მაგალითად, მარაგის დაძველების სავარაუდო მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება ჩაატაროს, ან კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს, რომ ჩაატაროს გარკვეული აუდიტორული პროცედურები მარაგის შეფასებაზე იმ კომპონენტში, რომელიც პოტენციურად დაძველებული მარაგის დიდ ოდენობას ფლობს, მაგრამ სხვა მხრივ მნიშვნელოვანი არ არის.

კომპონენტები, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები (იხ. 28-29-ე პუნქტები)

გ50. გარიგების გარემოებების მიხედვით, შესაძლებელია კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის სხვადასხვა დონეზე აგრეგირება ანალიზური

პროცედურების მიზნებისათვის. ანალიზური პროცედურების შედეგები ადასტურებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებს, რომ არ არსებობს იმ კომპონენტების აგრეგირებული ფინანსური ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები.

გ51. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, რამდენი კომპონენტი უნდა შეარჩიოს 29-ე პუნქტის შესაბამისად, რომელი კომპონენტები შეარჩიოს და რა ტიპის სამუშაო ჩაატაროს ცალკეულ შერჩეულ კომპონენტებში, გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა:

- რა დონეზე არის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება;
- კომპონენტი ახალი დაფუძნებული ან შეძენილია თუ არა;
- განხორციელდა თუ არა კომპონენტში მნიშვნელოვანი ცვლილებები;
- კომპონენტში შიდა აუდიტის სამსახურმა ჩაატარა თუ არა რაიმე სამუშაო და აღნიშნულმა სამუშაომ გავლენა იქონია თუ არა ჯგუფის აუდიტზე;
- საერთო სისტემებს და პროცესებს იყენებენ თუ არა კომპონენტები;
- ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობა;
- ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად გამოვლენილი უჩვეულო ცვალებადობა;
- კომპონენტის ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობა, ან მის მიერ წარმოქმნილი რისკის მნიშვნელობა, მოცემული კატეგორიის სხვა კომპონენტებთან შედარებით;
- წესდებით, ნორმატიული აქტით ან სხვა მიზეზით მოითხოვება თუ არა კომპონენტის აუდიტი.

ამ კატეგორიის კომპონენტების შერჩევაში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის ჩართვამ შეიძლება გაზარდოს კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის გამოვლენის ალბათობა. ხშირად კომპონენტების შერჩევა, ციკლურ საფუძველზე, განსხვავებულად ხდება.

გ52. კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა შეიძლება განხორციელდეს გარემოებების მიხედვით ადაპტირებული მიმოხილვის

გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მისს) 2400-ის²² ან მისს 2410-ის²³ მიხედვით. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, აღნიშნული სამუშაოს გარდა, შეიძლება განსაზღვროს დამატებითი პროცედურებიც.

- გ53. როგორც გ13 პუნქტში არის ახსნილი, შეიძლება ჯგუფი შედგებოდეს მხოლოდ ისეთი კომპონენტებისაგან, რომლებიც არ არიან მნიშვნელოვანი კომპონენტები. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება, 29-ე პუნქტის მიხედვით კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრით. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი, ან კომპონენტის აუდიტორი ჩატარებს მხოლოდ ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის ტესტებს და ანალიზურ პროცედურებს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის აუდიტის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება.

კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩატარებულ სამუშაოში ჩართვა (იხ. 30-31-ე პუნქტები)

- გ54. ფაქტორები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს კომპონენტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ჩართვაზე, შემდეგია:

- ა) კომპონენტის მნიშვნელობა;
- ბ) გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები; და
- გ) ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა.

მნიშვნელოვან კომპონენტთან ან გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებით, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ატარებს 30-31-ე პუნქტებში აღწერილ პროცედურებს. თუ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, კომპონენტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ჩართვის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა სხვადასხვანაირი

²² მისს 2400 - „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

²³ მისს 2410 - „სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“.

იქნება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის მიხედვით. ის ფაქტი, რომ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, მეორადია. მაგალითად, მიუხედავად იმისა, რომ კომპონენტი არ არის მნიშვნელოვანი, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება მაინც გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორის რისკის შეფასებაში მონაწილეობა, რადგან მას აფიქრებს კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა (მაგალითად, დარგის სპეციფიკური საკითხების უცოდინრობა), ან კომპონენტის აუდიტორი არ მუშაობს ისეთ გარემოში, სადაც აუდიტორებს აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ.

გ55. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესწავლის საფუძველზე, კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში მონაწილეობის ფორმები, 30-31-ე და 42-ე პუნქტებში აღწერილის გარდა, შეიძლება მოიცავდეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს ან რამდენიმეს:

- ა) კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის აუდიტორებთან შეხვედრა, კომპონენტისა და მისი გარემოს შესწავლის მიზნით;
- ბ) კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის მიმოხილვა;
- გ) რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარება კომპონენტის დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ეს პროცედურები შეიძლება ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორთან ერთად;
- დ) შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება. ეს პროცედურები შეიძლება ჩაატაროს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა ან კომპონენტის აუდიტორთან ერთად;
- ე) კომპონენტის აუდიტორსა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის საბოლოო და სხვა ძირითად შეხვედრებში მონაწილეობა;
- ვ) კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაციის სხვა შესაფერისი ნაწილების მიმოხილვა.

კონსოლიდაციის პროცესი

კონსოლიდაციის კორექტირებები და რეკლასიფიკაცია (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ56. კონსოლიდაციის პროცესში შეიძლება საჭირო გახდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული იმ თანხების კორექტირება, რომლებიც არ გადიან ოპერაციების ჩვეულებრივი დამუშავების სისტემებს და შეიძლება არ იყოს შიდა კონტროლის ობიექტი, სხვა ფინანსური ინფორმაციის მსგავსად. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კორექტირებების მიზანშეწონილობის, სისრულისა და სიზუსტის შეფასება შეიძლება მოიცავდეს:

- იმის შეფასებას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები შესაბამისად ასახავს თუ არა მათ გამომწვევ მოვლენებსა და ოპერაციებს;
- იმის განსაზღვრას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სწორად არის თუ არა გაანგარიშებული, დამუშავებული და სანქციონირებული ჯგუფის ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ;
- იმის განსაზღვრას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ არის თუ არა დასაბუთებული და საკმარისად დოკუმენტირებული; და
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგებისა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების შეჯერებისა და ანულირების შემოწმებას.

კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია (იხ. 40-41-ე პუნქტები)

გ57. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაცია არ არსებობს, მაშინ არსებობს რისკი, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომელსაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების ნათლად და დროულად ინფორმირება ქმნის ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაციის საფუძველს.

გ58. ხშირად ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნების მიწოდება ხდება ინსტრუქციის წერილის მეშვეობით. მე-5 დანართში მოცემულია მითითებები იმ მოთხოვნილ და დამატებით საკითხებზე, რომლებიც შეიძლება აისახოს მსგავს წერილში. კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან ხშირად ხორციელდება

გაწეული სამუშაოს შესახებ მემორანდუმის ან ანგარიშის წარდგენის ფორმით. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია წერილობით განხორციელდეს. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს შეხვდეს, რათა მასთან იმსჯელოს გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე, ან განიხილოს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის შესაფერისი ნაწილები. მიუხედავად ამისა, ასეთ შემთხვევებზეც ვრცელდება ინფორმირებასთან დაკავშირებული წინამდებარე და სხვა ასს-ების მოთხოვნები.

- გ59. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან თანამშრომლობით კომპონენტის აუდიტორი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს აუდიტის შესაფერისი დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლებას აძლევს, თუ ეს აკრძალული არ არის კანონმდებლობით.
- გ60. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის წევრი იმავდროულად კომპონენტის აუდიტორიცაა, ჯგუფის გარიგების გუნდის მიზანი, დაამყაროს სათანადო ურთიერთქმედება კომპონენტის აუდიტორთან, ხშირად შეიძლება მიღწეულ იქნეს სპეციალური წერილობითი ინფორმირების გარდა სხვა საშუალებით, მაგალითად:
- კომპონენტის აუდიტორისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის ხელმისაწვდომობა შეიძლება საკმარისი იყოს მე-40 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესასრულებლად, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინფორმირებას; და
 - ჯგუფის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა შეიძლება საკმარისი იყოს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნებთან დაკავშირებით 41-ე პუნქტით დადგენილი საკითხების ინფორმირებისათვის.

მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 42(ბ))

- გ61. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს შეიძლება კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის სხვადასხვა ნაწილი დასჭირდეს, არსებული გარემოებების მიხედვით. ხშირად აქცენტი კეთდება აუდიტის იმ დოკუმენტაციაზე, რომელიც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებთან არის

დაკავშირებული. მიმოხილვის მოცულობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმ ფაქტმა, რომ კომპონენტის აუდიტორის დოკუმენტაცია კომპონენტის აუდიტორის ფირმის მხრიდან მიმოხილვას ექვემდებარება.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები
(იხ. 44-45-ე პუნქტები)

გ62. თუ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი დაასკვნის, რომ მოპოვებული არ არის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელსაც უნდა დაეფუძნოს ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება. თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება საკუთარი პროცედურები ჩაატაროს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე.

გ63. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ უზუსტობების (რომლებიც აღმოაჩინა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა, ან რომელთა შესახებაც აცნობეს კომპონენტის აუდიტორებმა) საერთო გავლენის შეფასება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს საშუალებას აძლევს განსაზღვროს, არსებითად მცდარია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში.

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ. 46-48-ე პუნქტები)

გ64. ასს-240-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები თაღლითობის შესახებ ხელმძღვანელობის, ხოლო, როდესაც ხელმძღვანელობაა ჩართული თაღლითობაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების თაობაზე.²⁴

გ65. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს გარკვეული არსებითი მგრძნობიარე ინფორმაციის კონფიდენციალურობის დაცვა. ქვემოთ განხილულია იმ საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, მაგრამ ცნობილი არ არის კომპონენტის ხელმძღვანელობისათვის:

²⁴ ასს 240, პუნქტები 40-42.

- პოტენციური სასამართლო პროცესი;
- არსებითი საოპერაციო აქტივების გასხვისება;
- შემდგომი მოვლენები;
- მნიშვნელოვანი იურიდიული შეთანხმებები.

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია (იხ. 49-ე პუნქტი)

გნ6. საკითხები, რომელთა შესახებ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი აცნობებს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომელთა შესახებ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს კომპონენტის აუდიტორებმა აცნობეს და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა გადაწყვიტა, რომ მნიშვნელოვანია ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის თვალსაზრისით. ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ჯგუფის აუდიტის პროცესში სხვადასხვა დროს ხორციელდება. მაგალითად, 49(ა)-(ბ) პუნქტში მითითებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს განსაზღვრის შემდეგ. მეორე მხრივ, 49(გ) პუნქტში მითითებული საკითხების თაობაზე ინფორმირება შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის ბოლოს, ხოლო 49(დ)-(ე) პუნქტში მითითებულ საკითხებზე კი მათი წამოჭრისთანავე.

1-ლი დანართი:

(იხ. პუნქტი გ19)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

შენიშვნა: ამ დანართში განხილულ აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშში ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ხოლო ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ. გარდა ამისა, აუდიტორის პასუხიმგებლობის ნაწილში დღემდე არსებული პირველი და ბოლო წინადადება ახლა გადატანილია ახლანდელ „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძველების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს სტანდარტები) შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძველები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს არ შეუძლია წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება (რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებულია 15 მლნ დოლარის ღირებულებით, რაც ასახავს 60 მლნ მთლიანი ღირებულების აქტივებს), რადგან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის ხელმისაწვდომი არ იყო ბუღალტრული ჩანაწერები, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან აუდიტორთან კონტაქტის დამყარება;

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი გაეცნო კომპონენტის 20X1 წ. 31 დეკემბრის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნასთან ერთად და განიხილა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ინახება;
- ჯგუფის გარიგების პარტნიორის აზრით, ამ შემთხვევაში, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;¹
- ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ ნორმას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;²
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;³
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

1. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უარი უნდა განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

2. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

3. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ⁴

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ კომპანიაში, რომელიც წარმოადგენს მოცემული წლის განმავლობაში შეძენილ უცხოურ მეკავშირე კომპანიას და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახა \$15 მლნ ღირებულებით, ხოლო ABC კომპანიის წილი \$1 მლნ XYZ კომპანიის წმინდა შემოსავალში ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ჩვენ ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის

⁴ ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან ჩვენთვის ხელმისაწვდომი არ გახადეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაცია და უარი გვითხრეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასთან და აუდიტორებთან დაკავშირებაზე. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა აღნიშნული თანხების რამენაირად შესწორება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული)⁵ მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

⁵. ასს 720 (გადასინჯული) – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ⁶

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)]⁷ შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში. მხოლოდ ამოღებული იქნება ბოლო ორი აბზაცი, რომლებიც გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორის დასკვნაში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტური ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, ზემოაღნიშნული მიზეზებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი და ყოვლისმომცველია, ჯგუფის აუდიტის პარტნიორი უარს იტყვის მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

6. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

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

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ23)

იმ საკითხების მაგალითები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის

ქვემოთ მოცემული მაგალითები საკითხების ფართო სპექტრს მოიცავს; თუმცა, არ მოიცავს ყველა საკითხს, რომლებიც გამოსადეგია ჯგუფის აუდიტის ყველა გუნდისთვის; არც საკითხების ჩამონათვალი არის ყოვლისმომცველი.

ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი

1. ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების გარკვეულ კომბინაციას:
 - ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის რეგულარული შეხვედრები, მიმდინარე საკითხებისა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგების მიმოხილვის მიზნით;
 - კომპონენტის ოპერაციებისა და მათი ფინანსური შედეგების მონიტორინგი, ანგარიშგების რეგულარული მონიტორინგის პროცედურების ჩათვლით, რაც ჯგუფის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, კომპონენტის სამეურნეო საქმიანობის შედეგები შეუდაროს ბიუჯეტებს და შესაბამისი ზომები გაატაროს;
 - ჯგუფის ხელმძღვანელობის რისკის შესაფასებელი პროცესი, ანუ ბიზნესრისკების გამოვლენის, ანალიზისა და მართვის პროცესი, ისეთი თაღლითობის რისკის ჩათვლით, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა;
 - ჯგუფის შიდა ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და ჯგუფის დონეზე შიდაჯგუფური ანგარიშგების ნაშთების მონიტორინგი, კონტროლი, შეჯერება და ანულირება;
 - კომპონენტებისაგან მიღებული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის დროულობისა და ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შეფასების პროცესი;
 - ცენტრალური საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა, რომელიც კონტროლდება მთელი ჯგუფის, ან მისი ნაწილის ერთი და იმავე, საერთო საინფორმაციო ტექნოლოგიური კონტროლის მექანიზმების მეშვეობით;

- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის ინტეგრირებული კონტროლის პროცედურები ყველა კომპონენტისთვის ან მათი ნაწილისათვის;
- კონტროლის სისტემის (საშუალებების) მონიტორინგი, მათ შორის, შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობა და თვითშეფასების პროგრამები;
- ერთგვაროვანი პოლიტიკა და პროცედურები, მათ შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელო;
- ჯგუფის დონის პროგრამები, როგორიცაა, მაგალითად, ქცევის კოდექსი და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები;
- კომპონენტის ხელმძღვანელობისათვის უფლებამოსილების მინიჭებისა და პასუხისმგებლობების დაკისრების ორგანიზება.

2. შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჯგუფის დონის შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილად, მაგალითად, როდესაც შიდა აუდიტის სამსახური ცენტრალიზებულია. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)¹ ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ისეთი საკითხების შეფასებას, როგორიცაა: შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე და აღნიშნული სამსახური იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მდგომარეობას იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი აპირებს ამ სამსახურის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას.

კონსოლიდაციის პროცესი

3. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა კონსოლიდაციის პროცესის გაცნობისას შეიძლება შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან დაკავშირებული საკითხები:

- რამდენად იცის კომპონენტის ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- კომპონენტების გამოვლენისა და აღრიცხვის პროცესი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;

¹. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, მე-15 პუნქტი.

- საანგარიშგებო სემინტების გამოვლენისა და აღრიცხვის პროცესი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, საანგარიშგებო მიზნებისთვის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამოვლენის პროცედურული პროცესი;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, წინა ფინანსური წლის შემდეგ მასში ცვლილებები, ასევე ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში ახალი ან გადასინჯული სტანდარტების გამოცემის გამო;
- იმ კომპონენტების მიმართ გამოყენებული პროცედურები, რომელთა საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისაგან.
- კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული საკითხები;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი კომპონენტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესასწავლად და, საჭიროების შემთხვევაში, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების უზრუნველსაყოფად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, აგრეთვე სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის განსხვავებების გამოსავლენად და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით საჭირო კორექტირებების შესატანად; ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმოადგენს კონკრეტულ პრინციპებს, საფუძვლებს, კონვენციებს, წესებსა და პრაქტიკას, რომელიც მოქმედებს ჯგუფში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გათვალისწინებით და რომლებსაც კომპონენტები უცვლელად გამოიყენებენ მსგავსი ოპერაციების ანგარიშგებისათვის. საზოგადოდ, აღნიშნული პოლიტიკა აღწერილია ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების პროცედურების სახელმძღვანელოსა და ანგარიშგების პაკეტში;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი კომპონენტების მიერ კონსოლიდაციის მიზნებისთვის სრული, ზუსტი და დროული ფინანსური ანგარიშგების უზრუნველსაყოფად;

- უცხოური კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ვალუტაში გადაანგარიშების პროცესი;
- როგორ არის საინფორმაციო ტექნოლოგია ორგანიზებული კონსოლიდაციის თვალსაზრისით, მათ შორის, პროცესების ავტომატიზებული და არაავტომატიზებული ეტაპები, აგრეთვე კონსოლიდაციის პროცესში სხვადასხვა ეტაპებზე არსებული არაავტომატიზებული და პროგრამული კონტროლი;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, შემდგომი მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად.

კონსოლიდაციის კორექტირებებთან დაკავშირებული საკითხები:

- კონსოლიდაციის კორექტირებების აღრიცხვის პროცესი, მათ შორის საბუღალტრო გატარებების მომზადება, სანქციონირება და დამუშავება, ასევე კონსოლიდაციაზე პასუხისმგებელი თანამშრომლების გამოცდილება;
- კონსოლიდაციის კორექტირებები, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- იმ მოვლენებისა და ოპერაციების კომერციული არსი, რომლებიც განაპირობებენ კონსოლიდაციის კორექტირებებს;
- კომპონენტებს შორის შესრულებული ოპერაციების სიხშირე, ხასიათი და მოცულობა;
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ანულირების პროცედურები;
- გუდვილის ამორტიზაციის მიზნით (საჭიროების შემთხვევაში) შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების დადგენის ეტაპები, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, გუდვილის გაუფასურების ტესტირების პროცედურები;
- ძირითად მფლობელთან ან უმცირესობის წილის მფლობელებთან დადებული შეთანხმებები, კომპონენტის მიერ მიღებული ზარალის შესახებ (მაგალითად, უმცირესობის წილის მოვალეობა მსგავსი ზარალის დაფარვასთან მიმართებაში).

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტი გ30)

იმ პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე

ქვემოთ მოცემული მაგალითები საკითხების ფართო სპექტრს მოიცავს; თუმცა, არ მოიცავს ყველა საკითხს, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტის ყველა გუნდისთვის; არც საკითხების ჩამონათვალია ყოვლისმომცველი:

- ჯგუფის რთული სტრუქტურა, განსაკუთრებით, როდესაც ხშირად ხდება კომპანიების შეძენა, გასვლა ან რეორგანიზაცია;
- კორპორაციული მმართველობის სუსტი სტრუქტურები, გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ჩათვლით, რაც არ არის გამჭვირვალე;
- ჯგუფის მასშტაბის არაეფექტიანი კონტროლი ან მისი არარსებობა, ჯგუფის ხელმძღვანელობისთვის კომპონენტების ოპერაციების მონიტორინგისა და მისი შედეგების შესახებ არაადეკვატური ინფორმაციის ჩათვლით;
- უცხოურ იურისდიქციებში არსებული კომპონენტები, რომლებიც შეიძლება განიცდიდნენ ისეთი ფაქტორების ზემოქმედებას, როგორიცაა, მაგალითად სახელმწიფოს უჩვეულო ჩარევა ისეთ სფეროებში, როგორიცაა ვაჭრობა და ფისკალური პოლიტიკა და შეზღუდვები ვალუტისა და დივიდენდების მოძრაობაზე; და უცხოური სავალუტო კურსის ცვალებადობა;
- კომპონენტების სამეურნეო საქმიანობა, რომელიც მოიცავს მაღალ რისკს, როგორიცაა, მაგალითად გრძელვადიანი ხელშეკრულებები ან ინოვაციური ან რთული ფინანსური ინსტრუმენტებით ვაჭრობა;
- განუსაზღვრელობები, რომლებთან მიმართებაში საჭიროა კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის ასახვა, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ჩარჩოს მიხედვით, მაგალითად, სპეციალური მიზნის სამეურნეო სუბიექტები ან არასავაჭრო სამეურნეო სუბიექტები არსებობს თუ არა და საჭიროა თუ არა მათ შესახებ ინფორმაციის ასახვა;
- დაკავშირებულ მხარეთა უჩვეულო ურთიერთობები და ოპერაციები;

- შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების არსებობა, რომლებიც არ ედრებოდა ან რომელთა შეჯერება ვერ ხდებოდა კონსოლიდაციისას;
- რთული ოპერაციების არსებობა, რომლებიც აღირიცხება ერთზე მეტ კომპონენტში;
- კომპონენტების მიერ ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისაგან;
- განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღის მქონე კომპონენტების არსებობა, რაც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ოპერაციების შესრულების ვადებით მანიპულირებისათვის;
- კონსოლიდაციის კორექტირებების უნებართვოდ ან არასრულად განხორციელების ადრინდელი შემთხვევები;
- ჯგუფში აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის გამოყენება, ან გადასახადებისგან თავისუფალ სამეურნეო სუბიექტებთან დიდი ფულადი სახსრებით ოპერაციების განხორციელება;
- კომპონენტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის დაქირავებული აუდიტორების ხშირი ცვლა.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტი გ35)

კომპონენტის აუდიტორის დადასტურების მაგალითები

ქვემოთ მოცემული წერილი არ არის სტანდარტული. სხვადასხვა კომპონენტების აუდიტორის დადასტურება და აგრეთვე სხვადასხვა პერიოდების დადასტურება შეიძლება ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს.

დადასტურების მიღება ხშირად კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დაწყებამდე ხდება.

[კომპონენტის აუდიტორის სატიტულო ფურცელი]

[თარიღი]

[ჯგუფის გარიგების პარტნიორს]

წინამდებარე წერილს გიგზავნით [თარიღი] დასრულებული წლის [სათავო კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, რათა გამოვთქვით მოსაზრება, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად [უტყუარად და სამართლიანად] ასახავს თუ არა ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღი] და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად.

ვადასტურებთ თქვენი ინსტრუქციების მიღებას [თარიღი], რომლითაც ჩვენგან მოითხოვთ [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე გარკვეული სამუშაოს ჩატარებას.

ვადასტურებთ, რომ:

1. ჩვენ შევძლებთ თქვენი ინსტრუქციების შესრულებას. /გაცნობებთ, რომ ვერ შევძლებთ შემდეგი ინსტრუქციების [მიუთითეთ ინსტრუქციები] შესრულებას, შემდეგი მიზეზების გამო [მიუთითეთ მიზეზები]:
2. აღნიშნული ინსტრუქციები ჩვენთვის გარკვეული და ცხადია. /მადლობელი ვიქნებით თუ განგვიმარტავთ შემდეგ ინსტრუქციებს [მიუთითეთ ინსტრუქციები];
3. თქვენთან ვითანამშრომლებთ და მოგაწვდით აუდიტის შესაბამის დოკუმენტაციას.

ვაცნობიერებთ, რომ:

1. [კომპონენტის დასახელება] ფინანსური ინფორმაცია აისახება [სათავო კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
2. შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოთ [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე იმ სამუშაოს შესრულებაში მონაწილეობა, რომლის შესრულება ჩვენ მოგვთხოვეთ;
3. თქვენი მიზანია შეაფასოთ და, თუ საჭიროდ ჩათვლით, აღნიშნული სამუშაო გამოიყენოთ [სათავო კომპანიის დასახელება] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

[კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე სამუშაოსთან დაკავშირებით, რომელსაც ჩვენ ჩავატარებთ [სათავო კომპანიის დასახელება] სათავო კომპანიის [აღწერეთ კომპონენტი, მაგალითად, სრულ მფლობელობაში მყოფი შვილობილი კომპანია, შვილობილი კომპანია, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციის ობიექტი, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით ან დანახარჯ-მეთოდით] კომპონენტზე, ვადასტურებთ შემდეგს:

1. საკმარისად გვაქვს შესწავლილი [მიუთითეთ ეთიკის შესაბამისი მოთხოვნა] იმისათვის, რომ შევასრულოთ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა. კონკრეტულად, სათავო კომპანიასთან [სათავო კომპანიის დასახელება] და ჯგუფის სხვა კომპონენტებთან მიმართებაში ჩვენ დამოუკიდებელნი ვართ ეთიკის მოთხოვნების [მიუთითეთ ეთიკის მოთხოვნები] ფარგლებში და ვიცავთ [მარეგულირებელი უწყების დასახელება] მარეგულირებელი ორგანოს წესებთან [მიუთითეთ წესები] შესაბამისობას;
2. ჩვენ საკმარისად ვიცით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები [მიუთითეთ სხვა ეროვნული აუდიტის სტანდარტები, რომელიც შესაფერისია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის] იმისათვის, რომ შევასრულოთ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა და [თარიღი] დასრულებული წლის [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე აღნიშნულ სამუშაოს შევასრულებთ ამ სტანდარტების შესაბამისად;
3. ვფლობთ სპეციფიკურ უნარ-ჩვევებს (მაგალითად, დარგის ცოდნა), რაც აუცილებელია მოცემული კონკრეტული კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე აღნიშნული სამუშაოს ჩასატარებლად;

4. ჩვენ საკმარისად ვიცით [მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების წარ-
დგენის სათანადო საფუძვლები, ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების
პროცედურების სახელმძღვანელო] იმისათვის, რომ შევასრულოთ
ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ჩვენზე დაკისრებული
პასუხისმგებლობა.

გაცნობებთ, თუ [კომპონენტის დასახელება] ფინანსურ ინფორმაციაზე
აღნიშნული სამუშაოს შესრულების პროცესში ზემოაღნიშნულთან
დაკავშირებით რაიმე შეიცვლება.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

მე-5 დანართი

(იხ. პუნქტი გ58)

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინსტრუქციების წერილში ასახული, მოთხოვნილი და დამატებითი საკითხები

საკითხები, რომელთა შესახებ უნდა ეგნობოს კომპონენტის აუდიტორს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების თანახმად, მოცემულია დახრილი ტექსტით.

საკითხები, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს დაგეგმვას ეხება:

- მოთხოვნა კომპონენტის აუდიტორისადმი (რომელმაც იცის, თუ რა კონტექსტში გამოიყენებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩატარებულ სამუშაოს), დაადასტუროს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდთან;
- აუდიტის ჩატარების განრიგი;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი ვიზიტების თარიღები და კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან და კომპონენტის აუდიტორთან დაგეგმილი შეხვედრების თარიღები;
- ძირითადი კონტაქტების სია;
- კომპონენტის მიერ ჩასატარებელი სამუშაო, როგორ გამოიყენება ეს სამუშაო, ასევე აუდიტის საწყის ეტაპზე და აუდიტის პროცესში კოორდინირებული მუშაობის შეთანხმებები, მათ შორის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დაგეგმილი მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში;
- ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკის მოთხოვნები, კერძოდ, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს კანონმდებლობით ეკრძალება შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარების გამოყენება, მიზანშეწონილია, ჯგუფის აუდიტორმა განიხილოს, ეს აკრძალვა ვრცელდება თუ არა

კომპონენტების აუდიტორებზეც და თუ ასეა, კომპონენტის აუდიტორებისთვის განკუთვნილ ინსტრუქციებში მიუთითოს ამის შესახებ;¹

- *კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ან მიმოხილვის შემთხვევაში არსებობა (და, საჭიროების შემთხვევაში გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების არსებობის დონე ან დონეები), ასევე ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება ჩაითვალოს ამკარად უმნიშვნელოდ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისათვის;*
- *ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული დაკავშირებულ მხარეთა ჩამონათვალი და სხვა დაკავშირებული მხარეები, რომელთა შესახებ ცნობილია ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის, ასევე მოთხოვნა, რომ კომპონენტის აუდიტორმა ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს დროულად უნდა აცნობოს იმ დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ, რომლებიც ადრე არ ყოფილა გამოვლენილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ;*
- *შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან, არარეალიზებულ მოგებასა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაო;*
- *მითითებები წესდებით დადგენილი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის შესახებ, მაგალითად, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის ეფექტიანობის თაობაზე მტკიცების შესახებ;*
- *თუ სავარაუდოა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დასრულებასა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის დასკვნის თარიღს შორის გარკვეული დროის ინტერვალის არსებობა, კონკრეტული მითითებები შემდგომი მოვლენების მიმოხილვის შესახებ.*

საკითხები, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორის მიერ სამუშაოს ჩატარებას:

- *ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული ყველა ან ზოგიერთი კომპონენტისათვის საერთო ინფორმაციის დამუშავების სისტემის კონტროლის ტესტების შედეგები და კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი კონტროლის ტესტები;*
- *გამოვლენილი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან*

¹. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, პუნქტი გ31.

შეცდომით და კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს შესაფერისია, ასევე მოთხოვნა იმისა, რომ კომპონენტის აუდიტორმა დროულად აცნობოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა კომპონენტში, აგრეთვე მსგავს რისკებზე კომპონენტის აუდიტორის რეაგირების ღონისძიებების შესახებ;

- კომპონენტებში, ან კომპონენტებისთვის შესაფერის კონტროლის საშუალებებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე, შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ მიერ აღმოჩენილი ფაქტები;
- ინფორმაციის შესახებ დროულად მიწოდება იმ აუდიტორული მტკიცებულებების, რომლებიც მოპოვებულ იქნა კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას და ეწინააღმდეგება იმ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებსაც ეფუძნება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჯგუფის დონეზე განსაზღვრული რისკის თავდაპირველი შეფასება;
- ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის მოთხოვნა კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან შესაბამისობის დაცვის შესახებ, ან მოთხოვნა იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ განაცხადოს, რომ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას შორის განსხვავებების შესახებ ინფორმაცია ასახულია განმარტებით შენიშვნებში;
- საკითხები, რომელთა დოკუმენტირება უნდა განახორციელოს კომპონენტის აუდიტორმა.

სხვა ინფორმაცია

- მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს ანგარიში დროულად წარედგინება შემდეგი საკითხების შესახებ:
 - მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო საკითხები, ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები, სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათ დასადგენად ჩატარებული პროფესიული განხილვის ჩათვლით;
 - კომპონენტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსთან დაკავშირებული საკითხები;

- სასამართლო პროცესებსა და პრეტენზიებთან დაკავშირებული საკითხები;
- კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობისას გამოვლენილი შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები და ინფორმაცია, რომელიც მიუთითებს თაღლითობის არსებობაზე.
- მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს, შეძლებისდაგვარად ადრე ეცნობოს, ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ან უჩვეულო მოვლენის შესახებ;
- *მოთხოვნა იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობის დასრულებისას ეცნობოს 41-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საკითხების შესახებ.*

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 610 (გადასინჯული 2013 წელს)

შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის,
რომელიც მთავრდება 2014 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1-5
კავშირი ასს 315-სა (გადასინჯული) და ასს 610-ს (გადასინჯული 2013 წელს) შორის	6-10
გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტზე	11
ძალაში შესვლის თარიღი	12
მიზნები	13
განმარტებები	14

მოთხოვნები

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით	15-20
შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება	21-25
იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალოდახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით	26-32
შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის	33-35
დოკუმენტაცია	36-37
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
შიდა აუდიტის სამსახურის ტერმინის განმარტება	გ1-გ4

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით	გ5-გ23
შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება	გ24-გ30
იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით	გ31-გ39
შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის	გ40-გ41

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ იგი იყენებს შიდა აუდიტორების სამუშაოს. შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება გულისხმობს (ა) შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და (ბ) შიდა აუდიტორების გამოყენებას გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად, როდესაც შიდა აუდიტორები მუშაობენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობით და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იხილავს გარე აუდიტორი.
2. ეს ასს არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არა აქვს შიდა აუდიტის სამსახური. (იხ. პუნქტი გ2)
3. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, არ გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის სამსახური, მაგრამ:
 - a) შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობები და საქმიანობა არ არის აუდიტის შესაფერისი; ან
 - b) გარე აუდიტორი არ აპირებს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ასს 315-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად ჩატარებული წინასწარი პროცედურების საფუძველზე სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის შესახებ წარმოდგენის შექმნის შემდეგ.

მოცემული ასს გარე აუდიტორს არ ავალდებულებს, რომ მან შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო გამოიყენოს იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს; ამ საკითხებზე გადაწყვეტილება, ყველა შემთხვევაში, გარე აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისას.

¹ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

4. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარებას, არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ გარე აუდიტორი არ გეგმავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას მისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად.
5. ზოგიერთ იურისდიქციაში გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა უკრძალავდეს, ან გარკვეულ დონეზე უზღუდავდეს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, ან შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის. წინამდებარე ასს არ აუქმებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნებს². მაშასადამე, ამგვარი აკრძალვები თუ შეზღუდვები გარე აუდიტორს ხელს არ უშლის წინამდებარე ასს-ის დებულებების დაცვაში. (იხ. პუნქტი გ31)

**კავშირი ასს 315-სა (გადასინჯული) და
ასს 610-ს (გადასინჯული 2013 წელს) შორის**

6. ბევრი სამეურნეო სუბიექტი ქმნის შიდა აუდიტის სამსახურს თავისი შიდა კონტროლისა და მართვის სტრუქტურების ფარგლებში. შიდა აუდიტის სამსახურის მიზნები და საქმიანობის არეალი, მისი პასუხისმგებლობების სპეციფიკა და ორგანიზაციული სტატუსი, მათ შორის ამ სამსახურის უფლებამოსილება და ანგარიშვალდებულება შეიძლება ძალიან განსხვავებული იყოს და დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის ზომასა და სტრუქტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა მოთხოვნილებებზე.
7. ასს 315-ში (გადასინჯული) განხილულია, როგორ შეუძლია შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომელთა ცოდნასა და გამოცდილებას გარე აუდიტორის დახმარება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ასს 315-ში³ (გადასინჯული) ასევე ახსნილია, შიდა და გარე აუდიტორებს შორის ქმედითი კომუნიკაცია როგორ ქმნის, თავის მხრივ, ისეთ გარემოს, რომელშიც გარე აუდიტორი შეიძლება ინფორმირებული იყოს ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა გარე აუდიტორის სამუშაოზე.

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

³ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ116.

8. იმისდა მიხედვით, შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონეს და ეს სამსახური იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მდგომას, გარე აუდიტორმა ასევე შეიძლება შეძლოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება კონსტრუქციულად და თავისი სამუშაოს ურთიერთშემავსებლის სახით. წინამდებარე ასს ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც გარე აუდიტორი ვარაუდობს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად⁴, ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული წინასწარი პროცედურების საფუძველზე, სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის შესახებ წარმოდგენის შექმნის შემდეგ. შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება ასეთ შემთხვევაში ცვლის იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათს ან ვადებს, ან ამცირებს მათ მოცულობას, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს.
9. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს ეხება გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ გარე აუდიტორი შიდა აუდიტორებს იყენებს მისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად და შიდა აუდიტორები იმუშავენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობითა და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს განიხილავს გარე აუდიტორი.
10. შესაძლებელია, რომ სამეურნეო სუბიექტის ზოგიერთი თანამშრომელი ასრულებდეს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული პროცედურების ანალოგიურ პროცედურებს. თუმცა, თუ ეს პროცედურები ჩატარებული არ არის ობიექტური და კომპეტენტური სამსახურის მიერ, რომელიც იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს, სხვა შემთხვევაში, ამგვარი პროცედურები მიიჩნევა შიდა კონტროლის საშუალებებად და მათი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება იქნება იმ სამუშაოს ნაწილი, რომელსაც აუდიტორი ასრულებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ასს 330-ის⁵ შესაბამისად.

გარე აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტზე

11. აუდიტში მხოლოდ გარე აუდიტორია პასუხისმგებელი საკუთარ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და ეს პასუხისმგებლობა არ მცირდება

4. იხ. პუნქტები 15-25-ე.

5. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“.

გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენების, ან უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენების შედეგად. მართალია, შეიძლება შიდა აუდიტორებს ჩატარებული ჰქონდეთ გარე აუდიტორების პროცედურების ანალოგიური პროცედურები, მაგრამ არც შიდა აუდიტის სამსახური და არც შიდა აუდიტორები არ არიან სამეურნეო სუბიექტისგან იმგვარად დამოუკიდებლები, რაც გარე აუდიტორს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 200-ის⁶ შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მოცემული ასს ადგენს აუცილებელ პირობებს, როდესაც გარე აუდიტორს შეუძლია შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება. ასევე განსაზღვრავს, რა აუცილებელი სამუშაო უნდა შეასრულოს გარე აუდიტორმა, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ აუდიტის მიზნების შესაფერისია შიდა აუდიტის სამსახურის ან იმ შიდა აუდიტორების სამუშაო, რომლებიც უშუალო დახმარებას გაუწევენ გარე აუდიტორს. ზემოაღნიშნული მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ გარე აუდიტორს ჰქონდეს გარკვეული ჩარჩო-კონცეფცია გადაწყვეტილების მისაღებად შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენებასთან დაკავშირებით და ხელი შეუშალოს ამგვარი სამუშაოს ბოროტად, ან მიზანშეუწონლად გამოყენებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

12. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2014 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

13. იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახური და გარე აუდიტორი ვარაუდობს ამ სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს, ან შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, გარე აუდიტორის ძირითადი მიზნებია:

- ა) განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება, ან შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის, ხოლო თუ გადაწყვეტს,

⁶ ასს 200, მე-14 პუნქტი.

რომ შესაძლებელია, დაადგინოს, რა სფეროებში და რა მოცულობით არის შესაძლებელი ამის გაკეთება;

ამასთან:

- ბ) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, დაადგინოს, რამდენად შესაფერისია ეს სამუშაო აუდიტის მიზნებისთვის; ხოლო
- გ) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, სათანადო ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა გაუწიოს მათ სამუშაოს და სათანადოდ განიხილოს.

განმარტებები

- 14. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) შიდა აუდიტის სამსახური - სამეურნეო სუბიექტის სამსახური, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება; (იხ. პუნქტები გ1-გ4)
 - ბ) უშუალო დახმარება - შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, როდესაც შიდა აუდიტორები მუშაობენ გარე აუდიტორის ხელმძღვანელობით, მისი ზედამხედველობითა და შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იხილავს გარე აუდიტორი.

მოთხოვნები

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

შიდა აუდიტის სამსახურის შეფასება

- 15. გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის. ამისათვის უნდა შეაფასოს:
 - ა) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; (იხ. პუნქტები გ5-გ9)

- ბ) შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე; და (იხ. პუნქტები გ5-გ9)
 - გ) იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს. (იხ. პუნქტები გ10-გ11)
16. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო, თუ დაადგენს, რომ:
- ა) შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;
 - ბ) სამსახური არ არის საკმარის დონეზე კომპეტენტური; ან
 - გ) შიდა აუდიტის სამსახური არ იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს. (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია

17. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან რომელი სამუშაოების გამოყენება არის შესაძლებელი და რა მოცულობით, გარე აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა და მათი რელევანტურობა გარე აუდიტორის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმისთვის. (იხ. პუნქტები გ15-გ17)
18. გარე აუდიტორმა აუდიტში თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა და შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს მიზანშეუწონლად გამოყენების თავიდან ასაცილებლად, უფრო მეტი სამუშაო შეასრულოს უშუალოდ თვითონ და ნაკლები სამუშაოს გამოყენება დაგეგმოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან. კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც: (იხ. გ15-გ17 პუნქტები)
- ა) უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა სჭირდება:
 - (i) სათანადო აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებას; ასევე
 - (ii) შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას; (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

- ბ) მაღალია მტკიცების დონზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი და სპეციალურ განხილვას საჭიროებს მათი მიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად); (იხ. პუნქტები გ20-გ22)
 - გ) შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; და
 - დ) დაბალია შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე.
19. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა შეაფასოს, მთლიანობაში, დაგეგმილი მოცულობით შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენების შედეგად გარე აუდიტორის მონაწილეობა აუდიტში მაინც იქნება თუ არა საკმარისი, იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე. (იხ. პუნქტები გ15-გ22)
20. როდესაც გარე აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწვდის ზოგად ინფორმაციას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ ასს 260-ის (გადასინჯული)⁷ შესაბამისად, მან ასევე უნდა აცნობოს მათ, როგორ აქვს დაგეგმილი შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება. (იხ. პუნქტი გ23)

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება

21. თუ გარე აუდიტორი გეგმავს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, მან ამ სამსახურთან ერთად უნდა განიხილოს, როგორ აქვს დაგეგმილი მათი სამუშაოს გამოყენება, რათა ამის საფუძველზე განხორციელდეს შესაბამისი სამუშაოების კოორდინირება. (იხ. პუნქტები გ24-გ26)
22. გარე აუდიტორი უნდა გაეცნოს შიდა აუდიტის სამსახურის იმ ანგარიშებს, რომლებიც ისეთ სამუშაოებთან არის დაკავშირებული, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და პროცედურების შედეგების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად.
23. გარე აუდიტორმა საკმარისი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს შიდა აუდიტის სამსახურის იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გეგმავს, რათა დაადგინოს მათი

⁷. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“; მე-15 პუნქტი.

ადეკვატურობა აუდიტის მიზნებისთვის, მათ შორის, უნდა შეაფასოს:

- ა) შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოები სათანადოდ იყო თუ არა დაგეგმილი და შესრულებული და სათანადოდ განხორციელდა თუ არა მათი ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება;
- ბ) მოპოვებული ჰქონდათ თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ გამოეტანათ გონივრული დასკვნები; და
- გ) გარემოებების შესაფერისია თუ არა გამოტანილი დასკვნები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგების შესაბამისია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ მომზადებული ანგარიშები. (იხ. გ27-გ30)

24. გარე აუდიტორის მიერ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა უნდა გამომდინარეობდეს გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული ისეთი შეფასებებიდან, როგორიცაა:

- ა) სამუშაოსთან დაკავშირებული აუცილებელი სუბიექტური განსჯის ხვედრითი წილი;
- ბ) არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;
- გ) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; და
- დ) შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე;⁸ (იხ. პუნქტები გ27-გ29) და, ამავე დროს, უნდა ითვალისწინებდეს ზოგიერთი სამუშაოს ხელახლა შესრულებას გარე აუდიტორის მიერ. (იხ. პუნქტი გ30)

25. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, ზემოაღნიშნული მოქმედებების შემდეგ ისევ მისაღებია თუ არა წინამდებარე ასს-ის მე-15 პუნქტის შესაბამისად შიდა აუდიტის სამსახურთან დაკავშირებით გამოტანილი მისი დასკვნები და მე-18-19 პუნქტების მოთხოვნების გათვალისწინებით განსაზღვრული, გამოსაყენებელი შიდა აუდიტის სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა.

⁸. იხ. მე-18 პუნქტი.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის

26. გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა უკრძალავდეს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის. თუ ასეა, გარე აუდიტორი არ იყენებს 27-35-ე და 37-ე პუნქტების დებულებებს. (იხ. პუნქტი გ31)
27. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და გარე აუდიტორი გეგმავს აუდიტში შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობა და მათი მნიშვნელობა და ასევე იმ შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის დონე, რომლებიც ამგვარ დახმარებას გაუწევენ. გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობისა და მათი მნიშვნელობის შეფასება უნდა მოიცავდეს შიდა აუდიტორების გამოკითხვას და ინფორმაციის მოპოვებას ისეთი ინტერესებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც საფრთხეს შეუქმნის მათ ობიექტურობას. (იხ. პუნქტები გ32-გ34)
28. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტორი უშუალო დახმარებისთვის, თუ:
 - ა) ამ აუდიტორის ობიექტურობას მნიშვნელოვანი საფრთხეები ემუქრება; ან
 - ბ) შიდა აუდიტორს არ გააჩნია საკმარისი კომპეტენცია დაგეგმილი სამუშაოს შესასრულებლად. (იხ. პუნქტები გ32-გ34)

იმის განსაზღვრა, რა სახის და რა მოცულობის სამუშაოს შესრულება შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარების გასაწევად

29. იმისათვის, რომ გარე აუდიტორმა განსაზღვროს, რა სახისა და რა მოცულობის სამუშაოს შესრულება შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს, ასევე რა ტიპისა და რა დონის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და განხილვის განხორციელება იქნება მიზანშეწონილი გარე აუდიტორის მხრიდან მოცემულ გარემოებებში და რა დროს, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- ა) რა დონის სუბიექტური განსჯა დასჭირდება:
 - (i) შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და შესრულებას; და
 - (ii) შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას;
 - ბ) არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი; და
 - გ) გარე აუდიტორისეული შეფასება იმ შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობისა და მნიშვნელობის და ასევე მათი კომპეტენტურობის დონის, რომლებიც მას უშუალო დახმარებას გაუწევენ. (იხ. პუნქტები გ35-გ39)
30. გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტორები უშუალო დახმარებისთვის ისეთი პროცედურების ჩატარებაში, რომლებიც:
- ა) აუდიტში მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტურ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს; (იხ. პუნქტი გ19)
 - ბ) დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობების რისკების მაღალ შეფასებასთან და შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას ან შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას აუცილებელია ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი სუბიექტური განსჯა; (იხ. პუნქტი გ38)
 - გ) დაკავშირებულია ისეთ სამუშაოსთან, რომლის შესრულებაში შიდა აუდიტორები მონაწილეობდნენ და მის შესახებ შიდა აუდიტის სამსახურმა ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უკვე მიაწოდა ინფორმაცია/ანგარიში, ან მიაწვდიან; ან
 - დ) დაკავშირებულია ისეთ გადაწყვეტილებებთან, რომლებსაც წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად გარე აუდიტორი იღებს შიდა აუდიტის სამსახურთან, ამ სამსახურის სამუშაოს გამოყენებასთან ან უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებასთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტები გ35-გ39)
31. მას შემდეგ, რაც სათანადოდ შეაფასებს, შესაძლებელია თუ არა აუდიტში შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და გადაწყვეტს, რამდენ შიდა აუდიტორს გამოიყენებს დასახმარებლად, გარე აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს, რა სახით და რა მოცულობით აქვს დაგეგმილი შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, როდესაც ზოგად ინფორმაციას მიაწვდის

მათ აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ ასს 260-ის⁹ შესაბამისად, რათა შეთანხმებას მიაღწიონ იმის თაობაზე, რომ შიდა აუდიტორების ამგვარი გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეუწონელი არ არის. (იხ. პუნქტი გ39)

32. გარე აუდიტორმა ასევე უნდა შეაფასოს, მთლიანობაში, დაგეგმილი მოცულობით უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებისა და შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენების შედეგად გარე აუდიტორის მონაწილეობა აუდიტში მაინც იქნება თუ არა საკმარისი იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე.

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის

33. სანამ შიდა აუდიტორებს გამოიყენებს აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა ჯერ უნდა:

- ა) მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა სამეურნეო სუბიექტის უფლებამოსილი წარმომადგენლისგან იმის თაობაზე, რომ შიდა აუდიტორებს ნებას დართავენ, იმოქმედონ გარე აუდიტორის ინსტრუქციების შესაბამისად და სამეურნეო სუბიექტი არ ჩაერევა იმ სამუშაოებში, რომელსაც შიდა აუდიტორები ასრულებენ გარე აუდიტორისთვის; და
- ბ) მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა შიდა აუდიტორებისგან იმის შესახებ, რომ ისინი დაიცავენ გარკვეული საკითხების კონფიდენციალობას გარე აუდიტორის მითითებების შესაბამისად და გარე აუდიტორს აცნობებენ მათი ობიექტურობის მიმართ შექმნილი ნებისმიერი საფრთხის შესახებ.

34. გარე აუდიტორმა ასს 220-ი¹⁰ შესაბამისად უნდა უხელმძღვანელოს, ზედამხედველობა გაუწიოს და განიხილოს შიდა აუდიტორების სამუშაო, რომელსაც ასრულებენ მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებით. ამასთან:

- ა) შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და განხილვის ხასიათის, დროისა და ხარისხის განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა აუდიტორები არ არიან სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებლები

⁹. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-15 პუნქტი.

¹⁰. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.

და ზემოაღნიშნული პროცესები მიუსადაგოს წინამდებარე ასს-ის 29-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული შეფასების შედეგებს; და

- ბ) განხილვის პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ გარკვეულ სამუშაოსთან დაკავშირებული ძირითადი აუდიტორული მტკიცებულებების შემოწმებას გარე აუდიტორის მიერ.

შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და ამ სამუშაოს განხილვა საკმარისი უნდა იყოს გარე აუდიტორის დასარწმუნებლად იმაში, რომ შიდა აუდიტორებმა მოიპოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ამ სამუშაოზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)

35. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევისა და ამ სამუშაოს განხილვისას გარე აუდიტორი ისევ ყურადღებით უნდა იყოს, რათა არ გამოეპაროს რაიმე ნიშნები იმისა, რომ გარე აუდიტორის მიერ 27-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული შეფასებები მისაღები აღარ არის.

დოკუმენტაცია

36. თუ გარე აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს, მან აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

ა) შემდეგი შეფასებები:

- (i) რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;
- (ii) შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე; და
- (iii) იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს;

- ბ) გამოყენებული სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა და ამ გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი; და
- გ) გამოყენებული სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად გარე აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები.

37. თუ გარე აუდიტორი შიდა აუდიტორებს იყენებს აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:

- ა) შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების არსებობისა და მათი მნიშვნელობის, ასევე იმ შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის დონის შეფასება, რომლებიც გამოიყენეს უშუალო დახმარებისთვის;
- ბ) იმ საფუძვლის აღწერა, რომლის მიხედვითაც მიიღეს გადაწყვეტილება შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის შესახებ;
- გ) ვინ განიხილა შესრულებული სამუშაო, განხილვის თარიღი და ხარისხი ასს 230-ის¹¹ შესაბამისად;
- დ) ამ ასს-ის 33-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული წერილობითი თანხმობა სამეურნეო სუბიექტის უფლებამოსილი წარმომადგენლისა და შიდა აუდიტორებისგან; და
- ე) იმ შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები, რომლებმაც გარე აუდიტორს გაუწიეს უშუალო დახმარება მოცემულ აუდიტში.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შიდა აუდიტის სამსახურის ტერმინის განმარტება

(იხ. მე-2 და 14(ა) პუნქტები)

გ1. შიდა აუდიტის სამსახურის მიზნები და საქმიანობის მასშტაბები, როგორც წესი, მოიცავს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას, რომელიც გამოიხატავს სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესების, რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად და გასაუმჯობესებლად, მაგალითად:

სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა აუდიტის სამსახურს შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესის შეფასება, კერძოდ, დახმარება ეთიკასა და ღირებულებებთან დაკავშირებული მიზნების შესრულებაში, საქმიანობის შედეგების მართვასა და ანგარიშვალდებულების

¹¹ ასს 23 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“.

განხორციელებაში, რისკისა და კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაში ორგანიზაციის შესაბამისი რგოლებისთვის და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შიდა და გარე აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას შორის კომუნიკაციის ეფექტიანობის მიღწევაში.

რისკის მართვასთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა აუდიტის სამსახურს შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის დახმარება მნიშვნელოვანი რისკების იდენტიფიკაციითა და შეფასებით და რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის (მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის) გაუმჯობესების ხელშეწყობით;
- შიდა აუდიტის სამსახურს შეუძლია გარკვეული პროცედურების ჩატარება და სამეურნეო სუბიექტის დახმარება თაღლითობის გამოვლენაში.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საქმიანობა

- შიდა კონტროლის შეფასება. შიდა აუდიტის სამსახურს შეიძლება კონკრეტული პასუხისმგებლობა ეკისრებოდეს შიდა კონტროლის მექანიზმების განხილვაზე, მათი მუშაობის შეფასებასა და გაუმჯობესების შესახებ სამეურნეო სუბიექტისთვის რეკომენდაციების მიცემაზე. ამ ფუნქციების შესრულებით შიდა აუდიტის სამსახური სამეურნეო სუბიექტს უზრუნველყოფს კონტროლის შესახებ რწმუნებით. მაგალითად, შიდა აუდიტის სამსახურს შეიძლება დაგეგმილი ჰქონდეს და ატარებდეს ტესტებს ან სხვა პროცედურებს იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით შიდა კონტროლის სტრუქტურის, დანერგვისა და მუშაობის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, მათ შორის, ისეთი კონტროლის საშუალებების თაობაზე, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია.
- საფინანსო და საოპერაციო ინფორმაციის შემოწმება. შიდა აუდიტის სამსახურს შეიძლება ევალებოდეს იმ მეთოდების მიმოხილვა, რომლებიც გამოიყენება საფინანსო და საოპერაციო ინფორმაციის იდენტიფიკაციისთვის, აღიარებისთვის, შეფასებისთვის, კლასიფიცირებისა და ანგარიშგებისთვის და ცალკეული ელემენტების სპეციალური გამოკვლევის ჩატარება, მათ შორის სამეურნეო ოპერაციების, ნაშთებისა და პროცედურების ელემენტების ტესტირება.

- საოპერაციო საქმიანობის მიმოხილვა. შიდა აუდიტის სამსახურს შეიძლება ევალუბოდეს სამეურნეო სუბიექტის საოპერაციო საქმიანობის, მათ შორის არასაფინანსო საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის მიმოხილვა.
- კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის მიმოხილვა. შიდა აუდიტის სამსახურს შეიძლება ევალუბოდეს კანონმდებლობისა და სხვა გარე მოთხოვნების, ასევე ხელმძღვანელობის პოლიტიკისა და დირექტივების და სხვა შიდა მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობის მიმოხილვა.

გ2. სამეურნეო სუბიექტში შეიძლება სხვა სახელწოდების სამსახურები ასრულებდნენ შიდა აუდიტის სამსახურის ანალოგიურ საქმიანობას. ასევე შესაძლებელია, რომ შიდა აუდიტის სამსახურის ზოგიერთი ან ყველა ფუნქცია ხელშეკრულებით ჰქონდეს გადაცემული მომსახურების პროვაიდერ მესამე მხარეს. არც სამეურნეო სუბიექტის სამსახურის სახელწოდება, არც ის ფაქტი, ვინ ასრულებს საქმიანობას, თვითონ სამეურნეო სუბიექტი თუ მომსახურების პროვაიდერი მესამე მხარე, არ არის იმის განმსაზღვრელი, შეუძლია თუ არა გარე აუდიტორს ამ სამსახურის სამუშაოს გამოყენება. ამას განსაზღვრავს თვითონ სამსახურის საქმიანობის სპეციფიკა; რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას; შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე და ეს სამსახური იყენებს თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას. წინამდებარე ასს-ში ტერმინი შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის სხვა სამსახურების ან პროვაიდერი მესამე მხარეების შესაფერის საქმიანობას, რომელსაც ახასიათებს ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშნები.

გ3. ამასთან, როგორც წესი, საფრთხის წინაშე დგას სამეურნეო სუბიექტში შიდა აუდიტის სამსახურის გარდა სხვა სამსახურების თანამშრომლების ობიექტურობა, რომლებიც ასრულებენ ოპერატიულ და მმართველობით მოვალეობებსა და ვალდებულებებს, რის გამოც არ შეიძლება მათი მიჩნევა შიდა აუდიტის სამსახურის ნაწილად წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შეიძლება ისეთ მაკონტროლებელ საქმიანობას ასრულებდნენ, რომლის ტესტირებაც ტარდება ასს 330-ის¹² შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მესაკუთრე მმართველის მიერ

¹² იხ. მე-10 პუნქტი.

ჩატარებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი არ მიიჩნევა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს ეკვივალენტურ სამუშაოდ.

გ4. მართალია, სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურისა და გარე აუდიტორის მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება ატარებდეს იმ პროცედურების ანალოგიურს, რომლებსაც გარე აუდიტორი ატარებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. თუ ასეა, გარე აუდიტორს შეუძლია ამ სამსახურის გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის, კერძოდ:

- ისეთი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც გარე აუდიტორს გამოადგება შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას. ამასთან დაკავშირებით, ასს 315 (გადასინჯული)¹³ მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახურის პასუხისმგებლობების, ორგანიზაციაში მისი სტატუსის, ამ სამსახურის მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების შესახებ და ჩაატაროს შიდა აუდიტის სამსახურიდან სათანადო პირების გამოკითხვა (თუ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია ამგვარი სამსახური); ან
- თუ კანონმდებლობა არ კრძალავს, ან გარკვეულ დონეზე არ ზღუდავს გარე აუდიტორს, მას უფლება აქვს გადაწყვიტოს (სათანადო შეფასების შემდეგ) შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ მოცემულ პერიოდში შესრულებული სამუშაოს გამოყენება იმ აუდიტორული მტკიცებულებების ნაწილის შემცვლელად, რომლებიც უშუალოდ გარე აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს¹⁴.

გარდა ამისა, თუ კანონმდებლობა არ კრძალავს, ან გარკვეულ დონეზე არ ზღუდავს გარე აუდიტორს, მას უფლება აქვს შიდა აუდიტორები გამოიყენოს აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, იმ პირობით, თუ გარე აუდიტორი უხელმძღვანელებს, ზედამხედველობას გაუწევს და განიხილავს მათ სამუშაოს (ამ ასს-ში ეწოდება „შიდა აუდიტორების უშუალო დახმარება“)¹⁵.

¹³ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 6(ა).

¹⁴ იხ. მე-15-25 პუნქტები.

¹⁵ იხ. 26-35-ე პუნქტები.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

შიდა აუდიტის სამსახურის შეფასება

ობიექტურობა და კომპეტენტურობა (იხ. პუნქტები 15(ა)-(ბ))

- გ5. გარე აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განხილვას იმის დასადგენად, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება აუდიტის მიზნებისთვის და შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება არის შესაძლებელი და რა მოცულობით მოცემულ გარემოებებში.
- გ6. იმის დასადგენად, მოცემულ გარემოებებში შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება და თუ შესაძლებელია, რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება არის მიზანშეწონილი და რა მოცულობით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და ასევე შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონეს.
- გ7. ობიექტურობა ეხება პიროვნების შესაძლებლობას, ზემოაღნიშნული დავალებები შეასრულოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. გარე აუდიტორის შეფასებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:
- შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი, მათ შორის მისი უფლებამოსილებები და ანგარიშვალდებულება უზრუნველყოფს თუ არა იმის შესაძლებლობას, რომ ამ სამსახურმა იმოქმედოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. მაგალითად, ვის წინაშეა ანგარიშვალდებული შიდა აუდიტის სამსახური: მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თუ სათანადო უფლებამოსილების მქონე პიროვნების წინაშე, თუ ხელმძღვანელობის მიმართ; აქვს თუ არა ამ სამსახურს უშუალო კომუნიკაციის უფლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;

- აქვს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურს რაიმე შეუთავსებელი პასუხისმგებლობები, მაგალითად მმართველობითი ან ოპერატიული მოვალებები ან ვალდებულებები, რომლებიც სცილდება შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციებს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უწევენ თუ არა ზედამხედველობას შიდა აუდიტის სამსახურის პერსონალის დასაქმებასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებს, მაგალითად სათანადო ანაზღაურების პოლიტიკის განსაზღვრას;
- ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ხომ არ არის დაწესებული რაიმე შეზღუდვები ან ბარიერები შიდა აუდიტის სამსახურისთვის, მაგალითად შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს შედეგების გარე აუდიტორისთვის ინფორმირების საკითხში;
- შიდა აუდიტორები არიან თუ არა სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების წევრები და ორგანიზაციის წევრობა ავალდებულებს თუ არა მათ ობიექტურობასთან დაკავშირებული სათანადო პროფესიული სტანდარტების დაცვას, ან მათი შიდა პოლიტიკა იმავე მიზნების მიღწევას ემსახურება თუ არა.

გ8. შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობა გულისხმობს მთლიანად სამსახურის მიერ ცოდნისა და უნარ-ჩვევების შეძენასა და შენარჩუნებას ისეთ დონეზე, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ შეძლონ დაკისრებული დავალებებისა და ამოცანების შესრულება გულმოდგინედ და სათანადო პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად. ამასთან დაკავშირებით გარე აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- შიდა აუდიტის სამსახური არის თუ არა ადეკვატურად უზრუნველყოფილი სათანადო რესურსებით, სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისად;
- არსებობს თუ არა შიდა აუდიტორების დაქირავების, სწავლებისა და შიდა აუდიტის დავალებებში მათი ჩართვის პოლიტიკა;
- შიდა აუდიტორებს გავლილი აქვთ თუ არა ადეკვატური ტექნიკური სწავლება და აქვთ თუ არა აუდიტში მონაწილეობის გამოცდილება. ზემოაღნიშნულის შესავსებლად გარე აუდიტორისთვის შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება იყოს, მაგალითად ინფორმაცია შიდა აუდიტორების მუშაობის სტაჟის შესახებ შესაფერის პროფესიულ თანამდებობებზე;

- აქვთ თუ არა შიდა აუდიტორებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლებისთვის შესაფერისი აუცილებელი ცოდნა და პრაქტიკული უნარ-ჩვევები (მაგალითად, დარგის სპეციფიკის ცოდნა), რათა შეასრულონ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული სამუშაო;
- შიდა აუდიტორები არიან თუ არა სათანადო პროფესიული ორგანიზაციის წევრები, რომელიც მათ ავალდებულებს სათანადო პროფესიული სტანდარტების, მათ შორის, უწყვეტი პროფესიული განათლების მოთხოვნების დაცვას.

გ9. ობიექტურობა და კომპეტენტურობა შეიძლება მიჩნეულ იქნეს გადამწყვეტი მნიშვნელობის ფაქტორებად. შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები რაც უფრო ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და რაც უფრო მაღალია ამ სამსახურის კომპეტენტურობის დონე, მით უფრო მოსალოდნელია, რომ გარე აუდიტორი გამოიყენებს ამ სამსახურის სამუშაოს და ამასთან უფრო მეტ სამუშაოს გამოიყენებს. თუმცა, შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის არასაკმარისი დონის კომპენსირება შეუძლებელია შიდა აუდიტის სამსახურის ისეთი ორგანიზაციული სტატუსითა და შესაბამისი პოლიტიკითა და პროცედურებით, რომლებიც საიმედოდ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას. ანალოგიურად, შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის მაღალი დონე ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ისეთი ორგანიზაციული სტატუსისა და შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების კომპენსირებას, რომლებიც სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას.

სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება (იხ. პუნქტი 15(გ))

გ10. საქმიანობის დაგეგმვის, შესრულების, ზედამხედველობის, განხილვისა და დოკუმენტირების პროცესების მიმართ სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობას განასხვავებს შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა ტიპის საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება დანერგილი იყოს სამეურნეო სუბიექტში.

გ11. გარე აუდიტორის შეფასებაზე, იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- დოკუმენტირებული (დამტკიცებული) შიდა აუდიტორული პროცედურების, ან სახელმძღვანელოს არსებობა, რომლებიც არეგულირებს რისკების შეფასებას, სამუშაო პროგრამების შედგენას, შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირებასა და ანგარიშის მომზადებას, მათი ადეკვატურობა და გამოყენება, ასევე როგორ და რამდენად შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ზომასა და მის სპეციფიკას;
- აქვს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, მაგალითად, ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებსაც ითვალისწინებს ხკსს 1¹⁶ და შესაფერისია შიდა აუდიტის სამსახურისთვის (კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობის მართვასთან, შრომით რესურსებთან და დავალებების შესრულებასთან), ან ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები, რომლებსაც ითვალისწინებს შიდა აუდიტორების სათანადო პროფესიული ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სტანდარტები. ასეთ ორგანიზაციებს სხვა შესაფერისი მოთხოვნების დადგენაც შეუძლიათ, მაგალითად, ხარისხის გარე შემოწმების ჩატარება პერიოდულად.

გარემოებები, როდესაც არ შეიძლება შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ12. გარე აუდიტორის შეფასება, რომელიც ეხება: შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ამ სამსახურის კომპეტენტურობის დონეს და იყენებენ თუ არა სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ხსენებული სამსახურის სამუშაოს ხარისხთან დაკავშირებული რისკები ძალიან მნიშვნელოვანია და, მაშასადამე, მიზანშეწონილი არ არის ამ სამსახურის რაიმე სამუშაოს გამოყენება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით.
- გ13. მნიშვნელოვანია წინამდებარე ასს-ის გ7, გ8 და გ11 პუნქტებში აღწერილი ფაქტორების განხილვა, როგორც ინდივიდუალურად, ასევე ერთობლიობაში, რადგან ცალკეული ფაქტორი ხშირად საკ-

¹⁶ ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელ და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

მარისი არ არის დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ არ შეიძლება აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება. მაგალითად, შიდა აუდიტის სამსახურის სტატუსი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორების ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების შესაფასებლად. თუ შიდა აუდიტის სამსახური ანგარიშვალდებულია ხელმძღვანელობის წინაშე, ეს ამ სამსახურის ობიექტურობისთვის მნიშვნელოვან საფრთხედ მიიჩნევა, თუ გ7 პუნქტში აღწერილი სხვა ფაქტორები ერთობლიობაში ვერ უზრუნველყოფს საკმარის დამცავ ზომებს ამ საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.

- გ14. გარდა ამისა, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) ეთიკის კოდექსში¹⁷ აღნიშნულია: თუ გარე აუდიტორი აუდიტის დამკვეთთან შეთანხმებას დებს შიდა აუდიტორული მომსახურების გაწევაზე და ამ მომსახურების შედეგები გამოყენებული იქნება გარე აუდიტში, წარმოიქმნება თავდაჯერებულობის საფრთხე. ამის მიზეზი ისაა, რომ შესაძლებელია, აუდიტის გარიგების გუნდმა შიდა აუდიტორული მომსახურების შედეგები ისე გამოიყენოს, რომ სათანადოდ არ შეაფასოს, ან არ იმოქმედოს ისეთი დონის პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სამუშაოს არ შეასრულებდნენ მათი ფირმის თანამშრომლები. ბესსს-ის კოდექსში¹⁸ განხილულია სიტუაციები, როდესაც გარე აუდიტორს ეკრძალება შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება და ასევე დამცავი ზომები, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია კონკრეტულ გარემოებებში საფრთხეების მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია

ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან იმ სამუშაოების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია (იხ. მე-17-19 პუნქტები)

- გ15. მას შემდეგ, რაც გარე აუდიტორი დაადგენს, რომ შესაძლებელია შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება, პირველ რიგში, მან უნდა განიხილოს, შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა რელევანტურია თუ არა გარე აუდიტორის აუდიტის საერთო

17. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის“, განყოფილება 290.199

18. ბესსს-ის კოდექსი, განყოფილება 290.195-290.200.

სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმისთვის, რომელიც გარე აუდიტორმა განსაზღვრა ასს 300-ის¹⁹ შესაბამისად.

გ16. გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი სახის სამუშაოების გამოყენება:

- შიდა კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობის ტესტირება;
- ძირითადი პროცედურები, რომლებსაც მცირე სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება;
- მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვება;
- ოპერაციებზე დაკვირვება ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი მთელი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით;
- მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის ტესტირება;
- გარკვეულ გარემოებებში, იმ შვილობილი საწარმოების აუდიტი ან მიმოხილვა, რომლებიც ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტები არ არიან (როდესაც ამის გაკეთება წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 600-ის მოთხოვნებთან)²⁰.

გ17. გარე აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოებიდან რა ტიპის სამუშაოს გამოყენება უნდა დაგეგმოს და რა მოცულობით, გავლენას იქონიებს წინადადებაზე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული შეფასება, რომელიც ეხება: რამდენად ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას და შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონეს. გარდა ამისა, გარე აუდიტორის გადაწყვეტილება უნდა ითვალისწინებდეს ისეთ ასპექტებსაც, როგორიცაა, მაგალითად: რა დონის სუბიექტური განსჯა არის დაკავშირებული ამგვარი სამუშაოს დაგეგმვასთან, შესრულებასა და შედეგების შეფასებასთან და მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი. ამასთან, ისეთი გარემოებებიც არსებობს, როდესაც გარე აუდიტორი ვერ გამოიყენებს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს აუდიტის მიზნებისთვის, რომლებიც აღწერილია მოცემული ასს-ის მე-16 პუნქტში.

19. ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

20. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასთან და ჩატარებასთან და შედეგების შეფასებასთან დაკავშირებული სუბიექტური განსჯა (იხ. პუნქტები 18 (ა) და 30(ა))

გ18. რაც უფრო მეტი სუბიექტური მსჯელობა და განხილვა არის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის და აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფასებლად, მით უფრო მეტი პროცედურები უნდა ჩაატაროს გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად, რადგან მარტო შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს გარე აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით.

გ19. ვინაიდან მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, გარე აუდიტორმა, მე-18 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტში თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა. მნიშვნელოვან განხილვებში იგულისხმება:

- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება;
- ჩატარებული ტესტების საკმარისობის შეფასება;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასება;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება; და
- ფინანსური ანგარიშგებაზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობისა და სხვა საკითხების შეფასება, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნაზე.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ20. რაც უფრო მაღალია კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება, ხშირად მით უფრო მეტი მსჯელობა და განხილვა არის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის და მათი შედეგების შესაფასებლად. ასეთ სიტუაციაში, წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტის შესაბამისად, გარე აუდიტორმა უფრო მეტი პროცედურები უნდა ჩაატაროს უშუალოდ თვითონ და,

მაშასადამე, უფრო ნაკლებად უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. გარდა ამისა, როგორც ახსნილია ასს 200-ში²¹, რაც უფრო მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მით უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ევალება გარე აუდიტორს და, მაშასადამე, მით უფრო მეტი სამუშაო უნდა ჩაატაროს გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ.

- გ21. როგორც ახსნილია ასს 315-ში (გადასინჯული)²², მნიშვნელოვანი რისკები სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს და, ამგვარად, გარე აუდიტორის შესაძლებლობა, შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო გამოიყენოს მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, შეზღუდული იქნება მხოლოდ იმ პროცედურებით, რომლებიც მცირე მსჯელობასა და განხილვას საჭიროებს. გარდა ამისა, თუ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება არ არის დაბალი, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ მარტო შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენების შედეგად აუდიტორული რისკი შემცირდეს მისაღებ დონემდე და აუცილებელი აღარ იყოს, რომ გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ ჩაატაროს გარკვეული ტესტები.
- გ22. წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად პროცედურების ჩატარების შედეგად შეიძლება გარე აუდიტორს მოუწიოს უკვე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების ხელახლა შეფასება. შესაბამისად, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენოს უნდა თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო და შემდგომში ისევ აუცილებელი იქნება თუ არა მოცემული ასს-ის გამოყენება.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ინფორმირება
(იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ23. ასს 260-ის²³ შესაბამისად, გარე აუდიტორს ევალება, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ. შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს დაგეგმილი გამოყენება გარე აუდიტორის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთო სტრატეგიის განუყოფელი ნაწილია და, ამგვარად, მნიშვნელოვანია, რომ

21. ასს 200, პუნქტი გ29.

22. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 4(ე)

23. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ინფორმირებულები იყვნენ გარე აუდიტორის მიერ დაგეგმილი აუდიტის მიდგომის შესახებ.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება

განხილვა შიდა აუდიტის სამსახურთან ერთად და სამუშაოთა კოორდინაცია (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ24. შესაბამისი სამუშაოების კოორდინაციის მიზნით შიდა აუდიტის სამსახურთან ერთად მათი სამუშაოს დაგეგმილი გამოყენების საკითხის განხილვისას შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგ საკითხებზე შეთანხმება:

- ამგვარი სამუშაოს შესრულების დრო;
- სამუშაოს ხასიათი;
- აუდიტის სამუშაოთა მოცულობა;
- ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებობა (და, საჭიროების შემთხვევაში, არსებობის დონე ან დონეები ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების გარკვეული კატეგორიებისთვის) და სამუშაო არსებობა;
- მუხლის შერჩევის შეთავაზებული მეთოდები და შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობები;
- შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირება; და
- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვისა და ანგარიშის წარდგენის პროცედურები.

გ25. გარე აუდიტორსა და შიდა აუდიტის სამსახურს შორის კოორდინაცია ეფექტურია იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- განხილვები პერიოდის განმავლობაში სათანადო ინტერვალებით ტარდება;
- გარე აუდიტორი შიდა აუდიტის სამსახურს აცნობებს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამ სამსახურზე;
- გარე აუდიტორი ინფორმირებულია შიდა აუდიტის სამსახურის შესაფერისი ანგარიშების შესახებ და მისთვის ხელმისაწვდომია ეს ანგარიშები, ასევე შიდა აუდიტის სამსახური გარე აუდიტორს ინფორმაციას აწვდის მისთვის ცნობილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელიც გავლენას იქონიებს გარე აუდიტორის სამუშაოზე, რათა გარე აუდიტორმა

შედლოს აუდიტზე ამგვარი საკითხების გავლენის გათვალისწინება.

- გ26. ასს 200-ში²⁴ განხილულია პროფესიული სკეპტიციზმის მნიშვნელობის საკითხი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას, მათ შორის ფხიზლად ყოფნა ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს იმ დოკუმენტებისა და გარე აუდიტორის გამოკითხვების პასუხების საიმედოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით. შესაბამისად, შიდა აუდიტის სამსახურთან მუდმივი კომუნიკაცია, მთელი აუდიტის განმავლობაში, შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს, გარე აუდიტორს აცნობონ ნებისმიერი საკითხი, რომელიც გავლენას ახდენს გარე აუდიტორის სამუშაოზე²⁵. ამის შედეგად, გარე აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გათვალისწინებას არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას. გარდა ამისა, თუ ამგვარი ინფორმაცია იმის მიმანიშნებელია, რომ გაზრდილია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, ან ეხება ფაქტობრივ, საექვო ან სავარაუდო თაღლითობას, გარე აუდიტორი შეძლებს ამის გათვალისწინებას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის დადგენისას ასს 240-ის²⁶ შესაბამისად.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს ადეკვატურობის დასადგენი პროცედურები (იხ. 23-24-ე პუნქტები)

- გ27. გარე აუდიტორის აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება შიდა აუდიტის სამსახურის იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს, ქმნის საფუძველს ამ სამსახურის სამუშაოს საერთო ხარისხისა და მისი შესრულების ობიექტურობის დონის შესაფასებლად.
- გ28. პროცედურები, რომლის ჩატარებაც გარე აუდიტორს შეუძლია შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს ხარისხისა და გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად, გარდა 24-ე პუნქტის შესაბამისად გარე აუდიტორის მიერ ხელახლა ჩასატარებელი პროცედურებისა, მოიცავს ასევე:

²⁴ ასს 200, მე-15 და მე-18 პუნქტები.

²⁵ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ116.

²⁶ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ11, ასს 240-თან - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ - მიმართებით.

- შიდა აუდიტის სამსახურის შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვას;
- შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე დაკვირვებას;
- შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო პროგრამისა და სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვას.

გ29. რაც უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება, რაც უფრო ნაკლებად ადეკვატურად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ან რაც უფრო დაბალია შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე, მით უფრო მეტი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ევალება გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე თავისი გადაწყვეტილების დასასაბუთებლად იმის თაობაზე, გამოიყენებს თუ არა ამ სამსახურის სამუშაოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.

შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოთა ხელახლა შესრულება
(იხ. 24-ე პუნქტი)

გ30. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ხელახლა შესრულება გულისხმობს შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ ჩატარებული პროცედურების დამოუკიდებლად შესრულებას გარე აუდიტორის მიერ, შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ გამოტანილი დასკვნების დასასაბუთებლად. ამ მიზნის მიღწევა შესაძლებელია შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ უკვე შემოწმებული მუხლების შემოწმებით, ან, თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, იმავე მიზნის მიღწევა შესაძლებელია საკმარისი რაოდენობის სხვა მსგავსი მუხლების შემოწმებით, რომლებიც, ფაქტობრივად, არ შეუმოწმებია შიდა აუდიტის სამსახურს. ზემოაღნიშნული სამუშაოს ხელახლა შესრულება გარე აუდიტორის მიერ უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს ადეკვატურობის შესახებ, ვიდრე სხვა პროცედურები, რომელთა ჩატარებაც გარე აუდიტორს შეუძლია გ28 პუნქტის შესაბამისად. მართალია, აუცილებელი არ არის, გარე აუდიტორმა თვითონ შეასრულოს პროცედურები შიდა აუდიტის სამსახურის ყველა ტიპის სამუშაოსთან დაკავშირებით, მაგრამ 24-ე პუნქტის

თანახმად, გარკვეული პროცედურების ხელახლა ჩატარება აუდიტორებისთვის იმ სამუშაოთა ძირითად ნაწილზე, რომლის გამოყენებასაც გარე აუდიტორი გეგმავს. უფრო მოსალოდნელია, რომ გარე აუდიტორი ყურადღებას გაამახვილებს ისეთ სფეროებზე, სადაც უფრო მეტი სუბიექტური განსჯა გამოიყენა შიდა აუდიტორის სამსახურმა აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას და შედეგების შეფასებისას და ასევე სადაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი.

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის და თუ შესაძლებელია, რომელ სფეროებში და რა მოცულობით

იმის განსაზღვრა, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის (იხ. მე-5 და 26-28-ე პუნქტები)

გ31. ისეთ იურისდიქციაში, სადაც გარე აუდიტორს კანონმდებლობა უკრძალავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, მიზანშეწონილია, გარიგების გუნდმა გაარკვიოს, ეს აკრძალვა ვრცელდება თუ არა კომპონენტების აუდიტორებზეც და თუ ვრცელდება, გაითვალისწინოს ეს კომპონენტის აუდიტორებთან ურთიერთობის დროს.²⁷

გ32. როგორც აღნიშნულია წინამდებარე ასს-ის გ7 პუნქტში, ობიექტურობა ეხება პიროვნების შესაძლებლობას, ზემოაღნიშნული დავალებები შეასრულოს მიუკერძოებლად, ისეთ პირობებში, რომ არ არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი და არ განიცდიდეს სხვების მიზანშეუწონელ ზემოქმედებას, რაც ხელს უშლის პროფესიულ განსჯას. შიდა აუდიტორის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხის არსებობისა და მნიშვნელობის შეფასებისას შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;²⁸
- შიდა აუდიტორის ოჯახური და პირადი ურთიერთობები იმ პიროვნებასთან, რომელიც მუშაობს, ან პასუხისმგებელია სამეურნეო სუბიექტში ისეთ საქმიანობაზე, რომელთანაც დაკავშირებულია მოცემული სამუშაო;

²⁷ ასს 600, პუნქტი 40(ბ).

²⁸ იხ. პუნქტი გ7.

- კავშირი სამეურნეო სუბიექტის იმ ქვედანაყოფთან ან განყოფილებასთან, რომელთანაც დაკავშირებულია მოცემული სამუშაო;
- მნიშვნელოვანი ფინანსური ინტერესები სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებით, გარდა ანაზღაურებისა ისეთი პირობებით, რომლებიც შესაბამისობაშია ანალოგიური თანამდებობის სხვა თანამშრომლების ანაზღაურებასთან.

ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება სასარგებლო მითითებები იყოს მოცემული ასევე სათანადო პროფესიული ორგანიზაციების მიერ გამოცემულ დოკუმენტებში.

გ33. გარდა ამისა, გარკვეულ გარემოებებში შიდა აუდიტორის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხე შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ არ არსებობდეს არანაირი დამცავი ზომები მისაღებ დონემდე მის შესამცირებლად. მაგალითად, ვინაიდან დამცავი ზომების ადეკვატურობაზე გავლენას ახდენს ამა თუ იმ სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტის პოზიციიდან, 30 (ა) და (ბ) პუნქტი კრძალავს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის ისეთი პროცედურების ჩატარებაში, რომლებსაც ესაჭიროება მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტური განსჯა აუდიტში, ან რომლებიც დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობის რისკების მაღალ შეფასებებთან და სათანადო აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას ან შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას აუცილებელია ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი სუბიექტური განსჯა. ანალოგიურად, როდესაც სამუშაო წარმოქმნის თავდაჯერებულობის საფრთხეს, შიდა აუდიტორებს ეკრძალებათ პროცედურების ჩატარება 30(გ) და (დ) პუნქტებში აღწერილ სიტუაციებში.

გ34. შიდა აუდიტორის კომპეტენტურობის დონის შესაფასებლად შეიძლება გამოდგეს ბევრი იმ ფაქტორებიდან, რომლებიც აღწერილია გ8 პუნქტში, თუ გარე აუდიტორი მათ გამოიყენებს ცალკეულ შიდა აუდიტორსა და იმ სამუშაოსთან მიმართებით, რომლის შესრულებაც შეიძლება მას დაევალოს.

იმის განსაზღვრა, რა ტიპის და რა მოცულობის სამუშაო შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს გარე აუდიტორისთვის უშუალო დახმარებისას (იხ. 20-31-ე პუნქტები)

გ35. წინამდებარე ასს-ის გ15-გ22 პუნქტებში მოცემულია სათანადო მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განისაზღვროს იმ სამუშაოების ტიპი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს.

- გ36. როდესაც გარე აუდიტორი ადგენს, რა ტიპის სამუშაო შეიძლება დაევალოს შიდა აუდიტორებს, მან სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს, რათა ამგვარი სამუშაო მხოლოდ ისეთ სფეროებს ეხებოდეს, სადაც მისაღები იქნება შიდა აუდიტორების გამოყენება. შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის მიზანშეწონილი არ იქნება შემდეგი ტიპის საქმიანობასა და დავალებებში:
- თაღლითობის რისკების განხილვა. თუმცა, გარე აუდიტორს უფლება აქვს, ჩაატაროს შიდა აუდიტორების გამოკითხვა სამეურნეო სუბიექტის თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებით ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;²⁹
 - მოულოდნელად ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა ასს 240-ის შესაბამისად.
- გ37. ანალოგიურად, ვინაიდან გარე აუდიტორს ასს 505-ის³⁰ შესაბამისად მოეთხოვება გარე დასტურის მოთხოვნებზე კონტროლის განხორციელება და გარე დადასტურების პროცედურების შედეგების შეფასება, მიზანშეწონილი არ იქნება ამ ვალდებულებების დაკისრება შიდა აუდიტორებზე. თუმცა, შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ გარე აუდიტორის დახმარება იმ ინფორმაციის შეგროვებაში, რომელიც აუცილებელია გარე აუდიტორისთვის დასტურის მოთხოვნების პასუხებში გამოვლენილი გადახრების მიზეზების გასარკვევად.
- გ38. იმ სამუშაოთა ხასიათის განსაზღვრისას, რომლის შესრულებაც შეიძლება შიდა აუდიტორებს დაევალოს, ასევე მიზანშეწონილია არსებითი უზუსტობის რისკისა და კონკრეტულ სამუშაოსთან დაკავშირებული სუბიექტური განსჯის ხარისხის გათვალისწინება. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარე აუდიტორს მოთხოვნების ანგარიშები შეფასებული აქვს მაღალი რისკის მქონედ, მას შეუძლია შიდა აუდიტორს დაავალოს დავალიანებების ხანდაზმულობის სისწორის შემოწმება. თუმცა, ვინაიდან მოთხოვნების ანგარიშების ხანდაზმულობის საფუძველზე განსაზღვრული ანარიცხების ადეკვატურობის შეფასებას ჩვეულებრივად მისაღებ დონეზე მეტი მეტი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, მიზანშეწონილი არ იქნება, ამ უკანასკნელი პროცედურის შესრულება დაევალოს შიდა აუდიტორს, რომელიც უშუალო დახმარებას უწევს გარე აუდიტორს.

^{29.} ასს 315 (გადასინჯული), 6(ა) პუნქტი

^{30.} ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“, მე-7 და მე-16 პუნქტები.

გ39. მიუხედავად იმისა, რომ გარე აუდიტორი ხელმძღვანელობს, ზედამხედველობას უწევს და იხილავს შიდა აუდიტორების სამუშაოს, უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გადაჭარბებით გამოყენებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს გარე აუდიტის გარეგნულ დამოუკიდებლობაზე.

**შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის
(იხ. 34-ე პუნქტი)**

გ40. შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლები იმ დონეზე დამოუკიდებლები არ არიან სამეურნეო სუბიექტისგან, რაც გარე აუდიტორს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმისას. ამიტომ უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენებისას გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და განხილვა, საზოგადოდ, განსხვავებული და უფრო ყოველმხრივი იქნება, იმასთან შედარებით, თუ ამ სამუშაოს აუდიტის გარიგების გუნდის წევრები შეასრულებდნენ.

გ41. მაგალითად, შიდა აუდიტორების სამუშაოზე ხელმძღვანელობის განხორციელებისას, გარე აუდიტორმა, შეიძლება, შეახსენოს შიდა აუდიტორებს, რომ გარე აუდიტორს აცნობონ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი, აღრიცხვისა და აუდიტის თვალსაზრისით პრობლემური საკითხების შესახებ. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულის სამუშაოს განხილვისას გარე აუდიტორი აფასებს, მოცემულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისია თუ არა შეკრებილი მტკიცებულებები და განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 620

აუდიტორის მძსპერტის სამუშაოს გამოყენება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-2

აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტორულ მოსაზრებაზე 3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზნები 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა 7

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა 8

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია,
შესაძლებლობები და ობიექტურობა 9

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა 10

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან 11

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება 12-13

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება 14-15

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის ექსპერტის განმარტება გ1-გ3

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს
გამოყენების საჭიროების დადგენა გ4-გ9

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი,
ვადები და მოცულობა გ10-გ13

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა	გ14-გ20
აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა	გ21-გ22
შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან	გ23-გ31
აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება	გ32-გ40
აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება	გ41-გ42
დანართი: აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის შეთანხმებაში გასათვალისწინებელი საკითხები	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა, სხვა სფეროებში პიროვნების ან ორგანიზაციის ექსპერტულ სამუშაოსთან დაკავშირებით, როდესაც აღნიშნული სამუშაო გამოიყენება აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებაში დახმარებისათვის.
2. წინამდებარე ასს არ ვრცელდება:
 - ა) სიტუაციებზე, როდესაც გარიგების გუნდი მოიცავს წევრს, ან კონსულტაციას მიიღებს პიროვნების ან ორგანიზაციისგან, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკური სფეროს ექსპერტული ცოდნა გააჩნიათ, რასაც ეხება ასს 220¹; ან
 - ბ) აუდიტორის მიერ იმ პიროვნების ან ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებაზე, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დახმარებისთვის (ხელმძღვანელობის ექსპერტი), რასაც ეხება ასს 500².

აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტორულ მოსაზრებაზე

3. აუდიტორი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება, აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში. თუმცა, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, წინამდებარე ასს-ში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად და დასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ ჩატარებული სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია, აუდიტორმა მოცემულ სფეროში ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები ან გამოტანილი დასკვნები შეიძლება მიიღოს, როგორც საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულება.

1. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტები გ10, გ20-გ22.

2. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტები გ34-გ48.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზნები

5. აუდიტორის მიზნებია:
- ა) განსაზღვროს, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო; და
 - ბ) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში, განსაზღვროს აღნიშნული სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია თუ არა.

განმარტებები

6. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) აუდიტორის ექსპერტი – პიროვნება ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს აუდიტორი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ აუდიტორის ფირმის ან ფირმების ქსელის პარტნიორი³ ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი), ან აუდიტორის გარე ექსპერტი; (იხ. პუნქტები გ1-გ3)
 - ბ) ექსპერტული ცოდნა – ამა თუ იმ კონკრეტული სფეროს შესაფერისი უნარები, ცოდნა და ამ სფეროში გამოცდილება;
 - გ) ხელმძღვანელობის ექსპერტი – პიროვნება ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დახმარებისთვის.

³. ტერმინებში „პარტნიორი“ და „ფირმა“, საჭიროების შემთხვევაში, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

მოთხოვნები

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა

7. თუ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში ექსპერტული ცოდნა აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა

8. წინამდებარე ასს-ის მე-9-13 პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებთან მიმართებაში, აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებულია გარემოებების მიხედვით. აღნიშნული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ10)
- ა) იმ საკითხის ბუნება, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;
 - ბ) იმ საკითხის არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთანაც დაკავშირებულია ექსპერტის სამუშაო;
 - გ) ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობა მოცემული აუდიტის კონტექსტში;
 - დ) აუდიტორის ცოდნა ამ ექსპერტის გამოცდილებისა და ადრე შესრულებული სამუშაოს შესახებ; და
 - ე) ვრცელდება თუ არა ექსპერტზე აუდიტორის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა

9. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გააჩნია თუ არა აუდიტორის ექსპერტს მოცემული აუდიტის მიზნების შესაფერისი კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა. აუდიტორის გარე ექსპერტის შემთხვევაში, ობიექტურობის შეფასება უნდა მოიცავდეს ისეთი ინტერესებისა და ურთიერთობების გამოკითხვას, რამაც შეიძლება ამ ექსპერტის ობიექტურობას შეუქმნას საფრთხე. (იხ. პუნქტები გ14-გ20)

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა

10. აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო, რათა შემდგომ: (იხ. პუნქტები გ21-გ22)
- ა) აუდიტორის მიზნებისათვის ამ ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების განსაზღვრა; და
 - ბ) შეაფასოს აუდიტორის მიზნებისათვის აღნიშნული სამუშაოს ადეკვატურობა.

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან

11. აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორის ექსპერტთან წერილობით უნდა შეათანხმოს, შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ23-გ26)
- ა) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები; (იხ. პუნქტი გ27)
 - ბ) აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის ფუნქციები და პასუხისმგებლობა; (იხ. პუნქტები გ28-გ29)
 - გ) აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, ექსპერტის მიერ წარსადგენი ანგარიშის ფორმის ჩათვლით; და (იხ. პუნქტი გ30)
 - დ) აუდიტორის ექსპერტის მიერ კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დაცვის საჭიროება. (იხ. პუნქტი გ31)

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

12. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობა აუდიტორის მიზნებისათვის, მათ შორის: (იხ. პუნქტი გ32)
- ა) ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და გონივრულობა და მათი შესაბამისობა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან; (იხ. პუნქტები გ33-გ34)
 - ბ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების მიზანშეწონილობა და გონივრულობა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტები გ35-გ37)
 - გ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას, რაც მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოსთვის,

მაშინ აღნიშნული პირველადი მონაცემების ადეკვატურობა, სისრულე და სიზუსტე. (იხ. პუნქტები გ38-გ39)

13. თუ აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის, მან: (იხ. პუნქტი გ40)
- ა) ექსპერტთან უნდა შეათანხმოს ამ ექსპერტის მიერ დამატებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა; და
 - ბ) უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, არსებული გარემოებების გათვალისწინებით.

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება

14. აუდიტორმა არ უნდა მოიხსენიოს აუდიტორის ექსპერტი აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც არ არის მოდიფიცირებული, თუ ამის გაკეთება არ მოითხოვება კანონმდებლობით. თუ ამგვარი მინიშნება მოითხოვება კანონმდებლობით, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ41)
15. თუ აუდიტორი იმიტომ მოიხსენიებს აუდიტორის ექსპერტს აუდიტორის დასკვნაში, რომ ამგვარი მინიშნება საჭიროა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გასაგებად, მან აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ42)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორის ექსპერტის განმარტება (იხ. პუნქტი 6(ა))

- გ1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისაგან განსხვავებულ სფეროში ექსპერტული ცოდნა შეიძლება მოიცავდეს ექსპერტულ ცოდნას შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:
- რთული ფინანსური ინსტრუმენტების, მიწისა და შენობა-ნაგებობების, მანქანა-დანადგარების, საიუველირო ნაწარმის, ხელოვნების ნიმუშების, ანტიკვარული ნივთების, არამატერიალური აქტივების, საწარმოთა გაერთიანებებისას შემენილი

აქტივებისა და ვალდებულებების და აგრეთვე იმ აქტივების შეფასება, რომლებიც შეიძლება გაუფასურებული იყოს;

- სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან ან დაქირავებულ მომუშავეთა გასამარჯელოების პროგრამასთან დაკავშირებული ვალდებულებების აქტუარული გამოთვლები;
- ნავთობისა და გაზის რეზერვების შეფასება;
- გარემოს დაცვის ვალდებულებებისა და სამუშაო მოედნის დასუფთავების ხარჯების შეფასება;
- ხელშეკრულებების, კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ინტერპრეტაცია;
- რთული ან არაორდინარული დაბეგვრის საკითხების შესაბამისობის ანალიზი.

გ2. ხშირ შემთხვევაში, ადვილი იქნება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის ექსპერტული ცოდნისა და სხვა სფეროს ექსპერტული ცოდნის ერთმანეთისაგან განსხვავება, თუნდაც ეს მოიცავდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკურ ასპექტებს. მაგალითად, ხშირად ადვილია ერთმანეთისაგან განვასხვაოთ გადავადებული მოგების გადასახადის გამოყენების მეთოდების ექსპერტი და საგადასახადო კანონმდებლობის ექსპერტი. პირველი მათგანი არ წარმოადგენს ექსპერტს წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის, რადგან მისი ექსპერტული ცოდნა მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის ექსპერტულ ცოდნას; მეორე კი ექსპერტია წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის, რადგან მისი ექსპერტული ცოდნა მოიცავს იურიდიულ ექსპერტულ ცოდნას. მსგავსი გამიჯვნა შესაძლებელია სხვა სფეროებშიც, მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ექსპერტული ცოდნა და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის საჭირო რთული მოდელირების ექსპერტული ცოდნა. თუმცა, ზოგჯერ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციფიკური ასპექტებისა და სხვა სფეროების ექსპერტული ცოდნის გამიჯვნა შეიძლება პროფესიული განსჯის საკითხს წარმოადგენდეს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საკითხი ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის ახალი ასპექტების ექსპერტულ ცოდნას. განსჯაში აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ბუღალტერთა და აუდიტორთა განათლებისა და კომპეტენციის

მოთხოვნებთან დაკავშირებული⁴, შესაფერისი პროფესიული წესები და სტანდარტები.

- გ3. პროფესიული განსჯა აუცილებელია, როდესაც განისაზღვრება, თუ რა გავლენას იქონიებს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებზე ის ფაქტი, რომ აუდიტორის ექსპერტი შეიძლება იყოს პიროვნება ან ორგანიზაცია. მაგალითად, აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასების დროს შეიძლება ისე მოხდეს, რომ ექსპერტი იყოს ორგანიზაცია, რომლის მომსახურება აუდიტორს ადრეც გამოუყენებია, მაგრამ აუდიტორს არ გააჩნია იმ ექსპერტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება, რომელსაც აღნიშნული ორგანიზაცია გამოყოფს ამ კონკრეტული გარიგებისათვის; ან შეიძლება პირიქით მოხდეს, აუდიტორს შეიძლება გააჩნდეს მუშაობის გამოცდილება ექსპერტ პიროვნებასთან, მაგრამ არ გააჩნდეს იმ ორგანიზაციასთან მუშაობის გამოცდილება, სადაც ეს ექსპერტი მუშაობს. ორივე შემთხვევაში, აუდიტორს შესაფასებლად შეიძლება გამოადგეს როგორც პიროვნების პირადი თვისებები, ისე ორგანიზაციის მენეჯერული თვისებები (როგორიცაა, მაგალითად, ორგანიზაციაში დანერგილი ხარისხის კონტროლის სისტემები).

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა
(იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ4. აუდიტორის ექსპერტს შეიძლება აუდიტორის დახმარება დასჭირდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ერთ-ერთთან ან რამდენიმესთან მიმართებაში:
- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა, მისი შიდა კონტროლის ჩათვლით;
 - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
 - ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებების განსაზღვრა და განხორციელება;
 - მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა და განხორციელება, რაც მოიცავს კონტროლის ტესტებს ან ძირითად პროცედურებს;

⁴ მაგალითად, განათლების საერთაშორისო სტანდარტი 8 - „კომპეტენციის მოთხოვნები აუდიტის პროფესიონალებისთვის.“

- მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას.

- გ5. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გაიზარდოს, როდესაც საჭიროა ექსპერტული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისგან განსხვავებულ სფეროში, რათა ხელმძღვანელობამ მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, შეიძლება იმის გამო, რომ ეს მიაწინებს გარკვეულ სირთულეზე, ან იმიტომ, რომ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია აღნიშნულ სფეროში ექსპერტული ცოდნა. თუ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის საჭირო ცოდნა, შესაძლებელია ექსპერტის გამოყენება ამ რისკებზე რეაგირებისათვის. შესაბამისმა კონტროლმა, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე კონტროლის განხორციელებამ, როდესაც ეს შესაფერისია, შეიძლება შეამციროს არსებითი უზუსტობის რისკები.
- გ6. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში ბუღალტრული აღრიცხვისაგან განსხვავებულ სფეროში ექსპერტული ცოდნაა გამოყენებული, აუდიტორი, რომელსაც გააჩნია უნარ-ჩვევები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში, შეიძლება არ ფლობდეს ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის აუცილებელ ექსპერტულ ცოდნას. გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება დარწმუნდეს, რომ გარიგების გუნდს და აუდიტორის ნებისმიერ ექსპერტს, რომელიც არ არის გარიგების გუნდის წევრი, ერთობლივად გააჩნიათ მოცემული აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო შესაფერისი კომპეტენცია და შესაძლებლობები⁵. გარდა ამისა, აუდიტორს მოეთხოვება განსაზღვროს, გარიგების შესასრულებლად საჭირო რესურსების ხასიათი, ვადები და მოცულობა⁶. აუდიტორის მიერ იმის განსაზღვრა, გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო და თუ გამოიყენებს - როდის და რა მოცულობით, აუდიტორს ეხმარება აღნიშნული მოთხოვნების შესრულებაში. აუდიტის პროცესში ან გარემოებების ცვლილების გამო - აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების თაობაზე ადრე მიღებული გადაწყვეტილებების გადასინჯვა.
- გ7. აუდიტორმა, რომელიც არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტისაგან განსხვავებული სხვა სფეროების ექსპერტი, შეიძლება მაინც შეძლოს აღნიშნული სფეროს საკმარისად შესწავლა რათა

⁵. ასს 220, მე-14 პუნქტი.

⁶. ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტი 8(ე).

აუდიტი ჩაატაროს აუდიტორის ექსპერტის გარეშე. აღნიშნული სფეროს შესწავლა შეიძლება განხორციელდეს, შემდეგის მეშვეობით:

- ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის გამოცდილების გათვალისწინებით, რომელთაც მსგავსი ექსპერტული ცოდნა სჭირდებათ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- გარკვეულ სფეროში განათლების მიღებით ან კვალიფიკაციის ამაღლებით. ეს შეიძლება მოიცავდეს ოფიციალურ კურსებს ან შესაბამის სფეროში ექსპერტული ცოდნის მქონე პიროვნებებთან მსჯელობას, რათა გაუმჯობესდეს თვითონ აუდიტორის შესაძლებლობა ამ სფეროში საკითხების გადასაჭრელად. ამგვარი მსჯელობა განსხვავდება კონკრეტული გარემოებების შესახებ აუდიტორის ექსპერტთან გარიგების დროს ჩატარებული კონსულტაციისგან, როდესაც ექსპერტს ინფორმაცია მიეწოდება ყველა შესაფერის ფაქტზე, რაც მას კონკრეტულ საკითხზე ინფორმირებული გადაწყვეტილების მიღების საშუალებას აძლევს⁷.
- იმ აუდიტორებთან მსჯელობა, რომლებსაც შესრულებული აქვთ მსგავსი დავალებები.

გ8. თუმცა, ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს, ან შეიძლება არჩიოს, რომ აუცილებელია, აუდიტორის ექსპერტის გამოყენება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. აუდიტორის ექსპერტის საჭიროების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას შეიძლება გათვალისწინებულ იქნეს შემდეგი:

- ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა თავისი ექსპერტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას (იხ. პუნქტი გ9);
- საკითხის ბუნება და მნიშვნელობა, მათი სირთულის ჩათვლით;
- საკითხთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- გამოვლენილ რისკებზე რეაგირების პროცედურების მოსალოდნელი ხასიათი, მათ შორის: მსგავს საკითხებთან დაკავშირებით შესრულებული ექსპერტის სამუშაოს ცოდნა აუდიტორის მიერ, ასევე ექსპერტთან მუშაობის გამოცდილება და აუდიტორული მტკიცებულებების ალტერნატიული წყაროების ხელმისაწვდომობა.

⁷ ასს 220, პუნქტი გ21.

გ9. როდესაც ხელმძღვანელობას გამოყენებული აქვს ექსპერტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტი, შეიძლება გავლენა მოახდინონ ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტი სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელია, თუ სამეურნეო სუბიექტის მიერ სათანადო მომსახურების გასაწევად დაქირავებული მხარეა;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე მისი მხრიდან კონტროლის განხორციელების ან ხელმძღვანელობის ზეგავლენის დონე;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტზე ვრცელდება თუ არა საქმიანობის ტექნიკური შედეგების სტანდარტები ან სხვა პროფესიონალური ან სამეწარმეო მოთხოვნები;
- სამეურნეო სუბიექტში არსებული ნებისმიერი კონტროლის მექანიზმი ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე.

ასს 500⁸-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის გავლენასთან დაკავშირებით.

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ10. წინამდებარე სტანდარტის 9-13 პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებთან მიმართებაში, აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებულია და დამოკიდებულია არსებულ გარემოებებზე. მაგალითად, ქვემოთ მოცემული ფაქტორები შეიძლება მიუთითებდეს განსხვავებული ან უფრო ინტენსიური პროცედურების ჩატარების საჭიროებაზე, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა საჭირო:

⁸ ასს 500, მე-8 პუნქტი.

- აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დაკავშირებულია მნიშვნელოვან საკითხთან, რაც გულისხმობს სუბიექტურ და ობიექტურ განსჯას;
- აუდიტორს ადრე არ გამოუყენებია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო და არ გააჩნია ცოდნა ამ ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შესახებ;
- აუდიტორის ექსპერტი ატარებს პროცედურებს, რომლებიც აუდიტის შემადგენელი ნაწილია, მასთან კონსულტაციების შედეგად კონკრეტულ საკითხზე რჩევის მიღების ნაცვლად;
- ექსპერტი წარმოადგენს აუდიტორის გარე ექსპერტს და, ამგვარად, მასზე არ ვრცელდება აუდიტორის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები.

აუდიტორის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(ე))

- გ11. აუდიტორის შიდა ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის ფირმის პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის, დროებითი თანამშრომელი და, მაშასადამე, მასზე შეიძლება ვრცელდებოდეს ამ ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ხკსს) 1⁹, ან ეროვნული მოთხოვნების შესაბამისად¹⁰, რომლებიც არანაკლებ მომთხოვნია პირიქით, აუდიტორის შიდა ექსპერტი შეიძლება იყოს აუდიტორის ფირმების ამ ქსელის პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის, დროებითი თანამშრომელი და მისი ფირმა შეიძლება იყენებდეს აუდიტორის ფირმასთან საზიარო, საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებს.
- გ12. აუდიტორის გარე ექსპერტი არ არის გარიგების გუნდის წევრი და მასზე არ ვრცელდება ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ხკსს) 1 შესაბამისი¹¹ კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს აუდიტორის გარე ექსპერტის გარიგების გუნდის წევრად მიჩნევა და, ამგვარად, მასზე შეიძლება ვრცელდებოდეს ეთიკის შესაბამისი მოთხოვნები, მათ შორის,

⁹. ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“, პუნქტი 12 (ვ)

¹⁰. ასს 220, მე-2 პუნქტი.

¹¹. ხკსს 1, პუნქტი 12(ვ)

დამოუკიდებლობასთან და სხვა პროფესიულ მოთხოვნებთან დაკავშირებული მოთხოვნები, რომლებიც განსაზღვრულია კანონ-მდებლობით.

გ13. გარიგების გუნდებს უფლება აქვთ დაეყრდნონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას, თუ ფირმის ან სხვა მხარის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია საპირისპიროს არ მიუთითებს¹². აღნიშნული დაყრდნობის დონე იცვლება გარემოებების მიხედვით და ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა:

- კომპეტენცია და შესაძლებლობები, დაქირავებისა და სწავლების პროგრამების მეშვეობით;
- ობიექტურობა. აუდიტორის შიდა ექსპერტზე ვრცელდება ეთიკის შესაბამისი მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება. მაგალითად, ფირმის ტრენინგის პროგრამები შეიძლება უზრუნველყოფდეს აუდიტორის შიდა ექსპერტებს მათი ექსპერტული სამუშაოსა და აუდიტის პროცესის ურთიერთკავშირის გაგებას. მსგავს ტრენინგებზე და ფირმის სხვა პროცესებზე დაყრდნობა, როგორიცაა აუდიტორის შიდა ექსპერტების სამუშაოს მოცულობის განსაზღვრის პროტოკოლები, შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისათვის საჭირო აუდიტორის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე;
- მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა;
- შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან.

მსგავსი დაყრდნობა არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასთან მიმართებაში.

¹² ასს 220, მე-4 პუნქტი.

აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა
(იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ14. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა ისეთი ფაქტორებია, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტორის მიზნებისათვის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობაზე. შესაძლებლობები დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის უნართან, გამოიყენოს თავისი კომპეტენცია მოცემული გარიგების კონკრეტულ პირობებში. ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ექსპერტის შესაძლებლობაზე, მოიცავს, გეოგრაფიულ ადგილმდებარეობას, ასევე დროისა და რესურსების ხელმისაწვდომობას. ობიექტურობა დაკავშირებულია იმ შესაძლო გავლენასთან, რასაც შეიძლება აუდიტორის პროფესიულ ან ბიზნესის საკითხების განსჯაზე ახდენდეს მიკერძოების, ინტერესთა კონფლიქტის ან სხვების ზეგავლენა.
- გ15. აუდიტორის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება მოპოვებულ იქნეს სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა, მაგალითად:
- ამ ექსპერტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება;
 - ექსპერტთან გასაუბრება;
 - მსჯელობა სხვა აუდიტორებთან ან პირებთან, ვინც იცნობენ ექსპერტის სამუშაოს;
 - ამ ექსპერტის კვალიფიკაციის, პროფესიული ორგანიზაციების ან დარგობრივი ასოციაციების წევრობის, მუშაობის ლიცენზიის ან გარე აღიარების სხვა ფორმების შესახებ ინფორმაცია;
 - ექსპერტის მიერ გამოქვეყნებული ნაშრომები ან წიგნები;
 - აუდიტორის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ11-გ13)
- გ16. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასებასთან დაკავშირებული საკითხებია ასევე – ვრცელდება თუ არა ამ ექსპერტის სამუშაოზე ტენიკური სამუშაო სტანდარტები ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნები, მაგალითად, ეთიკის სტანდარტები ან პროფესიული ორგანიზაციის ან დარგობრივი ასოციაციის წევრობის მოთხოვნები, ლიცენზიის გამცემი ორგანოს აკრედიტაციის სტანდარტები, ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

გ17. სხვა შესაფერისი საკითხები შეიძლება იყოს:

- აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის შესაბამისობა იმ საკითხთან მიმართებაში, რომლისთვისაც გამოიყენება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო, ექსპერტის სფეროს სპეციფიკური ასპექტების ჩათვლით. მაგალითად, აქტუარი შეიძლება სპეციფიზებული იყოს ქონებისა და უბედური შემთხვევების დაზღვევაზე, მაგრამ არადამაკმაყოფილებელი ექსპერტული ცოდნა გააჩნდეს პენსიების გაანგარიშებასთან დაკავშირებით;
- აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენცია ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესაბამის მოთხოვნებთან დაკავშირებით, მაგალითად, როდესაც შესაფერისია იმ დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის, მოდელების ცოდნა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების თანმიმდევრულია;
- მოულოდნელი მოვლენები, პირობებში მომხდარი ცვლილებები ან აუდიტორული პროცედურების შედეგად მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები მიუთითებს თუ არა, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასების გადასინჯვა.

გ18. ობიექტურობას საფრთხეს შეიძლება უქმნიდეს ფართო სპექტრის გარემოებები, მაგალითად, პირადი ანგარების, არალეგალური დაცვის, უცერემონიო ურთიერთობების, თავდაჯერებულობისა და დაშინების საფრთხეები. მსგავსი საფრთხეები შეიძლება შემცირდეს ან აღმოიფხვრას შესაბამისი დამცავი ზომებით, რომლებიც შეიძლება შექმნილი იყოს გარე სტრუქტურების მიერ (როგორიცაა, აუდიტორის ექსპერტის პროფესია, კანონმდებლობა ან მარეგულირებელი სტრუქტურები), ან აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გარემოში (მაგალითად, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები). შესაძლებელია მიღებულ იქნეს აგრეთვე მხოლოდ კონკრეტული გარიგებისთვის შესაფერისი დამცავი ზომები.

გ19. ობიექტურობის საფრთხეების მნიშვნელობისა და დამცავი ზომების საჭიროების შეფასება შეიძლება დამოკიდებული იყოს აუდიტორის ექსპერტის როლსა და მისი სამუშაოს მნიშვნელობაზე აუდიტთან მიმართებით. შეიძლება არსებობდეს სიტუაციები, როდესაც დამცავი ზომებით შეუძლებელია მისაღებ დონემდე საფრთხეების შემცირება, მაგალითად, თუ შემოთავაზებული აუდიტორის ექსპერტი არის პიროვნება, რომელმაც მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა იმ ინფორ-

მაციის მომზადებაში, რომლის აუდიტიც ტარდება, ანუ, როდესაც აუდიტორის ექსპერტი ხელმძღვანელობის ექსპერტია.

გ20. აუდიტორის გარე ექსპერტის ობიექტურობის შეფასებისას შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს:

- ა) სამეურნეო სუბიექტის გამოკითხვა იმ ცნობილ ინტერესებთან ან ურთიერთობასთან დაკავშირებით, რომელიც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია აუდიტორის გარე ექსპერტთან და რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამ ექსპერტის ობიექტურობაზე;
- ბ) ექსპერტთან შესაფერისი დამცავი ზომების, მათ შორის პროფესიული მოთხოვნების განხილვა, რომლებიც ეხება ამ ექსპერტს და დამცავი ზომების ადეკვატურობის შეფასება, საფრთხეების მისაღებ დონემდე შემცირების თვალსაზრისით. ის ინტერესები და ურთიერთობები, რომელთა განხილვა აუდიტორის ექსპერტთან შეიძლება საჭირო იყოს, მოიცავს:
 - ფინანსურ ინტერესებს;
 - საქმიან და პირად ურთიერთობებს;
 - ექსპერტის მიერ სხვა მომსახურების გაწევა, მათ შორის ორგანიზაციის მიერ მომსახურების გაწევას, როდესაც გარე ექსპერტი ორგანიზაციაა;
 - ზოგჯერ შეიძლება შესაფერისი იყოს აგრეთვე აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტისაგან ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა იმ ინტერესების ან ურთიერთობების თაობაზე, რომელთა შესახებ ექსპერტისათვის არის ცნობილი.

აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს შესწავლა
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ21. აუდიტორმა აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო შეიძლება შეისწავლოს გ7 პუნქტში აღწერილი საშუალებებით ან ექსპერტთან ერთად მსჯელობის მეშვეობით.

გ22. აუდიტორის ექსპერტიზის სფეროს ასპექტები, რომლებიც აუდიტორის მიერ შესწავლისათვის არის შესაფერისი, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ექსპერტიზის სფეროს გააჩნია თუ არა სპეციფიკური ასპექტები, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია (იხ. პუნქტი გ17);

- ვრცელდება თუ არა მასზე რაიმე პროფესიული ან სხვა სტანდარტები, მარეგულირებელი ან სამართლებრივი მოთხოვნები;
- იყენებს თუ არა აუდიტორის ექსპერტი დაშვებებსა და მეთოდებს, მათ შორის მოდელებს, როდესაც შესაფერისია, არის თუ არა ისინი საყოველთაოდ აღიარებული ექსპერტის სფეროში და შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის;
- იმ შიდა და გარე მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი, რომელსაც აუდიტორის ექსპერტი იყენებს.

შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტთან (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ23. აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს გარემოებების მიხედვით, ისევე როგორც აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის როლი და პასუხისმგებლობა და აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა. ამგვარად, საჭიროა, რომ აღნიშნული საკითხები შეთანხმდეს აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის, იმის მიუხედავად, ექსპერტი აუდიტორის გარე ექსპერტია თუ შიდა ექსპერტი.

გ24. მე-8 პუნქტში აღნიშნულმა საკითხებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის შეთანხმების დეტალიზაციისა და ოფიციალურობის დონეზე, მათ შორის იმის განსაზღვრაზე, შესაფერისია თუ არა შეთანხმების წერილობითი ფორმის გამოყენება. მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები შეიძლება მიუთითებდეს უფრო დეტალური შეთანხმების ან შეთანხმების წერილობითი ფორმის საჭიროებაზე, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა საჭირო:

- აუდიტორის ექსპერტისათვის ხელმისაწვდომი იქნება სამეურნეო სუბიექტის დელიკატური ან კონფიდენციალური ინფორმაცია;
- აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამისი როლი ან პასუხისმგებლობა ჩვეულებრივ მოსალოდნელისაგან განსხვავებულია;
- ვრცელდება მრავალი იურისდიქციის სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- საკითხი, რომელთანაც დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო, ძალიან რთულია;

- აუდიტორს ადრე არ გამოუყენებია ამ ექსპერტის მიერ შე-
რულებული სამუშაო;
- დიდი აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს მოცულობა და მისი
მნიშვნელობა აუდიტის კონტექსტში.

გ25. აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის შეთანხმებას ხშირად გარიგების წერილის ფორმა აქვს. წინამდებარე სტანდარტის დანართში ჩამოთვლილია ის საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა ასახოს აღნიშნულ გარიგების წერილში, ან აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის დადებულ ნებისმიერი ფორმის შეთანხმებაში.

გ26. თუ აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის არ არსებობს წერილობითი შეთანხმება, ამ შეთანხმების თაობაზე მტკიცებულება შეიძლება ჩართულ იქნეს, მაგალითად:

- დაგეგმვის მემორანდუმში, ან შესაბამის სამუშაო დო-
კუმენტებში, როგორიცაა აუდიტის პროგრამა;
- აუდიტორის ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში. აუდი-
ტორის გარე ექსპერტის შემთხვევაში ის დადგენილი პოლიტიკა
და პროცედურები, რომლებიც ვრცელდება ამ ექსპერტზე,
შეიძლება მოიცავდეს ამ ექსპერტის სამუშაოსთან დაკავში-
რებულ კონკრეტულ პოლიტიკასა და პროცედურებს. აუდი-
ტორის სამუშაო დოკუმენტებში ამ საკითხების დოკუ-
მენტირების დონე დამოკიდებულია მსგავსი პოლიტიკისა და
პროცედურების ხასიათზე. მაგალითად, საჭირო არ არის
აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში რაიმეს დოკუმენტირება,
თუ აუდიტორის ფირმას გააჩნია პროტოკოლი, რომელიც
ითვალისწინებს იმ გარემოებებს, რაშიც გამოიყენება ექსპერტის
სამუშაო.

სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები (იხ. პუნქტი 11(ა))

გ27. ხშირად შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების შეთანხმებაში შესაფერისი ტექნიკური სტანდარტების ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნების გათვალისწინება, რომლებსაც ექსპერტი დაიცავს.

შესაბამისი როლი და პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 11(ბ))

გ28. აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამის როლსა და პასუხისმგებლობაზე შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ჩაატარებს თუ არა აუდიტორი ან აუდიტორის ექსპერტი საინფორმაციო წყაროს მონაცემების დეტალურ ტესტებს;
- აუდიტორის თანხმობა აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების განხილვაზე სამეურნეო სუბიექტთან ან სხვებთან და ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ასახვაზე აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში, საჭიროების შემთხვევაში (იხ. პუნქტი გ42);
- რაიმე შეთანხმება, რომ აუდიტორის ექსპერტს ეცნობოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე, აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესახებ.

სამუშაო დოკუმენტები

გ29. აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამისი როლისა და პასუხისმგებლობა შესახებ შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შეთანხმებას ერთმანეთის სამუშაო დოკუმენტების ხელმისაწვდომობისა და შენახვის შესახებ. თუ აუდიტორის ექსპერტი გარიგების გუნდის წევრია, ამ ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტები იქნება აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილი. აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტები თავისთავად არ წარმოადგენს აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილს, თუ არ არსებობს საპირისპირო შეთანხმება.

კომუნიკაცია (იხ. პუნქტი 11(გ))

გ30. ეფექტიანი ორმხრივი კომუნიკაცია ხელს უწყობს აუდიტორის ექსპერტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის ინტეგრირებას აუდიტორული შემოწმების სხვა სამუშაოში და აუდიტორის ექსპერტის მიზნების სათანადო ცვლილებას აუდიტის მიმდინარეობისას. მაგალითად, როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ გამოტანილ დასკვნასთან, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ექსპერტის მიერ ოფიციალური წერილობითი ანგარიშის წარდგენა სამუშაოს დასრულების შემდეგ და ზეპირი ანგარიში - სამუშაოს მიმდინარეობისას. კონკრეტული პარტნიორების ან თანამშრომლების განსაზღვრა, ვისაც კავშირი ექნება

აუდიტორის ექსპერტთან, აგრეთვე ექსპერტსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის კომუნიკაციის პროცედურების იდენტიფიკაცია, ხელს უწყობს ეფექტიან და დროულ კომუნიკაციას, განსაკუთრებით შეადარებით დიდი გარიგებების შემთხვევაში.

კონფიდენციალურობა (იხ. პუნქტი 11(დ))

- გ31. აუცილებელია, რომ აუდიტორის ექსპერტზე ვრცელდებოდეს შესაბამისი ეთიკის მოთხოვნების კონფიდენციალურობის დებულებები, რომლებიც აუდიტორზე ვრცელდება. შეიძლება კანონმდებლობით დადგენილი იყოს დამატებითი მოთხოვნებიც. სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება მოითხოვოს აგრეთვე კონფიდენციალურობის კონკრეტული დებულებების დამცავი შეთანხმება აუდიტორის ექსპერტებთან.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება
(იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ32. აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასება აუდიტორის მიერ, აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს ცოდნა და ასევე აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, გავლენას ახდენს იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი იყენებს თავისი მიზნებისათვის, აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად.

აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები და გამოტანილი დასკვნები (იხ. პუნქტი 12(ა))

- გ33. აუდიტორის მიზნებისათვის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს შეფასების სპეციფიკური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:
- აუდიტორის ექსპერტის გამოკითხვას;
 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო დოკუმენტებისა და ანგარიშების მიმოხილვას;
 - დამატებით პროცედურებს, როგორიცაა:
 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე დაკვირვება;
 - გამოქვეყნებული მონაცემების, როგორიცაა სანდო, ავტორიტეტული წყაროების სტატისტიკური ანგარიშები, შემოწმება;
 - მესამე მხარეების მიერ შესაბამისი საკითხების დადასტურება;

- დეტალური ანალიზური პროცედურების ჩატარება; და
- გაანგარიშებების ხელახლა ჩატარება.
- განხილვა შესაბამისი ექსპერტული ცოდნის მქონე სხვა ექსპერტთან, როდესაც აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები ან გამოტანილი დასკვნები არ არის აუდიტორული მტკიცებულებების შესაბამისი;
- აუდიტორის ექსპერტის ანგარიშის განხილვა ხელმძღვანელობასთან.

გ34. აუდიტორის ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტებისა და გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობისა და გონივრულობის შეფასებისას გასათვალისწინებელია ფაქტორები, იმის მიუხედავად, ანგარიშის სახით იქნება ისინი წარმოდგენილი, თუ რაიმე სხვა ფორმით:

- წარმოდგენილი, თუ არა ისინი, აუდიტორის ექსპერტის პროფესიული ან დარგობრივი სტანდარტების შესაბამისად;
- ნათლად არის თუ არა ჩამოყალიბებული, მოიცავს თუ არა მითითებას აუდიტორთან შეთანხმებულ მიზნებზე, ჩატარებული სამუშაოს მოცულობასა და გამოყენებულ სტანდარტებზე;
- ეფუძნება თუ არა შესაბამის პერიოდს და გათვალისწინებულია თუ არა შემდგომი მოვლენები, საჭიროების შემთხვევაში;
- არსებობს თუ არა მათთან დაკავშირებული რაიმე შენიშვნა, შეზღუდვა, ან მათი გამოყენების შეზღუდვა, ხოლო თუ არსებობს, იქონიებს თუ არა ეს გავლენას აუდიტორზე; და
- ეფუძნება თუ არა იმ შეცდომების ან გადახრების სათანადოდ გათვალისწინებას, რომლებიც აუდიტორის ექსპერტისთვის გახდა ცნობილი.

დაშვებები, მეთოდები და პირველადი მონაცემები

დაშვებები და მეთოდები (იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ35. თუ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული საბაზისო დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის მოდელის შეფასებას, როდესაც შესაფერისია, აუდიტორის პროცედურები სავარაუდოდ მიმართული იქნება იმის შეფასებისაკენ, ადეკვატურად გაითვალისწინა თუ არა აუდიტორის ექსპერტმა აღნიშნული დაშვებები და მეთოდები. თუ აუდიტორის ექსპერტის

სამუშაო გულისხმობს აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრას, ხელმძღვანელობის შეფასებასთან შედარების მიზნით, აუდიტორის პროცედურები შეიძლება ძირითადად მიმართული იყოს აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების, მათ შორის მოდელების შეფასებაზე, როდესაც შესაფერისია.

- გ36. ასს 540¹³-ში განხილულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებები და მეთოდები, მათ შორის, მოდელები, რომლებიც ზოგიერთ შემთხვევაში მეტად სპეციფიკურია, სამეურნეო სუბიექტის მიერ არის შემუშავებული. მართალია, აღნიშნულს აუდიტორი იხილავს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვების კონტექსტში, მაგრამ განხილვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე აუდიტორის ექსპერტის დაშვებებისა და მეთოდების შეფასების დროსაც.
- გ37. როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აუდიტორის მიერ აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების შესაფასებლად გასათვალისწინებელი ფაქტორები მოიცავს იმის განხილვას, აღნიშნული დაშვებები და მეთოდები:
- საყოველთაოდ არის თუ არა აღიარებული ექსპერტის სფეროში;
 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისია თუ არა;
 - დამოკიდებულია თუ არა სპეციალიზებული მოდელების გამოყენებაზე; და
 - თავსებადია თუ არა ხელმძღვანელობის დაშვებებისა და მეთოდების, ხოლო თუ არ არის, განსხვავების მიზეზი და ზეგავლენა.

¹³ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტორი“, მე-8, მე-13 და მე-15 პუნქტები.

აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული საინფორმაციო წყაროს მონაცემები (იხ. პუნქტი 12(გ))

გ38. როდესაც აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას და ეს მონაცემები მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოსთვის, მათი ტესტირებისათვის შეიძლება შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

- მონაცემების წყაროს დადასტურება, მათ შორის, ამ მონაცემებზე და, საჭიროების შემთხვევაში, ექსპერტისათვის მათ გადაცემაზე დაწესებული შიდა კონტროლის შესწავლა ტესტირება;
- ამ მონაცემების განხილვა, სისრულისა და ურთიერთთავსებადობის თვალსაზრისით.

გ39. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს პირველადი მონაცემების ტესტირება. თუმცა, სხვა შემთხვევებში, როდესაც ექსპერტის სფეროსთან მიმართებაში აუდიტორის ექსპერტის მიერ გამოყენებული პირველადი მონაცემები მნიშვნელოვანი დონით ტექნიკური ხასიათისაა, შეიძლება ექსპერტმა ჩაატაროს ამ პირველადი მონაცემების ტესტი. თუ აუდიტორის ექსპერტი ატარებს პირველადი მონაცემების ტესტს, აუდიტორის მიერ ამ მონაცემების ადეკვატურობის, სისრულისა და სიზუსტის შეფასებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი გზა იყოს აუდიტორის მიერ ექსპერტის გამოკითხვა, ან ექსპერტის ტესტებზე ზედამხედველობა ან მათი განხილვა.

არაადეკვატური სამუშაო (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ40. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის და აუდიტორს არ შეუძლია საკითხის გადაჭრა, მე-13 პუნქტით მოთხოვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების მეშვეობითაც, რაც შეიძლება მოიცავდეს როგორც აუდიტორის, ისე აუდიტორის ექსპერტის მიერ დამატებითი სამუშაოს შესრულებას, ან მოიცავდეს სხვა ექსპერტის დაქირავებას ან გარიგებას სხვა ექსპერტთან, შეიძლება აუცილებელი გახდეს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა აუდიტორის დასკვნაში ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, რადგან აუდიტორმა ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები¹⁴.

¹⁴ ასს 705 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“, პუნქტი 6(ბ).

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება
(იხ. მე-14-15 პუნქტები)

- გ41. ზოგჯერ შეიძლება კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე მინიშნება აუდიტორის დასკვნაში, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის მიზნებისათვის.
- გ42. ზოგჯერ შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის ექსპერტის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც მოდიფიცირებულ მოსაზრებას მოიცავს, დასკვნის მოდიფიცირების ხასიათის ასახვას. მსგავს გარემოებებში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტისაგან ნებართვის აღება მსგავსი მინიშნების გაკეთებამდე.

დანართი

(იხ. პუნქტი გ25)

აუდიტორსა და აუდიტორის გარე ექსპერტს შორის შეთანხმებაში გასათვალისწინებელი საკითხები

წინამდებარე დანართში მოცემულია იმ საკითხების ჩამონათვალი, რომლებიც აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორის გარე ექსპერტთან შეთანხმებისას. ეს ჩამონათვალი მხოლოდ საილუსტრაციო ხასიათისაა და არ არის ყოვლისმომცველი; მათი დანიშნულებაა მხოლოდ სახელმძღვანელო მითითებების უზრუნველყოფა აუდიტორისთვის, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ წინამდებარე ასს-ში განხილულ მოსაზრებებთან ერთად. შეთანხმებაში კონკრეტული საკითხების ასახვა დამოკიდებულია გარიგების კონკრეტულ გარემოებებზე. ეს ჩამონათვალ შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე იმ საკითხების შერჩევაშიც, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის შიდა ექსპერტთან შეთანხმებაში.

გარე აუდიტორის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები

- აუდიტორის გარე ექსპერტის მიერ ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაოს მიზნები იმ საკითხთან დაკავშირებული არსებობისა და რისკის კონტექსტში, რომელთანაც დაკავშირებულია აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაო და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში, როდესაც შესაფერისია.
- ნებისმიერი შესაფერისი სამუშაო ტექნიკური სტანდარტები ან სხვა პროფესიული ან დარგობრივი მოთხოვნები, რომლებიც უნდა დაიცვას აუდიტორის გარე ექსპერტმა.
- დაშვებები და მეთოდები, მათ შორის მოდელები, როდესაც შესაფერისია, რომლებსაც აუდიტორის გარე ექსპერტი გამოიყენებს და მათი უფლებამოსილება.
- იმ საკითხის ძალაში შესვლის თარიღი, ან, როდესაც შესაფერისია, ტესტირების პერიოდი, რომელზეც მუშაობს აუდიტორის გარე ექსპერტი, ასევე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

აუდიტორისა და აუდიტორის გარე ექსპერტის შესაბამისი როლი და პასუხისმგებლობები

- აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი სტანდარტები, აგრეთვე შესაბამისი მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნები.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის თანხმობა აუდიტორის მიერ ექსპერტის ანგარიშის განზრახვულ გამოყენებაზე, მათ შორის მასზე ნებისმიერი მინიშნება, ან მისი გამჟღავნება სხვებისათვის, მაგალითად ექსპერტის ანგარიშის მითითება აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირებულ მოსაზრებაში, საჭიროების შემთხვევაში, ან მისი ჩვენება ხელმძღვანელობისათვის ან აუდიტის კომიტეტისათვის.
- აუდიტორის მიერ აუდიტორის გარე ექსპერტის სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი და მოცულობა.
- ჩაატარებს თუ არა პირველადი მონაცემების ტესტს აუდიტორი ან აუდიტორის გარე ექსპერტი.
- აუდიტორის გარე ექსპერტისთვის სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების, ფაილების, თანამშრომლებისა და სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაქირავებული ექსპერტების ხელმისაწვდომობა.
- აუდიტორის გარე ექსპერტსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის კომუნიკაციის პროცედურები.
- აუდიტორისა და აუდიტორის გარე ექსპერტისთვის ერთმანეთის სამუშაო დოკუმენტების ხელმისაწვდომობა.
- გარიგების პროცესში და გარიგების შემდეგ სამუშაო დოკუმენტებზე საკუთრების უფლება და კონტროლი, ფაილების შენახვის მოთხოვნების ჩათვლით.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სამუშაო შეასრულოს სათანადოდ კვალიფიციურად და გულდასმით.
- აუდიტორის გარე ექსპერტის კომპეტენცია და სამუშაოს შესრულების შესაძლებლობა.
- მოლოდინი, რომ აუდიტორის გარე ექსპერტი სრულად გამოიყენებს აუდიტისთვის შესაფერის თავის ცოდნას, ან, თუ არ გამოიყენებს, ამის შესახებ აცნობებს აუდიტორს.

- აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში აუდიტორის გარე ექსპერტის სახელის დაკავშირების ნებისმიერი შეზღუდვა.
- ნებისმიერი შეთანხმება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის გარე ექსპერტს ეცნობოს ექსპერტის სამუშაოს შესახებ, აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების თაობაზე.

კომუნიკაცია და ანგარიშგება

- კომუნიკაციის მეთოდები და სიხშირე, მათ შორის:
 - როგორ მოხდება აუდიტორის გარე ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ანგარიშგება (მაგალითად, წერილობითი ანგარიში, ზეპირი ანგარიში, გარიგების გუნდის-თვის ინფორმაციის უწყვეტი მიწოდება);
 - გარიგების გუნდში კონკრეტული პირების გამოყოფა, ვისაც კავშირი ექნება აუდიტორის გარე ექსპერტთან.
- როდის დაასრულებს აუდიტორის გარე ექსპერტი სამუშაოს და განახორციელებს აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ანგარიშგებას;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა სამუშაოს დასრულების ნებისმიერი პოტენციური შეფერხების შესახებ სწრაფად შეტყობინებაზე და ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების თაობაზე ნებისმიერი შენიშვნა ან მასთან დაკავშირებული შეზღუდვა;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სასწრაფოდ აცნობოს აუდიტორს იმ შემთხვევების შესახებ, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ზღუდავს ექსპერტისთვის ჩანაწერების, ფაილების, თანამშრომლების ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაქირავებული ექსპერტების ხელმისაწვდომობას;
- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, სასწრაფოდ მიაწოდოს აუდიტორს ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც, ექსპერტის აზრით, აუდიტის შესაფერისია, მათ შორის იმ გარემოებების ნებისმიერი ცვლილების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია ადრე მიაწოდა აუდიტორს;

- აუდიტორის გარე ექსპერტის პასუხისმგებლობა, ინფორმაცია მიაწოდოს აუდიტორს იმ გარემოებების შესახებ, რამაც შეიძლება ექსპერტის ობიექტურობას საფრთხი შეუქმნას, აგრეთვე იმ დამცავი ზომების შესახებ, რომელთა მეშვეობით შეიძლება მსგავსი საფრთხის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება.

კონფიდენციალობა

- აუდიტორის ექსპერტის მიერ კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დაცვის საჭიროება, მათ შორის:
 - ეთიკის მოთხოვნების კონფიდენციალურობის ის დებულებები, რომლებიც აუდიტორზე ვრცელდება;
 - დამატებითი მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება დაწესებულია კანონმდებლობით, თუ ასეთი არსებობს;
 - სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოთხოვნილი კონფიდენციალურობის სპეციფიკური დებულებები, თუ ასეთი არსებობს.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 700 (გადასინჯული)

მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შემსახე

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც
მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1-4
ძალაში შესვლის თარიღი	5
მიზნები	6
განმარტებები	7-9

მოთხოვნები

მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე	10-15
მოსაზრების ფორმა	16-19
აუდიტორის დასკვნა	20-52
ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია	53-54

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები	გ1-გ3
სააღრიცხვო პოლიტიკები სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში	გ4
ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია არის შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი	გ5
ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის ასახვა	გ6

იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა.....	გ7-გ9
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა	გ10-გ15
მოსაზრების ფორმა	გ16-გ17
აუდიტორის დასკვნა.....	გ18-გ77
ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია	გ78-გ84
დანართი: ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას და ასევე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად შედგენილი აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსს.
2. ასს 701¹ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით. ასს 705-სა² (გადასინჯული) და ასს 706-ში³ (გადასინჯული) განხილულია, როგორ იცვლება აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი, როდესაც აუდიტორი გამოხატავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, ან აუდიტორის დასკვნას ურთავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრს ან სხვა გარემოებათა აზრს. ამასთან, სხვა ასს-ებიც შეიცავს ისეთ საანგარიშგებო მოთხოვნებს, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორის დასკვნის შედგენისას.
3. წინამდებარე ასს გამოიყენება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში და, კონკრეტულად, ამ მიზნით არის შემუშავებული. ასს 800⁴ ეხება სპეციფიკურ საკითხებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით. ასს 805⁵ ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტისთვის. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს გამოიყენება ისეთ აუდიტშიც, რომელსაც არეგულირებს ასს 800 და ასს 805.

1. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება“.

2. ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

3. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

4. ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“.

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

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ მთელი მსოფლიოს მასშტაბით მიღწეულ იქნეს სათანადო ბალანსი აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნებისა და შესაძარისობის აუცილებლობასა და, მეორე მხრივ, აუდიტორის დასკვნის ღირებულების/სარგებლიანობის გაზრდის აუცილებლობას შორის, რაც მიიღწევა აუდიტორის დასკვნაში მომხმარებლებისთვის უფრო მეტად აქტუალური ინფორმაციის მიწოდებით. ეს ასს ხელს უწყობს აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნებას, მაგრამ აღიარებს, რომ აუცილებელია ადაპტირება ცალკეული იურისდიქციის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. როდესაც აუდიტი ჩატარებულია ასს-ების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება და თავსებადობა ხელს უწყობს გლობალურ ბაზარზე ნდობის ჩამოყალიბებას, რადგან უფრო ადვილად დასადგენია საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი. გარდა ამისა, ეს მომხმარებელს უადვილებს უჩვეულო გარემოებების დადგენასა და გაცნობიერებას, თუ ამგვარი გარემოებები იარსებებს.

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

6. აუდიტორის მიზნებია:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და
 - ბ) ამ მოსაზრების ნათლად და გარკვევით გამოხატვა წერილობითი ანგარიშის (დასკვნის) მეშვეობით.

განმარტებები

7. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება – საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

- ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები ან შესაბამისობის საფუძვლები.

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძვლებში მოცემული მოთხოვნების დაცვა და:

- (i) აშკარად აღიარებულია ან იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება; ან
- (ii) აშკარად არის აღიარებული, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ ამ საფუძვლების მოთხოვნილებიდან გადახვევა. ივარაუდება, რომ მსგავსი გადახვევა აუცილებელი იქნება მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ მოიცავს ზემოთ მოცემულ (i) ან (ii) ქვეპუნქტებში ხსენებულ აღიარებებს⁶.

- გ) არამოდიფიცირებული მოსაზრება – აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად⁷.

⁶ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტი 13(ა).

⁷ 25-26-ე პუნქტები ეხება ფრაზებს, რომლებიც აღნიშნული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევებში, შესაბამისად.

8. წინამდებარე ასს-ში „ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ მინიშნება გულისხმობს „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს.“⁸ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი, აგრეთვე, რას მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი.
9. „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე“ მინიშნება წინამდებარე ასს-ში ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს“ (ფასს სტანდარტები), ხოლო „სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“ გულისხმობს სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ „სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს“ (სსბასს-ები).

მოთხოვნები

მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე

10. აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.^{9,10}
11. მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ზემოაღნიშნულ დასკვნაში გათვალისწინებული უნდა იყოს:
 - ა) აუდიტორის დასკვნა იმის შესახებ, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ასს 330-ის შესაბამისად;¹¹

⁸ ასს 200, პუნქტი 13(ვ)-ში მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების განმარტება.

⁹ ასს 200, მე-11 პუნქტი.

¹⁰ 25-26-ე პუნქტები ეხება ფრაზებს, რომლებიც აღნიშნული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება სამართლიანი წარდგენისა და შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევებში, შესაბამისად.

¹¹ ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“, 26-ე პუნქტი.

ბ) აუდიტორის დასკვნა იმის შესახებ, შეუსწორებელი უზუსტობები, ასს 450-ის განმარტების მიხედვით, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, არსებითია თუ არა;¹² და

გ) მე-12-15 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასებები.

12. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. აღნიშნული შეფასება უნდა ითვალისწინებდეს სამეურნეო სუბიექტის ისეთ ხარისხობრივ ასპექტებს, როგორიცაა სააღრიცხვო პრაქტიკა, მათ შორის ხელმძღვანელობის განსჯაში შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

13. უფრო კონკრეტულად, აუდიტორმა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, უნდა შეაფასოს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი სამეურნეო სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა მოცემული კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისთვის და გასაგებად არის თუ არა ახსნილი; (იხ. პუნქტი გ4)

ბ) თითოეული შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა თავსებადია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან და სათანადოდ არის თუ არა შერჩეული;

გ) ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა;

დ) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია არის თუ არა შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი. ამგვარი შეფასებისთვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:

- ასახულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ის ინფორმაცია, რომელიც უნდა ასახულიყო და ეს ინფორმაცია სათანადოდ არის თუ არა კლასიფიცირებული, აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და დახასიათებული;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მთლიანი სურათი ხომ არ დაამახინჯა ისეთი ინფორმაციის ჩართვამ,

¹² ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, მე-11 პუნქტი.

რომელიც შესაბამისი არ არის, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას. (იხ. პუნქტი გ5)

- ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია, რაც საკმარისია იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებისათვის გასაგები იყოს არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე; და (იხ. პუნქტი გ6)
 - ვ) ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია თუ არა სათანადო ტერმინოლოგია, მათ შორის, თითოეული შემადგენელი ანგარიშგების სახელწოდება.
14. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მე-12-13 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასება უნდა მოიცავდეს აგრეთვე იმის შეფასებას, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. იმისათვის, რომ შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები გ7-გ9)
- ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენა, მისი სტრუქტურა და შინაარსი; და
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.
15. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები. (იხ. პ. გ10-გ15)

მოსაზრების ფორმა

16. აუდიტორმა უნდა გამოხატოს არამოდიფიცირებული მოსაზრება, თუ დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
17. თუ აუდიტორი:
- ა) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან

- ბ) ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას,

აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

18. თუ სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით არ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ16)
19. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია „შესაბამისობის საფუძვლების“ მიხედვით, აუდიტორს არ ევალება იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. ამასთან, თუ, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი დაასკვნის, რომ შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებელს, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და იმის მიხედვით, როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, ასახოს თუ არა ეს საკითხი აუდიტორის დასკვნაში და როგორ. (იხ. პუნქტი გ17)

აუდიტორის დასკვნა

20. აუდიტორის დასკვნა წერილობითი ფორმით უნდა მომზადდეს. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით ჩატარებული აუდიტისათვის

სათაური

21. აუდიტორის დასკვნის სათაურიდან გარკვევით უნდა ჩანდეს, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ20)

ადრესატი

22. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ადრესატი, რაც განსაზღვრული იქნება გარიგების პირობებით. (იხ. პუნქტი გ21)

აუდიტორის მოსაზრება

23. აუდიტორის დასკვნის პირველი განყოფილება უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მოსაზრებას და ქვესათაურიც შესაბამისი უნდა ჰქონდეს - „მოსაზრება“.
24. ამასთან, აუდიტორის დასკვნის „მოსაზრება“ ნაწილში:
- ა) მითითებული უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტი, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა;
 - ბ) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;
 - გ) მითითებული უნდა იყოს თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება, რომლისგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგება;
 - დ) მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა; და
 - ე) მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი ან საანგარიშგებო თარიღი. (იხ. პუნქტი გ22-გ23)
25. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამო-სახატავად გამოიყენება ქვემოთ მოცემული ეკვივალენტური ფრაზებიდან ერთ-ერთი, თუ კანონმდებლობით სხვაგვარად არ მოითხოვება:
- ა) ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს [...] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; ან
 - ბ) ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს [...] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ24-გ31)
26. შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვის შემთხვევაში აუდიტორის მოსაზრება ჩამოყალიბდება შემდეგი სახით: თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგა-

რიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ26-გ31)

27. თუ აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული „სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“, აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომლის მიერაც არის დადგენილი გამოყენებული საფუძვლები.

მოსაზრების საფუძველი

28. აუდიტორის დასკვნა, უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, უნდა მოიცავდეს ნაწილს, რომლის ქვესათაური იქნება „მოსაზრების საფუძველი“, სადაც: (იხ. პუნქტი გ32)
- ა) აღნიშნულია, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ33)
 - ბ) მითითებულია აუდიტორის დასკვნის ის ნაწილი, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ასს-ების შესაბამისად;
 - გ) აღნიშნულია, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია მოცემული სამეურნეო სუბიექტისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამ აუდიტს და, გარდა ამისა, მან შეასრულა ამგვარი ნორმებით გათვალისწინებული, აუდიტორის სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. აქ მითითებული უნდა იყოს იურისდიქცია, რომელმაც დაადგინა შესაბამისი ეთიკური ნორმები, ან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი*; და (იხ. პუნქტები გ34-გ39)
 - დ) სჯერა თუ არა აუდიტორს, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ფუნქციონირებადი საწარმო

29. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა დასკვნის შედგენისას უნდა გაითვალისწინოს ასს 570-ის (გადასინჯული)¹³ მოთხოვნები.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

30. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის დროს აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის შესაბამისად.
31. თუ აუდიტორს სხვა შემთხვევაში მოეთხოვება კანონმდებლობით, ან თვითონ გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას, აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს ასს 701-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ40-გ42)

სხვა ინფორმაცია

32. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა დასკვნის შედგენისას უნდა გაითვალისწინოს ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

33. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს, რომლის ქვე-სათაური იქნება „ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“. ამასთან დაკავშირებით, აუცილებელი არ არის ზუსტად ტერმინის „ხელმძღვანელობა“ გამოყენება. აუდიტორის დასკვნაში ისეთი ტერმინი უნდა იყოს გამოყენებული, რომელიც მისაღებია კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზის მიხედვით. ზოგიერთ იურისდიქციაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა მითითება. (იხ. პუნქტი გ44)
34. აუდიტორის დასკვნის ზემოხსენებულ ნაწილში აღწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ45-გ48)
- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

¹³ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, 21-23-ე პუნქტები.

ბ) სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის¹⁴ უნარის შეფასებაზე და მისაღება თუ არა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება ანგარიშგების საფუძვლად; ასევე, სათანადოდ არის თუ არა გამჟღავნებული საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული საკითხები ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუცილებლობის შემთხვევაში. ამ შეფასებასთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის ახსნა უნდა მოიცავდეს იმის აღწერას, როდის არის მიზანშეწონილი ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება. (იხ. პუნქტი გ48)

35. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილში მითითებული უნდა იყოს, ვინ არის პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი ზედამხედველობის გაწევა არ ევალუბათ იმავე პიროვნებებს, რომლებსაც გააჩნიათ 34-ე პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობა. ასეთ შემთხვევაში, დასკვნის ამ ნაწილის სათაურში ასევე მითითებული უნდა იყოს „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“, ან სხვა ისეთი ტერმინი, რომელიც შეესაბამება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას. (იხ. პუნქტი გ49)

36. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღწერისას მითითებული უნდა იყოს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანი წარდგენა“ ან „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და უტყუარად და სამართლიანად წარდგენა,“ კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

37. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს ქვესათაურით - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.“

38. აუდიტორის დასკვნის ზემოაღნიშნულ ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორის მიზნებია:

(i) მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა

¹⁴ ასს 570 (გადასინჯული), მე-2 პუნქტი.

თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

(ii) შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებას. (იხ. პუნქტი გ51)

ბ) ახსნილი უნდა იყოს, რომ დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს; და

გ) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და:

(i) ახსნილი უნდა იყოს, რომ უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას; ან¹⁵

(ii) მოცემული უნდა იყოს არსებითობის განმარტება ან აღწერა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით. (იხ. პუნქტი გ52)

39. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)

ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში; და

ბ) აუდიტი აღწერილი უნდა იყოს შემდეგი სახით: აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ:

(i) დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები; განსაზღვროს და ჩაატაროს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნული აუდიტორული პროცედურები და მოიპოვოს ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება

¹⁵ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, მე-2 პუნქტი.

აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახვით არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- (ii) შეისწავლოს აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებები, რათა დაგეგმოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით პასუხისმგებლობა ეკისრება შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორმა უნდა გამოტოვოს წინადადება, რომ აუდიტორის მხრიდან შიდა კონტროლის განხილვის მიზანი არ არის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმა;
- (iii) შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა, ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობა;
- (iv) გამოიტანოს დასკვნა ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით - არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, მას ევალება აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები

ადეკვარტური არ არის - მოსაზრების მოდიფიცირება. აუდიტორის დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება სამეურნეო სუბიექტი უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;

- (v) თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მთლიანობაში, მისი სტრუქტურა და შინაარსი, მათ შორის, ახსნა-განმარტებების და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.
- გ) როდესაც ასს 600¹⁶ გამოიყენება, დამატებით აღწერილი უნდა იყოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტზე, შემდეგი სახით:
 - (i) აუდიტორის პასუხისმგებლობა მდგომარეობს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში ჯგუფში შემავალი სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ ინფორმაციასა და ჯგუფის ფარგლებში განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებით, რათა მოსაზრება გამოთქვას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;
 - (ii) აუდიტორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის მსვლელობის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და ჯგუფის აუდიტის ჩატარებაზე; და
 - (iii) მხოლოდ და მხოლოდ აუდიტორი არის პასუხისმგებელი აუდიტორის მოსაზრებაზე.
- 40. გარდა ამისა, აუდიტორის დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში: (იხ. პუნქტი გ50)
 - ა) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას აწვდის აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის

¹⁶ ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ;

- ბ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის - მითითებული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აწვდის დოკუმენტს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა შეასრულა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური ნორმები და მათ მიაწოდა ინფორმაცია ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობასთან, ასევე შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და
- გ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული და ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომელთათვისაც აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში წარმოადგინა ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად - აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განსაზღვრავს ისეთ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევა. აუდიტორი ამ საკითხებს აღწერს აუდიტორის დასკვნაში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც კანონმდებლობით იკრძალება საჯაროდ კონკრეტული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. (იხ. პუნქტი გ53)

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერის ადგილი აუდიტორის დასკვნაში

41. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, რაც მოითხოვება 39-40-ე პუნქტებით, მოცემული უნდა იყოს: (იხ. პუნქტი გ54)

- ა) უშუალოდ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში;

- ბ) აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, რა შემთხვევაშიც აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს დანართის ადგილმდებარეობა; ან (იხ. პუნქტები გ54-გ55)
- გ) აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდი, სადაც მოცემულია ამგვარი აღწერა, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აშკარად აძლევს. (იხ. პუნქტები გ54, გ56-გ57)

42. თუ აუდიტორი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერისთვის მიუთითებს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდს, მან უნდა დაადგინოს, რომ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტების მოთხოვნებს. (იხ. პუნქტი გ56)

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები

- 43. თუ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორი, ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გარდა, დამატებით ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებსაც, ამგვარი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აღწერილი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე;“ ან რაიმე სხვა, რაც მიზანშეწონილი იქნება ამ განყოფილების შინაარსის მიხედვით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზემოაღნიშნული სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს ეხება, რომლებიც მოცემულია ასს-ების მიხედვით წარმოდგენილ საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში კი, შესაძლებელია, სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც აუდიტორის დასკვნის იმავე განყოფილებაში იყოს აღწერილი, როგორც დადგენილია ასს-ებით დასკვნის შესაბამისი ელემენტებისთვის. (იხ. პუნქტები გ58-გ60)
- 44. თუ სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები წარმოდგენილია იმავე განყოფილებაში, როგორც დადგენილია ასს-ებით დასკვნის შესაბამისი ელემენტებისთვის, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები ნათლად უნდა იყოს გამოჩენილი ასს-ების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაციისგან.
- 45. თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ცალკე განყოფილებას, რომელიც ეხება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობას, წინამდებარე ასს-ის 21-40 პუნქტების მოთხოვნები უნდა გაერთიანდეს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, ქვესათაურით - „დასკვნა ფინანს-

ური ანგარიშგების აუდიტზე“. განყოფილება - „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“ - უნდა მოსდევდეს განყოფილებას - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.“ (იხ. პუნქტი გ60)

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

46. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის შედეგად გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ყოველთვის მითითებული უნდა იყოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონიერულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვან საფრთხეს შეუქმნის. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს განზრახული აქვს, აუდიტორის დასკვნაში არ მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, აუდიტორმა თავისი განზრახვა უნდა განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, რათა ინფორმაცია მიაწოდოს მათ პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მნიშვნელოვანი საფრთხის აღბათობისა და მისი სერიოზულობის აუდიტორისეული შეფასების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ61-გ63)

აუდიტორის ხელმოწერა

47. აუდიტორის დასკვნა სათანადოდ ხელმოწერილი უნდა იყოს. (იხ. პუნქტები გ64-გ65)

აუდიტორის მისამართი

48. აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს აუდიტორის იურიდიული მისამართი, სადაც ის ეწევა საქმიანობას.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი

49. აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრე, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, მტკიცებულებები იმისა, რომ: (იხ. პუნქტები გ66-გ69)

- ა) მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა; და

- ბ) აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ ისინი თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა

50. თუ აუდიტორს კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობით კონკრეტული ფორმატის ან ფრაზების გამოყენება მოეთხოვება აუდიტორის დასკვნაში, მასში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მითითებული, თუ აუდიტორის დასკვნა მინიმუმ ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა ელემენტს მაინც მოიცავს. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ70-გ71)

- ა) სათაურს;
- ბ) ადრესატს, როგორც მოითხოვება გარიგების პირობებით;
- გ) „მოსაზრება“ ნაწილს, რომელიც შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრებას და მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების დამდგენი ქვეყანა ან იურისდიქცია, როდესაც არ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, იხ. 27-ე პუნქტი);
- დ) იმ ფინანსური ანგარიშგების მითითებას, რომლის აუდიტიც ჩატარდა;
- ე) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია მოცემული სამეურნეო სუბიექტისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამ აუდიტს და, გარდა ამისა, მან შეასრულა ამგვარი ნორმებით გათვალისწინებული, აუდიტორის სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. აქვე მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომელმაც დაადგინა შესაბამისი ეთიკური ნორმები, ან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი*;
- ვ) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 570-ის (გადასინჯული) 22-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;

- ზ) საჭიროების შემთხვევაში, „პირობითი (ან უარყოფითი) მოსაზრება“ ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 570-ის (გადასინჯული) 23-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;
- თ) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელშიც წარმოდგენილია ასს 701-ით მოთხოვნილი ინფორმაცია, ან კანონმდებლობით დადგენილი დამატებითი ინფორმაცია აუდიტის შესახებ, რომელიც ეხება ასს 701-ის საანგარიშგებო მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის ამ მოთხოვნებთან;¹⁷ (იხ. პუნქტები გ72-გ75)
- ი) საჭიროების შემთხვევაში, ნაწილს, რომელიც ეხება ასს 720-ის (გადასინჯული) 24-ე პუნქტით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს;
- კ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას და იმ პირთა მითითებას, ვისაც ეკისრება პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე, რომელიც ეხება 33-36 პუნქტების მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მასთან;
- ლ) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და კანონმდებლობის მითითებას და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც ეხება 37-40 პუნქტების მოთხოვნებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მასთან; (იხ. პუნქტები გ50-გ53)
- მ) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტისთვის - გარიგების პარტნიორის სახელსა და გვარს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვან საფრთხეს შეუქმნის;
- ნ) აუდიტორის ხელმოწერას;
- ო) აუდიტორის მისამართს;
- პ) აუდიტორის დასკვნის თარიღს.

¹⁷ ასს 701, 11-16-ე პუნქტები.

აუდიტორის დასკვნა აუდიტისთვის, რომელიც ჩატარებულია როგორც კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

51. შესაძლებელია, რომ აუდიტორს აუდიტის ჩატარება მოეთხოვებოდეს კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების („აუდიტის ეროვნული სტანდარტები“) შესაბამისად და მან აუდიტის ჩატარებისას დამატებით დაიცვა ასს-ების მოთხოვნებიც. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებთან ერთად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითებაც, მაგრამ აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: (იხ. პუნქტები გ76-გ77)

ა) ერთმანეთს არ ეწინააღმდეგება აუდიტის ეროვნული სტანდარტებისა და ასს-ების მოთხოვნები, რაც გამოიწვევდა აუდიტორის მიერ (1) განსხვავებული მოსაზრების ჩამოყალიბებას, ან (2) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის, ან სხვა გარემოებათა აზრის არგათვალისწინებას, რაც მოცემულ კონკრეტულ პირობებში მოითხოვება ასს-ებით; და

ბ) აუდიტორის დასკვნა მოიცავს სულ მცირე 50(ა)-(ვ) პუნქტში ჩამოთვლილ ელემენტებს მაინც, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილ ფორმატსა და ფრაზებს. ამასთან, 50(ლ) პუნქტში მოცემული მინიშნება კანონმდებლობაზე აღქმულ უნდა იქნეს, როგორც მინიშნება აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე. ამიტომ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ამგვარი აუდიტის ეროვნული სტანდარტები.

52. თუ აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში მიანიშნებს როგორც აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქციაც, რომლის მიერაც არის დადგენილი აუდიტის ეროვნული სტანდარტები.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია (იხ. პუნქტები გ78-გ84)

53. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილია დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მისი პროფესიული მოსაზრებით, დამატებითი ინფორმაცია მაინც არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი, თავისი ხასიათის ან წარდგენის

ფორმის გამო. თუ ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილია, მაშინ აუდიტორის მოსაზრებამ უნდა მოიცვას ზემოაღნიშნული დამატებითი ინფორმაციაც.

54. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, არ მიიჩნევა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ნაწილად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი დამატებითი ინფორმაცია წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ საკმარისად და ნათლად გამოირჩეოდეს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან. თუ ასე არ არის, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმის შეცვლა. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამის გაკეთებაზე, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში ზუსტად უნდა მიუთითოს ზემოაღნიშნული არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია და განმარტოს, რომ დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი არ ჩატარებულა.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ1. ხელმძღვანელობა ხშირად მიმართავს განსჯას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებსა და განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით.
- გ2. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები განხილულია ასს 260-ში (გადასინჯული).¹⁸ სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების განხილვისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ხელმძღვანელობის განსჯის შესაძლო მიკერძოების შესახებ. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ მიკერძოების კუმულაციური გავლენის გამო, შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენასთან ერთად, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია. ქვემოთ განხილულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობის ინდიკატორები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის

¹⁸ ასს 260 - „მეფავალყურობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-2 დანართი.

შეფასებაზე - მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია თუ არა:

- აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შერჩევით შესწორება ხელმძღვანელობის მიერ (მაგალითად, ისეთი უზუსტობების შესწორება, რომლებიც გაზრდის ანგარიშგებულ შემოსავლებს, მაგრამ ისეთი უზუსტობების არშესწორება, რომლებიც ამცირებს ანგარიშგებულ შემოსავლებს);
- ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას.

გ3. ასს 540 ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებას სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას.¹⁹ ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები, თავისთავად, არ ნიშნავს უზუსტობების არსებობას, ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების დასაბუთებულობის შესახებ აუდიტორის მიერ დასკვნის გამოტანის მიზნებისათვის. თუმცა, ამგვარმა ინდიკატორებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორისეულ შეფასებაზე - მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

სააღრიცხვო პოლიტიკები სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში (იხ. პუნქტი 13(ა))

გ4. როდესაც აუდიტორი აფასებს, სათანადოდ არის თუ არა ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკები, აუდიტორი იხილავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა, მაგალითად:

- გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მნიშვნელოვან სააღრიცხვო პოლიტიკებთან დაკავშირებული ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური და, მაშასადამე, გვიჩვენებს თუ არა იმას, როგორ გამოიყენეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული აღიარების, შეფასებისა და წარ-

¹⁹ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“, 21-ე პუნქტი.

დგენის კრიტერიუმები, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან მიმართებით, მოცემული სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს თავისებურებების გათვალისწინებით; და

- რამდენად გასაგებად არის წარმოდგენილი ინფორმაცია მნიშვნელოვანი სადრიცხო პოლიტიკების შესახებ.

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია არის შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი (იხ. პუნქტი 13(დ))

გ5. ფინანსური ანგარიშგების აღქმადობის საკითხის შეფასება მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია თუ არა გასაგებად და ლაკონურად;
- მნიშვნელოვან ინფორმაციას მისი ადგილი ანიჭებს თუ არა სათანადო პრიორიტეტულობას (მაგ., როდესაც სამეურნეო სუბიექტისთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ ინფორმაციას გააჩნია აშკარა ღირებულება/სარგებლიანობა მომხმარებლებისთვის) და ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას ახლავს თუ არა სათანადო ჯვარედინი მინიშვნები სხვა შესაბამის ინფორმაციასთან დასაკავშირებლად, რათა მნიშვნელოვანი პრობლემები არ შეექმნას მომხმარებლებს აუცილებელი ინფორმაციის დადგენისას.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის ასახვა (იხ. პუნქტი 13(ე))

გ6. როგორც წესი, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას. იმისათვის, რომ შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია ადეკვატურია თუ არა იმისათვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა შეძლონ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობაზე არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, აუდიტორი იხილავს, მაგალითად შემდეგ საკითხებს:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია რამდენად არის სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაბამისი და მისი საქმიანობის სპეციფიკის ამსახველი; და
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა შესაფერისი იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებს დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში:
 - სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებიდან და მოვლენებიდან წარმოქმნილი ისეთი პოტენციური აქტივებისა და ვალდებულებების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილ აღიარების კრიტერიუმებს (ან აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს);
 - სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებიდან და მოვლენებიდან წარმოქმნილი არსებითი უზუსტობის რისკების ხასიათისა და დონის შესახებ;
 - ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ მეთოდებსა და დამკვეთებზე, სუბიექტურ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებზე და ასევე მათ ცვლილებებზე, რაც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან რაიმე სხვა გზით გამჟღავნებულ თანხებზე, მათ შორის შესაბამისი მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ.

იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში აშკარად არის აღიარებული, ან იგულისხმება სამართლიანი წარდგენის კონცეფცია.²⁰ როგორც წინამდებარე ასს-ის 7(ბ) პუნქტში იყო აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის²¹ საფუძვლებით მარტო ამ საფუძვლებით დადგენილი მოთხოვნების შესრულება კი არ მოითხოვება, არამედ ასევე აშკარად აღიარებულია ან იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს, ამ

²⁰ მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (ფასს-ებში) აღნიშნულია, რომ სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების შედეგების და სხვა მოვლენებისა და პირობების ობიექტურად წარდგენას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად.

²¹ იხ. ასს 200, პუნქტი 13(ა).

საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება.²²

- გ8. იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის წარდგენის, ასევე განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თვალსაზრისით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ამ შეფასებაში მხედველობაში მიიღება კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული ფაქტები და გარემოებები, მათ შორის, მათში მომხდარი ცვლილებები, რის შესახებაც აუდიტორმა ინფორმაცია მიიღო სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის შედეგად და აუდიტის პროცესში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებიდან. ზემოაღნიშნული შეფასება ასევე მოიცავს, მაგალითად განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული გარკვეული ინფორმაციის განხილვას, რომელიც აუცილებელია ისეთ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს (საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მაშინ მიიჩნევა, თუ გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას), როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების ან ეკონომიკური გარემოს ცვლილების გავლენა.
- გ9. იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად მათი არგუმენტაციის განხილვას იმის თაობაზე, რატომ აირჩიეს წარდგენის ესა თუ ის კონკრეტული მეთოდი, ასევე ალტერნატიული მეთოდების განხილვასაც, რომლებიც შესაძლოა ხელმძღვანელობას ჰქონდა მეთოდის შესარჩევად განხილული. ზემოაღნიშნული განხილვა შეიძლება ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს:
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების აგრეგირების ან დეზაგრეგირების დონეს და თანხების წარდგენა ან სხვა გამჟღავნებული ინფორმაცია ბუნდოვანს ხომ არ გახდის სასა-

²² მაგალითად, ფასს სტანდარტებით მოითხოვება, რომ სამეურნეო სუბიექტმა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნოს დამატებითი ინფორმაცია, თუ ფასს სტანდარტების კონკრეტული მოთხოვნების შესრულება საკმარისი არ არის იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციის, სხვა მოვლენებისა და პირობების გავლენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე (ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, პუნქტი 17(გ)).

რეგბლო ინფორმაციას, ან ინფორმაციას ხომ არ გახდის დამაბზწველს;

- შესაფერისი დარგის პრაქტიკასთან შესაბამისობას, ან მოცემული სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებისთვის მიზანშეწონილი და, მაშასადამე, გამართლებული ხომ არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა
(იბ. მე-15 პუნქტი)

- გ10. როგორც ასს 200-ში არის ახსნილი, ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას ფინანსურ ანგარიშგებაში.²³ აღნიშნული აღწერით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი ინფორმაციას იღებს იმ საფუძვლების შესახებ, რომელსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგება.
- გ11. ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მიზანშეწონილია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული ყველა იმ მოთხოვნის დაცვით, რომელიც ძალაში იყო ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის განმავლობაში.
- გ12. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაურკვეველ, პირობით ან შემზღუდავ ფრაზებს (მაგალითად, „ფინანსური ანგარიშგება ძირითადად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს“) არ წარმოადგენს ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას, რადგან ამან შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.

ერთზე მეტ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებზე მინიშნება

- გ13. ზოგჯერ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება მითითებული იყოს, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ორი სახის საფუძვლების მიხედვით (მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტები და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). ამის მიზეზი შეიძლება იყოს ის, რომ

²³ ასს 200, პუნქტები გ2-გ3.

ხელმძღვანელობას მოეთხოვებოდა, ან თვითონ არჩია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ორივე საფუძვლების მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში, ორივე მათგანი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს წარმოადგენს. ფინანსურ ანგარიშგებაში ამგვარი მინიშნება მხოლოდ იმ შემთხვევაშია მიზანშეწონილი, თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ცალკე აღებულ თითოეულ საფუძვლებთან. ფინანსური ანგარიშგება ერთდროულად ორივე საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულად რომ ჩაითვალოს, ის ორივე საფუძვლების შესაბამისი უნდა იყოს ერთდროულად და ანგარიშგების ყოველგვარი შეჯერების გარეშე. პრაქტიკაში ამგვარი ერთდროული შესაბამისობა ნაკლებადაა მოსალოდნელი, თუ ამ იურისდიქციაში მეორე საფუძვლები (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) აღიარებული არ არის ეროვნულ საფუძვლებად/სტანდარტებად, ან არ აღმოფხვრეს ყველა ბარიერი, რომელიც ხელს უშლიდა მასთან შესაბამისობას.

- გ14. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის რომელიმე ერთი სახის საფუძვლების შესაბამისად და მოიცავს შენიშვნას ან დამატებით ანგარიშგებას, რომელშიც შედეგები შეჯერებულია იმ შედეგებთან, რომლებიც მიიღებოდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა სათანადო საფუძვლების გამოყენების შემთხვევაში, არ წარმოადგენს აღნიშნული მეორე საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. ამის მიზეზი ის არის, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ინფორმაციას ისეთი სახით, რაც მოითხოვება აღნიშნული მეორე სახის საფუძვლებით.
- გ15. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებულ იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთი სახის საფუძვლების მიხედვით და ამასთან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აღწერილი იყოს, თუ რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე სახის საფუძვლებს (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ეროვნული საფუძვლების შესაბამისად და მასში აღწერილია, რამდენად შეესაბამება იგი ფასებს). მსგავსი აღწერა შეიძლება დამატებით ფინანსურ ინფორმაციას წარმოადგენდეს, როგორც 54-ე პუნქტში იყო განხილული და მას მოიცავდეს აუდიტორის მოსაზრება, თუ შეუძლებელია ამ ინფორმაციის ნათლად გამოყოფა ფინანსური ანგარიშგებიდან.

მოსაზრების ფორმა

- გ16. შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ სამართლიანი წარდგენა ვერ მიიღწევა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება ხელმძღვანელობამ შეძლოს, ფინანსურ ანგარიშგებას აღნიშნული საფუძვლებით მოთხოვნილი კონკრეტული ინფორმაციის გარდა, დაუერთოს სხვა ინფორმაცია, ან ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, ამ საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადაუხვიოს, რათა მიღწეულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა. (იხ. მე-18 პუნქტი)
- გ17. ძალიან იშვიათად ხდება, რომ აუდიტორი შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას მცდარად მიიჩნევს, თუ ასს 210-ის შესაბამისად აუდიტორი დაადგენს, რომ აღნიშნული საფუძვლები მისაღებია.²⁴ (იხ. მე-19 პუნქტი)

აუდიტორის დასკვნა (იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ18. წერილობითი დასკვნა გულისხმობს როგორც ნაბეჭდ ფორმატს, ასევე ელექტრონული საშუალებების გამოყენებით ფორმირებულ დასკვნას.
- გ19. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები, რომლებიც მოიცავს 21-49-ე პუნქტებში განხილულ ყველა ელემენტს. წინამდებარე ასს არ ადგენს მოთხოვნებს აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტების თანამიმდევრობის შესახებ, გარდა „მოსაზრება“ და „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილებისა. თუმცა, მოითხოვს სპეციალური ქვესათაურების გამოყენებას, რაც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის შედეგად გაცემული აუდიტორის დასკვნები უფრო ადვილად შესაგნობი გახდეს, განსაკუთრებით ისეთ სიტუაციებში, როდესაც აუდიტორის დასკვნის ელემენტები წარმოდგენილია წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებისგან განსხვავებული თანამიმდევრობით.

²⁴ ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა).

აუდიტორის დასკვნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტისთვის

სათაური (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ20. სათაური, რომელიც მიუთითებს, რომ დასკვნა არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, მაგალითად „დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა“, დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ გაცემულ დასკვნას განასხვავებს სხვების მიერ შედგენილი ანგარიშებისგან/დასკვნებისგან.

ადრესატი (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ21. ხშირად კანონმდებლობით ან გარიგების პირობებით განისაზღვრება, თუ ვინ უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნის ადრესატი მოცემულ იურისდიქციაში. საზოგადოდ, აუდიტორის დასკვნის ადრესატია ის, ვისთვისაც მზადდება დასკვნა. ხშირ შემთხვევაში, ესენი არიან იმ სამეურნეო სუბიექტის აქციონერები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

აუდიტორის მოსაზრება (იხ. 24-26-ე პუნქტები)

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მითითება

გ22. მაგალითად, აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნულია, რომ აუდიტორმა ჩაატარა სამეურნეო სუბიექტის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება [დაასახელეთ თითოეული ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელ ნაწილად მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, მიუთითეთ ფინანსური ანგარიშგების თარიღი ან თითოეული ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი] და ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

გ23. როდესაც აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ისეთ დოკუმენტში ჩაირთვება, რომელიც შეიცავს სხვა ინფორმაციასაც, მაგალითად წლიურ ანგარიშს, აუდიტორს შეუძლია, თუ წარდგენის ფორმატი ამის საშუალებას იძლევა, დოკუმენტის იმ გვერდების მითითება, რომელზეც ფინანსური ანგარიშგება არის წარმოდგენილი. ეს მკითხველს ეხმარება იმ ფინანსური ანგარიშგების დადგენაში, რომელსაც ეხება აუდიტორის დასკვნა.

**„სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის
გათვალისწინებით“ ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“**

გ24. ფრაზები „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ და „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ეკვივალენტურ ფრაზებად მიიჩნევა. რომელი ფრაზა გამოიყენება კონკრეტულ იურისდიქციაში „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ თუ „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“, განისაზღვრება იმ კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით, რომლითაც რეგულირდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ამ იურისდიქციაში, ან ამ იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკით. თუ კანონმდებლობით განსხვავებული ფრაზების გამოყენება მოითხოვება, ეს გავლენას არ ახდენს წინამდებარე სტანდარტის მე-14 პუნქტში მოცემულ მოთხოვნაზე, რომ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა.

გ25. როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორის მოსაზრებაში მიზანშეწონილი არ არის მაგალითად ასეთი ფრაზების გამოყენება: „ზემოაღნიშნული საკითხის განმარტების გათვალისწინებით“, ან „იმ პირობით, რომ“, რადგან ამგვარი ფრაზები მოსაზრების პირობითობას გულისხმობს, ასუსტებს ან ცვლის მოსაზრებას.

ფინანსური ანგარიშგებისა და მასში წარმოდგენილი საკითხების აღწერა

გ26. აუდიტორის მოსაზრება ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, რომელიც განსაზღვრული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს: ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც, როგორც წესი, შეიცავს ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვასა და სხვა ახსნა-განმარტებით ინფორმაციას. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზემოაღნიშნულის გარდა, ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილად შეიძლება სხვა ინფორმაციაც მიიჩნეოდეს.

გ27. სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, აუდიტორის მოსაზრებაში აღინიშნება, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს იმ საკითხებს, რომლის წარმოსაჩენადაც არის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება. მაგალითად, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად, ეს საკითხები იქნება *სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა იმ პერიოდში, რომელიც დამთავრდა აღნიშნული თარიღით*. მაშასადამე, 25-ე პუნქტში მითითებული [...]...და ასევე წინამდებარე ასს-ში ყველგან უნდა შეიცვალოს წინა წინადადებაში დახრილი შრიფტით ჩაწერილი სიტყვებით, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების შემთხვევაში - ისეთი სიტყვებით, რომლებიც დაახასიათებს იმ საკითხებს, რომელთა წარმოსაჩენადაც არის გამიზნული მოცემული ფინანსური ანგარიშგება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა და რა გავლენას ახდენს იგი აუდიტორის მოსაზრებაზე

გ28. აუდიტორის მოსაზრებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითების მიზანია აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის მიწოდება იმ კონტექსტის შესახებ, რა კონტექსტშიც გამოითქვა აუდიტორის მოსაზრება; ეს იმისთვის არაა გამიზნული, რომ შეიზღუდოს მე-14 პუნქტით მოთხოვნილი შეფასება. აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მისათითებლად იყენებს შემდეგ ფრაზებს:

„...ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ ან

„... X იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად“.

გ29. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს, ამგვარი საფუძვლების მისათითებლად გამოიყენება შემდეგი ფრაზა „...ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და X იურისდიქციის

სამეწარმეო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად.“ ასს 210-ში განხილულია გარემოებები, როდესაც წინააღმდეგობა წარმოიქმნება ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს შორის.²⁵

გ30. როგორც გ8 პუნქტშია აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ორი სახის საფუძვლების მიხედვით და, მაშასადამე, ორივე მათგანი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები იქნება. შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მოსაზრების ჩამოყალიბებისას თითოეული საფუძვლები ცალ-ცალკე გაითვალისწინება და 25-27-ე პუნქტების შესაბამისად გამოხატული აუდიტორის მოსაზრება ორივე საფუძვლებს შეეხება შემდეგნაირად:

ა) თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ცალკე აღებულ თითოეულ საფუძვლებთან, აუდიტორი გამოთქვამს ორ მოსაზრებას: ე.ი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთ-ერთი სათანადო საფუძვლების შესაბამისად (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები) და მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე საფუძვლების (მაგალითად, ფასს სტანდარტების) შესაბამისად. აღნიშნული მოსაზრებების გამოხატვა შესაძლებელია ცალ-ცალკე ან ერთ წინადადებაში (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [...] X იურისდიქციაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად);

ბ) თუ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება ერთ-ერთ საფუძვლებს, მაგრამ არ შეესაბამება მეორეს, შეიძლება არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია იმ ერთი სახის საფუძვლების შესაბამისად (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები), მაგრამ მოდიფიცირებული მოსაზრება გამოითქვას მეორე საფუძვლებთან (მაგალითად, ფასს-ებთან) მიმართებაში ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

²⁵ ასს 210, მე-18 პუნქტი.

გ31. როგორც გ15 პუნქტში იყო აღნიშნული, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთი სახის საფუძვლების მიხედვით და, ამასთან, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აღწერილი იყოს, თუ რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მეორე საფუძვლებს. ამგვარ დამატებით ინფორმაციაზე იმ შემთხვევაში ვრცელდება აუდიტორის მოსაზრება, თუ შეუძლებელია ამ ინფორმაციის ნათლად გამოყოფა და გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებიდან (იხ. 53-54-ე პუნქტები და შესაბამისი ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელიც მოცემულია გ78-გ86 პუნქტებში. მაშასადამე,

- ა) თუ მეორე საფუძვლებთან შესაბამისობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აღწერილი ინფორმაცია მცდარია, აუდიტორი გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.
- ბ) თუ ზემოაღნიშნული ინფორმაცია მცდარი არ არის, მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით, აუდიტორის დასკვნას დაემატება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზიარება ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სადაც მითითებული იქნება განმარტებითი შენიშვნა, სადაც ეს საკითხი უფრო დეტალურად არის აღწერილი.

მოსაზრების საფუძველი (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ32. „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილი მნიშვნელოვან ინფორმაციას შეიცავს აუდიტორის მოსაზრების შესახებ. შესაბამისად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილი უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილს უნდა მოსდევდეს აუდიტორის დასკვნაში.

გ33. ამ ნაწილში გამოყენებული სტანდარტების მითითება აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს ამცნობს, რომ აუდიტი ჩატარდა დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად.

შესაფერისი ეთიკური ნორმები (იხ. პუნქტი 28(გ))

გ34. იმ იურისდიქციის მითითება, რომლის მიერაც დადგენილია შესაფერისი ეთიკური ნორმები, ამაღლებს კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური ნორმების გამჭვირვალობას. ასს 200-ში ახსნილია, რომ, როგორც წესი, შესაფერისი ეთიკურ ნორმებად მიიჩნევა ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების

საბჭოს (ბესსს) *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* „ა“ და „ბ“ ნაწილები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ასევე ეროვნული ნორმები, რომლებიც უფრო შემზღუდავია.²⁶ როდესაც შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოიცავს ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, მოცემული აუდიტის შესაფერისი ეთიკური ნორმების მითითებისას შესაძლებელია ასევე ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის მითითებაც. თუ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოიცავს ყველა იმ ეთიკურ ნორმას, რომელიც მოცემული კონკრეტული აუდიტის შესაფერისია, აუცილებელი არ არის იურისდიქციის მითითება.

- გ35. ზოგიერთ იურისდიქციაში, შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება რამდენიმე განსხვავებულ წყაროში იყოს მოცემული, როგორიცაა, მაგალითად ეთიკის კოდექს(ებ)ი და კანონმდებლობაში გათვალისწინებული დამატებითი წესები და მოთხოვნები. თუ დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური ნორმები რამდენიმე განსხვავებულ წყაროშია მოცემული, აუდიტორს შეუძლია აირჩიოს შესაბამისი წყარო(ები)ს მითითება (მაგ., მიუთითოს მოცემული იურისდიქციის კოდექსის, წესების ან სხვა ნორმატიული აქტის სახელწოდება), ან შეუძლია ყველასთვის გასაგები ტერმინის გამოყენება, რომელშიც სათანადოდ იქნება გაერთიანებული ეს წყაროები (მაგალითად, X იურისდიქციაში კერძო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის განკუთვნილი დამოუკიდებლობის ნორმები).
- გ36. შესაძლებელია, რომ აუდიტორს კანონმდებლობით, აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ან აუდიტორული გარიგების პირობებით მოეთხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში უფრო ზუსტი ინფორმაციის მიწოდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმების წყაროების, მათ შორის, იმ ნორმების შესახებ, რომლებიც დამოუკიდებლობას ეხება.
- გ37. იმისათვის, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაში გასათვალისწინებელი ინფორმაციის სათანადო მოცულობა იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული შესაფერისი ეთიკური ნორმების რამდენიმე წყარო არსებობს, მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა უზრუნველყოს დაბალანსებულობა გამჭვირვალობასა და იმის რისკს შორის, რომ შესაძლოა ბუნდოვანი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული სხვა სასარგებლო ინფორმაცია.

²⁶ ასს 200, პუნქტი გ14.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ38. ჯგუფის აუდიტში, როდესაც შესაფერისი ეთიკური ნორმების რამდენიმე წყარო არსებობს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ეთიკური ნორმების, აუდიტორის დასკვნაში ის იურისდიქცია უნდა იყოს მითითებული, რომლის მიერაც არის დადგენილი ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორებიც იმავე ეთიკურ ნორმებს ემორჩილებიან, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის.²⁷

გ39. ასს-ები არ ადგენს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების დამოუკიდებლობისთვის ან სხვა ეთიკურ ნორმებს და, მაშასადამე, არც აფართოებს და არც უარყოფს ბესს-ის ეთიკის კოდექსით დამოუკიდებლობისთვის დადგენილ ნორმებს ან სხვა ეთიკურ ნორმებს, რომლებსაც ემორჩილება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი. ასევე ასს-ები არც იმას მოითხოვს, რომ კომპონენტის აუდიტორი ნებისმიერ შემთხვევაში უნდა დაემორჩილოს დამოუკიდებლობის იმავე სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს. აქედან გამომდინარე, ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის, რომლებიც დამოუკიდებლობასთან არის დაკავშირებული, შესაძლოა კომპლექსური ხასიათის იყოს. ასს 600-ში²⁸ მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობენ, მათ შორის ისეთი სიტუაციებისთვის, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი არ აკმაყოფილებს ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს.

აუდიტის ძირითადი საკითხები (იხ. 31-ე პუნქტი)

გ40. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის, რომლებიც კოტირებული არ არიან საფონდო ბირჟაზე, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებიც კანონმდებლობაში საზოგადოებრივი დაინტერესების პირებად არის წოდებული.

გ41. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება თვითონ გადაწყვიტოს სხვა სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის ძირითადი საკითხების ინ-

²⁷ ასს 600, პუნქტი გ37.

²⁸ ასს 600, მე-19-20 პუნქტები.

ფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, მათ შორის ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, რომელთა მიმართ შესაძლოა საზოგადოების მნიშვნელოვანი დაინტერესება არსებობდეს, მაგალითად, იმის გამო, რომ ჰყავთ მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და მათი საქმიანობის სპეციფიკის გამო. ასეთი სამეურნეო სუბიექტების მაგალითებია საფინანსო დაწესებულებები (როგორიცაა, ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები) და საქველმოქმედო ორგანიზაციები.

- გ42. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები შეათანხმოს ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ; იქვე განმარტებულია, რომ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ფუნქციები კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული გარიგების პირობების შეთანხმებისას დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურასა და შესაბამის კანონზე ან სხვა ნორმატიულ აქტზე.²⁹ გარდა ამისა, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორული გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში მითითებული იყოს ნებისმიერი ანგარიშის/დასკვნის სავარაუდო ფორმა და შინაარსი, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა.³⁰ თუ აუდიტორს კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში არ მოეთხოვება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, ასს 210-ში³¹ განმარტებულია, რომ აუდიტორისთვის შეიძლება მაინც სასარგებლო იყოს, თუ აუდიტორული გარიგების პირობებში მიუთითებს, რომ, საზოგადოდ, არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესაძლებლობა. ამასთან, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუცილებელიც კი იყოს აუდიტორული გარიგების პირობებში ამ ინფორმაციის გათვალისწინება, რათა აუდიტორს ჰქონდეს ამგვარი ქმედების შესაძლებლობა.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ43. სახელმწიფო სექტორში იშვიათად გვხვდება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტები. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტები შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს

²⁹ ასს 210, მე-9 და გ21 პუნქტები.

³⁰ ასს 210, მე-10 პუნქტი.

³¹ ასს 210, პუნქტი გ23 (ა).

თავიანთი ზომის, ორგანიზაციული სტრუქტურის სირთულის ან საზოგადოების დაინტერესების ასპექტების გამო. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს, ან აუდიტორმა თვითონ გადაწყვიტოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება.

პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხ. 33-35-ე პუნქტები)

გ44. ასს 200-ში ახსნილია, რას ნიშნავს წინაპირობა, რომელიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობასთან, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი ასს-ების შესაბამისად.³² ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები საკუთარ თავზე იღებენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და, შესაბამის გარემოებებში, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებლობას იღებს ისეთ შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების უზრუნველსაყოფად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა ორივე პასუხისმგებლობას მოიცავს, რადგან ამით მომხმარებლებისთვის გასაგები ხდება ზემოაღნიშნული წინაპირობა, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი. ასს 260-ში (გადასინჯული) ტერმინი „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ გამოიყენება იმ პიროვნებ(ებ)ის, ან ორგანიზაცი(ებ)ის დასახასიათებლად, რომლებსაც ეკისრებათ სამეურნეო სუბიექტის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლობა და განხილულია, რა განსხვავება არსებობს სამეურნეო სუბიექტების მართვის სტრუქტურებში სხვადასხვა იურისდიქციასა და სამეურნეო სუბიექტში.

გ45. ზოგჯერ მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორმა 34-35-ე პუნქტებით მოთხოვნილ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობების აღწერას დაუმატოს დამატებითი პასუხისმგებლობების აღწერაც, რაც შესაფერისი იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის კონკრეტულ იურისდიქციაში, ან კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისთვის.

³² ასს 200, პუნქტი 13(ზ).

- გ46. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა შეათანხმოს გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში.³³ ამასთან დაკავშირებით, ასს 210 უზრუნველყოფს გარკვეულ მოქნილობას. კერძოდ, ასს 210-ში ახსნილია, რომ თუ კანონმდებლობით არის დადგენილი ხელმძღვანელობის, და როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ, მისი შეფასებით, შესაფერისი კანონით ან სხვა ნორმატიული აქტით დადგენილი პასუხისმგებლობები, ფაქტობრივად, ასს 210-ში მოცემულის ეკვივალენტურია. ამგვარი ეკვივალენტური პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია კანონმდებლობით დადგენილი ფრაზების გამოყენება, გარიგების წერილის ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში მათი აღწერის მიზნით. ასეთ შემთხვევაში, ამ ფრაზების გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაშიც, წინამდებარე ასს-ის 34(ა) პუნქტით მოთხოვნილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების აღწერისთვის. სხვა შემთხვევებში, მათ შორის, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ გამოიყენოს კანონმდებლობით დადგენილი ფრაზები, რომლებიც გარიგების წერილში იყო გამოყენებული, აუდიტორი იყენებს წინამდებარე ასს-ის 34 (ა) პუნქტში მოცემულ ფრაზებს. გარდა იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნაში აღწერს 34-ე პუნქტით გათვალისწინებულ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებს, აუდიტორს შეუძლია ამ პასუხისმგებლობების უფრო დეტალური აღწერა, თუ მიუთითებს, საიდან შეიძლება ამ ინფორმაციის მიღება (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიშიდან, ან სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდიდან).
- გ47. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობით დადგენილი ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა შეიძლება კონკრეტულად ეხებოდეს საბუღალტრო წიგნების ან ბუღალტრული ჩანაწერების, ან სააღრიცხვო სისტემის ადეკვატურობაზე პასუხისმგებლობას. ვინაიდან ეს წიგნები, ჩანაწერები და სისტემები შიდა კონტროლის შემადგენელი ნაწილია (როგორც ეს განსაზღვრულია ასს 315-ით³⁴), ამიტომ ასს 210 და წინამდებარე ასს-ის 34-ე პუნქტი არ მოიცავს მათზე კონკრეტულ მინიშნებას.

³³. ასს 210, პუნქტი 6(ბ)(i)-(ii).

³⁴. ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“, პუნქტი 4(გ).

გ48. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები, საიდანაც ჩანს, როგორ გამოიყენება 34(ბ) პუნქტის მოთხოვნები იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფასს სტანდარტები არ არის, ამ დანართში მოცემულ ნიმუშებს შეიძლება დასჭირდეს ადაპტირება, რათა გამოჩნდეს, როგორ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები ნიმუშში მოცემულ გარემოებებში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობა (იხ. 35-ე პუნქტი)

გ49. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაში ჩართული ზოგიერთი (მაგრამ არა ყველა) პიროვნება მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, წინამდებარე ასს-ის 35-ე პუნქტით მოთხოვნილ აღწერას შეიძლება დასჭირდეს მოდიფიცირება, სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების სათანადოდ ასახვის მიზნით. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლები იგივე პიროვნებები არიან, რომლებსაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე აკისრიათ პასუხისმგებლობა, სავალდებულო არ არის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებლობის მითითება.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე (იხ. 37-40 პუნქტები)

გ50. წინამდებარე ასს-ის 37-40 პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა შეიძლება გარდაიქმნას, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკის ასახვის მიზნით, მაგალითად, როდესაც აუდიტორის დასკვნა ეხება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. ამ ასს-ის დანართის მე-2 ნიმუშში ნაჩვენებია, როგორ შეიძლება ამის გაკეთება.

აუდიტორის მიზნები (იხ. პუნქტი 38(ა))

გ51. აუდიტორის დასკვნაში განმარტებულია, რომ აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შემდეგ შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებას. ამით განსხვავდება აუდიტორის პასუხისმგებლობა ხელმძღვა-

ნელობის პასუხისმგებლობისგან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.

არსებითობის აღწერა (იხ. პუნქტი 38(გ))

გ52. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემულია ნიმუშები იმის საჩვენებლად, როგორ გამოიყენება 38(გ) პუნქტის მოთხოვნა არსებითობის აღწერის შესახებ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის ფასს სტანდარტები. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ფასს სტანდარტები არ არის, ამ დანართში მოცემულ ნიმუშებში გამოყენებულ ტექსტს შეიძლება დასჭირდეს ადაპტირება, რათა გამოჩნდეს, როგორ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლები ნიმუშში მოცემულ გარემოებებში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ასს 701-თან მიმართებით (იხ. პუნქტი 40(გ))

გ53. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს 40(გ) პუნქტით მოთხოვნილ აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერაში სხვა ინფორმაციის დამატება. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია მიუთითოს ასს 701-ის მე-9 პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნა, რაც მდგომარეობს შემდეგში: იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს: ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის შესაბამისად; აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით, რომელთა განსაზღვრასაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება, აუდიტორის შეფასებით; ასევე პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების გავლენა აუდიტზე.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერის ადგილი აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტები 41-ე და 50(ლ))

გ54. წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაციის ჩართვა აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, ან აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც ამგვარი ინფორმაციაა მოცემული, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს აშკარად ამის გაკეთების უფლება აძლევს, შეიძლება აუდიტორის დასკვნის შინაარსის რაციონალიზაციის სასარგებლო საშუალება იყოს. თუმცა, ვინაიდან აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერაში ისეთი ინფორმაციაა მოცემული, რაც აუცილებელია მომხმარებლების ინფორმირებისთვის იმის შესახებ, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად, სავალდებულოა, თვითონ აუდიტორის დასკვნაში იყოს მითითებული, სად შეიძლება ამგვარი ინფორმაციის მიღება.

დანართში შეტანა (იხ. პუნქტები 41(ბ) და 50(ლ))

გ55. 41-ე პუნქტი აუდიტორს უფლებას აძლევს, რომ 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია, ანუ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერა შეიტანოს აუდიტორის დასკვნის თანმხლებ დანართში, იმ პირობით, თუ თავად აუდიტორის დასკვნის ძირითად ტექსტში მითითებული იქნება დანართის ადგილმდებარეობა. შემდეგი ტექსტი იმის ნიმუშია, როგორ უნდა მიეთითოს აუდიტორის დასკვნაში დანართის ადგილმდებარეობა:

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს

იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ამ აუდიტორის დასკვნის X დანართში. ზემოაღნიშნული აღწერა, რომელიც მოცემულია *[მიუთითეთ გვერდის ნომერი ან რამენაირად ზუსტად მიაწინებთ აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერის ადგილი]*, ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება (იხ. 41(გ) და 42-ე პუნქტები)

გ56. 41-ე პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდი, სადაც მოცემულია აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერა, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები აუდიტორს აშკარად აძლევს ამის გაკეთების უფლებას. ვებგვერდის ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნაში ჩართულია ვებგვერდის მისამართის მინიშნებით, სადაც შესაძლებელია ამგვარი ინფორმაციის ნახვა, შეიძლება უფრო ვრცლად იყოს აღწერილი აუდიტორის სამუშაო, ან ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი, მაგრამ ის აუცილებლად შესაბამისობაში უნდა იყოს წინამდებარე ასს-ის 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილ აღწერილობასთან. ეს იმას ნიშნავს, რომ შესაძლებელია ვებგვერდზე აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერისთვის გამოყენებული ტექსტი უფრო დეტალური იყოს, ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებსაც მოიცავდეს, მაგრამ იმ პირობით, თუ ის მოიცავს 39-40 პუნქტებით მოთხოვნილ საკითხებს და არ ეწინააღმდეგება მას.

გ57. ზემოაღნიშნული სათანადო ორგანო შეიძლება იყოს აუდიტის ეროვნული სტანდარტების დამდგენი, მარეგულირებელი ან აუდიტის საზედამხედველო ორგანო. ამგვარ ორგანიზაციებს ნამდვილად აქვთ იმის შესაძლებლობა, რომ უზრუნველყონ სტანდარტული ინფორმაციის სიზუსტე, სისრულე და მუდმივად ხელმისაწვდომობა. მიზანშეწონილი არ იქნებოდა, აუდიტორს რომ ჰქონდეს ამგვარი ვებგვერდი. შემდეგი ტექსტი წარმოადგენს იმის ნიმუშს, როგორ უნდა მიეთითოს აუდიტორის დასკვნაში ვებგვერდი.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ჩვენი პასუხისმგებლობების დეტალური აღწერა მოცემულია [*ორგანიზაციის*] ვებგვერდზე [*ვებგვერდის მისამართი*]. ზემოაღნიშნული აღწერა ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები (იხ. 43-45-ე პუნქტები)

გ58. ზოგიერთ იურისდიქციაში, აუდიტორს, ასს-ების მიხედვით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობების გარდა, დამატებით შეიძლება ევალებოდეს სხვა საკითხების გათვალისწინებაც აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება სთხოვონ გარკვეული საკითხების გათვალისწინება აუდიტორის დასკვნაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში აღნიშნული საკითხები აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს. მეორე მხრივ, აუდიტორს შეიძლება სთხოვონ დამატებით სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება და დასკვნის მომზადება, ან მოსაზრების გამოხატვა კონკრეტულ საკითხებზე, როგორიცაა, მაგალითად საბუღალტრო წიგნებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის, ან სხვა ინფორმაციის ადეკვატურობა. ზოგიერთი იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტებში ხშირად მოცემულია მითითებები ამ იურისდიქციაში დადგენილი, აუდიტორის სპეციფიკური დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესახებ.

- გ59. აუდიტორს ზოგჯერ შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს ან უფლება ჰქონდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში წარმოადგინოს ინფორმაცია ზემოაღნიშნული სხვა პასუხისმგებლობების შესახებ. სხვა შემთხვევებში კი აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან უფლება ჰქონდეს მათ შესახებ ცალკე ანგარიშში (დასკვნაში) ინფორმირება.
- გ60. წინამდებარე ასს-ის 43-45-ე პუნქტები ზემოაღნიშნული სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებისა და ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობების გაერთიანების უფლებას აუდიტორს მხოლოდ იმ შემთხვევაში აძლევს, როდესაც ისინი ერთსა და იმავე საკითხებს მოიცავს და აუდიტორის დასკვნაში გამოყენებული ტექსტის მიხედვით, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები ნათლად იქნება გამიჯნული ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან. ამის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების წყაროს მითითება და იმის აღნიშვნა, რომ ამგვარ პასუხისმგებლობებს არ ითვალისწინებს ასს-ები. სხვა შემთხვევაში, აუცილებელია, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აღწერილი იყოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება - „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“ ან რაიმე სხვა, რაც მიზანშეწონილი იქნება ამ განყოფილების შინაარსის მიხედვით. ასეთ შემთხვევებში, 44-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ასს-ებით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობები აღწეროს აუდიტორის დასკვნის ცალკე განყოფილებაში, რომლის ქვესათაური იქნება „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი (იხ. 46-ე პუნქტი)

- გ61. ხკსს 1³⁵ ფირმას ავალდებულებს ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების შემოღებას, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ გარიგებები შესრულდება პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად. ხკსს 1-ის ზემოაღნიშნული მოთხოვნების მიუხედავად, აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება იმისთვისაა გამიზნული, რომ უფრო მეტი გამჭვირვალობა იქნეს უზრუნველ-

35. ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“, 32-ე პუნქტი.

ყოფილი საფონდო ბირჟაზე კონტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის შედეგად გაცემული აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებისთვის.

- გ62. კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება შეიძლება მოითხოვებოდეს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ჩატარებული აუდიტი არ არის საფონდო ბირჟაზე კონტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი. ამასთან, კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ან შესაძლოა აუდიტორმა თვითონ გადაწყვიტოს, აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის გარდა, სხვა ინფორმაციის მითითებაც, გარიგების პარტნიორის უფრო სრულყოფილი იდენტიფიკაციის მიზნით, მაგალითად მიუთითოს გარიგების პარტნიორის პროფესიული ლიცენზიის ნომერი, რომელიც მიღებული აქვს იმ იურისდიქციაში, სადაც საქმიანობას ეწევა.
- გ63. იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს, ან საკუთარი გამოცდილებით დაადგინოს ინფორმაცია, რომელიც მიაწოდება პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მიმართ მოსალოდნელი საფრთხის აღბათობაზე, რის შედეგადაც შეიძლება ფიზიკური ზიანი მიაღდეს გარიგების პარტნიორს, აუდიტის გარიგების გუნდის სხვა წევრებს ან მათთან ახლო ურთიერთობაში მყოფ ფიზიკურ პირებს, თუ პარტნიორის ვინაობა საჯაროდ გახდება ცნობილი. თუმცა, ამგვარი საფრთხე არ გულისხმობს, მაგალითად იურიდიული პასუხისმგებლობის საფრთხეს, ან სამართლებრივი, მარეგულირებელი თუ პროფესიული სანქციების დაკისრების საფრთხეს. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად იმ გარემოებების განხილვამ, რომლებმაც შეიძლება ზემოაღნიშნული ფიზიკური ზიანის მიყენება გამოიწვიოს, შეიძლება დამატებითი ინფორმაციით უზრუნველყოს ისინი გარიგების პარტნიორის პირადი უსაფრთხოების მიმართ შექმნილი მნიშვნელოვანი საფრთხის აღბათობის, ან სერიოზულობის შესახებ. კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები შეიძლება დამატებით სხვა მოთხოვნებსაც ითვალისწინებდეს, რომლებიც შესაფერისი იქნება იმის დასადგენად, შესაძლებელია თუ არა, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი.

აუდიტორის ხელმოწერა (იხ. 47-ე პუნქტი)

- გ64. აუდიტორი დასკვნას ხელს აწერს ან აუდიტური ფირმის სახელით, ან პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიზანშეწონილია კონკრეტულ იურისდიქციაში. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს აუდიტორის ხელმოწერის გარდა შეიძლება მოეთხოვებოდეს აუდიტორის დასკვნაში ბუღალტრის პროფესიული კვალიფიკაციის მითითება, ან იმის აღნიშვნა, რომ აუდიტორი ან ფირმა, საჭიროებისამებრ, აღიარებულია ამ იურისდიქციის სათანადო სალიცენზიო ორგანოს მიერ.
- გ65. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობა აუდიტორს ელექტრონული ხელმოწერის გამოყენების უფლებას აძლევდეს აუდიტორის დასკვნაში.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. 49-ე პუნქტი)

- გ66. აუდიტორის დასკვნის თარიღი ამცნობს აუდიტორის დასკვნის მომხმარებელს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა იმ მოვლენების და ოპერაციების გავლენა, რომლებიც მისთვის ცნობილი გახდა ან მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე. აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომ მოვლენებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით აუდიტორის პასუხისმგებლობა განხილულია ასს 560-ში.³⁶
- გ67. ვინაიდან აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება, ხოლო ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას აკისრია, აუდიტორი ვერ დაასკვნის, რომ შეკრება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, სანამ არ მოიპოვებს მტკიცებულებებს იმაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები და ხელმძღვანელობას აღიარებული აქვს მათზე პასუხისმგებლობა.
- გ68. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა განსაზღვრავს იმ პიროვნებებს ან ორგანოებს (მაგალითად, დირექტორები), რომელთაც ევალებათ გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, ასევე კანონმდებლობა ადგენს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების აუცილებელ პროცედურას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების შესახებ მანამ მოიპოვებს, სანამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის

³⁶ ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, მე-10-17 პუნქტები.

დასკვნას დაათარიღებს. თუმცა, სხვა იურისდიქციებში ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პროცედურები კანონმდებლობით არ არის დადგენილი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი ითვალისწინებს იმ პროცედურებს, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი იცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისას თავისი მართვის სტრუქტურების ფარგლებში, რათა დაადგინოს ის პიროვნებები ან ორგანო, რომელსაც აქვს გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის შესახებ, რომ მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ზოგჯერ კანონმდებლობით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცედურებში ის მომენტი/პერიოდი, როდესაც ივარაუდება აუდიტის დასრულება.

- გ69. ზოგიერთ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების საბოლოოდ დამტკიცება აქციონერთა მიერ. ამგვარ იურისდიქციებში, იმისთვის, რომ აუდიტორმა დაასკვნას, შეკრიბა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, აუცილებელი არ არის აქციონერთა მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების საბოლოოდ დამტკიცება. ასს-ების მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა შემდეგ ორ თარიღს შორის წინა თარიღი: როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადგენენ, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები და როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ან პირები დაადასტურებენ, რომ მათზე აიღეს პასუხისმგებლობა.

კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის დასკვნა (იხ. 50-ე პუნქტი)

- გ70. ასს 200-ში ახსნილია, რომ აუდიტორს, ასს-ების მოთხოვნების გარდა, შეიძლება დამატებით მოეთხოვებოდეს საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა.³⁷ როდესაც საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და ასს-ების მოთხოვნებს შორის განსხვავებები მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის ფორმატსა და გამოყენებულ ფრაზებთან არის დაკავშირებული, აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს 50(ა)-(ვ) პუნქტში ჩამოთვლილ მინიმალურ ელემენტებს, რათა შესაძლებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითება. ასეთ შემთხვევაში, აუცილებელი არ არის 21-49-ე პუნქტებით გათვალის-

³⁷ ასს 200, პუნქტი გ55.

სწინებული იმ მოთხოვნების გამოყენება, რომლებსაც არ მოიცავს 50(ა)-(პ) პუნქტი, მათ შორის, მაგალითად, „მოსაზრება“ და „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილების რიგითობა.

გ71. როდესაც კონკრეტული იურისდიქციის სპეციფიკური მოთხოვნები არ ეწინააღმდეგება ასს-ებს, წინამდებარე ასს-ის 21-49-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ფორმატისა და ფრაზების გამოყენება აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს უადვილებს იმის გაგებას, რომ აუდიტორის დასკვნა მომზადებულია ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის შედეგად.

ასს 701-ით მოთხოვნილი ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 50(თ))

გ72. აუდიტორს კანონმდებლობით შეიძლება მოითხოვებოდეს დამატებითი ინფორმაციის მიწოდება ჩატარებული აუდიტის შესახებ, მაგალითად ასს 701-ის მიზნების შესაბამისი ინფორმაციის, ან შესაძლებელია კანონმდებლობა ადგენდეს ასეთ საკითხებზე ინფორმირების ხასიათსა და მოცულობას.

გ73. ასს-ები არ ცვლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს. თუ მიზანშეწონილია ასს 701-ის გამოყენება, აუდიტორის დასკვნაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა მიეთითოს ასს-ები, თუ ზემოაღნიშნული კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის გამოყენებისას, წინამდებარე ასს-ის 50(თ) პუნქტით მოთხოვნილი ნაწილი წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 701-ის საანგარიშგებო მოთხოვნებთან. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ასს 701-ის მოთხოვნების ზოგიერთი ასპექტის ადაპტირება, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას. მაგალითად:

- ქვესათაურის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ შეცვლა, თუ კანონმდებლობით სხვა ქვესათაურია დადგენილი;
- იმის ახსნა, რატომ ხდება აუდიტორის დასკვნაში კანონმდებლობით მოთხოვნილი ინფორმაციის მიწოდება, რისთვისაც, მაგალითად აუდიტორი მიუთითებს შესაბამის კანონსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტს და აღწერს, როგორ არის დაკავშირებული ეს ინფორმაცია აუდიტის ძირითად საკითხებთან;
- თუ კანონმდებლობით არის დადგენილი აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერილობის ხასიათი და მოცულობა, აუდიტორი დაამატებს დადგენილ ინფორმაციას, რათა, საბოლოო ჯამში,

აუდიტის თითოეული ძირითადი საკითხის აღწერა შეესაბამებოდეს ასს 701-ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნას.

გ74. ასს 210-ში განხილულია გარემოებები, როდესაც შესაბამისი იური-სდიქციის კანონმდებლობა აუდიტორის დასკვნისთვის ისეთ ფორმატს ან ფრაზებს ადგენს, რომლებიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან და მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებასაც. ასეთ შემთხვევაში, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს:

- ა) არასწორად ხომ არ გაიგებენ მომხმარებლები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ მიღებულ რწმუნებას; და, თუ ასეა
- ბ) აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნით შემცირდება თუ არა ამგვარი არასწორი გაგების შესაძლებლობა.

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ახსნით ვერ შემცირდება ამგვარი არასწორი გაგების შესაძლებლობა, ასს 210-ის თანახმად, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს მოცემული აუდიტის ჩატარებას, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. ასს 210-ის შესაბამისად, ამგვარი კანონმდებლობის შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი არ შეესაბამება ასს-ებს. შესაბამისად, აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში არანაირ მინიშნებას არ აკეთებს იმის თაობაზე, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.³⁸

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ75. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს შეიძლება გააჩნდეთ კანონმდებლობის შესაბამისი შესაძლებლობა, გარკვეული საკითხების საჯაროდ ინფორმირების შესახებ: ან აუდიტორის დასკვნაში, ან ცალკე ანგარიშში, რაც შეიძლება მოიცავდეს ასს 701-ის მიზნების შესაბამის ინფორმაციასაც. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ასს 701-ის მოთხოვნების ზოგიერთი ასპექტის ადაპტირება, რომლებიც ეხება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას, ან აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ანგარიშის მითითება, სადაც აღწერილია მოცემული საკითხი.

³⁸ ასს 210, 21-ე პუნქტი.

აუდიტორის დასკვნა აუდიტისთვის, რომელიც ჩატარდა როგორც კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტებით, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (იხ. 51-ე პუნქტი)

გ76. აუდიტორს შეუძლია აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა როგორც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ასევე აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნების დაცვასთან ერთად აუდიტორი მოცემული აუდიტისთვის შესაფერის ყველა ასს-ის მოთხოვნებსაც იცავს.³⁹

გ77. მიზანშეწონილი არ არის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე ერთდროულად მითითება, როდესაც ასს-ების მოთხოვნები და აუდიტის ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნები იმდენად ეწინააღმდეგება ერთმანეთს, რომ შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტორის მიერ განსხვავებული მოსაზრების ჩამოყალიბება, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის ან სხვა გარემოებათა აზრის არგათვალისწინება აუდიტორის დასკვნაში, რაც მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში მოითხოვება ასს-ებით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში მიეთითება მხოლოდ აუდიტის ის სტანდარტები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები), რომელთა შესაბამისადაც მომზადდა აუდიტორის დასკვნა.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი დამატებითი ინფორმაცია (იხ. 53-54-ე პუნქტები)

გ78. ზოგ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება კანონმდებლობით ან სტანდარტებით მოეთხოვებოდეს, ან შეიძლება ნებაყოფლობით თვითონ ირჩევდეს ისეთი დამატებითი ინფორმაციის წარდგენას ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, რაც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. მაგალითად, დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება წარდგენილი იყოს იმ მიზნით, რომ მომხმარებლისთვის უფრო გასაგები გახდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გამოყენებული საფუძვლების მოთხოვნები, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული მუხლების უფრო დეტალური ახსნის მიზნით. როგორც წესი, ამგვარი ინფორმაციის წარდგენა ხდება დამატებითი დანართების, ან დამატებითი შენიშვნების სახით.

39. ასს 200, პუნქტი გ56.

გ79. წინამდებარე ასს-ის 53-ე პუნქტში განმარტებულია, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოიცავს ისეთ დამატებით ინფორმაციას, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილია, მისი ხასიათის, ან წარდგენის ფორმის გამო. ამის დადგენა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად:

- როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში მოცემულია იმის ახსნა, რა დონეზე შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლებს ან შეჯერებულია მუხლები, აუდიტორს შეუძლია ეს ინფორმაცია მიიჩნიოს დამატებით ინფორმაციად, რომლის ნათლად გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებისგან შეუძლებელია. გარდა ამისა, აუდიტორის მოსაზრებამ უნდა მოიცვას ისეთი განმარტებითი შენიშვნები ან დამატებითი დანართები, რომელზეც მინიშნებაა გაკეთებული ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- როდესაც ფინანსური ანგარიშგების დანართში ცალკე ცხრილის სახით წარმოდგენილია დამატებითი მოგება/ზარალის ანგარიში, რომელშიც ნაჩვენებია დანახარჯების სპეციფიკური მუხლები, აუდიტორს შეუძლია ეს მიიჩნიოს დამატებით ინფორმაციად, რომლის ნათლად გამორჩევა ფინანსური ანგარიშგებისგან შეუძლებელია.

გ80. აუდიტორის დასკვნაში სპეციალურ მითითებას არ საჭიროებს დამატებითი ინფორმაცია, რომელსაც მოიცავს აუდიტორის მოსაზრება, თუ საკმარისია შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების მითითება ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ანგარიშგებების აღწერის დროს აუდიტორის დასკვნაში.

გ81. კანონმდებლობით შეიძლება არ მოითხოვებოდეს დამატებითი ინფორმაციის აუდიტის ჩატარება, ამიტომ ხელმძღვანელობამ შეიძლება გადაწყვიტოს, აუდიტორს სთხოვოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არ ჩართოს დამატებითი ინფორმაცია.

გ82. აუდიტორის მიერ იმის შეფასება, არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ხომ არ შექმნის ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ მასზე ვრცელდება აუდიტორის მოსაზრება, მოიცავს მაგალითად, იმის დადგენას, ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით სად არის წარდგენილი ეს ინფორმაცია და სხვა აუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია და აშკარად არის თუ არა მითითებული, რომ ეს ინფორმაცია „არ არის აუდიტირებული“.

გ83. ხელმძღვანელობას შეუძლია სხვაგვარად წარადგინოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია, თუ ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ მას მოიცავს აუდიტორის მოსაზრება, მაგალითად შემდეგნაირად:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში არააუდიტირებულ დამატებით დანართებზე ან არააუდიტირებულ შენიშვნებზე მინიშვნების მოცილება ისე, რომ საკმარისად ცხადი იყოს აუდიტირებულ და არააუდიტირებულ ინფორმაციას შორის განსხვავება;
- ფინანსური ანგარიშგებიდან არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის ამოღება ან, თუ ეს არ არის შესაძლებელი მოცემულ პირობებში, სულ მცირე, არააუდიტირებული შენიშვნების ერთად განთავსება ფინანსური ანგარიშგების ბოლოს, მოთხოვნილი შენიშვნების შემდეგ და გარკვევით მინიშნება, რომ ეს ინფორმაცია აუდიტირებული არ არის. შესაძლებელია, რომ არააუდიტირებული შენიშვნები, რომლებიც წარმოდგენილია აუდიტირებულ შენიშვნებთან ერთად, არასწორად მიჩნეულ იქნეს აუდიტირებულად.

გ84. ის ფაქტი, რომ დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი ჩატარებული არ არის, აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ პასუხისმგებლობისაგან, რომელიც აღწერილია ასს 720-ში (გადასინჯული).⁴⁰

40. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით.*“

დანართი

(იხ. პუნქტი გ19)

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად (როდესაც აუდიტორის დასკვნაში მითითებულია სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდზე განთავსებული მასალა).
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით.

1-ლი ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი* და ასევე მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური ნორმები და აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში ორივე მათგანს მიუთითებს;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესს) *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსისა* და იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად,

¹. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით და ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე²

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად³, ასევე შიდა

² ამ ასს-ში ყველაგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

³ თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ...“.

კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობების აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.
- ჩვენ შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.⁴
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა,

⁴ ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაფერისი ეთიკური ნორმები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება, იმისდა მიხედვით, რა ტიპის იქნება კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილი, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები. საკითხები, რომლებსაც არეგულირებს კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები (ე.წ. „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები“) აღწერილი უნდა იყოს ამ განყოფილებაში, თუკი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს არ მოიცავს, რომლებსაც ითვალისწინებს ასს-ებით დადგენილი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები და წარმოდგენილი იქნება „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ განყოფილებაში. შესაძლებელია გაერთიანდეს სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომლებიც იმავე საკითხებს მოიცავს, რაც ასს-ებით მოითხოვება (ე.ი. აისახოს - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - განყოფილებაში შესაბამისი ქვესათაურების ქვეშ), იმ პირობით, თუ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აშკარად იქნება გამიჯნული იმ ინფორმაციისგან, რომელიც ასს-ებით მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ შორის განსხვავებები არსებობს.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-2 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ ნორმას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁵ მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი საწარმოების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების

⁵. ქვესათაური - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

*აუდიტზე*⁶ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე ცალკე მოსაზრებას არ გამოვთქვამთ.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁶

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად⁷, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ...“.

ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული, ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ჯგუფის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.⁸
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ექვს გამოიწვევდა ABC ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან

⁸. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

პირობების გავლენით შეიძლება ABC ჯგუფი უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

- ვაფასებთ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებს და ასევე, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.
- მოვიპოვებთ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს ABC ჯგუფში შემავალი საწარმოებისა და სხვა ერთეულების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რათა მოსაზრება გამოვთქვათ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენ ვართ პასუხისმგებლები ჯგუფის აუდიტის მსვლელობის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და აუდიტის ჩატარებაზე. მხოლოდ ჩვენ ვართ პასუხისმგებელი ჩვენს აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაფერისი ეთიკური ნორმები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მამასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელი სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ განყოფილების ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა ტიპის იქნება კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილი, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები. საკითხები, რომლებსაც არეგულირებს კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები (ე.წ. „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები“) აღწერილი უნდა იყოს ამ განყოფილებაში, თუკი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც იმავე საკითხებს არ მოიცავს, რომლებსაც ითვალისწინებს ასს-ებით დადგენილი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები და წარმოდგენილი იქნება - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - განყოფილებაში. შესაძლებელია გაერთიანდეს სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომლებიც იმავე საკითხებს მოიცავს, რაც ასს-ებით მოითხოვება, (ე.ი. აისახოს - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - განყოფილებაში შესაბამისი ქვესათაურების ქვეშ), იმ პირობით, თუ აუდიტორის დასკვნის ტექსტში სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები აშკარად იქნება გამიჯნული იმ ინფორმაციისგან, რომელიც ასს-ებით მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ შორის განსხვავებები არსებობს.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-3 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ მიუღია გადაწყვეტილება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები;
- აუდიტორი ირჩევს სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითებას, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა,

შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁹

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად¹⁰, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

⁹. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

¹⁰. თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ...“.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის სხვა პასუხისმგებლობების აღწერა მოცემულია [ორგანიზაციის] ვებგვერდზე, შემდეგ მისამართზე: [ვებგვერდის ბმული]. ზემოაღნიშნული აღწერა ჩვენ მიერ წარმოდგენილი აუდიტორის დასკვნის ნაწილია.

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-4 ნიმუში - აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც კანონმდებლობით მოითხოვება. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების (XYZ კანონი) შესაბამისად (ანუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, რომელსაც მოიცავს კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი და განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო სპექტრის საერთო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, მაგრამ არ არის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემულ იურისდიქციაში ამ აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ მიუღია გადაწყვეტილება აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირების შესახებ ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹¹

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად¹², ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ

¹¹ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

¹² თუ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, მაშინ ეს წინადადება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდებოდა: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ... ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე ...“.

მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

წინამდებარე ასს-ის 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება შვარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას.
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.¹³
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებუ-

¹³. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ლებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი 6

მიზნები 7

განმარტებები 8

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა 9-10

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება 11-16

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 17

დოკუმენტაცია 18

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო გ1-გ8

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა გ9-გ30

აუდიტის ძირითადი საკითხების
შესახებ ინფორმირება..... გ31-გ59

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირება გ60-გ63

დოკუმენტაცია გ64

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში; არეგულირებს, როგორ უნდა განსაჯოს აუდიტორმა, რა საკითხების შესახებ უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში და რა ფორმითა და შინაარსით მოხდეს ინფორმირება.
2. აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირების მიზანია ამაღლდეს აუდიტორის დასკვნის საკომუნიკაციო ღირებულება ჩატარებული აუდიტის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობის უზრუნველყოფით. აუდიტორის დასკვნის მეშვეობით აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებს („სავარაუდო მომხმარებლები“) უზრუნველყოფს დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც მათ ეხმარება ისეთი საკითხების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გარდა ამისა, ეს ინფორმაცია სავარაუდო მომხმარებლებს შეიძლება დაეხმაროს სამეურნეო სუბიექტისა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილების შესახებ წარმოდგენის შექმნაშიც, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)
3. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებამ სავარაუდო მომხმარებლები ასევე შეიძლება უზრუნველყოს გარკვეული ბაზისით ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შემდგომი ურთიერთქმედებისთვის, სამეურნეო სუბიექტთან, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩატარებულ აუდიტთან დაკავშირებული გარკვეული საკითხების თაობაზე.
4. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ხდება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ვერ შეცვლის:
 - ა) იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას

მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად;

- ბ) აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;
- გ) აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას ასს 570-ის (გადასინჯული)² შესაბამისად, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ; ან
- დ) აუდიტორის მოსაზრებას ცალკეულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ5-გ8)

5. წინამდებარე ასს გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, ასევე სხვა გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. ეს ასს გამოიყენება მაშინაც, როდესაც აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას.³ თუმცა, ასს 705 (გადასინჯული) აუდიტორს უკრძალავს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუ ამის გაკეთებას კანონმდებლობა არ ავალდებულებს.⁴

ძალაში შესვლის თარიღი

6. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

¹ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

² ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე და 23-ე პუნქტები.

³ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 30-ე და 31-ე პუნქტები.

⁴ ასს 705 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

მიზნები

7. აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს აუდიტის ძირითადი საკითხები და, ჩამოაყალიბებს რა მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ამ საკითხების ინფორმირება მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაში მათი აღწერით.

განმარტება

8. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

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

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა

9. იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა განიხილოს: (იხ. პუნქტები გ9-გ18)

ა) ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლინდა მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული)⁵ შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

ბ) აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთა განსაზღვრას, აუდიტორის შეფასებით, მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება; (იხ. პუნქტები გ23-გ24)

⁵ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

გ) პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)

10. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მე-9 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული საკითხებიდან რომელი საკითხები იყო ყველაზე მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის და, მაშასადამე, უნდა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხებად. (იხ. პუნქტები: გ9-გ11, გ27-გ30)

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

11. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის განცალკევებულ ნაწილში, რომლის სათაური იქნება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“, უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, სათანადო ქვესათაურების გამოყენებით, ყველა შემთხვევაში, მე-14 ან მე-15 პუნქტში აღწერილი გარემოებების გარდა. აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის დასაწყისში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ:

ა) აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო [მიმდინარე პერიოდის] ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში; და

ბ) ეს საკითხები განხილული იყო ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მის შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში და აუდიტორი არ გამოთქვამს ცალკე მოსაზრებას აღნიშნულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ31-გ33)

აუდიტის ძირითადი საკითხები არ არის მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცვლელი

12. აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აუდიტორმა არ უნდა აღწეროს საკითხი, რომლის გამოც აუდიტორს მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ5)

თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა

13. აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნა/შენიშვნები და ასევე: (იხ. პუნქტები გ34-გ41)

- ა) რატომ იყო ეს საკითხი მიჩნეული ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხადაც; და (იხ. პუნქტები გ42-გ45)
- ბ) როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში. (იხ. პუნქტები გ46-გ51)

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში

14. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც: (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

- ა) კანონმდებლობით იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება; ან
(იხ. პუნქტი გ52)
- ბ) უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის შესახებ ინფორმირება, რადგან გონივრულ ფარგლებში, ივარაუდება, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. ეს მოთხოვნა არ გამოიყენება, თუ სამეურნეო სუბიექტმა საჯაროდ გამოაქვეყნა ინფორმაცია განსახილველი საკითხის შესახებ.

ურთიერთკავშირი „აუდიტის ძირითადი საკითხების“ ნაწილში აღწერილ საკითხებსა და სხვა ელემენტებს შორის, რომელთა ჩართვაც აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა

15 საკითხი, რომელიც იწვევს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ან არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხებია. თუმცა, ასეთ ვითარებაში, ეს საკითხები არ უნდა იყოს აღწერილი აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში და არ გამოიყენება მე-13-14 პუნქტების მოთხოვნები. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა:

- ა) ამ საკითხ(ებ)ის შესახებ დასკვნაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს შესაფერისი ასს(ებ)-ის შესაბამისად; და

- ბ) „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში მიუთითოს პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძვლის ამსახველი აზრები, ან დასკვნის ის ნაწილ(ებ)ი, სადაც აღწერილია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა. (იხ. პუნქტები გ6-გ7)

*„აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის ფორმა და
მინიმალური სხვა გარემოებებისთვის*

16. თუ აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და ჩატარებული აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც სავალდებულოა, ან მხოლოდ ისეთი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში, აუდიტორმა ამასთან დაკავშირებით სათანადო განცხადება უნდა გააკეთოს აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილში, რომლის სათაურია „აუდიტის ძირითადი საკითხები,, (იხ. პუნქტები გ57-გ59)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

17. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს:
- ა) იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხებად; ან
 - ბ) სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით, საჭიროების შემთხვევაში, აცნობოს, რომ არ არსებობს ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ60-გ63)

დოკუმენტაცია

18. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:⁶ (იხ. პუნქტი გ64)
- ა) საკითხები, რომლებიც მე-9 პუნქტის შესაბამისად მიჩნეული იყო ისეთ საკითხებად, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე არგუმენტები, რის საფუძველზეც აუდიტორმა მე-10 პუნქტის

⁶ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები 8-11-ე და გ6.

შესაბამისად დაადგინა, თითოეული ეს საკითხი იყო თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი;

- ბ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელია ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, ან მხოლოდ ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში; და
- გ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ წარმოადგენს ინფორმაციას რომელიმე საკითხის შესახებ, რომელიც მიჩნეული იყო აუდიტის ძირითად საკითხად.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. ტერმინი მნიშვნელოვანი აღნიშნავს საკითხის შედარებით მნიშვნელოვნებას კონკრეტულ გარემოებებში. საკითხის მნიშვნელობას აუდიტორი აფასებს განსახილველი გარემოებების კონტექსტში. საკითხის მნიშვნელობის განხილვა შესაძლებელია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების ფონზე, როგორიცაა, მაგალითად საკითხის შედარებითი მოცულობა, ხასიათი და გავლენა განსახილველ საგანზე და ასევე სავარაუდო მომხმარებლების ან დასკვნის მიმღებთა გამოხატული ინტერესები. ამის დადგენა გულისხმობს ფაქტებისა და გარემოებების ობიექტურად გაანალიზებას, მათ შორის იმ საკითხების ხასიათისა და დეტალიზაციის დონის განხილვას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდებათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
- გ2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა გამოხატეს იმ საკითხებით დაინტერესება, რომელთა შესახებაც აუდიტორს ყველაზე ფართო დიალოგი ჰქონდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ინფორმაციის ორმხრივი გაცვლის პროცესში, რაც მოითხოვება ასს 260-ით (გადასინჯული)⁷; ასევე მოითხოვს ამ ინფორმაციის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობა. მაგალითად, მომხმარებლები განსაკუთრებულ ინტერესს იჩენენ იმ მნიშვნე-

⁷ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.

ნელოვანი განხილვების მიმართ, რომლებიც აუდიტორმა ჩაატარა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, რადგან ეს საკითხები ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში.

- გ3. აუდიტორებზე ვალდებულების დაკისრებამ იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინონ აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, შეიძლება გააუმჯობესოს აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შორის კომუნიკაციის პროცესიც და ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შესაძლოა უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილებინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციაზე, რომელზეც ხდება ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში.
- გ4. როგორც ასს 320-იშია⁸ ახსნილი, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:
- ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულ-დასმით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;
 - ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;
 - გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობები, ვინაიდან თანხის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და
 - დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

ვინაიდან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას დაერთვის, მიიჩნევა, რომ ერთი და იგივეა აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლები და ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლები.

⁸. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, მე-4 პუნქტი

ურთიერთკავშირი „აუდიტის ძირითადი საკითხები“, „აუდიტორის მოსაზრება“ ნაწილებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტებს შორის (იხ. პუნქტები მე-4, მე-12 და მე-15)

- გ5. ასს 700 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს და მითითებებს იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან დაკავშირებით.⁹ აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ვერ შეცვლის იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ასს 705 (გადასინჯული) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობასთან ან მიზანშეწონილობასთან.¹⁰
- გ6. როდესაც აუდიტორი პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერა „პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში, სავარაუდო მომხმარებლებს ეხმარება ამგვარი გარემოებების დადგენასა და მათ შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. მაშასადამე, ასეთი საკითხის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხებისგან განცალკევებით, რომლებიც აღწერილია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში, მას სათანადო თვალსაჩინოებას/მნიშვნელობას ანიჭებს აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-15 პუნქტი). ასს 705-ის (გადასინჯული) დანართი მოიცავს საილუსტრაციო მაგალითებს იმის საჩვენებლად, როგორ იცვლება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას და იმავდროულად აუდიტორის დასკვნაში მომხმარებლებს ინფორმაციას აწვდის აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ. წინამდებარე ასს-ის გ58 პუნქტში ნაჩვენებია, როგორ უნდა ჩამოყალიბდეს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის თაობაზეც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, იმ საკითხების გარდა, რომლებიც აღწერილია აუდიტორის დასკვნის „პირობითი

⁹. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 10-15-ე და გ1-გ15.

¹⁰. იხ. ასს 705-ის (გადასინჯული) გ7 პუნქტი.

(უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში.

გ7. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას, მაინც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტისა და, მაშასადამე, იმ მოთხოვნების გამოყენების შესახებ, რომლებიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას. თუმცა, ვინაიდან აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას ისეთ გარემოებებში გამოთქვამს, როდესაც დასკვნის, რომ უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად არსებითივც არის და ყოვლისმომცველიც ფინანსური ანგარიშგებისთვის:¹¹

ა) აუდიტორმა, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ არსებობს მეტი სხვა საკითხები, რომლებიც მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორი იყენებს მე-15 პუნქტის მოთხოვნას; (იხ. პუნქტი გ58)

ბ) თუ აუდიტორი, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის გარდა, სხვა ერთ ან რამდენიმე საკითხს მიიჩნევს აუდიტის ძირითად საკითხად, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ზემოაღნიშნული სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში არ იგულისხმებოდეს, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მოცემულ გარემოებებში არის მისაღები, უარყოფითი მოსაზრების ფონზე. (იხ. გ47 პუნქტი)

გ8. ასს 706 (გადასინჯული)¹² ყველა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორებისთვის ადგენს მექანიზმებს, თუ როგორ უნდა წარმოადგინონ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაცია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრებისა და სხვა გარემოებების ამსახველი აზრების მეშვეობით, თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამის გაკეთებას. ასეთ შემთხვევაში, ზემოაღნიშნული აზრები აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილი იქნება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილისგან განცალ-

¹¹ ასს 705 (გადასინჯული), მე-8 პუნქტი.

¹² ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

კვებებით. თუ აუდიტორი ამა თუ იმ საკითხს აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევს, არ შეიძლება ზემოაღნიშნული აზრაცემის გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში მე-13 პუნქტის შესაბამისად აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის შემცველად.¹³ ასს 706-ში (გადასინჯული) მოცემულია დამატებითი მითითებები „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილსა და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრაცემს შორის ურთიერთქმედების შესახებ ასს 706-ის შესაბამისად.¹⁴

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა (იხ. მე-9 და მე-10 პუნქტები)

- გ9. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შეარჩიოს მცირე რაოდენობის საკითხები, რომლებიც, მისი შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.
- გ10. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრაში მონაწილეობს მხოლოდ ისეთი საკითხები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება (ე.ი. როდესაც აუდიტორის მოსაზრება ეხება თითოეულ პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.).¹⁵
- გ11. მართალია, აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აუდიტის ძირითადი საკითხების გადახედვას, მაგრამ აუდიტორისთვის სასარგებლო იქნება, თუ განიხილავს, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხი ისევ არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტშიც.

¹³ იხ. ასს 706-ის (გადასინჯული) 8(ბ) და 10(ბ) პუნქტები.

¹⁴ ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტები გ1-გ3.

¹⁵ ასს 710 - „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“

*საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება
დასჭირდა აუდიტში (იხ. მე-9 პუნქტი)*

- გ12. ცნება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება იმ ფაქტის აღიარებას ნიშნავს, რომ ნებისმიერი აუდიტი რისკზე დაფუძნებული აუდიტია და კონცენტრირებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე და ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებაზე, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება აუდიტორის მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ოპერაციების კატეგორიის ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის რაც უფრო მაღალია მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, ხშირად მით უფრო მეტი განსჯაა აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად, ჩასატარებლად და მათი შედეგების შესაფასებლად. რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისას აუდიტორს მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვება მოეთხოვება, რაც უფრო მაღალია აუდიტორისეული რისკის შეფასება.¹⁶ თუ რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორს ესაჭიროება უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება, მას შეუძლია გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან ისეთი მტკიცებულებები მოიპოვოს, რომლებიც უფრო რელევანტური ან საიმედოა, მაგალითად უფრო მეტი აქცენტი გადაიტანოს მესამე მხარეთა მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან რამდენიმე დამოუკიდებელი წყაროდან გამამყარებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე.¹⁷
- გ13. შესაბამისად, საკითხები, რომლებიც პრობლემებს უქმნის აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით, ან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების თვალსაზრისით, შეიძლება განსაკუთრებით შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად.
- გ14. საკითხები, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას მოითხოვს, ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების

¹⁶ ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“, პუნქტი 7(ბ).

¹⁷ ასს 330, პუნქტი გ19.

რთულ ნაწილებსა და ისეთ სფეროებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება და, ამიტომ ხშირად აუცილებელია აუდიტორის მხრიდან რთული ან კომპლექსური განხილვების ჩატარება. თავის მხრივ, ასეთი საკითხები ხშირად გავლენას ახდენს აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რესურსების განაწილებასა და იმ სამუშაოთა მოცულობაზე, რომლებიც ჩატარდება ამ საკითხებთან მიმართებით. ზემოაღნიშნული გავლენა შეიძლება გამოიხატოს, მაგალითად აუდიტში უფროსი პერსონალის მონაწილეობის დონეში, ან აუდიტში აუდიტორის ექსპერტის, ან ისეთი პიროვნებების მონაწილეობაში, რომლებსაც გააჩნიათ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში მუშაობისთვის აუცილებელი ექსპერტული ცოდნა, რომლებიც შეიძლება ფირმაში მუშაობდნენ, ან ფირმის მიერ ხელშეკრულებით იყვნენ მოწვეულნი ამ სფეროებში მუშაობისთვის.

გ15. სხვადასხვა ასს განსხვავებული სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვებისთვის. ეს ინფორმაცია შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სფეროებთან, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს. მაგალითად:

- ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში.¹⁸ ასს-ებში აღიარებულია, რომ პოტენციურად სირთულეები დაკავშირებულია, მაგალითად:
 - დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან,¹⁹ კერძოდ, აუდიტორის შესაძლებლობის შეზღუდვასთან, აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ყველა სხვა ასპექტი (გარდა ფასისა) ეკვივალენტურია „გამლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული ანალოგიური ოპერაციის;
 - ჯგუფის აუდიტის შეზღუდვებთან, როდესაც მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს უზღუდავენ ინფორმაციასთან წვდომას.²⁰

18. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ბ) და გ21.

19. ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“, პუნქტი გ42.

20. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“, პუნქტი 49(დ).

- ასს 220 ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის, რათა მან გარიგების გუნდისთვის უზრუნველყოს სათანადო კონსულტაციების გავლა რთულ ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით.²¹ მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება კონსულტაცია გაიაროს ფირმის ფარგლებში ან ფირმის გარეთ სხვა პიროვნებებთან რომელიმე მნიშვნელოვან ტექნიკურ საკითხთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ეს არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. გარიგების პარტნიორს, სხვასთან ერთად, ასევე ევალება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან ერთად.²²

როგორ ადგენს აუდიტორი საკითხებს, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ16. აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე შესაძლოა აუდიტორმა წინასწარი მოსაზრება შეიქმნას ისეთ საკითხებზე, რომლებსაც, სავარაუდოდ, აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდება აუდიტის მსვლელობისას და, მაშასადამე, შესაძლოა აუდიტის ძირითად საკითხებს წარმოადგენდეს. აუდიტორმა შეიძლება ამ საკითხების შესახებაც აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, როდესაც ზოგად ინფორმაციას მიაწვდის მათ აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბსა და ვადებთან დაკავშირებით, ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუმცადა, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა მხოლოდ აუდიტის შედეგებს, ან აუდიტის პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს ეყრდნობა.
- გ17. მე-9 პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს სპეციფიკური განხილვების ჩატარებას ისეთი საკითხების დასადგენად, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამგვარ განხილვაში აქცენტი გადატანილია იმ საკითხების ხასიათზე, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს და რომლებიც ხშირად დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ საკითხებთან. განხილვის მიზანი კი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ისეთი სფეროების გამოვლენაა, რომლებიც შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ სავარაუდო მომხმარებლებს. ის ფაქტი, რომ ზემოაღნიშნული განხილვების ჩატარება სავალდებულოა, არ გულისხმობს იმას, რომ მასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის აუდიტის

²¹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-18 პუნქტი.

²² ასს 220, მე-19 პუნქტი.

ძირითადი საკითხები იქნება; ამგვარ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი, თუ აუდიტორი მათ ყველაზე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ვინაიდან ასეთი განხილვები შეიძლება ურთიერთ-დაკავშირებული იყოს (მაგალითად, 9(ბ)-(გ) პუნქტებში აღწერილ გარემოებებთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება ასევე მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად), მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ კონკრეტული საკითხის რამდენჯერმე განხილვით შეიძლება გაიზარდოს იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი ამ საკითხს მიიჩნევს აუდიტის ძირითად საკითხად.

- გ18. მე-9 პუნქტით მოთხოვნილ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხების გარდა, შესაძლოა სხვა საკითხებიც არსებობდეს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას; მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ასეთ სხვა საკითხებში შეიძლება შედიოდეს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ჩატარებულ აუდიტთან, მაგრამ მათი ასახვა არ მოითხოვებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის დანერგვა (ან მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება არსებულ საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაში) შეიძლება იყოს ის სფერო, რომელსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ცვლილებები არსებით გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, ან დაკავშირებული იყოს მნიშვნელოვან რისკთან (მაგ., თუ შეიცვალა სისტემა, რომელიც გავლენას ახდენს ამონაგების აღიარებაზე).

სფეროები, სადაც მაღალია არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად (იხ. პუნქტი 9(ა))

- გ19. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ.²³ ასს 260-ის გ13

²³ ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

პუნქტში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს, როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას.

- გ20. ასს 315-ში (გადასინჯული) მნიშვნელოვანი რისკი განმარტებულია, როგორც გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს. სფეროები, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ასევე ძალიან უჩვეულო სამეურნეო ოპერაციები ხშირად შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. ამგვარად, მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად ის სფეროებია, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.
- გ21. თუმცა, შეიძლება ასე არ იყოს ყველა მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში. მაგალითად, ასს 240 გულისხმობს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკი და მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეფასებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები მნიშვნელოვან რისკებად მიიჩნიოს.²⁴ გარდა ამისა, ასს 240-ში მითითებულია, რომ ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარგანჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ეს არის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკი.²⁵ ზემოაღნიშნული რისკები, მათი ხასიათიდან გამომდინარე, შესაძლოა არ საჭიროებდეს აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას, ამიტომ აუდიტორი აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისას არ მიიჩნევს მათ აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად.
- გ22. ასს 315-ში (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის მსვლელობისას, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად.²⁶ აუდიტორის მიერ რისკის ადრინდელი შეფასების შესწორებისა და ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ ნაწილთან დაკავშირებული დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების

²⁴ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, 26-ე და 27-ე პუნქტები

²⁵ ასს 240, 31-ე პუნქტი.

²⁶ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

შეცვლის შედეგად (ე.ი. აუდიტის მიდგომის არსებითად შეცვლა, მაგალითად, თუ აუდიტორისეული რისკის შეფასება ეყრდნობოდა იმის მოლოდინს, რომ გარკვეული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებს და აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ისინი ეფექტიანად არ მუშაობდა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, განსაკუთრებით ისეთ სფეროში, რომლისთვისაც მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება), შეიძლება აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების ესა თუ ის ნაწილი მიიჩნიოს ისეთ სფეროდ, რომელსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთა განსაზღვრას, აუდიტორის შეფასებით, მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება. (იხ. პუნქტი 9(ბ))

გ23. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის შეხედულებები სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის თაობაზე.²⁷ ბევრ შემთხვევაში, ეს დაკავშირებული იქნება განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებთან და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან, რაც, სავარაუდოდ, ისეთი სფეროები იქნება, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება და იმავდროულად, შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად.

გ24. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა აშკარა დაინტერესება გამოხატეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების მიმართ, რომლებსაც, აუდიტორის მოსაზრებით, მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება ასს 540-ის²⁸ შესაბამისად, მაგრამ შეიძლება მიჩნეული არ იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. სხვასთან ერთად, ასეთი სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია

²⁷. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი 16(ა).

²⁸. ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“, მე-10 და მე-11 პუნქტები.

ხელმძღვანელობის განსჯაზე და ხშირად ფინანსური ანგარიშგების ყველაზე რთულ ნაწილებს წარმოადგენს და მათ განსაზღვრას შეიძლება დასჭირდეს როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ასევე აუდიტორის ექსპერტის მონაწილეობა. მომხმარებლებმა ასევე ხაზი გაუსვეს, რომ მათ ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გასაგებად ესაჭიროებათ ინფორმაცია ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო სუბიექტის მეთოდები არ შეესაბამება იმავე დარგში სხვა სამეურნეო სუბიექტების მიერ გამოყენებულ მეთოდებს.

პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების გავლენა აუდიტზე (იხ. პუნქტი 9(გ))

გ25. მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან აუდიტზე, შეიძლება ის სფეროები იყოს, რომლებსაც ესაჭიროება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება და შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად ფართოდ განიხილა ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების, ან სხვა მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციების გავლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილს ან სხვ მხრივ ჩანს უჩვეულო.²⁹ შესაძლოა ხელმძღვანელობას რთული ან კომპლექსური განხილვები ჰქონდა ჩატარებული ამგვარი ოპერაციების აღიარებასთან, შეფასებასთან, წარდგენასთან ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებით, რამაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რომელსაც აუდიტორი შეიმუშავებს.

გ26. აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიაზე/მიდგომაზე შეიძლება ასევე გავლენა იქონიოს ეკონომიკაში, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, რეგულირების სისტემაში ან დარგში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა მოვლენებმა ან სხვა მოვლენებმა, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის დაშვებებზე ან განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე.

²⁹ იხ. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ა), 16(გ) და გ22, ასევე მე-2 დანართი.

ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ27. საკითხებმა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, შეიძლება ასევე გამოიწვია მნიშვნელოვანი დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ასეთი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ხასიათი და დონე ხშირად მიგვანიშნებს იმ საკითხებზე, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში. მაგალითად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება უფრო დეტალური ინფორმაცია მიაწოდა შედარებით რთულ და კომპლექსურ საკითხებთან დაკავშირებით, ან უფრო ხშირად ან სტაბილურად ეკონტაქტებოდა მათ ამგვარი საკითხების განსახილველად, როგორცაა, მაგალითად მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელსაც ესაჭიროებოდა აუდიტორის ან ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა.

გ28. ცნება „ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები“ გამოიყენება კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისა და ჩატარებული აუდიტის კონტექსტში. ამგვარად, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა და მათ შესახებ ინფორმირება იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა დაადგინოს კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები და იმსჯელოს მათ მნიშვნელობაზე მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებთან შედარებით.

გ29. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ საკითხის შედარებითი მნიშვნელობის დასადგენად და ასევე არის თუ არა ეს საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი, შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- საკითხის მნიშვნელობა სავარაუდო მომხმარებლებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, კერძოდ, საკითხის არსებობის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის ხასიათი ან სირთულე, ან ხელმძღვანელობის მიერ შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი, ამ დარგის სხვა სამეურნეო სუბიექტებთან შედარებით;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული შესწორებული და დაგროვილი შეუსწორებელი

უზუსტობების ხასიათი და მათი რაოდენობრივი და ხარის-
ხობრივი არსებობა, თუ ასეთი არსებობს;

- აუდიტის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა, რომელიც აუცი-
ლებელია მოცემული საკითხის აუდიტის ჩასატარებლად, მათ
შორის:
 - სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების, ან ცოდნის დონე, რაც
აუცილებელია ამ საკითხთან მიმართებით აუდიტორული
პროცედურების ჩასატარებლად, ან ამ პროცედურების
შედეგების შესაფასებლად;
 - ამ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის გარიგების გუნდის
გარეთ გავლილი კონსულტაციების ხასიათი.
- იმ სირთულეების ხასიათი და სერიოზულობა, რომლებიც
დაკავშირებული იყო სათანადო აუდიტორული პროცედურების
გამოყენებასთან, ამ პროცედურების შედეგების შეფასებასთან და
რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვებასთან,
რომელთა საფუძველზეც გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრება
და, კერძოდ, აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვები და
მიღებული გადაწყვეტილებები უფრო სუბიექტური გახდა;
- ამ საკითხთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებში
გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა;
- დასჭირდა თუ არა მოცემულ საკითხს სხვადასხვა კუთხით,
მაგრამ ერთმანეთთან დაკავშირებულად განხილვა აუდიტორის
მხრიდან. მაგალითად, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შეიძ-
ლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს
ამონაგების აღიარებასთან, სასამართლო პროცესთან ან სხვა
გაუთვალისწინებელ/პირობით მოვლენებთან დაკავშირებით,
რაც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სხვა სააღრიცხვო შეფა-
სებებზე.

გ30. იმის დადგენა, რომელი და რამდენი საკითხი იყო ყველაზე
მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების
აუდიტისთვის იმ საკითხებიდან, რომლებსაც აუდიტორის
მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, პროფესიული განსჯის
საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების რაოდენობაზე, რომლებიც
უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება გავლენა იქონიოს
სამეურნეო სუბიექტის ზომამ და ორგანიზაციულმა სირთულემ,
მისი საქმიანობის სპეციფიკამ და გარემომ, ასევე მოცემული
აუდიტისთვის დამახასიათებელმა კონკრეტულმა ფაქტებმა და

გარემოებებმა. საზოგადოდ, რაც უფრო დიდი რაოდენობის საკითხებს მიიჩნევს აუდიტორი თავდაპირველად აუდიტის ძირითად საკითხად, შესაძლოა მით უფრო მეტჯერ დასჭირდეს აუდიტორს იმის ხელახლა შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა ეს საკითხები აუდიტის ძირითადი საკითხის განმარტებას. აუდიტის ძირითადი საკითხების ვრცელი სია შეიძლება წინააღმდეგობაში მოვიდეს ამ ცნების განმარტებასთან, რაც იმას გულისხმობს, რომ ეს უნდა იყოს ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხი მოცემული აუდიტისთვის.

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხებისთვის გამოყოფილი ცალკე ნაწილი (იხ. მე-11 პუნქტი)

- გ31. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის განთავსება ზუსტად აუდიტორის მოსაზრების მახლობლად, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს ამგვარ ინფორმაციას და გამოხატავს მოცემული აუდიტისთვის დამახასიათებელი ინფორმაციის გაცნობიერებულ სარგებლიანობას სავარაუდო მომხმარებლებისთვის.
- გ32. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში ცალკეული საკითხის წარმოდგენის თანამიმდევრობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება დალაგდეს შედარებითი მნიშვნელობის მიხედვით, აუდიტორის შეფასებაზე დაყრდნობით, ან შეიძლება შეესაბამებოდეს მეთოდს, რომლის მიხედვითაც წარმოდგენილია ეს საკითხები ფინანსურ ანგარიშგებაში. მე-11 პუნქტის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული საკითხები ცალ-ცალკე უნდა იყოს დასათაურებული, იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხები დიფერენცირებული იყოს.
- გ33. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმგვარად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული, რომ ყურადღება გამახვილდეს იმ ფაქტზე, რომ აქ აღწერილი აუდიტის ძირითადი საკითხები მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან არის დაკავშირებული; შეიძლება მითითებული იყოს კონკრეტული პერიოდი, რომელსაც ეს ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს (ასე მაგალითად, „დაკავშირებულია იმ წლის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც დასრულდა 20X1 წლის 31 დეკემბერს“).

ცალკეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ34. აუდიტის ძირითად საკითხის აღწერის ადეკვატურობა პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალკე აღწერა იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა ლაკონურად და დაბალანსებულად აუხსნას სავარაუდო მომხმარებლებს, რატომ იყო მოცემული საკითხი ყველაზე მნიშვნელოვანი ამ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა საკითხი. აუდიტის ტექნიკური ტერმინების შეზღუდულად გამოყენებით სავარაუდო მომხმარებელი, რომელსაც არ გააჩნია აუდიტის საკითხების სათანადო ცოდნა, შეძლებს იმის გაგებას, რამ განაპირობა აუდიტორის ყურადღების გამახვილება კონკრეტულ საკითხებზე აუდიტის მსვლელობისას. აუდიტორის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის ხასიათი და მოცულობა დაბალანსებული უნდა იყოს შესაბამის მხარეთა პასუხისმგებლობებთან მიმართებით (ე.ი. აუდიტორმა მოკლედ და გასაგები ენით უნდა წარმოადგინოს სასარგებლო ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ მიზანშეუწონლად გამოვიდეს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ პირველადი ინფორმაციის პროვაიდერის როლში).
- გ35. პირველადი ინფორმაცია არის ნებისმიერი ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომელსაც, სხვა შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტი საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ გახდიდა (მაგ., არ აისახებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც ხელმისაწვდომი ხდება საჯაროდ მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, ან, რომელიც აუდიტორს სიტყვიერად ან წერილობით მიაწოდეს ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება წინასწარ, ან ინვესტორებთან შეხვედრებზე). ამგვარ ინფორმაციაზე პასუხისმგებლები სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან.
- გ36. მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორმა თავი აარიდოს აუდიტის ძირითადი საკითხის არაადეკვატურად აღწერას და მომხმარებლებს არ მიაწოდოს პირველადი ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ. როგორც წესი, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა, თავისთავად, არ არის პირველადი ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რადგან აუდიტორი საკითხს აღწერს აუდიტის კონტექსტში. თუმცა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებაც იმ მიზნით, რომ აუხსნას სავარაუდო მომხმარებლებს, რატომ იყო მიჩნეული ეს საკითხი ერთ-

ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში; მაშასადამე, რატომ მიიჩნის ის აუდიტის ძირითად საკითხად და როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, იმ პირობით, თუ ამგვარი ინფორმაციის მიწოდება არ იკრძალება კანონმდებლობით. თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამგვარი დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებას, მას შეუძლია ურჩიოს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოადგინონ აღნიშნული დამატებითი ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ აუდიტორმა პირველადი ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტორის დასკვნაში.

გ37. ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება გადაწყვიტონ, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან სადმე სხვაგან წლიურ ანგარიშში გაამჟღავნებენ ახალ ან უფრო სრულყოფილ ინფორმაციას აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ, იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ მოცემული საკითხის შესახებ ინფორმაცია მიწოდებული იქნება აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, ამგვარი ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს უფრო საიმედო ინფორმაციას სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დამკვეთების მგრძნობელობის შესახებ, ან სამეურნეო სუბიექტის არგუმენტაციას კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის ან პოლიტიკის შერჩევის თაობაზე, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სხვა მისაღებ ვარიანტებსაც ითვალისწინებს.

გ38. ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემულია ტერმინის „წლიური ანგარიში“ განმარტება და ახსნილია, რომ დოკუმენტები, როგორცაა ხელმძღვანელობის ანგარიში, ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ოპერატიული და ფინანსური ანალიზი, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული მსგავსი ანგარიშები (მაგალითად, დირექტორების ანგარიში), დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარის ანგარიში, კორპორაციული მართვის ანგარიში ან შიდა კონტროლისა და რისკების შეფასების ანგარიშები შეიძლება იყოს წლიური ანგარიშის ნაწილი.³⁰ ასს 720 (გადასინჯული) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც ჩართულია წლიურ ანგარიშში. მართალია, აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას, მაგრამ აუდიტორს უფლება აქვს, გაითვალისწინოს ეს ინფორმაცია, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ან

30. ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტები 12(ა) და გ1-გ3.

სხვა სანდო წყაროების მიერ საჯაროდ გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაცია, როდესაც მუშაობს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაზე.

- გ39. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას აუდიტორს ასევე შეიძლება გამოადგეს აუდიტის მსვლელობისას მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაციაც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები, ან აუდიტორის მიერ მომზადებული დოკუმენტაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სიტყვიერად მიწოდებული ინფორმაციის შესახებ, ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია სასარგებლო საფუძველია აუდიტორისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაში მისაწოდებელი ინფორმაცია. ეს იმით აიხსნება, რომ ასს 230-ის შესაბამისად, აუდიტის დოკუმენტაცია იმისთვისაა გამიზნული, რომ დოკუმენტურად აისახოს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები, ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ამ პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები. ამგვარი დოკუმენტაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში, სადაც ახსნილია საკითხის მნიშვნელობა, ასევე მე-18 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენებაში.

მითითება იმისა, საკითხი ასახულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ40. პუნქტები 13(ა)-(ბ) მოითხოვს აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალ-ცალკე აღწერას, სადაც აუდიტორი განმარტავს, რატომ მიიჩნია საკითხი ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა იგი აუდიტის დროს. შესაბამისად, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა არ არის უბრალოდ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის გამეორება. თუმცა, შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე მინიშნება სავარაუდო მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, უფრო კარგად გაიგოს, როგორ გაითვალისწინა მოცემული საკითხი ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.
- გ41. ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე (შენიშვნებზე) მინიშნების გარდა, აუდიტორს უფლება აქვს სავარაუდო მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ამ საკითხების ძირითად ასპექტებზე. ხელმძღვანელობის მიერ განმარ-

ტებით შენიშვნებში ცალკეული ასპექტებისა თუ ფაქტორების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის მოცულობა, იმასთან დაკავშირებით, რა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული ასპექტების უფრო ზუსტად ფორმულირებაში, კერძოდ იმის აღწერაში, როგორ მოგვარდა აღნიშნული საკითხი აუდიტში, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან, რატომ არის მოცემული საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი. მაგალითად:

- თუ სამეურნეო სუბიექტი საზრიან და საიმედო ინფორმაციას წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, აუდიტორმა შეიძლება მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ძირითად დამკვეთებზე, შესაძლო შედეგებთან დაკავშირებით გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე და სხვა ხარისხობრივ თუ რაოდენობრივ ინფორმაციაზე, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობის ძირითად წყაროებს, ან განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებზე, როდესაც დასკვნაში განმარტავს, რატომ იყო ეს საკითხი ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მოცემული აუდიტში და როგორ გადაიჭრა აუდიტში;
- თუ აუდიტორი ასს 570 (გადასინჯული) შესაბამისად დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, აუდიტორს მაინც შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ამ დასკვნასთან დაკავშირებული ერთი ან რამდენიმე საკითხი, რომელიც გამოვლინდა აუდიტორის მიერ ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად შესრულებული სამუშაოს შედეგად, არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აღწერილ მოვლენებს ან პირობებს, როგორიცაა, მაგალითად არსებითი საოპერაციო ზარალი, ხელმისაწვდომი ნასესხები სახსრები და ვალის რეფინანსირების შესაძლებლობა, ან სესხის ხელშეკრულების დებულებების დარღვევა და შესაბამისი შემამსუბუქებელი ფაქტორები.³¹

31. ასს 570 (გადასინჯული), პუნქტი გ3.

რატომ მიიჩნევს აუდიტორი კონკრეტულ საკითხს აუდიტის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად (იხ. პუნქტი 13(ა))

- გ42. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლებს წარმოდგენა შეეძქნას იმის თაობაზე, რატომ მიიჩნია აუდიტორმა ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხად. შესაბამისად, მე-9-10 პუნქტების მოთხოვნები და გ12-გ29 პუნქტებში მოცემული მასალა, რომელიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას, ასევე შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს იმის გააზრებაში, როგორ უნდა მიაწოდოს აუდიტორის დასკვნაში სავარაუდო მომხმარებლებს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ. მაგალითად, იმ ფაქტორების ახსნა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას და ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში, ალბათ, დააინტერესებს სავარაუდო მომხმარებლებს.
- გ43. ინფორმაციის აქტუალობა სავარაუდო მომხმარებლებისთვის არის ის ფაქტორი, რომლის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს, რა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში. მაგალითად, საკითხის აღწერა საშუალებას მისცემს თუ არა სავარაუდო მომხმარებლებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მოცემული აუდიტის შედეგებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ.
- გ44. საკითხის დაკავშირებამ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან შეიძლება ასევე ხელი შეუწყოს იმის შესაძლებლობის მინიმუმამდე დაყვანას, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა ზედმეტად სტანდარტიზებული და ნაკლებად სასარგებლო გახდება დროთა განმავლობაში. მაგალითად, გარკვეული საკითხები აუდიტის ძირითად საკითხებად შეიძლება იყოს მიჩნეული ამა თუ იმ დარგის სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში, დარგის სპეციფიკის გამო, ან შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების სირთულის გამო. როდესაც აუდიტორი აღწერს, რატომ მიიჩნია ეს საკითხი ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, შესაძლებელია უფრო სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის, რომ აღწეროს მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ასპექტები (მაგ., გარემოებები, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება), რათა ეს

ინფორმაცია უფრო გამოსადეგი იყოს სავარაუდო მომხმარებლებისთვის. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინება შეიძლება ასევე მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხის აღწერისას, რომელიც მეორდება წლების განმავლობაში.

გ45. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში შეიძლება ასევე მითითებული იყოს ძირითადი ფაქტორები, რომლის შედეგადაც აუდიტორმა ესა თუ ის საკითხი მოცემული აუდიტისთვის მიიჩნია ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, მაგალითად:

- ეკონომიკური პირობები, რომლებმაც აუდიტორს ხელი შეუშალა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების არალიკვიდური ბაზრები;
- ახალი ან არასტანდარტული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მაგალითად მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ან დარგისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები, რომლის შესახებაც აუდიტის გარიგების გუნდმა კონსულტაციები გაიარა ფირმის ფარგლებში;
- სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიის შეცვლა, ან ბიზნესის მოდელის შეცვლა, რამაც არსებითი გავლენა მოახდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში (იხ. 13(ბ) პუნქტი)

გ46. აუდიტორის დასკვნაში მიწოდებული ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე იმასთან დაკავშირებით, როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, პროფესიული განსჯის საგანია. 13(ბ) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება აღწეროს:

- აუდიტორის საპასუხო ქმედებების გარკვეული ასპექტები, ან მიდგომა, რომელიც ყველაზე მეტად შესაფერისი იყო მოცემული საკითხისთვის, ან არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის;
- ჩატარებული პროცედურების მოკლე მიმოხილვა;
- აუდიტორის პროცედურების შედეგების მითითება; ან ამ საკითხთან დაკავშირებით ჩატარებული ძირითადი დავირვებები.

ან ამ ელემენტების რაიმე კომბინაცია.

კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები შეიძლება ადგენდეს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისთვის გარკვეულ

ფორმას ან შინაარსს, ან შესაძლოა განსაზღვრავდეს ერთ ან რამდენიმე ზემოაღნიშნულ ელემენტს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ამგვარ აღწერაში.

გ47. იმისთვის, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ძირითად საკითხებზე ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სპეციფიკის გათვალისწინებით, ასევე აუდიტის ძირითად საკითხებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტებს, მათ შორის აუდიტორის მოსაზრებას შორის ურთიერთკავშირის შესახებ, შეიძლება აუცილებელი იყოს სიფრთხილის გამოჩენა, კერძოდ, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას გამოყენებული ტექსტი:

- არ გულისხმობდეს იმას, რომ საკითხი სათანადოდ არ გადაჭრა აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას;
- უშუალოდ იყოს დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან და არ გამოიყენოს ზოგადი მსჯელობა ან სტანდარტული ტექსტი;
- ითვალისწინებდეს, ეს საკითხი როგორ არის განხილული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნაში (შენიშვნებში), თუკი ასე იყო;
- არ მოიცავდეს ან არ გულისხმობდეს ცალკე მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების შესახებ.

გ48. მოცემულ კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს გარკვეული ასპექტების, ან გამოყენებული მიდგომის აღწერა შეიძლება სავარაუდო მომხმარებლებს დაეხმაროს წარმოდგენის შექმნაში უჩვეულო გარემოებებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც აუცილებელი იყო არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ჩატარების მიდგომა მნიშვნელოვნად საჭიროებს მორგებას სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე. გარდა ამისა, გარკვეული პერიოდის აუდიტის მიდგომაზე შეიძლება გავლენა იქონია სამეურნეო სუბიექტისთვის დამახასიათებელმა სპეციფიკურმა გარემოებებმა, ეკონომიკურმა პირობებმა, ან დარგში მიმდინარე მოვლენებმა. აუდიტორისთვის შეიძლება ასევე სასარგებლო იყოს იმ ინფორმაციის ხასიათისა და მოცულობის

მითითება, რომელიც ამ საკითხთან დაკავშირებით მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

- გ49. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი აღწერს რომელიმე სააღრიცხვო შეფასების მიმართ გამოყენებულ მიდგომას, რომელსაც მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდებოდა, მისი შეფასებით, როგორცაა, მაგალითად რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება, აუდიტორმა შეიძლება მოისურვოს იმის მითითება, რომ აუდიტორმა გამოიყენა ფირმაში მომუშავე აუდიტორის ექსპერტის, ან ხელშეკრულებით მოწვეული აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. ამგვარი მინიშნება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებაზე არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და, მაშასადამე, წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 620-ის მე-14-15 პუნქტებთან.³²
- გ50. შესაძლებელია რთული იყოს აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების აღწერა, განსაკუთრებით ისეთის, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის რთულ სფეროებთან, რომლებიც სუბიექტურ განსჯასა და შეფასებას საჭიროებს. კერძოდ, შეიძლება რთული იყოს ჩატარებული პროცედურების ლაკონურად აღწერა ისე, რომ ადეკვატური ინფორმაცია მიეწოდოს სავარაუდო მომხმარებლებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირების მიზნით აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის, ასევე აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს გარკვეული ჩატარებული პროცედურების აღწერა, რათა სავარაუდო მომხმარებლებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმის თაობაზე, როგორ გადაიჭრა აუდიტში მოცემული საკითხი. როგორც წესი, ამგვარი აღწერა შეიძლება უფრო ზოგადი ხასიათის იყოს და არ უნდა მოიცავდეს პროცედურების დეტალურ აღწერას.
- გ51. როგორც აღნიშნული იყო გ46 პუნქტში, აუდიტორს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას ასევე შეუძლია ჩატარებული საპასუხო პროცედურების შედეგის მითითება. თუმცა, თუ ამას გააკეთებს აუდიტორი, მან სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს, რათა არ შეიქმნას ისეთი შთაბეჭდილება, რომ ამგვარი აღწერით ის ცალკე მოსაზრებას გამოთქვამს ცალკეულ აუდიტის ძირითად საკითხზე, ან სხვა მხრივ არ გახდეს საექვო აუდიტორის მოსაზრება მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

³² ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ52. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ხელმძღვანელობას ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნებას, რომელიც აუდიტორმა მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხად. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება სპეციალურად კრძალავდეს ისეთი საკითხის საჯაროდ ინფორმირებას, რომელმაც შეიძლება ხელი შეუშალოს სათანადო უფლებამოსილების მქონე ორგანოს ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიებაში (მაგ., საკითხები რომლებიც დაკავშირებულია ან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ფულის გათეთრებასთან).
- გ53. როგორც მითითებული იყო 14(ბ) პუნქტში, შესაძლებელია, რომ უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში აუდიტორის დასკვნაში არ მოხდეს ინფორმირება აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული რომელიმე საკითხის შესახებ. ეს იმით აიხსნება, რომ ამგვარი საკითხების ინფორმირება საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ ხდება, რადგან სავარაუდო მომხმარებლებისთვის უფრო მეტ გამჭვირვალობას უზრუნველყოფს აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება მიზანშეწონილი, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები სამეურნეო სუბიექტის ან საზოგადოებისთვის იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადააჭარბებს მოცემული საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.
- გ54. გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის რომელიმე ძირითადი საკითხის ინფორმირება, აუდიტორი ითვალისწინებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებს. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში ხელმძღვანელობის მოსაზრებების შესახებ იმ უარყოფით შედეგებზე, რაც შეიძლება მოჰყვეს საკითხის ინფორმირებას. კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება. კერძოდ:

- აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რატომ არ გაამჟღავნა სამეურნეო სუბიექტმა საკითხი საჯაროდ (მაგ., თუ კანონმდებლობა ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ამ საკითხის გამჟღავნების დაყოვნების ან არგამჟღავნების უფლებას იძლევა), ასევე ხელმძღვანელობის მოსაზრების შესახებ ამ საკითხის გამჟღავნებით მოსალოდნელ უარყოფით შედეგებზე. ხელმძღვანელობა შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური წყაროების გარკვეულ ასპექტებს, რომლებიც ეხება ამგვარი უარყოფითი შედეგების გააზრებას (მაგ., ამ ასპექტებში შეიძლება იგულისხმებოდეს ზიანის მიყენება სამეურნეო სუბიექტის კომერციული მოლაპარაკებების ან კონკურენტუნარიანი პოზიციისთვის). თუმცა, მარტო ხელმძღვანელობის შეხედულებები ზემოაღნიშნული უარყოფითი შედეგების შესახებ, თავისთავად, არ ცვლის იმის აუცილებლობას, რომ აუდიტორმა, 14(ბ) პუნქტის შესაბამისად, თვითონ განსაზღვროს, გონივრულია თუ არა იმის მოლოდინი, რომ საკითხის ინფორმირებით გამოწვეული უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება;
- გამოვლინდება, რაიმე ინფორმაცია მიაწოდა თუ არა სამეურნეო სუბიექტმა შესაბამის მარეგულირებელ, ძალოვან ან საზედამხებდველო ორგანოებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით, კერძოდ, ამგვარი განხილვებით საბუთდება თუ არა ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი მოცემული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნება;
- აუდიტორს საშუალება ეძლევა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ურჩიოს, საჯაროდ გაამჟღავნოს ამ საკითხთან დაკავშირებული სათანადო ინფორმაცია. სახელდობრ, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წუხილი საკითხის ინფორმირებასთან დაკავშირებით მხოლოდ ამ საკითხის გარკვეულ ასპექტებს ეხება და, მაშასადამე, ამ საკითხთან დაკავშირებული გარკვეული ინფორმაცია შესაძლოა ნაკლებად დელიკატური იყოს და შესაძლებელი იქნება მისი გამჟღავნება.

აუდიტორმა ასევე შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილის მოპოვება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი საკითხის საჯაროდ ინფორმირება, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მოსაზრება ამგვარი ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების მნიშვნელობის შესახებ.

- გ55. შესაძლებელია, ასევე აუცილებელი იყოს, რომ აუდიტორმა აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის ინფორმირების შედეგები გააანალიზოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ფონზე. გარდა ამისა, შესაძლოა აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებდეს მოცემული საკითხის ინფორმირებას სათანადო მარეგულირებელი, ძალოვანი ან საზედამხებდევლო ორგანოებისთვის, იმის მიუხედავად, ამ საკითხის შესახებ ინფორმაცია აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს ამ საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების გაანალიზებაში.
- გ56. საკითხები, რომლებსაც აუდიტორი იხილავს გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება ინფორმირება, საკმაოდ რთულია და აუდიტორის მხრიდან მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებს. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

„აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის ფორმა და შინაარსი სხვა გარემოებებისთვის (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ57. მე-16 პუნქტის მოთხოვნები გამოიყენება სამ სიტუაციაში:
- ა) აუდიტორი მე-10 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი; (იხ. გ59 პუნქტი)
 - ბ) აუდიტორი მე-14 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმაციას არ მიაწვდის აუდიტორის დასკვნაში და ამის გარდა არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი;
 - გ) აუდიტორი აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევს მხოლოდ ისეთ საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმირება ხდება მე-15 პუნქტის შესაბამისად.
- გ58. ქვემოთ მოცემულია აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც აუცილებელია:

აუდიტის ძირითადი საკითხები

[„პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ან „ფუნქციონერაბადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ დავადგინეთ, რომ არ არსებობს სხვა „აუდიტის ძირითადი საკითხი“, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.]

გ59. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისთვის აუცილებელია იმ საკითხების შედარებითი მნიშვნელობის განხილვა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში. ამგვარად, შეიძლება ძალიან იშვიათი იყოს ისეთი შემთხვევა, როდესაც საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტორი არ გადაწყვეტს, რომ სულ მცირე აუდიტის ერთი ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება მაინც არის აუცილებელი აუდიტორის დასკვნაში იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში (მაგ., საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანიებისთვის, რომლებსაც ძალიან ცოტა ოპერაცია აქვთ განხორციელებული), აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი მე-10 პუნქტის შესაბამისად, რადგან არ არსებობს საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ60. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია.³³ აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო სხვადასხვანაირი იქნება, კონკრეტული გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე. თუმცა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება შეუძლია მაშინ, როდესაც მათთან ერთად იხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს, ხოლო შემდეგ ხელახლა შეუძლია ამ საკითხების განხილვა, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად წამოჭრილი საკითხების შესახებ. ამგვარი

³³ ასს 260 (გადასინჯული), 21-ე პუნქტი.

ქმედებით შეიძლება შემსუბუქდეს პრაქტიკული პრობლემები, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც აუდიტორი საზრიაოი ორმზრივი დიალოგის გამართვას აუდიტის ძირითადი საკითხების ორგვლივ ცდილობს იმ ეტაპზე, როდესაც მთავრდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად მომზადება.

- გ61. ინფორმირების პროცედურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, შეიტყონ აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირებას აპირებს აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში; ასევე იმის შესაძლებლობაც ეძლევათ, აუცილებლობის შემთხვევაში, უფრო საფუძვლიანი განმარტებები მიიღონ ამ საკითხების შესახებ. ამგვარი განხილვის გასაადვილებლად, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის დასკვნის პროექტი. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აღიარებს მათ მნიშვნელოვან როლს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის საქმეში და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, წარმოდგენა შეიქმნან იმის თაობაზე, რის საფუძველზე მიიღო გადაწყვეტილებები აუდიტორმა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ და როგორ იქნება აღწერილი ისინი აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის გაანალიზების საშუალებაც ეძლევათ, სასარგებლო იქნება თუ არა ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ამ საკითხებზე ინფორმაცია მიეწოდება აუდიტორის დასკვნაში.
- გ62. 17 (ა) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე მოიცავს უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებსაც, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტები მე-14 და გ54).
- გ63. 17 (ბ) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით იმის თაობაზე, რომ, აუდიტორის გადაწყვეტილებით, არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება აუდიტორისთვის ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნიდეს, რათა მან უფრო დეტალურად განიხილოს საკითხი სხვებთან ერთად (მათ შორის, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან, თუ ასეთი პიროვნება დანიშნული

იყო), ვისაც ესმის აუდიტი და ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტის შედეგად. ამგვარი განხილვების შედეგად აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს თავისი გადაწყვეტილების გადახედვა იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხები.

დოკუმენტაცია (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ64. ასს 230-ის მე-8 პუნქტის თანახმად, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან, სხვასთან ერთად წარმოდგენა შეიქმნას აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ. აუდიტის ძირითად საკითხებთან მიმართებაში პროფესიული განხილვები მოიცავს იმის დადგენას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან რომელს დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე თითოეული ამ საკითხთაგანი არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი. სავარაუდოდ, აუდიტორს ამგვარ განხილვაში დაეხმარება დოკუმენტაცია, რომელიც ასახავს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებულ საკითხებს, თითოეულ საკითხთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტი გ39) და ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია, რომელიც ეხება აუდიტის პროცესში გამოვლენილ მნიშვნელოვან საკითხებს (მაგ., როგორიცაა მოხსენებითი ბარათი აუდიტის დასრულების შესახებ). თუმცა, წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს დოკუმენტებში იმის დაფიქსირებასა და ახსნას, რატომ არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება სხვა საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 705 (გადასინჯული)

მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
მოდიფიცირებული მოსაზრების ტიპები	2
ძალაში შესვლის თარიღი	3
მიზანი	4
განმარტებები	5

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება	6
აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა	7-15
აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში	16-29
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები	გ1
გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება	გ2-გ12
აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა	გ13-გ16

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების
მოდიფიცირების შემთხვევაში გ17-გ26

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირება გ27

დანართი: მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის
დასკვნის ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 705 (გადასინჯული) -
„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“
- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის
საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო
სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, შეადგინოს გარემოებების შესაფერისი დასკვნა, როდესაც ასს 700-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება; გარდა ამისა, განხილულია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. ნებისმიერ შემთხვევაში ასს 700-ით (გადასინჯული) გათვალისწინებული საანგარიშგებო მოთხოვნები გამოიყენება და ისინი გამოვლენილი არ არის ამ ასს-ში, თუ მათ კონკრეტულად არ ეხება ან არ ცვლის წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები

2. წინამდებარე სტანდარტით დადგენილია სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრება, კერძოდ, პირობითი, უარყოფითი და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, თუ რომელი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრებაა მიზანშეწონილი, დამოკიდებულია:
 - ა) იმ საკითხის ხასიათზე, რომელიც იწვევს მოდიფიცირების საჭიროებას, ანუ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია თუ არა, ან, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თუ შესაძლებელია, რომ არსებითად მცდარი იყოს; და
 - ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოველმხრივ მოცულობის აუდიტორისეულ განსჯაზე. (იხ. პუნქტი გ1)

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

¹ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.“

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სათანადოდ მოდიფიცირებული მოსაზრების ნათლად გამოხატვა, რაც აუცილებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც:
 - ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან
 - ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

განმარტებები

5. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) ყოვლისმომცველი - ეს ტერმინი გამოიყენება უზუსტობებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის აღწერისთვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ უზუსტობების შესაძლო გავლენის აღწერისთვის, თუ ასეთი არსებობს, რომელთა აღმოჩენა ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის ყოვლისმომცველი გავლენა არის ისეთი გავლენა, რომელიც აუდიტორის შეფასებით:
 - (i) არ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;
 - (ii) თუ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით, წარმოადგენს ან შეიძლება წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან
 - (iii) განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.
 - ბ) მოდიფიცირებული მოსაზრება – პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან აუდიტორის უარი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

6. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას, როდესაც:
 - ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან (იხ. პუნქტები გ2-გ7)
 - ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ8-გ12)

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

პირობითი მოსაზრება

7. აუდიტორმა პირობითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც:
 - ა) მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან
 - ბ) არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

უარყოფითი მოსაზრება

8. აუდიტორმა უარყოფითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

9. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების

შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.

10. აუდიტორმა მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მრავალი განუსაზღვრელობა არსებობს და აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართალია, მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით, მაგრამ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი

11. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ ხელმძღვანელობამ შეზღუდა აუდიტის მასშტაბი, რაც აუდიტორის აზრით, სავარაუდოდ, გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრების გამოთქმის ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის აუცილებლობას, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აღნიშნული შეზღუდვის მოხსნა.
12. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში მითითებული შეზღუდვის მოხსნაზე, აუდიტორმა ამის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სამეურნეო სუბიექტის მართვაში არ მონაწილეობენ² და უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
13. როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან ზემოაღნიშნულის გავლენა შემდეგნაირად უნდა განსაზღვროს:
 - ა) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, მაგრამ არა ყოვლის-

² ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

მომცველი, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება;
ან

- ბ) თუ აუდიტორი დასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითი და ყოვლისმომცველიც და ამის გამო პირობითი მოსაზრება არაადეკვატური იქნება არსებული მდგომარეობის ასახვისათვის:
- (i) აუდიტორმა უარი უნდა თქვას აუდიტის გაგრძელებაზე, როდესაც ამის გაკეთება მიზანშეწონილია პრაქტიკული თვალსაზრისით და დაშვებულია კანონმდებლობით; ან (იხ. პუნქტი გ13)
- (ii) თუ აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა მიზანშეწონილი არ არის პრაქტიკული თვალსაზრისით, ან შესაძლებელი არ არის, მან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ14)

14. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს აუდიტის გაგრძელებაზე, როგორც ამას ითვალისწინებს 13(ბ)(i) პუნქტი, მან გარიგების შესრულების შეწყვეტამდე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა იმ უზუსტობის შესახებ, რომლებიც გამოიწვევდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. (იხ. პუნქტი გ15)

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები

15. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, არ შეიძლება, რომ მან ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების, ან მისი ერთი ან რამდენიმე ინდივიდუალური ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ იმავე აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმავე საფუძვლებთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში, ერთსა და იმავე აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი არამოდიფიცირებული მოსაზრების ჩართვა³ წინააღმდეგობაში მოვი-

3. ასს 805 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“ - ეხება გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაქირავებულია ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ მოსაზრების გამოსათქმელად.

დოდა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. (იხ. პუნქტი გ16)

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის მოსაზრება

16. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს, მან აუდიტორის დასკვნის მოსაზრების ნაწილი უნდა დაასათაუროს შემდეგნაირად: „პირობითი მოსაზრება“, „უარყოფითი მოსაზრება“, ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარი“, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

პირობითი მოსაზრება

17. როდესაც აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის გამო, აუდიტორმა უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, გარდა „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გავლენისა:

- ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) [...] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ მოსაზრების მოდიფიცირების აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, აუდიტორმა მოდიფიცირებული მოსაზრებისათვის უნდა გამოიყენოს შესაბამისი ფრაზა „გარდა ამ საკითხ(ებ)ის შესაძლო გავლენისა ...“. (იხ. პუნქტი გ20)

უარყოფითი მოსაზრება

18. როდესაც აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს, მან უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო:

- ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანადა არ ასახავს) ... [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

19. როდესაც აუდიტორი მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან:

- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრებას არ გამოთქვამს;
- ბ) ასევე, „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- გ) შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 24(ბ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი, სადაც მითითებულია, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. კერძოდ, ამის ნაცვლად უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორი დაქირავებული იყო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად.

მოსაზრების საფუძველი

20. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მან გარდა იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნას შეადგენს ასს 700-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილი სპეციფიკური ელემენტების გათვალისწინებით, (იხ. პუნქტი გ21)
- ა) უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28-ე პუნქტით მოთხოვნილი სათაური „მოსაზრების საფუძველი“ და დაასათუროს საჭიროებისამებრ: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“, ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“; და
 - ბ) დასკვნის ამ ნაწილში უნდა აღწეროს მოსაზრების მოდიფიცირების გამოწვევი საკითხი.
21. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობაა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ რაოდენობრივი ხასიათის ინფორმაციასთან), აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს აღნიშნული უზუსტობა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია უზუსტობის ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს დასკვნის ამ ნაწილში. (იხ. პუნქტი გ22)
22. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ ტექსტურ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა მიუთითოს, რატომ არის ეს ინფორმაცია მცდარი.
23. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებასთან, რომლის ასახვაც განმარტებით შენიშვნებში სავალდებულოა, აუდიტორმა:
- ა) ეს საკითხი უნდა განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
 - ბ) „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს, რა სახის ინფორმაციაა გამოტოვებული; და
 - გ) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, ჩართოს გამოტოვებული ინფორმაცია, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული

თვალსაზრისით და აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ23)

24. თუ მოსაზრების მოდიფიცირება გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა ახსნას ამის მიზეზები.
25. თუ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, მან უნდა შეეცალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(დ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი იმის შესახებ, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად, კერძოდ, სიტყვა „მოსაზრების“ წინ დაამატოს სიტყვა „პირობითი“ ან „უარყოფითი“, საჭიროებისამებრ.
26. როდესაც აუდიტორი დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ბ) და 28(დ) პუნქტებით მოთხოვნილ ელემენტებს. ეს ელემენტებია:
 - ა) აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობები; და
 - ბ) განცხადება იმის თაობაზე, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.
27. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, ან უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში მაინც უნდა აღწეროს ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილია და, მისი აზრით, გამოიწვევდა მოსაზრების მოდიფიცირებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ24)

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

28. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე იმის გამო, რომ ვერ შეძლო

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 39-41 პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა და გაითვალისწინოს მხოლოდ შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტი გ25)

- ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გასცეს აუდიტორის დასკვნა;
- ბ) თუმცა, „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- გ) განცხადება აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური ვალდებულებების შესახებ, რაც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

29. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა მოიცავდეს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილს ასს 701-ის⁴ შესაბამისად, ან „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილს ასს 720-ის⁵ (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ26)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

30. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირებას, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გარემოებების შესახებ, რომლებიც მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, ასევე უნდა გააცნოს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომხატველი ტექსტი. (იხ. პუნქტი გ27)

* * *

4. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-11-13 პუნქტები.

5. ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტი გ54.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ტიპზე მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის აუდიტორისეული განსჯა.

მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხების ხასიათი	აუდიტორის განსჯა საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ	
	არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	არსებითია და ყოვლისმომცველი
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა	პირობითი მოსაზრება	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

არსებითი უზუსტობების ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ა))

- გ2. ასს 700-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისათვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას⁶. ამგვარი დასკვნის გამოსატანად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს და გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი იარსებებს, ასს 450-ის⁷ შესაბამისად.

⁶ ასს 700 (გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

⁷ ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, მე-11 პუნქტი.

გ3. ასს 450-ში უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება დაკავშირებული იყოს:

- ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან;
- ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა

გ4. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისი;
- ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში სწორად არ არის აღწერილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელოვან მუხლთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგება, თანდართული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით, ისე არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა.

გ5. ხშირად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში მოცემულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების აღრიცხვისა და განმარტებით შენიშვნებში ამ ცვლილების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ცვლის შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, შეიძლება წარმოიქმნას ფინან-

სური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, თუ არ დაიცავს ზემო-
აღნიშნულ მოთხოვნებს.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება

გ6. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკის გამო-
ყენებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი
უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას:

- ა) თუ ხელმძღვანელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთ-
ხოვნების შესაბამისად არ იყენებს, მათ შორის, თუ ხელმძღვა-
ნელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას უცვლელად არ
იყენებს სხვადასხვა პერიოდში, ან მსგავს ოპერაციებსა და
მოვლენებთან მიმართებაში (გამოყენების უცვლელობა); ან
- ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების მეთოდის
გამო (როგორიცაა, მაგალითად უნებლიე შეცდომა გამო-
ყენების დროს).

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობა
ან ადეკვატურობა

გ7. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწო-
ნილობასთან ან ადეკვატურობასთან დაკავშირებით, ფინანსური
ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას მაშინ,
როდესაც:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავ-
ნებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათა-
ნადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ყველანაირი ინფორმაცია;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები მომზა-
დებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის
სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, ფინან-
სური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით
კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, არ
მოიცავს სხვა დამატებით ინფორმაციას, რაც აუცილებელია
სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ბ))

გ8. აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა (ასევე უწოდებენ აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას) შესაძლოა განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- ა) გარემოებები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება;
- ბ) აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები; ან
- გ) ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები.

გ9. კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით. თუ ეს შეუძლებელია, გამოიყენება 7(ბ) და მე-9-10 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნები, საჭიროებისამებრ. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებულმა შეზღუდვებმა შეიძლება სხვაგვარი ზეგავლენა იქონიოს აუდიტზე, მაგალითად აუდიტორის მიერ თაღლითობის რისკების შეფასებასა და გარიგების გაგრძელების საკითხის განხილვაზე.

გ10. შემდეგი მაგალითები ასახავს გარემოებებს, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება:

- განადგურდა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერები;
- სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვანი კომპონენტის ბუღალტრული ჩანაწერები განუსაზღვრელი ვადით დააყადაღა სახელმწიფო ორგანომ.

გ11. აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებების მაგალითებია, როდესაც:

- სამეურნეო სუბიექტს მოეთხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივი მეთოდის გამოყენება მეკავშირე საწარმოებისათვის და აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ამ უკანასკნელის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რათა შეაფასოს, სწორად არის თუ არა გამოყენებული წილობრივი მეთოდი;

- აუდიტორად დანიშვნის დრო ისეთია, რომ აუდიტორს საშუალება არა აქვს, დააკვირდეს მარაგის ინვენტარიზაციას;
- აუდიტორი ადგენს, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, მაგრამ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი ეფექტიანი არ არის.

გ12. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით გამოწვეული, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის მაგალითებია:

- როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვებაში;
- ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის კონკრეტული ანგარიშის ნაშთების შესახებ გარეშე მხარისთვის დადასტურების მოთხოვნაში.

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი (იხ. პუნქტები 13(ბ)(i)-14)

- გ13. პრაქტიკულად, აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმაზე, რა ეტაპზეა აუდიტორული გარიგების შესრულება იმ დროისათვის, როდესაც ხელმძღვანელობა შეზღუდავს აუდიტის მასშტაბს. თუ აუდიტორს, ძირითადად, დასრულებული აქვს აუდიტი, მან შეიძლება გადაწყვიტოს აუდიტის დასრულება, რამდენადაც ეს შესაძლებელია, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი განაცხადოს დასკვნაში და აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა აღწეროს „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში, სანამ შეწყვეტს დავალების შესრულებას.
- გ14. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება შეუძლებელი იყოს აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა, თუ აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება აუდიტის გაგრძელება, მაგალითად, როდესაც აუდიტორი დანიშნულია სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორად. ეს ეხება იმ იურისდიქციებსაც, სადაც აუდიტორი ინიშნება ისეთი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მომზადებულია სპეციფიკური პერიოდისთვის და აუდიტორს გარიგებიდან გასვლა ეკრძალება ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დასრულებამდე, ან აუდიტორი ინიშნება კონკრეტული ვადით და ამ ვადის გასვლამდე

აუდიტორს ეკრძალება გარიგებიდან გასვლა. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატება.⁸

გ15. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა აუცილებელია, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, შეიძლება არსებობდეს პროფესიული, სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა გარიგებიდან გასვლასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ აცნობოს მარეგულირებელ ორგანოებს ან სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეებს.

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ16. ქვემოთ განხილულია დასკვნის წარდგენის გარემოებების მაგალითები, რომლებიც არ ეწინააღმდეგება აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა იმ შემთხვევაში, როდესაც იმავე პერიოდში, იმავე ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრებაა გამოხატული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების შესაბამისად.⁹
- მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ოპერაციების შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ და არამოდიფიცირებული მოსაზრება - ფინანსურ მდგომარეობაზე (იხ. ასს 510¹⁰). ამ შემთხვევაში, აუდიტორს მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ განუცხადებია.

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ17. დანართში მოცემული 1-ლი და მე-2 ნიმუშები ეხება აუდიტორის დასკვნებს, რომლებიც მოიცავს პირობით და უარყოფით მოსაზრებებს, შესაბამისად, იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

8. ასს 706 (გადასინჯული) - `მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში`, პუნქტი გ10.

9. ამგვარი გარემოების აღწერისათვის იხ. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ31.

10. ასს 510 - `პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები`, მე-10 პუნქტი.

გ18. დანართის მე-3 ნიმუში ეხება აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. მე-4 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რადგან აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. მე-5 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც იმითაა განპირობებული, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტთან დაკავშირებით. ამ ორ უკანასკნელ შემთხვევაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც. მოდიფიცირებული მოსაზრებების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები სხვა ასს-ების დანართებშიც არის მოცემული, რომლებიც ეხება აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებელობებს, მათ შორის ასს 570-ში (გადასინჯული).¹¹

აუდიტორის მოსაზრება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ19. ამ სათაურის შეცვლით მომხმარებლებისთვის ნათელი ხდება, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია და ამავე დროს ჩანს, რა ტიპისაა მოდიფიცირებული მოსაზრება.

პირობითი მოსაზრება (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ20. თუ აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, მიზანშეწონილი არ იქნება აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების ნაწილში ისეთი ფრაზების გამოყენება, როგორიცაა მაგალითად „ზემოაღნიშნულ ახსნასთან ერთად“, ან „თუკი“, რადგან ეს ფრაზები არ არის საკმარისად ცხადი, არც ეფექტური.

მოსაზრების საფუძველი (იხ. მე-20, 21-ე, 23-ე და 27-ე პუნქტები)

გ21. აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება მომხმარებლებს ეხმარება უჩვეულო გარემოებების დადგენასა და გაცნობიერებაში, თუკი ასეთი გარემოებები არსებობს. შესაბამისად, მართალია, მოდიფიცირებული მოსაზრებისა და მოდიფიცირების გამომწვევი მიზეზების აღსაწერად გამოსაყენებელი ტექსტის ერთგვაროვნების მიღწევა შეიძლება შეუძლებელი იყოს, მაგრამ სასურველია აუდიტორის დასკვნის როგორც ფორმის, ისე შინაარსის ერთგვაროვნება.

¹¹ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

გ22. არსებითი უზუსტობების ფინანსური გავლენის მაგალითია (რაც აუდიტორმა შეიძლება აღწეროს აუდიტორის დასკვნის „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში): სამეურნეო სუბიექტის მოგების გადასახადზე, დაბეგვრამდელ მოგებაზე, წმინდა მოგებასა და საკუთარ კაპიტალზე მარაგის გადიდებული შეფასების გავლენის რაოდენობრივი შეფასება.

გ23. „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში გამოტოვებული ინფორმაციის აღწერა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იქნება, თუ:

- ა) ეს ინფორმაცია არ მოუმზადებია ხელმძღვანელობას და აუდიტორს არც რაიმე სხვა გზით არ შეუძლია მისი მოპოვება; ან
- ბ) აუდიტორის აზრით, აღნიშნული ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში შეუსაბამოდ დიდი მოცულობისაა.

გ24. „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი კონკრეტული საკითხით გამოწვეული აუდიტორის უარყოფითი მოსაზრება ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ არის იმის გამამართლებელი არგუმენტი, რომ აუდიტორმა არ აღწეროს სხვა საკითხები, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, მოითხოვდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. ასეთ ვითარებაში, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის ცნობილი ამგვარი სხვა საკითხების გამჟღავნება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ25. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, უკეთესია, თუ „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ განყოფილებაში გამოყენებული იქნება ის ფრაზები, რაც ნაჩვენებია წინამდებარე ასს-ის დანართის მე-4 და მე-5 ნიმუშებში. კერძოდ:

- ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ა) პუნქტით, შეცვლილი იქნება შემდეგნაირად: „აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“; და
- ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით, აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური ნორმების შესახებ.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ26. მომხმარებლებისთვის სასარგებლო ინფორმაციაა „მოსაზრების გამოთქმაზე უარი“ ნაწილში იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. მომხმარებლები ამით გაიგებენ, რატომ აცხადებს უარს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და, გარდა ამისა, შეიძლება თავიდან აიცილონ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიზანშეუწონლად დაყრდნობა. თუმცა, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხების ინფორმირებით, რომლებიც არ იწვევს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, შეიძლება ისეთი შთაბეჭდილება შეიქმნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მიზანშეუწონილი იქნებოდა მოცემულ გარემოებებში. ამიტომ ამის გაკეთება შეუსაბამო იქნება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. ანალოგიურად, მიზანშეუწონილი არ იქნებოდა „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ჩართვა ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სადაც აისახება აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებასთან სხვა ინფორმაციის შესაბამისობის შესახებ. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ის 29-ე პუნქტი კრძალავს აუდიტორის დასკვნაში „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ან „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილების ჩართვას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუკი აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ან სხვა ინფორმაციის ინფორმირებას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 30-ე პუნქტი)

გ27. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ გარემოებებზე, რომლებიც, აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, აგრეთვე მოდიფიცირების სავარაუდო ტექსტის შესახებ:

- ა) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს განზრახული მოდიფიცირებისა და მათი მიზეზების შესახებ;

- ბ) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შეათანხმოს საკითხ(ებ)ი, რომლებიც გამოიწვევს მოსალოდნელი მოდიფიცირების აუცილებლობას, ან დაადასტუროს საკითხები, რომელთა თაობაზე ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება წარმოიქმნა; და
- გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, როდესაც შესაფერისია, აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია და განმარტებები იმ საკითხებზე, რომლებიც მოდიფიცირების აუცილებლობას იწვევს.

მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ.
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.
- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

1-ლი ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის² შესაბამისად;
- მარაგის შესახებ ინფორმაცია არასწორია. ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში ეს უზუსტობა არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

1. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

2. ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე³

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

3. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მარაგი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერები გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობას მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, აუცილებელი იქნებოდა მარაგის xxx-ით შემცირება ნეტო გასაყიდ ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა xxx-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და აქციონერთა კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური

ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁴

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

⁴ ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-2 ნიმუში - უარყოფითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული არ არის შვილობილი საწარმო. ეს არსებითი უზუსტობა აუდიტორმა ყოვლისმომცველად მიიჩნია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამ უზუსტობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადგენილი არ არის, ვინაიდან ამის გაკეთება, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო (ე.ი. მიზანშეწონილია უარყოფითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- გამოიყენება ასს 701. ამასთან, აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხები, იმ საკითხის გარდა, რომელიც აღწერილია „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში;

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

**დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁵
უარყოფითი მოსაზრება**

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისაგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ

⁵. ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, ჯგუფმა არ განახორციელა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღისთვის. ამგვარად, ეს ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ABC კომპანია ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და შეძენის თარიღისთვის აესახა პირობითი თანხები. თუ XYZ კომპანია კონსოლიდირებული იქნებოდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. კონკრეტულად არ დაგვიდგენია, რა გავლენა იქონია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტმა, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-7 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-7 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბო-

ლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც, იმავდროულად, გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

ჩვენ დავადგინეთ, რომ - „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელი იყო ინფორმირება ჩვენს დასკვნაში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁶

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

⁶ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-3 ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მეკავშირე საწარმოს შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ერთ-ერთ მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის შესახებ. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა არსებითად, მაგრამ არ მიიჩნევა ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამოწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრებათ;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁷

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისაგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

^{7.} ქვესათაური - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღრიცხულია წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში, რადგან არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობისა და XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების შესაძლებლობა. ამიტომ ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა ზემოაღნიშნულ თანხებში.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁸

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში*]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

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

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

8. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. ე.ი. აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის მიერ ერთობლივ საქმიანობაში განხორციელებული ინვესტიციის ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რაც სამეურნეო სუბიექტის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხის-მგებლობის ნაწილში;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁹

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისაგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენი დასკვნის - „*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსატქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

⁹. ქვესათაური - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ ერთობლივ საქმიანობაში, რაც ჯგუფის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ჩვენ არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების ნებართვა, არც XYZ-ის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციის გაცნობის უფლება. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა კორექტირებების შეტანა ჯგუფის კუთვნილი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ-ის აქტივებში, რომელზეც ის ახორციელებს ერთობლივ კონტროლს, ჯგუფის პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის ვალდებულებებში, რომელზეც მას ერთობლივი პასუხისმგებლობა აკისრია, მისი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის მოცემული წილის შემოსავალსა და ხარჯებში, აგრეთვე კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁰

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატარეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა,

¹⁰ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-5 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეული იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ. კერძოდ, აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის მარაგისა და მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზან-შეწონლია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხის-მგებლობის ნაწილში;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხის-მგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹¹

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენი დასკვნის - „*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად არ დაგვნიშნეს 20X1 წლის 31 დეკემბრამდე და, შესაბამისად, ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში და წლის ბოლოს ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ დავრწმუნდით 20X0 და 20X1 წლების 31 დეკემბრისათვის არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში, რაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული იყო xxx და xxx ღირებულებებით, შესაბამისად. გარდა ამისა, 20X1 წლის სექტემბერში მოთხოვნების ანგარიშების ახალი კომპიუტერიზებული სისტემის დანერგვამ ბევრი შეცდომა წარმოქმნა მოთხოვნების ანგარიშებში. ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ხელმძღვანელობა ჯერ კიდევ ამ სისტემის ხარვეზების გამოსწორებასა და შეცდომების გასწორებაზე მუშაობდა. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული მოთხოვნების xxx მთლიანი ღირებულების დადასტურება ან შემოწმება.

¹¹ ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირების შეტანა აღრიცხულ ან აღურიცხავ მარაგსა და მოთხოვნებთან დაკავშირებით, აგრეთვე სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹²

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატაროთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხების გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

¹² ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 706 (გადასინჯული)

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-4

ძალაში შესვლის თარიღი 5

მიზნები 6

განმარტებები 7

მოთხოვნები

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი
აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში 8-9

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში 10-11

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 12

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ურთიერთკავშირი მნიშვნელოვან გარემოებათა
ამსახველ აბზაცებსა და აუდიტის
ძირითად საკითხებს შორის აუდიტორის დასკვნაში გ1-გ3

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი
იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა
ამსახველი აბზაცის დამატება..... გ4-გ6

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის
დამატება აუდიტორის დასკვნაში გ7-გ8

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში გ9-გ15

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებათა
ამსახველი აბზაცების ადგილი აუდიტორის დასკვნაში გ16-გ17

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ18

1-ლი დანართი: ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცთან დაკავშირებით

მე-2 დანართი: ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცებთან დაკავშირებით

მე-3 დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების ნაწილს, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

მე-4 დანართი. აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევით გამოწვეულ პირობით მოსაზრებას და ასევე მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაციის ასახვას, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია:
 - ა) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ისეთი საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით; ან
 - ბ) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა ისეთი საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ აუცილებელია მომხმარებლების მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.
2. ასს 701¹ ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის ძირითად საკითხებს და მათ შესახებ ინფორმაციას განათავსებს აუდიტორის დასკვნაში. თუ აუდიტორი დასკვნაში რთავს აუდიტის ძირითად საკითხებს, მაშინ წინამდებარე ასს არეგულირებს აუდიტის ძირითად საკითხებსა და აუდიტორის დასკვნაში წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებას შორის ურთიერთკავშირს. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)
3. ასს 570 (გადასინჯული)² და ასს 720 (გადასინჯული)³ ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ ხდება აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდება საწარმოს ფუნქციონირებადობასა და სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, შესაბამისად.

1. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

2. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

3. ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

4. 1-ელ და მე-2 დანართებში ჩამოთვლილია ასს-ები, რომლებიც შეიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორისთვის, დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციების დამატებასთან დაკავშირებით. ასეთ ვითარებაში გამოიყენება წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ამგვარი აბზაციების ფორმის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ4).

ძალაში შესვლის თარიღი

5. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზანი

6. ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბების შემდეგ აუდიტორის მიზანია, უდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაციის ასახვით (როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია აუდიტორის შეფასებით) მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა:

- ა) საკითხზე, რომელიც სათანადოდ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული, მაგრამ იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით; ან
- ბ) საჭიროებისამებრ, ნებისმიერ სხვა საკითხზე, რომელიც აუცილებელია მომხმარებლების მიერ ჩატარებული აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.

განმარტებები

7. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

- ბ) სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი, რომელიც ეხება საკითხს, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის აუცილებელია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

მოთხოვნები

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში

8. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან განმარტებით შენიშვნებში ასახულ ისეთ საკითხზე ან საკითხებზე, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, იმ პირობით, თუ: (იხ. პუნქტები გ5-გ6)
- ა) აუდიტორს ამ საკითხის გამო არ მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული)⁴ შესაბამისად; ან
- ბ) თუ ასს 701 გამოიყენა, მაგრამ მოცემული საკითხი მიიჩნეული არ იყო აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება ევალება აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)
9. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ჩართავს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა:
- ა) ეს აბზაცი აუდიტორის დასკვნაში ცალკე უნდა გამოყოს შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს ტერმინს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“;
- ბ) ამ აბზაცში გარკვევით უნდა მიუთითოს საკითხი, რომელზეც აუდიტორი ამახვილებს ყურადღებას და, როდესაც შესაფერისია, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი საკითხი. ზემოაღნიშნულ აბზაცში მითითებული უნდა იყოს მხოლოდ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში; და

⁴ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

- გ) უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდი-
ფიცირებული არ არის იმ საკითხთან მიმართებაში, რომელზეც
ხდება ყურადღების გამახვილება. (იხ. პუნქტები გ7-გ8, გ16-გ17)

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში

10. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მომხმარებლისთვის ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში და არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, იმ პირობით, თუ:

- ა) ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით; ან
ბ) თუ ასს 701 გამოიყენა, მაგრამ მოცემული საკითხი მიიჩნეული არ იყო აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება ევალება აუდიტორის დასკვნაში.
(იხ. პუნქტები გ9-გ14)

11. თუ აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში რთავს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, მან ეს აბზაცი უნდა განათავსოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, სათაურით „სხვა გარემოებები“ ან სხვა შესაფერისი სათაურით. (იხ. პუნქტები გ15-გ17)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

12. თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ აუდიტორის დასკვნაში ჩართავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს თავისი ვარაუდის შესახებ და გააცნოს ამ აბზაცის ტექსტი. (იხ. პუნქტი გ18)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

**ურთიერთკავშირი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებსა
და აუდიტის ძირითად საკითხებს შორის აუდიტორის დასკვნაში**
(იხ. პუნქტები მე-2 და 8(ბ))

- გ1. აუდიტის ძირითადი საკითხები ასს 701-ში განმარტებულია, როგორც საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. აუდიტის ძირითადი საკითხების შერჩევა ხდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან, რაც მოიცავს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიდან მიღებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას.⁵ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უზრუნველყოფს დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც ეხმარება მათ იმ საკითხების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში. გარდა ამისა, შეიძლება დაეხმაროს მათ სამეურნეო სუბიექტისა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილების შესახებ წარმოდგენის შექმნაშიც, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. როდესაც აუდიტორი ასს 701-ს იყენებს, არ შეიძლება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაციების გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის მოთხოვნის შემცველად.
- გ2. საკითხებს, რომლებსაც აუდიტორი ასს 701-ის შესაბამისად აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევს, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება ასევე გადაწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი ასს 701-ის შესაბამისად დასკვნაში ინფორმაციას წარმოადგენს აუდიტის რომელიმე ძირითადი საკითხის შესახებ, მან შეიძლება მოისურვოს ამ საკითხის მნიშვნელობის ხაზგასმა, ან დამატებით ყურადღების გამახვილება. აუდიტორს ამის გაკეთება შეუძლია მოცემული საკითხის უფრო პრიორიტეტულად/თვალსაზრისით წარმოდგენით, სხვა საკითხებთან შედარებით, რომლებსაც განიხილავს „აუდიტის ძირითადი

5. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-16 პუნქტი.

საკითხები“ ნაწილში (მაგ., როგორც პირველი საკითხი), ან აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში ინფორმაციის დამატებით, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიაწოდოს ამ საკითხის მნიშვნელობაზე.

- გ3. შესაძლებელია ისეთი საკითხიც არსებობდეს, რომელიც ასს 701-ის შესაბამისად მიჩნეული არ იქნება აუდიტის ძირითად საკითხად (ე.ი. იმის გამო, რომ არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება), მაგრამ, აუდიტორის შეფასებით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით (მაგ., შემდგომი მოვლენა). თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს მომხმარებლების ყურადღების გამახვილებას ამგვარ საკითხზე, ეს საკითხი აუდიტორის დასკვნაში აისახება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება (იხ. მე-4 და მე-8 პუნქტები)

- გ4. 1-ელ დანართში მითითებულია ასს-ები, რომლებიც შეიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს აუდიტორისთვის, გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებასთან დაკავშირებით. ამგვარ გარემოებებს განეკუთვნება, მაგალითად:
- როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლები მიუღებელი იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, თუ არა ის ფაქტი, რომ დადგენილია კანონმდებლობით;
 - მომხმარებლების გაფრთხილება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად;
 - როდესაც აუდიტორისთვის ფაქტები ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ და აუდიტორი გასცემს ახალ ან შეცვლილ დასკვნას (ე.ი. შემდგომი მოვლენები).⁶
- გ5. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ აუცილებელია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება დასკვნაში:

⁶ ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, პუნქტები 12(ბ) და მე-16.

- განსაკუთრებული სასამართლო პროცესის ან მარეგულირებელი ორგანოების ქმედების სამომავლო შედეგთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა;
- მნიშვნელოვანი შემდგომი მოვლენა, რომელიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში⁷;
- ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება (როდესაც ნებადართულია), რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- მნიშვნელოვანი კატაკლიზმა (სტიქიური უბედურება), რამაც მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია, ან ისევ მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე.

გ6. თუმცა, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაციების ფართოდ გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს ასეთ საკითხებზე აუდიტორის ინფორმირების ეფექტიანობა.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ7. აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება გავლენას არ ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ვერ შეცვლის:

- ა) აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;
- ბ) იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად; ან
- გ) დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას ასს 570-ის (გადასინჯული)⁸ შესაბამისად, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვანი ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ.

⁷ ასს 560, მე-6 პუნქტი.

⁸ ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე და 23-ე პუნქტები.

გ8. გ16-გ17 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის შესახებ, სად უნდა განთავსდეს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცები კონკრეტულ გარემოებებში.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში

(იხ. მე-10 და მე-11 პუნქტები)

გარემოებები, როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

ჩატარებული აუდიტის გასაგებად მომხმარებლებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია

გ9. ასს 260 (გადასინჯული) აუდიტორს ავალდებულებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე, რაც მოიცავს ინფორმაციის მიწოდებას აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებაც.⁹ მართალია, მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება აუდიტორმა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხებად, მაგრამ ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ დაგეგმვასა და აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (მაგ., აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი, ან არსებობის გამოყენება აუდიტში) წარმოადგენდეს აუდიტის ძირითად საკითხს, ამ ტერმინის განმარტებიდან გამომდინარე, რომელიც მოცემულია ასს 701-ში. თუმცა, აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობა ავალდებულებდეს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის დაგეგმვასა და მასშტაბთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას, ან შეიძლება თვითონ აუდიტორმა მიიჩნიოს აუცილებლად ამგვარი საკითხების ინფორმირება სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში.

გ10. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია უარის თქმა გარიგების გაგრძელებაზე, მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიზეზით განპირობებული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ზეგავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ყოვლისმომცველია¹⁰, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება, რათა ახსნას, რატომ არ შეუძლია აუდიტორს გარიგების შესრულებაზე უარის თქმა.

⁹ ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი

¹⁰ აღნიშნული გარემოების განხილვისათვის იხილეთ ასს 705-ის პუნქტი 13(ბ)(ii).

აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად მომხმარებლებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია

- გ11. ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა ან საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკა შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს ან უფლებას აძლევდეს ისეთი საკითხების უფრო დეტალურად ინფორმირებას, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის დამატებით ახსნას უზრუნველყოფს. როდესაც აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები რამდენიმე საკითხს მოიცავს, რაც, აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ჩატარებული აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების, ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, შეიძლება სასარგებლო იყოს თითოეული საკითხის ცალ-ცალკე დასათაურება.
- გ12. სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არ ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორს, წინამდებარე ასს-ების შესაბამისად განსაზღვრული პასუხისმგებლობის გარდა, ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება (იხ. ასს 700-ში (გადასინჯული)¹¹ განყოფილება „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები“), ან, როდესაც აუდიტორს დამატებით სთხოვენ წინასწარგანსაზღვრული პროცედურების ჩატარებას და შედეგებზე დასკვნის წარდგენას, ან მოსაზრების გამოხატვას სპეციფიკურ საკითხებზე.

დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების ერთზე მეტ პაკეტზე

- გ13. სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების ერთი პაკეტი მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების (მაგალითად, ეროვნული სტანდარტები) შესაბამისად, ხოლო მეორე - სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) შესაბამისად და აუდიტორს დაუკვეთოს ფინანსური ანგარიშგების ორივე პაკეტზე დასკვნის გაცემა. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მოცემულ გარემოებებში მისაღებია ორივე საფუძველი, აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორის დასკვნას დაურთოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, სადაც მითითებული იქნება ის ფაქტი, რომ იმავე სამეურნეო სუბიექტმა მოამზადა ფინანსური ანგარიშგების სხვა პაკეტი, ფინანსური ანგა-

¹¹ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, პუნქტები 43-44.

რიშგების წარდგენის სხვა საერთო დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით და აუდიტორმა ერთი დასკვნა გასცა აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

შეზღუდვა აუდიტორის დასკვნის გავრცელებაზე ან გამოყენებაზე

გ14. სპეციფიკური მიზნებისათვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, თუ სავარაუდო მომხმარებლებმა გადაწყვიტეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლები აკმაყოფილებს მათ მოთხოვნილებებს ფინანსურ ინფორმაციაზე. ვინაიდან აუდიტორის დასკვნა სპეციფიკური მომხმარებლებისთვისაა განკუთვნილი, აუდიტორმა ასეთ გარემოებებში შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს „სხვა გარემოებები“ აბზაცის ჩართვა, სადაც აღნიშნავს, რომ აუდიტორის დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ მიზნობრივი მომხმარებლებისთვის და არ უნდა გავრცელდეს სხვა მხარეებზე, ან არ უნდა გამოიყენონ სხვა მხარეებმა.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება აუდიტორის დასკვნაში

გ15. „სხვა გარემოებები“ აბზაცის შინაარსში ნათლად არის მინიშნებული, რომ ამგვარი სხვა საკითხის/გარემოების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ მოითხოვება. აღნიშნული აბზაცი არ მოიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომლის ასახვა აკრძალულია კანონმდებლობით ან პროფესიული სტანდარტებით, მაგალითად, ინფორმაციის კონფიდენციალობასთან დაკავშირებული ეთიკის სტანდარტებით. გარდა ამისა, სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არც იმ ინფორმაციას მოიცავს, რომლის წარდგენაც ხელმძღვანელობას მოეთხოვება.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ადგილი აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. მე-9 და მე-11 პუნქტები)

გ16. აუდიტორის დასკვნაში სად განთავსდება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დამოკიდებულია წარსადგენი ინფორმაციის ხასიათზე, ასევე აუდიტორის მოსაზრებაზე, რამდენად მნიშვნელოვანია ეს ინფორმაცია სავარაუდო მომხმარებლებისთვის იმ ინფორმაციასთან შედარებით, რომელთა შესახებ ინფორმირება სავალდებულოა ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. მაგალითად:

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაციები („მნიშვნელოვანი გარემოებები“)

- თუ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან, მათ შორის გარემოებებთან, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების გამოყენება სხვა შემთხვევაში მიუღებელი იქნებოდა,¹² აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“ აბზაცის დამატება „მოსაზრების საფუძველი“ აბზაცის შემდეგ, რათა წარმოაჩინოს აუდიტორის მოსაზრებისთვის შესაფერისი კონტექსტი.
- თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დასკვნაში შეიძლება წარმოდგენილი იყოს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის წინ ან შემდეგ, იმისდა მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია, აუდიტორის შეფასებით, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში განხილული ინფორმაცია. გარდა ამისა, აუდიტორს კონტექსტის დამატების უფლებაც აქვს სათაურისთვის „მნიშვნელოვანი გარემოებები“, ასე მაგალითად „მნიშვნელოვანი გარემოებები - შემდგომი მოვლენა“, რათა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გაიმიჯნოს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აღწერილი ცალკეული საკითხისგან.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები („სხვა გარემოებები“)

- თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას და აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებასაც, აუდიტორს კონტექსტის დამატების უფლებაც აქვს სათაურისთვის „სხვა გარემოებები“, ასე, მაგალითად - „სხვა გარემოებები - აუდიტის მასშტაბი“, რათა სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გაიმიჯნოს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აღწერილი ცალკეული საკითხისგან.
- თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი იმისთვისაა გამოზნული, რომ მომხმარებლების ყურადღება მიაპყროს რომელიმე

¹² მაგალითად, როგორც მოითხოვება ასს 210-ის - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ - მე-19 პუნქტით და ასს 800-ის - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“ - მე-14 პუნქტით.

საკითხზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორის დასკვნაში აღწერილ, აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებთან, მაშინ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის („სხვა გარემოებები“) ჩართვა შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის იმ განყოფილებაში, რომლის ქვესათაურია „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

- თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ინფორმაცია აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებელმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის შესახებ, მაშინ შესაძლებელია სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის („სხვა გარემოებები“) დამატება ცალკე ნაწილის სახით სათაურების „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ და „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“ - შემდეგ.

გ17. მე-3 დანართი განკუთვნილია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“, „მნიშვნელოვანი გარემოებები“ და „სხვა გარემოებები“ ნაწილებს შორის ურთიერთკავშირის საილუსტრაციოდ ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ყველა ზემოაღნიშნულ ნაწილს. მე-4 დანართში მოცემული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან კოტირებული საფონდო ბირჟაზე. ეს დასკვნა მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და პირობით მოსაზრებას, მაგრამ არ ითვალისწინებს აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(იხ. მე-12 პუნქტი)

გ18. მე-12 პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ სპეციფიკური საკითხების ხასიათის შეცნობის საშუალებას აძლევს, რომლის ხაზგასმაც აუდიტორს განზრახული აქვს აუდიტორის დასკვნაში; ამასთან, იმის შესაძლებლობაც ეძლევათ, რომ, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორისაგან დამატებითი განმარტებები მიიღონ ამ საკითხებზე. როდესაც ყოველ მომდევნო აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში მეორდება სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ამა თუ იმ კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელი არ არის ამ საკითხის შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განმეორებით ინფორმირება ყოველი გარიგების დროს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-4 და გ4 პუნქტები)

ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაციებთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაციის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის ასს-ების მოთხოვნებისა და მასთან დაკავშირებული საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“.

- ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“- პუნქტი 19(ზ).
- ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“ – პუნქტები 12(ზ) და მე-16.
- ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“ – მე-14 პუნქტი.

მე-2 დანართი

(იხ. მე-4 პუნქტი)

ასს-ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაციებთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს-ების პუნქტები, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის ასს-ების მოთხოვნებისა და მასთან დაკავშირებული საკითხების გათვალისწინების აუცილებლობას, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“.

- ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“ – პუნქტები 12(ზ) და მე-16.
- ასს 710 - „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ – პუნქტები მე-13-14, მე-16-17 და მე-19.

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტი გ17)

**აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს „აუდიტის
ძირითადი საკითხები“ ნაწილს, მნიშვნელოვან გარემოებათა
ამსახველ აბზაცსა და სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს**

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის
მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის
ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც
მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების
შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹³
არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვა-
ნელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების
საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშ-
ნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ
ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას,
ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე
დაყრდნობით მიიჩნია, რომ მიზანშეწონილია არამოდი-
ფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული
იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე
დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან
პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც
მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის
ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის
(გადასინჯული) შესაბამისად;

^{13.} ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი
(კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

- ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში ხანძარი გაჩნდა სამეურნეო სუბიექტის საწარმოო ქვედანაყოფებში, რომლის შესახებაც სამეურნეო სუბიექტმა განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინა ინფორმაცია, როგორც შემდგომი მოვლენის შესახებ. აუდიტორის შეფასებით, ეს საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს. აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნაზე მინიშნება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და მან გადაწყვიტა ამის გაკეთება;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹⁴

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

¹⁴ ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მნიშვნელოვანი გარემოებები¹⁵

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია კომპანიის საწარმოო ქვედანაყოფებში მომხდარი ხანძრის შედეგები. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვა ამ ანგარიშგების შესახებ 20X1 წლის 31 მარტს.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

¹⁵ როგორც აღნიშნულია გ16 პუნქტში, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება შესაძლებელია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის წინ ან შემდეგ, იმისდა მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია, აუდიტორის შეფასებით, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში შესატანი ინფორმაცია.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁶

*[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესა-
ბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

*[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესა-
ბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

*[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)
შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო
ნიმუში]*

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე
დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი
და გვარი]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{16.} ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურის-დიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტი გ8)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს ფინანსური
ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან
გადახვევით გამოწვეულ პირობით მოსაზრებას და ასევე
მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის
მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე
კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის
აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის
საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი
(ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვა-
ნელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების
საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნუ-
ლების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ
ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას,
ასს 210-ის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან
გადახვევამ გამოიწვია პირობითი მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული
იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე
დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან
პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც
მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის
ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის
(გადასინჯული) შესაბამისად;

- ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში ხანძარი გაჩნდა სამეურნეო სუბიექტის საწარმოო ქვედანაყოფებში, რომლის შესახებაც სამეურნეო სუბიექტმა განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინა ინფორმაცია, როგორც შემდგომი მოვლენის შესახებ. აუდიტორის შეფასებით, ეს საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია ვერ მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹⁷

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი

¹⁷. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მოკლევადიანი ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ აღნიშნული ფასიანი ქაღალდები, საბაზრო ფასის ნაცვლად, თვითღირებულებით ასახა, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის ჩანაწერებიდან ჩანს, რომ თუ ხელმძღვანელობა აღნიშნულ ლიკვიდურ ფასიან ქაღალდებს საბაზრო ფასით ასახავდა, მას მოცემული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში უნდა ეღიარებინა xxx-ის ოდენობის არარეალიზებული ზარალი. 20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფასიანი ქაღალდების საბალანსო ღირებულება შემცირდებოდა იმავე ოდენობით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ხანძრის შედეგები

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია კომპანიის საწარმოო ქვედანაყოფებში მომხდარი ხანძრის შედეგები. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁸

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{18.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 710

შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი 2-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზნები 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

აუდიტორული პროცედურები 7-9

აუდიტორის დასკვნა 10-19

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული პროცედურები გ1

აუდიტორის დასკვნა გ2-გ13

დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 710 - „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესადარისი ინფორმაციასთან დაკავშირებულ აუდიტორის პასუხისმგებლობას. თუ წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედი აუდიტორის მიერ იყო ჩატარებული ან არ ჩატარებულა, ასეთ შემთხვევებზე, მოცემულ ასს-სთან ერთად ვრცელდება აგრეთვე ასს 510-ის¹ მოთხოვნები და მითითებები საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით.

შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი

2. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი დამოკიდებულია შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნებზე. მსგავს შესადარისი ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებით ორი განსხვავებული, ზოგადი მიდგომა არსებობს: შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება. ხშირად კანონმდებლობით განისაზღვრება, თუ რომელი მიდგომა უნდა იქნეს გამოყენებული, თუმცა ეს შეიძლება გარიგების პირობებითაც განისაზღვროს.
3. აღნიშნულ მიდგომებს შორის აუდიტზე დასკვნის შედგენის თვალსაზრისით, ძირითადი განსხვავებებია:

- ა) შესაბამისი ციფრებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მოსაზრება ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდს; მაშინ, როდესაც
- ბ) შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორის მოსაზრება ეხება ყველა პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.

წინამდებარე ასს-ში აუდიტორის საანგარიშგებო მოთხოვნები თითოეული მიდგომისათვის ცალ-ცალკეა განხილული.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

¹ ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები“.

მიზნები

5. აუდიტორის მიზნები:

- ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შესადარისი ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესადარისი ინფორმაციისთვის დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) დასკვნის წარდგენა აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესაბამისად.

განმარტებები

6. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მიიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) შესადარისი ინფორმაცია - ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან რამდენიმე გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახული თანხები და ახსნა-განმარტებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ბ) შესაბამისი ციფრები – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები“) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად;
- გ) შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება – შესადარისი ინფორმაცია, სადაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების მიზნით, მაგრამ თუ მათი აუდიტი ჩატარებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისია.

წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის მითითება „წინა პერიოდი“ გულისხმობს „წინა პერიოდებს“, როდესაც შესადარისი ინფორმაცია რამდენიმე პერიოდის თანხებსა და ახსნა-განმარტებებს მოიცავს.

მოთხოვნები

აუდიტორული პროცედურები

7. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შესადარისი ინფორმაციას და აღნიშნული ინფორმაცია სწორად არის კლასიფიცირებული თუ არა. ამისათვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
 - ა) შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა თანხებსა და განმარტებებს, რომლებიც წინა პერიოდში იქნა წარდგენილი, ან, როდესაც შესაფერისია, გადაანგარიშდა თუ არა ისინი; და
 - ბ) შესადარისი ინფორმაციაში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია თუ არა, ან თუ ადგილი ჰქონდა ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში, სწორად განხორციელდა თუ არა აღნიშნული ცვლილებების აღრიცხვა და ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა მათი წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.
8. თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დროს ცნობილი გახდება შესადარისი ინფორმაციის შესაძლო არსებითი უზუსტობის შესახებ, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რაც აუცილებელია არსებულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, რათა, რომ განისაზღვროს არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. თუ აუდიტორმა ჩაატარა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას აგრეთვე ასს 560-ში მოცემული შესაფერისი მოთხოვნებიც.² თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა აღნიშნულ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

² ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, პუნქტები 14-17.

9. ასს 580-ის³ შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე. აუდიტორმა კონკრეტული ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს წინა პერიოდის იმ ფინანსური ანგარიშგებების შესწორებების შესახებ, რაც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ1)

აუდიტორის დასკვნა

შესაბამისი ციფრები

10. როდესაც ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორმა ამ შესაბამისი ციფრების შესახებ მოსაზრება უნდა გამოთქვას მხოლოდ ისეთ გარემოებებში, რომლებიც აღწერილი მე-11, მე-12 და მე-14 პუნქტებში. (იხ. პუნქტი გ2)
11. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია, აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში აუდიტორმა:
- ა) ყურადღება უნდა გაამახვილოს როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერისას, თუ ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია; ან
 - ბ) სხვა შემთხვევებში ახსნას, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია გადაუჭრელი საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე. (იხ. პუნქტები გ3-გ5)
12. თუ აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმაზე, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელზეც ადრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული დასკვნა და სათანადოდ არ გასწორდა შესაბამისი ციფრები, ან ეს ფაქტი სათანადოდ არ არის განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში უნდა

³ ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, მე-14 პუნქტი.

გამოხატოს პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებული იქნება ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ6)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

13. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს ამის გაკეთებას, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრაცში:

- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;
- ბ) მიუთითოს წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და
- გ) იმ დასკვნის თარიღი. (იხ. პუნქტი გ7)

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

14. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაბამისი ციფრები არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ8)⁴

შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

15. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ყველა ის პერიოდი, რომელსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება და რომელზეც აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

⁴ ასს 510, მე-6 პუნქტი.

16. როდესაც აუდიტორი დასკვნას ადგენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე განსხვავდება ადრე გამოხატული აუდიტორული მოსაზრებისაგან, აუდიტორმა ამ განსხვავებული მოსაზრების გამომწვევი ძირითადი მიზეზები უნდა გაამჟღავნოს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში („სხვა გარემოებები“) ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.⁵ (იხ. პუნქტი გ11)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

17. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმასთან ერთად აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში:
- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;
 - ბ) მიუთითოს წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და
 - გ) იმ დასკვნის თარიღი,

გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედი აუდიტორის დასკვნა ხელახლა უნდა გამოიცეს აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.

18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელზეც წინამორბედმა აუდიტორმა ადრე გასცა დასკვნა მოდიფიცირების გარეშე, აუდიტორმა აღნიშნული უზუსტობის შესახებ უნდა აცნობოს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში⁶ და უნდა მოითხოვოს, რომ ამის შესახებ ეცნობოს წინამორბედ აუდიტორს.

⁵. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-8 პუნქტი.

⁶. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში და წინამორბედი აუდიტორი თანხმდება წინა პერიოდის შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის ახალი დასკვნის გაცემას, აუდიტორმა მხოლოდ მიმდინარე პერიოდზე უნდა შეადგინოს დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ12)

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

19. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრად („სხვა გარემოებები“) უნდა აღნიშნოს, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ13)⁷

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული პროცედურები

წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ1. შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის მოპოვება მოითხოვება აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე, რადგან ხელმძღვანელობამ ხელახლა უნდა დაადასტუროს, რომ ადრე წინა პერიოდებზე წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია კვლავ შესაფერისია. შესაბამისი ციფრების შემთხვევაში ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რადგან აუდიტორული მოსაზრება გამოიხატება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს შესაბამის ციფრებს. თუმცა, აუდიტორი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენას მოითხოვს ყველა შესწორების შესახებ, რომელიც განხორციელდა წინა პერიოდის იმ არსებითი უზუსტობების შესასწორებლად, რომლებიც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე.

⁷ ასს 510, მე-6 პუნქტი.

აუდიტორის დასკვნა

შესაბამისი ციფრები

არ არის მითითება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ2. აუდიტორის დასკვნაში არ არის მითითებული შესაბამისი ციფრები, რადგან აუდიტორის მოსაზრება ეხება მთლიანად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას, მათ შორის შესაბამის ციფრებსაც.

წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი არ გადაწყვეტილა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ3. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილია და სწორად არის აღრიცხული ან ასახული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდზე აუდიტორის მოსაზრება არ მიუთითებს წინა მოდიფიცირებას.

გ4. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებული იყო, ის გადაუჭრელი საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისთვის. მიუხედავად ამისა, შეიძლება შესაფერისი იყოს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრება, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ან უარყოფითი მოსაზრება (როგორც შესაფერისია), გადაუჭრელი საკითხის მიმდინარე და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.

გ5. აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, არ არის გადაჭრილი, მოცემულია დანართის 1-ელ და მე-2 ნიმუშებში.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ6. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც უზუსტობებს შეიცავდა, არ შესწორებულა და ხელახლა არ გაცემულა აუდიტორის დასკვნა, მაგრამ შესაბამისი ციფრები სწორად შესწორდა ან შესაფერისად აისახა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემულ განმარტებებში, აუდიტორის

დასკვნას შეიძლება დაემატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები, რომელშიც აღწერილი იქნება გარემოებები და საჭიროების შემთხვევაში მითითებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი აღნიშნული საკითხი (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ7. დანართში (მე-3 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება, შესაბამისი ციფრებთან დაკავშირებით.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ8. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული)⁸ შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.⁹

შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მინიშნება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ9. რადგან შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა ეხება ყოველ პერიოდს, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს, აუდიტორმა შეიძლება გამოხატოს პირობითი მოსაზრება ან უარყოფითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზ-

⁸ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

⁹ ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

რების გამოთქმაზე, ან დასკვნას დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ერთ ან მეტ პერიოდთან მიმართებაში, თუ მოცემული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება გამოთქმული აქვს სხვა აუდიტორს.

- გ10. დანართში (მე-4 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც აუდიტორს ანგარიშგება მოეთხოვება ორივე, მიმდინარე და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და წინა პერიოდში ასახულია მოდიფიცირებული მოსაზრება და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის.

წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება განსხვავდება ადრინდელი მოსაზრებისაგან (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ11. როდესაც აუდიტორი მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე იძლევა დასკვნას, შეიძლება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოხატული მოსაზრება განსხვავდებოდეს ადრე გამოხატული მოსაზრებისაგან, თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის პროცესში ცნობილი გახდება იმ გარემოებების ან მოვლენების შესახებ, რომლებიც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებით გავლენას ახდენს. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება ეკისრებოდეს დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომელთა მიზანია აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ადრე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე მომავალში დაყრდნობის თავიდან აცილება.

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-18 პუნქტი)

- გ12. წინამორბედმა აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის ხელახლა გაცემა, ან არ ჰქონდეს ამის სურვილი. აუდიტორის დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი შეიძლება მიუთითებდეს, რომ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედმა აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნა ცვლილებების შეტანამდე მოაშადა. ამასთან, თუ აუდიტორი დაქირავებულია აუდიტის ჩასატარებლად და საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს აღნიშნული ცვლილებების სისწორით, აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შემდეგ აბზაცს:

ჩვენ 20X2 წლის აუდიტის ფარგლებში ჩავატარეთ აგრეთვე X შენიშვნაში აღწერილი შესწორებების, რომლებიც განხორციელდა 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებისათვის, აუდიტიც. ჩვენი აზრით მსგავსი შესწორებები მიზანშეწონილია და სწორად არის გაკეთებული. ჩვენ არ დავუნიშნევართ კომპანიის 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის, მიმოხილვის ან მასზე რაიმე პროცედურების ჩასატარებლად, გარდა აღნიშნული შესწორებებისა და, შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ მოსაზრებას ან რაიმე სხვა სახის რწმუნებას მთლიანად 20X1 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა
(იხ. მე-19 პუნქტი)

გ13. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული) შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ5, გ7, გ10)

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

1-ლი ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;²
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არსებითია და აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებით;

¹. ასს 600, „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

². ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.

- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;³
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ⁴

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

³. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

⁴. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. აღნიშნული სიტუაცია განაპირობა ხელმძღვანელობის მიერ წინა ფინანსური წლის დასაწყისში მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც მოცემული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოვხატავთ პირობით მოსაზრებას. ცვეთის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის ნორმის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობით ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁵

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)⁶ შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტორი ფორმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

5. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

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

მე-2 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა არსებითი არ არის, მაგრამ აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობის საკითხის გადაუჭრელობის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ⁷

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, გარდა ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის შესაძლო გავლენისა შესაბამისი ციფრებზე, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

⁷ ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ვინაიდან ჩვენ ABC კომპანიის აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X0 წელს, საშუალება არ გვქონდა დავკვირვებოდით აღნიშნული პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, ვერც ალტერნატიული საშუალებებით ვერ შევძელით დავრწმუნებულიყავით მარაგის რაოდენობის სისწორეში. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი გავლენას ახდენს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაზე, ჩვენ ვერ დავადგინეთ, აუცილებელია თუ არა 20X0 წლის ოპერაციების შედეგებისა და გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. შესაბამისად, ჩვენი აუდიტორული მოსაზრება 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებულია. მოდიფიცირებულია აგრეთვე ჩვენი მოსაზრება მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, ამ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს *[იურისდიქცია]*-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁸

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

⁸. ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტური ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-3 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს;

- აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის მითითება აუდიტორის დასკვნაში შესაბამისი ციფრებთან დაკავშირებით და ის გადაწყვეტს ამის გაკეთებას;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ⁹

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

⁹. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობით ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გასცა არამოდიფიცირებული დასკვნა.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]¹⁰

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ¹¹

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

^{10.} ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

^{11.} ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტორი ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-4 ნიშნუში - შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს დასკვნის შედგენა მოეთხოვება როგორც მიმდინარე, ასევე წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მიმდინარე წლის აუდიტთან დაკავშირებით;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების, ასევე წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე ¹²

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. ცვეთის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის

¹² ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ნორმის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx -ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ¹³

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტური ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{13.} ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 720 (გადასინჯული)

აუდიტორის კასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით

(ძალაშია პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1-9
ძალაში შესვლის თარიღი	10
მიზანი	11
განმარტებები	12

მოთხოვნები

სხვა ინფორმაციის მოპოვება	13
სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა	14-15
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას	16
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა	17-19
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება	20
დასკვნის მომზადება	21-24
დოკუმენტაცია	25

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები	გ1-გ10
სხვა ინფორმაციის მოპოვება	გ11-გ22
სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა	გ23-გ38
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს	
ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას	გ39-გ43
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა	გ44-გ50
აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება	გ51
დასკვნის მომზადება	გ52-გ59
1-ლი დანართი: იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში	
მე-2 დანართი: სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშები	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 720 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს-ის) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას როგორც ფინანსურ, ასევე არაფინანსურ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის წლიურ ანგარიშზე. სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება იყოს ერთი დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომლებიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება.
2. მოცემული ასს შემუშავებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. შესაბამისად, ამ ასს-ში განსაზღვრული აუდიტორის მიზნები აუდიტორმა უნდა გაიაზროს აუდიტორის საერთო მიზნების ფონზე, რომლებიც ჩამოყალიბებულია ასს 200-ის¹ მე-11 პუნქტში. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა შეძლოს ასს-ებით განსაზღვრული მიზნების მიღწევა და, მამასადამე, აუდიტორის საერთო მიზნების მიღწევა. აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას და არც მოცემული ასს არ ავალდებულებს აუდიტორს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას იმ მტკიცებულებების გარდა, რაც მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.
3. წინამდებარე ასს აუდიტორს ავალდებულებს სხვა ინფორმაციის გაცნობასა და განხილვას, რადგან სხვა ინფორმაცია, რომელიც არსებითად არ შეესაბამება ფინანსურ ანგარიშგებას, ან აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგად სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მიღებულ ინფორმაციას, შესაძლოა იმაზე მეტყველებდეს, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან სხვა ინფორმაციაში და, ნებისმიერ შემთხვევაში, დიდი ზიანი მიადგება ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის სანდოობას. გარდა ამისა, ამგვარმა არსებითმა უზუსტობებმა შესაძლოა უარყოფითად იმოქმედოს იმ მომხმ-

¹ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“.

რებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება.

4. ეს ასს აუდიტორს ასევე შეიძლება დაეხმაროს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი*² სათანადო ეთიკური ნორმების დაცვაში, კერძოდ, რომლებიც აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მისი სახელი შეგნებულად არ იყოს დაკავშირებული ისეთ ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; ან გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.
5. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს თანხებს, ან სხვა ისეთ ელემენტებს, რომლებიც დაჯამების ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, ასევე სხვა ისეთ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა ინფორმაცია მოიპოვა აუდიტის შედეგად. გარდა ამისა, სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სხვა საკითხებსაც.
6. აუდიტორს, ნებისმიერ შემთხვევაში, ეკისრება გარკვეული პასუხისმგებლობა (სათანადო საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის გარდა) სხვა ინფორმაციაზე, იმის მიუხედავად, როდის მიიღო ეს ინფორმაცია აუდიტორმა - აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე თუ მის შემდეგ.
7. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება:
 - ა) სამეურნეო სუბიექტის მიერ წინასწარგამოცხადებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით; ან
 - ბ) ფასიანი ქაღალდების შეთავაზების დოკუმენტებთან, მათ შორის, პროსპექტებთან მიმართებით.
8. მოცემული ასს-ის მიხედვით აუდიტორისთვის განსაზღვრული პასუხისმგებლობა არ წარმოადგენს მარწმუნებელ გარიგებას სხვა ინფორმაციაზე, არც აუდიტორს არ ავალდებულებს რწმუნების მოპოვებას სხვა ინფორმაციის შესახებ.

² ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის“, პუნქტი 110.2

9. კანონმდებლობა შეიძლება დამატებით ვალდებულებებს აკისრებდეს აუდიტორს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით. ამგვარი ვალდებულებები არ განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

11. სხვა ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორის მიზნებია:
- ა) განიხილოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის;
 - ბ) განიხილოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და ჩატარებული აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის;
 - გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი გამოავლენს, რომ ამგვარი არსებითი შეუსაბამობა არსებობს, ან სხვა საშუალებით გახდება აუდიტორისთვის ცნობილი, რომ სხვა ინფორმაცია არსებითად მცდარი ჩანს; და
 - დ) შეადგინოს დასკვნა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) წლიური ანგარიში - დოკუმენტი, ან დოკუმენტების ნაკრები, რომელსაც, როგორც წესი, ყოველწლიურად ამზადებენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კანონმდებლობის შესაბამისად, ან ტრადიციისამებრ, რომლის მიზანია მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიაწოდონ ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რაც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის

დასკვნა და, ჩვეულებისამებრ, მოიცავს ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის მიღწევების, სამომავლო პერსპექტივისა და რისკებისა და განუსაზღვრელობების შესახებ, სამეურნეო სუბიექტის მმართველი ორგანოს მიერ მომზადებულ დოკუმენტს და ანგარიშებს სამეურნეო სუბიექტის მართვის საკითხებთან დაკავშირებით; (იხ. პუნქტები გ1-გ5)

- ბ) უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში - უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში მაშინ არსებობს, როდესაც ეს ინფორმაცია არასწორადაა წარმოდგენილი ან სხვა მხრივ არის შეცდომაში შემყვანი (მათ შორის, იმის გამო, რომ გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია სხვა ინფორმაციაში განხილული საკითხის სათანადოდ გასაგებად); (იხ. პუნქტები გ6-გ7)
- გ) სხვა ინფორმაცია - ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც ასახულია სამეურნეო სუბიექტის წლიურ ანგარიშში. (იხ. პუნქტები გ8-გ10)

მოთხოვნები

სხვა ინფორმაციის მოპოვება

13. აუდიტორმა: (იხ. პუნქტები გ11-გ22)

- ა) უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობასთან განხილვის მეშვეობით, რომელ დოკუმენტ(ებ)ს მოიცავს წლიური ანგარიში და ამგვარი დოკუმენტ(ებ)ის გამოცემისთვის სამეურნეო სუბიექტის მიერ დადგენილი წესი და ვადები;
- ბ) ხელმძღვანელობასთან ერთად მიიღოს სათანადო ზომები იმ მიზნით, რომ დროულად და, თუ შესაძლებელია, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღოს იმ დოკუმენტ(ებ)ის საბოლოო ვერსია, რომელიც წარმოადგენს წლიურ ანგარიშს; და
- გ) თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ვერ მიიღებს (ა) პუნქტში მითითებულ ვერც ერთ, ან რამდენიმე დოკუმენტს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს გადასცემენ ამ დოკუმენტ(ებ)ის საბოლოო ვერსიას, როგორც კი ის მომზადდება, ამასთან მანამდე, სანამ სამეურნეო სუბიექტი გამოაქვეყნებს მას, რათა აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებული სავალდებულო პროცედურების ჩატარება. (იხ. გ22 პუნქტი)

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა

14. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას, კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ23-გ24)
- ა) უნდა განიხილოს, ხომ არ არსებობს არსებითი შეუსაბამოები სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის. ამისათვის ჯერ უნდა დაადგინოს მათი თავსებადობა, რისთვისაც სხვა ინფორმაციაში მოცემული შერჩეული თანხები, ან სხვა ელემენტები (რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში ედრებოდეს ფინანსური ანგარიშგების თანხებს ან სხვა ელემენტებს) უნდა შეუდაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ანალოგიურ თანხებსა თუ სხვა ელემენტებს; და (იხ. პუნქტები გ25-გ29)
 - ბ) განიხილოს, შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნების გათვალისწინებით, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის. (იხ. პუნქტები გ30-გ36)
15. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სხვა ინფორმაციას მე-14 პუნქტის შესაბამისად, მან უნდა შეინარჩუნოს სიფხიზლე, რათა არ გამოეპაროს იმის ნიშნები, რომ სხვა ინფორმაცია დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ24 და გ37-გ38)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას

16. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შეიძლება არსებობდეს არსებითი შეუსაბამობა (ან მისთვის ცნობილი გახდება, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას), მან საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა პროცედურები ჩაატაროს, რათა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ39-გ43)
- ა) არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში;

- ბ) არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში; ან
- გ) აუცილებელია თუ არა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განახლება.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა

- 17. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს სხვა ინფორმაციის გასწორება. თუ ხელმძღვანელობა:
 - ა) დაეთანხმება უზუსტობის გასწორებას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომ შესწორება ნამდვილად გაკეთდა; ან
 - ბ) უარს იტყვის უზუსტობის გასწორებაზე, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათ მოსთხოვოს უზუსტობის გასწორება.
- 18. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღო და სხვა ინფორმაცია არ გასწორდება მას შემდეგაც, რაც აცნობებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა სათანადო ზომები უნდა მიიღოს, მათ შორის: (იხ. გ44 პუნქტი)
 - ა) გააანალიზოს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორის დასკვნაზე და აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, როგორ გეგმავს ის არსებითი უზუსტობის შესახებ ინფორმირებას აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტი 22(ე)(ii); ან (იხ. გ45 პუნქტი)
 - ბ) გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით. (იხ. გ46-გ47)
- 19. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღო, აუდიტორმა:
 - ა) თუ სხვა ინფორმაცია გასწორებულია, უნდა ჩაატაროს არსებული გარემოებების შესაფერისი აუცილებელი პროცედურები; ან (იხ. გ48 პუნქტი)
 - ბ) თუ სხვა ინფორმაცია გასწორებული არ არის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების შემდეგ, მიიღოს სათანადო ზომები აუდიტორის იურიდიული უფლე-

ბეზისა და ვალდებულებების გათვალისწინებით და იზრუნოს იმაზე, რომ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია იმ მომხმარებლებს, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება. (იხ. პუნქტები გ49-გ50)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება

20. თუ მე-14-15 პუნქტებით გათვალისწინებული პროცედურების ჩატარების შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განახლება, აუდიტორმა სათანადო პროცედურები უნდა ჩაატაროს სხვა ასს-ების შესაბამისად. (იხ. გ51 პუნქტი)

დასკვნის მომზადება

21. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ცალკე ნაწილს, რომლის სათაური იქნება: „სხვა ინფორმაცია“, ან რაიმე სხვა შესაფერისი სათაური, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის:

- ა) მოპოვებული აქვს სხვა ინფორმაცია, ან ვარაუდობს, რომ მოიპოვებს - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში; ან
- ბ) მოპოვებული აქვს გარკვეული ან ყველანაირი სხვა ინფორმაცია - სხვა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე. (იხ. გ52 პუნქტი)

22. როდესაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის გათვალისწინება 21-ე პუნქტის შესაბამისად, დასკვნის ზემოაღნიშნული ნაწილი უნდა მოიცავდეს: (იხ. გ53 პუნქტი)

- ა) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ სხვა ინფორმაციაზე ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი;
- ბ) მითითებას, რომ:
 - (i) სხვა ინფორმაცია აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე (თუკი ასე მოხდა); და

- (ii) საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში - სხვა ინფორმაციის მოპოვებას აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ (თუკი ასეა);
 - გ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის მოსაზრება არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას და, შესაბამისად, აუდიტორი არ გამოთქვამს აუდიტორულ მოსაზრებას და არც რაიმე სახის მარწმუნებელ დასკვნას მის შესახებ;
 - დ) აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას სხვა ინფორმაციის გაცნობაზე, განხილვასა და მის შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში, როგორც ეს მოითხოვება წინამდებარე ასს-ით; და
 - ე) იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს სხვა ინფორმაცია მოპოვებული აქვს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე:
 - (i) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს არ აღმოუჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება; ან
 - (ii) თუ აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში - ამ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის აღწერას.
23. თუ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს ასს 705-ის (გადასინჯული)³ შესაბამისად, მან უნდა განიხილოს მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის გავლენა იმ განცხადებაზე, რომელიც მოითხოვება 22(ე) პუნქტის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ54-გ58)

ინფორმირება კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად

24. თუ ამა თუ იმ იურისდიქციის კანონმდებლობა აუდიტორს სპეციფიკური ფორმატით ან ფრაზების გამოყენებით ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნაში სხვა ინფორმაციის შესახებ ინფორმირებას, აუდიტორმა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა ახსენოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს სულ მცირე შემდეგ ელემენტებს მაინც: (იხ. გ59 პუნქტი)

³ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

- ა) მითითებულია სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- ბ) აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციაზე; და
- გ) ნათლად არის მითითებული აუდიტორის მიერ ამ მიზნით შესრულებული სამუშაოს შედეგი.

დოკუმენტაცია

25. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 230-ის⁴ ის მოთხოვნები, რომლებიც წინამდებარე ასს-ს ეხება, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში:

- ა) უნდა ჩართოს ის დოკუმენტაცია, რომლებშიც ასახულია ასს 720-ის (გადასინჯული) მიხედვით ჩატარებული პროცედურები; და
- ბ) სხვა ინფორმაციის საბოლოო ვერსია, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორმა შეასრულა სამუშაო წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები

წლიური ანგარიში (იხ. 12(ა) პუნქტი)

- გ1. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობით ან ტრადიციის მიხედვით განისაზღვრებოდეს წლიური ანგარიშის შინაარსი და იმ პირის ვინაობა, ვინც უნდა მოამზადოს იგი. თუმცა, სხვადასხვა იურისდიქციაში შეიძლება სხვადასხვანაირი შინაარსის იყოს ანგარიში და სხვადასხვა პიროვნებას ევალებოდეს მისი მომზადება.
- გ2. როგორც წესი, წლიურ ანგარიშს ყოველწლიურად ამზადებენ. თუმცა, თუ აუდიტს დაქვემდებარებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ერთ წელზე ნაკლებ ან მეტ პერიოდს, წლიური ანგარიშიც შეიძლება იმავე პერიოდებს მოიცავდეს, რასაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება.

⁴ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, მე-8-11 პუნქტები.

- გ3. ზოგ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება ერთი დოკუმენტის სახით იყოს წარმოდგენილი და ეწოდებოდეს „წლიური ანგარიში“, ან რაიმე სხვა სათაური ჰქონდეს. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით სამეურნეო სუბიექტს ევალებოდეს, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაცია (ე.ი. წლიური ანგარიში) წარუდგინოს ერთი დოკუმენტის, ან ორი ან რამდენიმე განცალკევებული დოკუმენტის სახით, რომლებიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება. მაგალითად, კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით შეიძლება წლიური ანგარიშის ნაწილს წარმოადგენდეს ერთი ან რამდენიმე ქვემოთ ჩამოთვლილი დოკუმენტი:
- ხელმძღვანელობის ანგარიში, ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ოპერატიული და ფინანსური ანალიზი, ან ანალოგიური ანგარიშები (მაგალითად, დირექტორების ანგარიში);
 - დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარის ანგარიში;
 - კორპორაციული მართვის ანგარიში;
 - შიდა კონტროლისა და რისკების შეფასების ანგარიშები.
- გ4. წლიური ანგარიში მომხმარებლებისთვის შეიძლება ხელმისაწვდომი გახდეს ნაბეჭდი სახით, ან ელექტრონული ფორმით, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის ვებგვერდის მეშვეობით. დოკუმენტი (ან დოკუმენტების ნაკრები) შეიძლება აკმაყოფილებდეს წლიური ანგარიშის განმარტებას, იმის მიუხედავად, რა სახით მიეწოდება იგი მომხმარებლებს.
- გ5. წლიური ანგარიში, თავისი არსით, მიზნითა და შინაარსით განსხვავდება სხვა ანგარიშებისგან, როგორცაა, მაგალითად რომელიმე დაინტერესებულ მხარეთა ჯგუფის საინფორმაციო მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ანგარიში, ან სპეციფიკური მარეგულირებელი საანგარიშგებო მიზნებისთვის მომზადებული ანგარიში (თუნდაც, ამგვარი ანგარიშის საჯაროდ გამოქვეყნება სავალდებულო იყოს). ანგარიშები, რომლებიც ცალ-ცალკე, დამოუკიდებელი დოკუმენტის სახით არის გამოცემული, როგორც წესი, არ წარმოადგენს იმ დოკუმენტების ნაკრების ნაწილს, რომლებიც ერთობლიობაში წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს (კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით). მაშასადამე, ისინი არ მიიჩნევა

„სხვა ინფორმაციად“, რომელიც განეკუთვნება წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფეროს. ამგვარი ანგარიშების მაგალითებია:

- სპეციალური დარგობრივი ან მარეგულირებელი მიზნებისთვის შედგენილი ანგარიშები (მაგალითად, კაპიტალის ადეკვატურობის ანგარიში), რომლებიც შეიძლება მომზადებული იყოს საბანკო, სადაზღვევო და საპენსიო დარგებში;
- კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის ანგარიშები;
- მდგრადი განვითარების ანგარიშები;
- ანგარიშები გენდერული თანასწორობის შესახებ
- ანგარიშები პროდუქტზე პასუხისმგებლობის თაობაზე;
- ანგარიშები დასაქმებისა პოლიტიკისა და სამუშაო პირობების შესახებ;
- ანგარიშები ადამიანთა უფლებების თაობაზე.

უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში (იხ. 12(ბ) პუნქტი)

გ6. როდესაც რომელიმე კონკრეტული საკითხი განმარტებულია სხვა ინფორმაციაში, სხვა ინფორმაციაში შეიძლება გამოტოვებული იყოს ან ბუნდოვნად იყოს წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ამ საკითხის სათანადოდ გასაგებად. მაგალითად, თუ სხვა ინფორმაცია გამიზნულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგების ამსახველი ძირითადი მაჩვენებლების განსახილველად, მაშინ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული რომელიმე ძირითადი მაჩვენებლის გამოტოვება იმაზე მიანიშნებს, რომ სხვა ინფორმაცია მცდარია.

გ7. სხვა ინფორმაციის მომზადებისთვის დადგენილ საფუძვლებში შეიძლება განხილული იყოს არსებობის ცნება; თუ ასეა, ამგვარი საფუძვლები შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს „ათვლის წერტილად“ (კრიტერიუმად), რომლის მიხედვითაც იმსჯელებს არსებობის შესახებ წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. თუმცა, ბევრ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს ისეთი საფუძვლები, რომელიც მოიცავს არსებობის ცნების განხილვას სხვა ინფორმაციის მომზადების კონტექსტში. ასეთ სიტუაციაში, იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში, აუდიტორს შეუძლია მსჯელობა წარმართოს შემდეგი მიმართულებით:

- არსებობას განიხილავს მომხმარებლების, როგორც ერთიანი ჯგუფის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების კონტექსტში. სავარაუდოდ, სხვა ინფორმაციის მომხმარებლებიც ის

პირები იქნებიან, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან, რადგან ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეიძლება ვარაუდობდნენ სხვა ინფორმაციის გაცნობას, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესახებ წარმოდგენის შექმნის მიზნით;

- არსებითობის საკითხზე მსჯელობისას გაითვალისწინებს კონკრეტული უზუსტობის გამოწვევ გარემოებებს, განიხილავს, გავლენას იქონიებს თუ არა მომხმარებლებზე შეუსწორებელი უზუსტობა. ყველა უზუსტობა გავლენას არ მოახდენს მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე;
- არსებითობის საკითხზე მსჯელობისას გაითვალისწინებს როგორც ხარისხობრივ, ასევე რაოდენობრივ ასპექტებს. შესაბამისად, მსჯელობისას მხედველობაში მიიღებს იმ მუხლების ხასიათს ან მნიშვნელობას, რომლებიც სხვა ინფორმაციაში განხილულია სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიშის კონტექსტში.

სხვა ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 12(გ))

- გ8. 1-ლი დანართი მოიცავს იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში.
- გ9. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნებას, მაგრამ სამეურნეო სუბიექტებს უფლებას აძლევდეს ამ ინფორმაციის ჩართვას ფინანსური ანგარიშგების გარეთ.⁵ თუ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება, მაშინ ეს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების ნაწილად მიიჩნევა. შესაბამისად, იგი არ იქნება სხვა ინფორმაცია წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.
- გ10. სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების წარდგენის გაფართოებული ენის (XBRL ტაქსონომიის) თეგები არ წარმოადგენს სხვა ინფორმაციას, ამ ასს-ში მოცემული განმარტების მიხედვით.

⁵. მაგალითად, ფასს 7 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ - სამეურნეო სუბიექტს გარკვეული ინფორმაციის ასახვის უფლებას აძლევს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ან სხვა ანგარიშში (როგორცაა ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ანგარიში რისკების შესახებ), რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის ხელმისაწვდომია ისეთივე პირობებითა და იმავე დროს, როგორც თვითონ ფინანსური ანგარიშგება, იმ პირობით, თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მითითებული იქნება ეს ანგარიში/დოკუმენტი.

სხვა ინფორმაციის მოპოვება (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ11. იმ დოკუმენტის ან დოკუმენტების დადგენა, რომელთა ერთობლიობაც წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს, ხშირად აშკარად ნათელია კანონმდებლობის ან ტრადიციის მიხედვით. ბევრ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შესაძლოა ჩვეულებად ჰქონდეთ დოკუმენტების ნაკრების გამოცემა, რომლებიც ერთობლიობაში წლიურ ანგარიშს წარმოადგენს, ან შეიძლება ევალუბოდეთ ამის გაკეთება. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება ნათელი არ იყოს, რომელი დოკუმენტი ან რომელი დოკუმენტების ნაკრებია წლიური ანგარიში. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს დოკუმენტების მომზადების ვადებისა და მიზნის განხილვა (და ასევე, ვისთვისაა ისინი განკუთვნილი) იმის დასადგენად, რომელი დოკუმენტი ან რომელი დოკუმენტების ნაკრებია წლიური ანგარიში.
- გ12. როდესაც წლიური ანგარიში ითარგმნება სხვა ენებზე კანონმდებლობის შესაბამისად (ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ამა თუ იმ იურისდიქციაში რამდენიმე ოფიციალური ენა არსებობს), ან, როდესაც რამდენიმე „წლიური ანგარიში“ მზადდება სხვადასხვა კანონმდებლობის მიხედვით (მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი კოტირებულია რამდენიმე იურისდიქციის საფონდო ბირჟაზე), აუდიტორს აუცილებლად დასჭირდება იმის გარკვევა/განხილვა, სხვა ინფორმაციის შემადგენელი ნაწილი ერთი „წლიური ანგარიშია“ თუ რამდენიმე. შესაძლებელია, რომ ამასთან დაკავშირებით დამატებით მითითებებს მოიცავდეს ადგილობრივი კანონმდებლობა.
- გ13. წლიური ანგარიშის მომზადებაზე პასუხისმგებელნი არიან ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წინასწარ აცნობოს:
- რომ ის ვარაუდობს წლიური ანგარიშის (მათ შორის, იმ დოკუმენტების ნაკრების, რომელთა ერთობლიობაც წარმოადგენს წლიურ ანგარიშს) საბოლოო ვერსიის მიღებას დროულად, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, რათა აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებული სავალდებულო პროცედურების ჩატარება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, ან თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, მაშინ, შეძლებისდაგვარად, მალე უნდა მიაწოდონ წლიური ანგარიში, მაგრამ, ნებისმიერ შემთხვევაში, იქამდე, სანამ სამეურნეო სუბიექტი გამოაქვეყნებს ამგვარ ინფორმაციას;

- შესაძლო შედეგების შესახებ, თუ სხვა ინფორმაციას აუდიტორი მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.
- გ14. გ13 პუნქტში აღწერილი საკითხების ინფორმირება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია, მაგალითად:
- პირველი აუდიტის დროს;
 - თუ შეიცვალა ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
 - თუ მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი სხვა ინფორმაციას მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.
- გ15. თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები გამოქვეყნებამდე ამტკიცებენ სხვა ინფორმაციას, მაშინ ამგვარი სხვა ინფორმაციის საბოლოო ვერსიად მიიჩნევა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცებული ვერსია.
- გ16. ზოგ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიში შეიძლება იყოს ერთი დოკუმენტი, რომელიც კანონმდებლობის ან სამეურნეო სუბიექტის საანგარიშგებო პოლიტიკის შესაბამისად, გამოიცემა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის დასრულების შემდეგ მოკლე ვადაში და, მაშასადამე, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება სავალდებულო არ იყოს ამ დოკუმენტის გამოქვეყნება ასეთ მოკლე ვადაში, ან შეიძლება ქვეყნდებოდეს სამეურნეო სუბიექტის შეხედულებისამებრ. შესაძლოა ისეთი გარემოებებიც არსებობდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიში რამდენიმე დოკუმენტის ნაკრებს წარმოადგენს და თითოეული მათგანის გამოცემის ვადას განსხვავებული მოთხოვნები ან სამეურნეო სუბიექტის განსხვავებული საანგარიშგებო პოლიტიკა ეხება.
- გ17. შეიძლება ისიც მოხდეს, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის სამეურნეო სუბიექტი იხილავდეს ამა თუ იმ დოკუმენტის სრულყოფის საკითხს, რომელიც შეიძლება მისი წლიური ანგარიშის ნაწილი იყოს (მაგალითად, ნებაყოფლობითი ანგარიში დაინტერესებული მხარეებისთვის), მაგრამ ხელმძღვანელობას არ შეეძლოს აუდიტორისთვის ამ დოკუმენტის დანიშნულების ან გამოცემის ვადის დადასტურება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს ამგვარი დოკუმენტის დანიშნულების ან გამოცემის ვადის დადგენას, ეს დოკუმენტი არ მიიჩნევა სხვა ინფორმაციად წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.

- გ18. სხვა ინფორმაციის დროულად მიღება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ შესწორებები შეიტანონ ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორის დასკვნაში ან სხვა ინფორმაციაში მათ გამოქვეყნებამდე. აუდიტორული გარიგების წერილში⁶ შეიძლება მითითებული იყოს ხელმძღვანელობასთან შეთანხმება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს დროულად უნდა მიაწოდონ სხვა ინფორმაცია და, თუ შესაძლებელია, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე.
- გ19. თუ მომხმარებლებისთვის სხვა ინფორმაცია მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის ვებგვერდის მეშვეობით ხდება ხელმისაწვდომი, მაშინ შესაფერის დოკუმენტად მიიჩნევა სამეურნეო სუბიექტისგან მოპოვებული სხვა ინფორმაციის ვერსია, რომელზეც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები ამ ასს-ის შესაბამისად და არა უშუალოდ სამეურნეო სუბიექტის ვებგვერდიდან მოპოვებული სხვა ინფორმაცია. წინამდებარე ასს-ის მიხედვით, აუდიტორს არ გააჩნია სხვა ინფორმაციის მოძიების პასუხისმგებლობა, მათ შორის იმ სხვა ინფორმაციის, რომელიც შეიძლება განთავსებული იყოს სამეურნეო სუბიექტის ვებგვერდზე, არც მათზე რაიმე პროცედურების ჩატარების პასუხისმგებლობა იმის დასადასტურებლად, რომ სხვა ინფორმაცია სათანადოდ არის წარმოჩენილი სამეურნეო სუბიექტის ვებგვერდზე, ან რაიმე სხვა გზით სათანადოდ მოხდა მისი გადაცემა ან გამოსახვა ელექტრონული ფორმით.
- გ20. აუდიტორს არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნის დათარიღება, ან შედგენა იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა არ მიიღო ზოგიერთი ან ყველაწიური სხვა ინფორმაცია.
- გ21. თუ აუდიტორი სხვა ინფორმაციას აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღებს, აუდიტორს არ ევალება იმ პროცედურების ხელახლა ჩატარება, რომლებიც უკვე ჩატარებული აქვს ასს 560-ის⁷ მე-6 და მე-7 პუნქტების შესაბამისად.
- გ22. ასს 580⁸-ში მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები. ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი, რომელიც აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით 13(გ) პუნქტის შესაბამისად, რომელიც აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი გახდა მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის

⁶ ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი გ23.

⁷ ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“.

⁸ ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

თარიღის შემდეგ, იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა შეძლოს წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება ამგვარ სხვა ინფორმაციაზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ხელმძღვანელობისთვის ოფიციალური წერილების მოთხოვნა სხვა საკითხებზეც, მაგალითად, იმის თაობაზე, რომ:

- ხელმძღვანელობამ აუდიტორს მიაწოდა ყველა დოკუმენტი, რომლის გამოცემასაც ის ვარაუდობს და რომელიც შეიძლება მოიცავდეს სხვა ინფორმაციას;
- ფინანსური ანგარიშგება და სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე ერთმანეთთან შესაბამისობაშია და სხვა ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას; და
- იმ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც აუდიტორმა ვერ მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე - ხელმძღვანელობა აპირებს ამგვარი სხვა ინფორმაციის მომზადებასა და გამოცემას და, სავარაუდოდ, როდისთვის გამოსცემენ მას.

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

გ23. აუდიტორს ასს 200⁹ ავალდებულებს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით. სხვა ინფორმაციის გაცნობისა და განხილვის დროს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება, მაგალითად გულისხმობს იმის გაცნობიერებას, რომ შეიძლება ხელმძღვანელობა ზედმეტად ოპტიმისტურად უყურებდეს თავისი გეგმების წარმატებას და აუდიტორმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა არ შეესაბამებოდეს:

- ა) ფინანსურ ანგარიშგებას; ან
- ბ) აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ.

გ24. ასს 200-ის¹⁰ შესაბამისად, გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება პასუხისმგებლობის აღება აუდიტის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და ჩატარებაზე პროფესიული სტანდარტებისა და სათანადო საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად. როდესაც გარიგების პარტნიორი განსაზღვრავს გარიგების გუნდში იმ წევრებს, რომლებსაც დაევალებათ მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესრულება,

⁹. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

¹⁰. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტი 15(ა)

წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- გარიგების გუნდის წევრების გამოცდილება;
- გარიგების გუნდის წევრები, რომლებსაც ამ ამოცანების შესრულება უნდა დაევალოთ, აუდიტის შედეგად არიან თუ არა სათანადოდ ინფორმირებულები, იმ თვალსაზრისით, რომ შეძლონ შეუსაბამოების გამოვლენა სხვა ინფორმაციასა და მათ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციას შორის;
- რა დონის სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესრულებას. მაგალითად, შეიძლება გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს დაევალოს პროცედურების ჩატარება სხვა ინფორმაციაში მოცემული ისეთი თანხების შესაბამისობის შესაფასებლად, რომლებიც უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს;
- ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში - აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის გამოკითხვა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის განსახილველად.

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამოა სხვა ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ25. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ თანხებს ან სხვა ელემენტებს, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების, ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში უნდა ედრებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს ან სხვა ელემენტებს. ამგვარი თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითებია:

- ცხრილები, სქემები ან გრაფიკები, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგებიდან ამონარიდ მონაცემებს;
- განმარტებით შენიშვნაში მოცემული უფრო დეტალური მონაცემები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ნაშთის ან ანგარიშის შესახებ. მაგალითად: „20X1 წლის ამონაგები შედგება X პროდუქტის გაყიდვიდან მიღებული XXX მლნ-ისგან და Y პროდუქტის გაყიდვის შედეგად მიღებული YYY მლნ-ისგან“;
- ფინანსური შედეგების აღწერა, ასე მაგალითად: „20X1 წელს სამეცნიერო-კვლევითმა და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯებმა მთლიანად შეადგინა XXX.“

გ26. იმისთვის, რომ შეაფასოს სხვა ინფორმაციაში მოცემული შერჩეული თანხების ან სხვა ელემენტების შესაბამისობა ფინანსურ ანგარიშგებასთან, აუდიტორს არ ევალება სხვა ინფორმაციაში მოცე-

მული ყველა თანხისა თუ სხვა ელემენტების შედარება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხებთან ან სხვა ელემენტებთან, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაჯამების, ან უფრო მეტად დეზაგრეგირების შემთხვევაში, უნდა ედრებოდეს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხებსა თუ სხვა ელემენტებს.

გ27. შესადარებლად თანხებისა და სხვა ელემენტების შერჩევა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ამგვარ შერჩევის პროცესში გასათვალისწინებელი შესაფერისი ფაქტორებია:

- თანხის ან სხვა ელემენტის მნიშვნელობა მისი წარდგენის მიზნის გათვალისწინებით, რაც შეიძლება გავლენას ახდენდეს იმაზე, რა მნიშვნელობას მიანიჭებენ მომხმარებლები ამ თანხას ან სხვა ელემენტს (მაგალითად, ძირითადი კოეფიციენტი ან თანხა);
- თუ რაოდენობრივი მონაცემია, თანხის სიდიდე იმ ანგარიშებთან ან ელემენტებთან შედარებით, რომლებიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელთანაც დაკავშირებულია;
- სხვა ინფორმაციაში მოცემული კონკრეტული თანხის ან სხვა ელემენტის მგრძნობელობა, მაგალითად აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.

გ28. 14(ა) პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. ეს სწორედ იმ ფაქტის აღიარებაა, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობები წინამდებარე ასს-ის მიხედვით არ გულისხმობს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას სხვა ინფორმაციაზე და არც სხვა ინფორმაციის შესახებ რწმუნების მოპოვების ვალდებულებას ადგენს აუდიტორისთვის. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია:

- ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ უნდა ედრებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას - ამ ინფორმაციის შედარება ფინანსურ ანგარიშგებასთან;
- ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ იგივე მნიშვნელობა გამოხატოს, რაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აქვს მინიჭებული - გამოყენებული სიტყვების შედარება და ტექსტის ფორმულირებაში არსებული განსხვავებების მნიშვნელობის განხილვა იმის დასადგენად, ეს განსხვავება სხვანაირ მნიშვნელობას ხომ არ ანიჭებს ინფორმაციას;

- ხელმძღვანელობისგან სხვა ინფორმაციაში ასახული თანხისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხის შეჯერების დოკუმენტის მოპოვება და:
 - შეჯერების დოკუმენტში მოცემული მუხლების შედარება ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციასთან; და
 - შეჯერების დოკუმენტში ნაჩვენები გაანგარიშებების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება.

გ29. სხვა ინფორმაციიდან შერჩეული თანხების ან სხვა ელემენტების თავსებადობის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებასთან გულისხმობს მათი წარმოდგენის ფორმის შედარებას ფინანსურ ანგარიშგებასთან, თუ ეს მოთხოვნა შესაფერისია სხვა ინფორმაციის ტიპისთვის.

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ30. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ თანხებს ან ელემენტებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან (გარდა იმ ინფორმაციისა, რომელიც აღწერილია 14(ა) პუნქტში)). ამგვარი თანხებისა და ელემენტების მაგალითებია:

- წარმოებული პროდუქციის ერთეულების რაოდენობა, ან ცხრილი, რომელშიც ეს ინფორმაცია წარმოდგენილია (დაჯამებულია) გეოგრაფიული რეგიონების მიხედვით;
- ასეთი განცხადება: „კომპანიამ მოცემულ წელს დანერგა X და Y პროდუქტების წარმოება“;
- სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი ქვედანაყოფების მოკლე დახასიათება, ასე მაგალითად: „სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი ცენტრი მდებარეობს X ქვეყანაში, თუმცა ქვედანაყოფები აქვს ასევე Y და Z ქვეყნებშიც“.

გ31. აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებული ინფორმაცია მოიცავს ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რაც მოიპოვა ასს 315-ის (გადასინჯული)¹¹ შესაბამისად. ასს 315 (გადასინჯული) აუდიტორს ავალდებულებს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლას, რაც მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

¹¹. ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“, მე-11-12 პუნქტები.

- ა) შესაფერის დარგობრივ, მარეგულირებელ და სხვა გარე ფაქტორებს, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
 - ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკას;
 - გ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას;
 - დ) სამეურნეო სუბიექტის მიზნებსა და სტრატეგიებს;
 - ე) როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა;
 - ვ) სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლს.
- გ32. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებსაც, რომლებიც, თავისი არსით, საპროგნოზო ხასიათისაა, როგორიცაა, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის პროსპექტები და ფულადი ნაკადების პროგნოზები. ამგვარ ინფორმაციას აუდიტორი განიხილავდა, როდესაც აფასებდა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებს ისეთი არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ტესტების ჩატარებისას, როგორიცაა გუდვილი, ან, როდესაც აფასებდა სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის ხელმძღვანელობისეული შეფასების ადეკვატურობას.
- გ33. როდესაც აუდიტორი იხილავს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამოა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის, აუდიტორს შეუძლია აქცენტის გადატანა სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ისეთ საკითხებზე, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ ამ საკითხთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის უზუსტობა შეიძლება არსებითი იყოს.
- გ34. სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ბევრ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნების გახსენება შეიძლება საკმარისი იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა გააანალიზოს, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამოა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას შორის. რაც უფრო მეტად გამოცდილია აუდიტორი და რაც უფრო კარგად არის ინფორმირებული აუდიტის ძირითადი ასპექტების შესახებ, მით უფრო მოსალოდნელია, რომ საკმარისი იქნება ამ აუდიტორის მიერ შესაბამისი საკითხების გახსენება. მაგალითად,

აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად ჩატარებული განხილვების, ან აუდიტის პროცესში ჩატარებული პროცედურების (როგორცაა, მაგალითად საბჭოს სხდომების ოქმების გაცნობა) შედეგად მიღებული ინფორმაციის გახსენებით შეიძლება შეძლოს იმის გაანალიზება, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის ისე, რომ აუცილებელი არ გახდეს რაიმე დამატებითი მოქმედება.

გ35. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების ან სამეურნეო სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება მიზანშეწონილი საფუძველი იქნება არსებითი შეუსაბამობის არსებობის დასადგენად. მაგალითად:

- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია, რომ დაგეგმილია რომელიმე ძირითადი ასორტიმენტის პროდუქციის გამოშვების შეწყვეტა და ამის შესახებ ინფორმირებულია აუდიტორიც, აუდიტორს მაინც შეუძლია გარიგების გუნდში იმ პირთა გამოკითხვის ჩატარება, რომლებმაც აუდიტორული პროცედურები ჩაატარეს ამ სფეროში, რათა განამტკიცოს თავისი მოსაზრება იმის თაობაზე, სხვა ინფორმაციაში მოცემული აღწერილობა არსებითად შეესაბამება თუ არა აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებულ ინფორმაციას;
- თუ სხვა ინფორმაციაში აღწერილია იმ სასამართლო პროცესის მნიშვნელოვანი დეტალები, რომელიც განხილული იყო აუდიტში, მაგრამ აუდიტორმა ვერ შეძლო სათანადოდ მათი გახსენება, აუდიტორის მახსოვრობის განსამტკიცებლად შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტის იმ დოკუმენტაციის გადახედვა, სადაც მოკლედ აღწერილია ამგვარი დეტალები.

გ36. იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის განხილვა, ან გარიგების გუნდის შესაფერისი წევრების ან სამეურნეო სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვის ჩატარება და, თუ აუცილებელია, რა მოცულობით იქნება საჭირო ამის გაკეთება - პროფესიული განსჯის საგანია. თუმცა, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს, რომ აუდიტორმა სხვა ინფორმაციაში მოცემულ ყველა საკითხთან დაკავშირებით მიმართოს აუდიტის შესაბამის დოკუმენტაციას, ან ჩაატაროს გარიგების

გუნდის შესაფერისი წევრების ან სამეურნეო სუბიექტის შესაფერისი კომპონენტების აუდიტორების გამოკითხვა.

სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიაწვდიან, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ37. სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების განხილვას, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, გარდა ამისა, შეიძლება სცილდებოდეს აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ფარგლებს. მაგალითად, სხვა ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგებას სათბურის გაზის ემისიების შესახებ.

გ38. სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიაწვდიან, რომ სხვა ინფორმაცია დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის შედეგად აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, აუდიტორს ეხმარება სათანადო ეთიკური ნორმების დაცვაში, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორი შეგნებულად არ უნდა იყოს დაკავშირებული ისეთ სხვა ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; ან გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.¹² სიფხიზლის შენარჩუნება სხვა ინდიკატორებთან მიმართებით, რომლებიც მიაწვდიან, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, პოტენციურად გულისხმობს აუდიტორის მიერ ისეთი საკითხების დადგენას, როგორიცაა, მაგალითად:

- განსხვავება სხვა ინფორმაციასა და ზოგად ინფორმაციას შორის (აუდიტის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა), რომელსაც ფლობს სხვა ინფორმაციაზე მომუშავე გარიგების გუნდის წევრი, რის გამოც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს; ან
- თავად სხვა ინფორმაციის შინაგანი შეუთავსებლობა, რის გამოც აუდიტორს მიაჩნია, რომ სხვა ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს

¹² ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი, პუნქტი 110.2

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს ან სხვა ინფორმაცია შეიცავდეს არსებით უზუსტობას (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ39. ხელმძღვანელობასთან ერთად აუდიტორის მიერ არსებითი შეუსაბამობის (ან სხვა ისეთი ინფორმაციის, რომელიც შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს) განხილვა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობისთვის იმის მოთხოვნას, რომ აუდიტორს მიაწოდოს გამამყარებელი არგუმენტები სხვა ინფორმაციაში მოცემული ხელმძღვანელობისეული მტკიცებებისთვის. ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებულ დამატებით ინფორმაციაზე ან ახსნა-განმარტებებზე დაყრდნობით, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ სხვა ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ახსნა-განმარტებებიდან შეიძლება გამოვლინდეს, რომ არსებობს გონივრული და საკმარისი მიზეზები სუბიექტურ განსჯაში არსებული საფუძვლიანი განსხვავებისთვის.
- გ40. პირიქით, ხელმძღვანელობასთან განხილვის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც განამტკიცებს აუდიტორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.
- გ41. შეიძლება აუდიტორს უფრო გაუჭირდეს ხელმძღვანელობასთან ისეთ საკითხებზე შედავება, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს, ვიდრე ისეთზე, რომელიც ფაქტოლოგიური ხასიათისაა. თუმცა, შეიძლება ისეთი გარემოებებიც არსებობდეს, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაცია შეიცავს ისეთ განცხადებას/მტკიცებას, რომელიც არ შეესაბამება ფინანსურ ანგარიშგებას, ან აუდიტორის მიერ აუდიტის მსვლელობისას მიღებულ ცნობებს. ასეთმა გარემოებებმა შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენოს სხვა ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგება ან აუდიტორის მიერ აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ინფორმაცია.
- გ42. ვინაიდან სხვა ინფორმაციაში შეიძლება მრავალი სახის არსებითი უზუსტობა არსებობდეს, სხვა პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა, რომელთა ჩატარება აუდიტორს შეუძლია იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია ყოველ კონკრეტულ სიტუაციაში.
- გ43. თუ საკითხი დაკავშირებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვებზე ხელმძღვანელობის მიერ გაცემული

პასუხების სრულყოფილად შეფასება. მიუხედავად ამისა, ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებულ დამატებით ინფორმაციაზე ან ახსნა-განმარტებებზე დაყრდნობით, ან ხელმძღვანელობის მიერ სხვა ინფორმაციაში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით, აუდიტორი შეიძლება დარწმუნდეს, რომ უკვე აღარ არსებობს არსებითი შეუსაბამობა, ან სხვა ინფორმაცია აღარ შეიცავს არსებით უზუსტობას. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის დადგენას, რომ უკვე აღარ არსებობს არსებითი შეუსაბამობა, ან სხვა ინფორმაცია აღარ შეიცავს არსებით უზუსტობას, აუდიტორს უფლება აქვს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს კონსულტაციების გავლა შესაფერის კომპეტენტურ მესამე მხარესთან (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსპერტთან ან იურისკონსულტთან). ცალკეულ შემთხვევებში, ამგვარი კონსულტაციის შედეგად მიღებული პასუხების განხილვის შემდეგ აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმის დადგენა, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეუძლია მიმართოს ერთ ან რამდენიმე ქვემოთ განხილულ ზომას:

- მიიღოს რჩევა აუდიტორის იურისკონსულტისგან;
- განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, მაგალითად, უნდა აღწეროს თუ არა ეს გარემოებები დასკვნაში, როდესაც არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვა; ან
- გამოვიდეს გარიგებიდან, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით.

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მიიღო (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ44. რა ზომებს მიმართავს აუდიტორი იმ შემთხვევაში, თუ სხვა ინფორმაცია არ გასწორდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირების შემდეგ, ამის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, ეჭვქვეშ აყენებს თუ არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას ან კეთილსინდისიერებას, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების არგუმენტაცია იმის თაობაზე, რატომ არ შეიტანეს შესწორება სხვა ინფორმაციაში, მაგალითად აუდიტორი შეიძლება ეჭვობდეს, რომ შეცდომაში შეყვანა წინასწარ იყო გამიზნული. გარდა

ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იური-
დიული კონსულტაციის მიღება. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორს
შეიძლება კანონმდებლობა ან პროფესიული სტანდარტები ავალ-
დებულებდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირებას მარეგული-
რებელი ორგანოს ან შესაბამისი პროფესიული ორგანიზაციისთვის.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. პუნქტი 18(ა))

გ45. იშვიათ შემთხვევებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტორის
დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამო-
თქმაზე უარი, თუ სხვა ინფორმაციაში არსებული არსებითი
უზუსტობის შესწორებაზე უარის მიღება იმგვარ ექვს იწვევს
ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პი-
რების პატიოსნების შესახებ, რომ მთლიანობაში კითხვის ქვეშ დგება
მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა.

გარიგებიდან გამოსვლა (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ46. თუ გარემოებები, რომელშიც მოხდა სხვა ინფორმაციაში არსებული
არსებითი უზუსტობის გასწორებაზე უარის თქმა, იმგვარ ექვს
იწვევს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების პატიოსნების შესახებ, რომ მთლიანობაში კითხვის ქვეშ
დგება აუდიტის პროცესში მათგან მიღებული ინფორმაციის საიმე-
დოობა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს გარიგებიდან გამოსვლა
(დავალების შესრულების შეწყვეტა), თუკი ამის გაკეთება ნებადარ-
თულია შესაფერისი კანონითა თუ სხვა ნორმატიული აქტით.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული
მოსაზრებები (იხ. პუნქტი 18(ბ))

გ47. სახელმწიფო სექტორში შეიძლება ნებადართული არ იყოს
დავალების შესრულების შეწყვეტა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს
უფლება აქვს საკანონმდებლო ორგანოს მიაწოდოს ანგარიში ამ
საკითხთან დაკავშირებული დეტალების შესახებ, ან შეუძლია
მიიღოს სხვა შესაფერისი ზომები.

*აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის,
რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში, რომელიც
აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიიღო (იხ. მე-19 პუნქტი)*

გ48. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა
ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ
მიიღო და ამგვარი არსებითი უზუსტობა გაასწორეს, ასეთ
ვითარებაში აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი აუცილებელი აუდი-
ტორული პროცედურები მოიცავს იმის დადგენას, რომ შესწორება
ნამდვილად გაკეთდა (17(ა) პუნქტის შესაბამისად); ასევე შეიძლება

მოიცავდეს იმ ზომების მიმოხილვას, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გაატარა შეტანილი შესწორების შესახებ სხვა ინფორმაციის მიმღებთა ინფორმირებისთვის, თუ მათ უკვე მიღებული ჰქონდათ სხვა ინფორმაცია.

- გ49. იმ შემთხვევაში, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ დაეთანხმებიან სხვა ინფორმაციის გასწორებას, აუდიტორის მიერ სათანადო ზომის განსაზღვრა იმისათვის, რომ სცადოს იმ მომხმარებლების სათანადოდ ინფორმირება შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება, საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული იურისდიქციის შესაფერისმა კანონმა ან სხვა ნორმატიულმა აქტმა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება აუდიტორის უფლებებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებით.
- გ50. იმ შემთხვევაში, თუ არ გასწორდება სხვა ინფორმაციაში არსებული არსებითი უზუსტობა, იმისათვის, რომ აუდიტორმა სცადოს იმ მომხმარებლების სათანადოდ ინფორმირება (მათი ყურადღების გამახვილება) შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება (როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია შესაფერისი კანონითა თუ ნორმატიული აქტით), აუდიტორს შეუძლია მიმართოს, მაგალითად შემდეგ ზომებს:
- ხელმძღვანელობას მიაწოდოს ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს 22-ე პუნქტის შესაბამისად ახალი გარემოებების გათვალისწინებით მომზადებულ ნაწილს და ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის მიწოდება იმ მომხმარებლებისთვის, რომლისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მზადდება. ამისათვის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ამ სიტუაციის გავლენის განხილვა ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის თარიღზე, ასს-ების ან კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებით. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ის ზომები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გაატარა ზემოაღნიშნული მომხმარებლებისთვის ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნის მისაწოდებლად;
 - სხვა ინფორმაციაში არსებული უზუსტობის შესახებ საჭმის კურსში ჩააყენოს ის მომხმარებლები, ვისთვისაც აუდიტორის

დასკვნა მზადდება (მაგალითად, საკითხი გაიტანოს აქციონერთა საერთო კრებაზე);

- აცნობოს მარეგულირებელ ორგანოს ან შესაფერის პროფესიულ ორგანიზაციას შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის შესახებ; ან
- განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია დავალების შესრულების გაგრძელების მიზანშეწონილობაზე. (იხ. ასევე გ46 პუნქტი)

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ51. სხვა ინფორმაციის გაცნობისას, აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ახალი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას იქონიებს:

- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციაზე და, შესაბამისად, შეიძლება იმაზე მიაწინებდეს, რომ აუცილებელია აუდიტორისეული რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება;¹³
- აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე, რომ უნდა შეაფასოს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე, ხოლო შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) - ფინანსურ ანგარიშგებაზე;¹⁴
- აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით.¹⁵

დასკვნის მომზადება (იხ. 21-24-ე პუნქტები)

გ52. იმ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში ისეთი სხვა ინფორმაციის იდენტიფიკაცია, რომლის მიღებასაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, დამატებითი გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად იმგვარი სხვა

¹³. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები მე-11, 31-ე და გ1.

¹⁴. ასს 540 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

¹⁵. ასს 560, მე-10 და მე-14 პუნქტები.

ინფორმაციის შესახებ, რომელზეც აუდიტორს პასუხისმგებლობა ეკისრება წინამდებარე ასს-ის მიხედვით. მაგალითად, ამის გაკეთება აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას შეუძლია ოფიციალური წერილით აცნობოს აუდიტორს, რომ ამგვარ სხვა ინფორმაციას გამოსცემენ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

საილუსტრაციო ნიმუშები (იხ. 21-22-ე პუნქტები)

გ53. აუდიტორის დასკვნის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია მე-2 დანართში.

აუდიტორის საანგარიშგებო მოთხოვნები ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ54. პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეიძლება გავლენას არ ახდენდეს იმ განცხადებაზე, რომელიც მოითხოვება 22(ე) პუნქტის შესაბამისად, თუ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი უშუალოდ არ არის ჩართული ან რამენაირად ნახსენები სხვა ინფორმაციაში და გავლენას არ ახდენს სხვა ინფორმაციის რომელიმე ნაწილზე. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული პირობითი მოსაზრება იმ მოტივით, რომ განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი არ არის ინფორმაცია დირექტორების ანაზღაურებასთან დაკავშირებით, როგორც ამას მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება გავლენას არ ახდენდეს აუდიტორის დასკვნაში იმ საკითხების ინფორმირებაზე, რაც წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება. სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა გავლენა იქონიოს, როგორც ეს აღწერილია გ55-გ58 პუნქტებში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობით გამოწვეული პირობითი მოსაზრება

გ55. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება პირობითია, შეიძლება ყურადღება მიექცეს იმის გარკვევას, სხვა ინფორმაციაც ხომ არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხის ან მასთან დაკავშირებული საკითხის გამო.

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით გამოწვეული პირობითი მოსაზრება

გ56. როდესაც მასშტაბის შეზღუდვა დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებით მუხლთან, აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს ამ საკითხის

შესახებ. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმის დადგენა, სხვა ინფორმაციაში იწვევს თუ არა არსებით უზუსტობას ამ საკითხთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის თანხები ან სხვა ინფორმაციის სხვა ელემენტები. შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს 22(ე) პუნქტით მოთხოვნილი განცხადების კორექტირება იმის მისათითებლად, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო ხელმძღვანელობის მიერ სხვა ინფორმაციაში აღწერილი იმ საკითხის განხილვა, რომლის გამოც აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი იყო და რაც ახსნილია აუდიტორის დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ აბზაცში. მიუხედავად ამისა, აუდიტორს მაინც მოეთხოვება დასკვნაში ყველა სხვა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობის ინფორმირება, რომელიც გამოვლინდა სხვა ინფორმაციაში.

უარყოფითი მოსაზრება

გ57. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, რაც დაკავშირებულია დასკვნის - „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ - აბზაცში აღწერილ კონკრეტულ საკითხ(ებ)თან, არ გაამართლებს იმ ფაქტს, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ აღწეროს სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობები 22(ე)(ი) პუნქტის შესაბამისად. თუ აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, მას შეიძლება დასჭირდეს 22(ე) პუნქტით მოთხოვნილი განცხადების კორექტირება, მაგალითად, იმის მისათითებლად, რომ სხვა ინფორმაციის თანხებიც ან სხვა ელემენტებიც არსებითად მცდარია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამოძწევი საკითხის ან მასთან დაკავშირებული საკითხის გამო.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

გ58. თუ აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის შესახებ დამატებითი დეტალების ინფორმირებამ, მათ შორის სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული ნაწილის ჩართვამ, შეიძლება დაჩრდილოს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარის მნიშვნელობა, როგორც ასეთი. შესაბამისად, ასეთ ვითარებაში, როგორც ასს 705-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, აუდიტორის დასკვნა არ მოიცავს იმ ნაწილს, რომელიც ეხება წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებულ საანგარიშგებო მოთხოვნებს.

*ინფორმირება კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად
(იხ. 24-ე პუნქტი)*

გ59. ასს 200-ში¹⁶ ახსნილია, რომ წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გარდა, აუდიტორს შეიძლება დამატებით მოეთხოვებოდეს კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს აუდიტორის დასკვნაში სპეციფიკური ფორმატის ან ენის (ფრაზების) გამოყენება, რაც განსხვავებული იქნება წინამდებარე ასს-ში აღწერილისგან. როდესაც აუდიტი ჩატარებულია ასს-ების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება ხელს უწყობს საერთაშორისო ბაზრების სანდოობის მიღწევას იმით, რომ ადვილად დასადგენია საერთაშორისო დონეზე აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი. თუ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირების საკანონმდებლო მოთხოვნებსა და წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნებს შორის განსხვავება მხოლოდ ინფორმირების ფორმატთან ან ენასთან არის დაკავშირებული და აუდიტორის დასკვნაში აისახება სულ მცირე 24-ე პუნქტით გათვალისწინებული თითოეული ელემენტი მაინც, აუდიტორის დასკვნაში შესაძლებელია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მითითება. შესაბამისად, ასეთ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ აუდიტორმა დაიცვა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირებისთვის გამოყენებული ფორმატი ან ენა (ფრაზები) განსაზღვრულია საკანონმდებლო მოთხოვნებით.

¹⁶ ასს 200, პუნქტი გ55.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-14 და გ8 პუნქტები)

იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში

ქვემოთ მოცემულია იმ თანხებისა და სხვა ელემენტების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩართული იყოს სხვა ინფორმაციაში. ეს სია არ არის ამომწურავი.

თანხები

- ძირითადი ფინანსური შედეგების ამსახველი კრებსითი მუხლები, როგორიცაა წმინდა შემოსავალი, შემოსავალი ერთ აქციაზე, დივიდენდები, ამონაგები გაყიდვიდან და სხვა საოპერაციო საქმიანობიდან, შესყიდვები და საოპერაციო ხარჯები.
- შერჩეული საოპერაციო მონაცემები, როგორიცაა შემოსავალი განგრძობითი ოპერაციებიდან ძირითადი საოპერაციო სეგმენტების მიხედვით, ან გაყიდვები გეოგრაფიული სეგმენტების ან პროდუქციის ხაზის (ნომენკლატურის) მიხედვით.
- სპეციალური მუხლები, როგორიცაა აქტივების გასხვისება, ანარიცხები სასამართლო პროცესებისთვის, აქტივების გაუფასურება, საგადასახადო კორექტირებები, გარემოს აღდგენასთან დაკავშირებული ანარიცხები და რესტრუქტურისაციისა და რეორგანიზაციის ხარჯები.
- ინფორმაცია ლიკვიდობისა და კაპიტალური რესურსების შესახებ, როგორიცაა ფულადი სახსრები, ფულადი სახსრების ეკვივალენტები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები; დივიდენდები ნასესხები სახსრები, ფინანსური იჯარისა და უმცირესობის წილის ვალდებულებები.
- კაპიტალური დანახარჯები, სეგმენტების ან ქვედანაყოფების მიხედვით.
- გარესაბალანსო შეთანხმებებთან დაკავშირებული თანხები და შესაბამისი ფინანსური შედეგები;
- გარანტიებთან, სახელშეკრულებო ვალდებულებებთან დაკავშირებული თანხები, იურიდიული ან გარემოსდაცვასთან დაკავშირებული საპრეტენზიო თანხები და სხვა პირობითი ვალდებულებები.
- ფინანსური მაჩვენებლები ან კოეფიციენტები, როგორიცაა საერთო მოგების მარჟა, უკუგება საშუალო გამოყენებულ კაპიტალზე, უკუგება საშუალო საკუთარ კაპიტალზე, მიმდინარე ლიკვიდობის კოეფიციენტი, პროცენტის დაფარვის კოეფიციენტი და ვალდებულებებისა და აქტივების ფარდობის კოეფიციენტი. ზოგიერთი მათგანი შეიძლება პირდაპირ იყოს თავსებადი ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

სხვა ელემენტები

- განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი დაშვებების ახსნა.
- დაკავშირებულ მხარეთა იდენტიფიკაცია და მათთან ერთად შესრულებული ოპერაციების აღწერა.
- სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა, ან სასაქონლო, სავალუტო ან საპროცენტო განაკვეთის რისკების მართვის მიდგომების აღწერა, მაგალითად ფორვარდული ხელშეკრულებების, საპროცენტო განაკვეთების სვოპების ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით.
- გარესაბალანსო გარიგებების ტიპის აღწერა.
- გარანტიების, კომპენსაციების, სახელშეკრულებო ვალდებულებების, სასამართლო პროცესის ან გარემოსდაცვით პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სასამართლო დავებისა და სხვა პირობითი ვალდებულებების აღწერა, მათ შორის შესაბამისი რისკების ხელმძღვანელობისეული ხარისხობრივი შეფასებების აღწერა.
- სამართლებრივ (საკანონმდებლო) ან მარეგულირებელ გარემოში მომხდარი ცვლილებების აღწერა, მაგალითად ახალი საგადასახადო ან გარემოს დაცვის კანონმდებლობის აღწერა, რომელმაც არსებითი გავლენა მოახდინა სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე ან ფისკალურ პოლიტიკაზე, ან არსებით გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ პერსპექტივაზე.
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებზე, ფინანსურ მდგომარეობასა და ფულად ნაკადებზე ფინანსური ანგარიშგების იმ ახალი სტანდარტების გავლენის ხელმძღვანელობისეული ხარისხობრივი შეფასებები, რომლებიც ამოქმედდა საანგარიშგებო პერიოდში, ან ამოქმედდება მომდევნო პერიოდში.
- ბიზნესგარემოსა და პერსპექტივის ზოგადი დახასიათება.
- სტრატეგიის ზოგადი მიმოხილვა.
- ძირითადი სახეობის საქონლის ან ნედლეულისა და მასალის საბაზრო ფასების ტენდენციების დახასიათება.
- მიწოდების ხელშეკრულებების, მოთხოვნისა და მარეგულირებელი პირობების აღწერა გეოგრაფიული რეგიონების მიხედვით.
- სპეციფიკური ფაქტორების დახასიათება, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის რენტაბელობაზე ცალკეულ სეგმენტებში.

მე-2 დანართი

(იხ. 21-22-ე და გ53 პუნქტები)

სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორს არ მიუღია სხვა ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.
- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

- მე-6 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ არსებით მუხლთან დაკავშირებულია მასშტაბის შეზღუდვა, რაც გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.
- მე-7 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

1-ლი ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის² (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის³ შესაბამისად;

1. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

2. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

3. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის.

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და არსებითი უზუსტობა არ აღმოუჩენია სხვა ინფორმაციაში;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁴

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა

⁴ ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები⁵

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.⁶ სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში⁷, მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია. თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე

5. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის.

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

7. უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁸

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)⁹ შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]¹⁰.

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

⁸. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

⁹. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

¹⁰. გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-2 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე. სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹¹

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული

¹¹. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები]

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.¹² სხვა ინფორმაცია მოიცავს X ანგარიშს¹³ [მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას], რომელიც მივიღეთ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ასევე Y ანგარიშს, რომლის მიღებასაც მოველით აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მივიღეთ, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

¹² ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

¹³ უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

[როდესაც გავეცნობით Y ანგარიშს, თუ დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს მასში, გვევალება ამ საკითხის ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და [აღწერეთ ქმედებები, რომლებსაც ითვალისწინებს მოცემული იურისდიქცია.]]¹⁴

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁵

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]¹⁶.

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

¹⁴ ამგვარი დამატებითი აზრების გამოყენება შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა გამოავლინა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში და მას კანონმდებლობა ავალებულებს სპეციფიკური ზომების მიღებას.

¹⁵ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

¹⁶ გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი)

მე-3 ნიშნში - აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე, მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის ნაწილი მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, არ აღმოუჩენია არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში და დანარჩენი სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.¹⁷ სხვა ინფორმაცია, რომელიც მიღებული გვქონდა აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში¹⁸, მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავცენოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მივიღეთ, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. ამასთან დაკავშირებით, ჩვენ არ აღმოგვიჩენია ისეთი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელი იქნებოდა ინფორმირება.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁹

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

¹⁷ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

¹⁸ უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

¹⁹ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

*[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად -
იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-4 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორს არ მიუღია სხვა ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე არ მიუღია სხვა ინფორმაცია, მაგრამ სხვა ინფორმაციის მიღებას მოელის აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე²⁰

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული

²⁰. ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.²¹ სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში²², მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას]. სავარაუდოდ, X ანგარიში ჩვენთვის ხელმისაწვდომი გახდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავეცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

²¹ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

²² უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

[როდესაც გავეცნობით X ანგარიშს, თუ დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს მასში, გვევალება ამ საკითხის ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის და [აღწერეთ ქმედებები, რომლებსაც ითვალისწინებს მოცემული იურისდიქცია.]]²³

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე²⁴

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

²³ ამგვარი დამატებითი აზრების გამოყენება შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორმა შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა გამოავლინა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში და მას კანონმდებლობა ავალეულებს სპეციფიკური ზომების მიღებას.

²⁴ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-5 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა არსებობს.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და დაასკვნა, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს სხვა ინფორმაციაში;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;

- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებითი სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.²⁵ სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში²⁶, მაგრამ არ მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

ჩვენი მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავცენოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ქვემოთ, ჩვენ დავასკვნით, რომ ამგვარი არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში.

[სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის აღწერა]

[აუდიტის ძირითადი საკითხები²⁷

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]]

²⁵ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

²⁶ უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

²⁷ „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე²⁸

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].²⁹]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{28.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

^{29.} გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-6 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ არსებით მუხლთან დაკავშირებულია მასშტაბის შეზღუდვა, რაც გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ. აუდიტორმა დაადგინა, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური

მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ, რადგან არ მოგვეცა XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობისა და XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების შესაძლებლობა. ამიტომ ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა ზემოაღნიშნულ თანხებში.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.³⁰ სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში³¹, მაგრამ არ მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

ჩვენი მოსაზრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

^{30.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

^{31.} უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია.

თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ზემოთ - „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში, ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ. შესაბამისად, ვერ შევძელით დასკვნის გამოტანა იმის თაობაზე, ზემოაღნიშნული სხვა ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას ამ საკითხთან მიმართებით.

[აუდიტის ძირითადი საკითხები³²

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ ქვემოთ განხილული საკითხებიც მივიჩნიეთ აუდიტის ძირითად საკითხებად, რომელთა შესახებაც ინფორმირება გვევალება ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

³² „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე³³

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].³⁴]

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{33.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

^{34.} გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

მე-7 ნიმუში - საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, როდესაც აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან ნებისმიერი სხვა სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი ჯგუფის აუდიტია (ე.ი. ასს 600 გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული არ არის შვილობილი საწარმო. აუდიტორმა დაადგინა, რომ აღნიშნული არსებითი უზუსტობა ყოვლისმომცველია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამ უზუსტობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადგენილი არ არის, ვინაიდან ამის გაკეთება, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო (ე.ი. მიზან-შეწონილია უარყოფითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგების, კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, ABC ჯგუფმა არ განახორციელა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღისთვის. ამგვარად, ეს ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ABC კომპანია ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და მისი შეძენა აესახა პირობით თანხებზე დაყრდნობით. თუ XYZ კომპანია კონსოლიდირებული იქნებოდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. კონკრეტულად არ დაგვიდგენია, რა გავლენა იქონია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტმა, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტების მიხედვით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

სხვა ინფორმაციაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.³⁵ სხვა ინფორმაცია მოიცავს [ინფორმაციას, რომელიც შეტანილია X ანგარიშში³⁶, მაგრამ არ მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩვენ მიერ მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას.].

³⁵ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

³⁶ უფრო დეტალური აღწერა სხვა ინფორმაციის, ასე, მაგალითად „ხელმძღვანელობისა და თავმჯდომარის/პრეზიდენტის ანგარიში“.

ჩვენი მოსაზრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ მოიცავს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და არანაირი ფორმის მარწმუნებელ დასკვნას არ წარმოვადგენთ მასზე.

ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ გავცნოთ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას და განვიხილოთ, სხვა ინფორმაცია არის თუ არა არსებითად შეუსაბამო ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან აუდიტის პროცესში ჩვენ მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან, ან სხვა მხრივ ხომ არ ტოვებს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ არსებითად მცდარია. თუ ჩვენ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით დავასკვნით, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციაში, გვევალება ამ ფაქტის ინფორმირება. როგორც აღწერილია ზემოთ - „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში, ABC ჯგუფი ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და მისი შემენა აესახა პირობით თანხებზე დაყრდნობით. ჩვენ დავასკვნით, რომ, ამავე მიზეზის გამო, არსებითად მცდარია ზემოაღნიშნული სხვა ინფორმაცია, კერძოდ X ანგარიშში მოცემული ის თანხები თუ სხვა ელემენტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ის ფაქტი, რომ კონსოლიდირებული არ არის XYZ კომპანია.

[**აუდიტის ძირითადი საკითხები**³⁷

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ ქვემოთ განხილული საკითხებიც მივიჩნიეთ აუდიტის ძირითად საკითხებად, რომელთა შესახებაც ინფორმირება გვევალება ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

³⁷. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი მოითხოვება მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტისთვის.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე³⁸

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

[მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].³⁹

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

^{38.} ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

^{39.} გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუცილებელია საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება პარტნიორის პირად უსაფრთხოებას მნიშვნელოვანი რისკის ქვეშ დააყენებს (იხ. ასს 700 (გადასინჯული), 46-ე პუნქტი).

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 800 (გადასინჯული)

სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო.....	1-3
ძალაში შესვლის თარიღი	4
მიზანი	5
განმარტებები	6-7

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები	8
აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები	9-10
მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები	11-14

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების განმარტება	გ1-გ4
გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები	გ5-გ8
აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები	გ9-გ12

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას
გასათვალისწინებელი საკითხები გ13-გ21

დანართი: სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების
შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის
დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 800 (გადასინჯული) -
„სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების
მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“ -
განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის
საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო
სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. 100-700 ჯგუფში შემავალი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. წინამდებარე ასს ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ზემოაღნიშნული სტანდარტების გამოყენებისას სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.
2. ეს ასს შექმნილია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის. ასს 805 (გადასინჯული)¹ ეხება ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტში გასათვალისწინებელ სპეციფიკურ საკითხებს.
3. წინამდებარე ასს არ ცვლის სხვა ასს-ების მოთხოვნებს, არც იმისთვისაა გამოიწველი, რომ გაითვალისწინოს ყველა სპეციფიკური საკითხი, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყო ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზანი

5. როდესაც აუდიტორი ასს-ებს იყენებს სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, მისი მიზანია, სათანადოდ გაითვალისწინოს სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც ეხება:
 - ა) გარიგებაზე დათანხმებას;
 - ბ) სამუშაოს (გარიგების) დაგეგმვასა და შესრულებას; და
 - გ) მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და დასკვნის მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

¹. ასს 805 (გადასინჯული) – „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება - ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ4)
 - ბ) სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, ან შესაბამისობის საფუძვლები.² (იხ. პუნქტები გ1-გ4)
7. ამ ასს-ში ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ აღნიშნავს „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს“. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სტრუქტურასა და ფინანსური ანგარიშგების შინაარსს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენლობას. ამასთან, სტანდარტში ტერმინი „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“ მოიცავს შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც.

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

8. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.³ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს: (იხ. პუნქტები გ5-გ8)
- ა) მიზანში, რისთვისაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება;
 - ბ) ვინ არიან სავარაუდო მომხმარებლები; და

² ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტი 13(ა).

³ ასს 210 – „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა)

- გ) როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებია.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

9. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას მოცემული აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები.⁴ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მოცემულ კონკრეტულ გარიგებაში ასს-ების გამოყენება საჭიროებს თუ არა სპეციფიკურ განხილვას. (იხ. პუნქტები გ9-გ12)
10. ასს 315 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორი კარგად გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ შერჩეულ და გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკაში.⁵ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად, აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს ხელშეკრულების ყველა მნიშვნელოვან ინტერპრეტაციაში, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ინტერპრეტაცია მნიშვნელოვნად მიიჩნევა, თუ სხვანაირი გონიერული ინტერპრეტაცია არსებით განსხვავებას გამოიწვევდა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციაში.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას

გასათვალისწინებელი საკითხები

11. როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული)⁶ მოთხოვნებით. (იხ. პუნქტები გ13-გ19)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა

12. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.⁷ როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია

4. ასს 200, მე-18 პუნქტი.

5. ასს 315 (გადასინჯული) – „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, პუნქტი 11(გ).

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

7. ასს 700 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელშეკრულების ყველა მნიშვნელოვანი ინტერ-პრეტაცია, რომელსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგება.

13. ასს 700 (გადასინჯული) არეგულირებს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსს, მათ შორის დასკვნის გარკვეული ელემენტების სპეციფიკურ თანამიმდევრულობას. როდესაც აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება:

ა) აუდიტორის დასკვნაში დამატებით აღწერილი უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სავარაუდო მომხმარებლებიც, ან მითითებული უნდა იყოს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნა, სადაც მოცემულია აღნიშნული ინფორმაცია; და

ბ) თუ ხელმძღვანელობას ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის⁸ პასუხისმგებლობის განმარტებაში მითითებული უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა იმის დადგენაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მისაღებია.

მკითხველების ინფორმირება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად

14. სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრსაც, სადაც აუდიტორის დასკვნის მომხმარებელს ეცნობება, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და, ამის გამო, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. (იხ. პუნქტები გ20-გ21)

* * *

⁸. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მისადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების განმარტება (იხ: პუნქტი 6)

გ1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მაგალითებია:

- საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების პაკეტის მოსამზადებლად, რომელიც დაერთვის სამეურნეო სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციას;
- ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი, რომელიც გამოიყენება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მოსამზადებლად, რაც შეიძლება მოითხოვონ სამეურნეო სუბიექტის კრედიტორებმა;
- მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი დებულებები, ამ ორგანოს მოთხოვნების შესრულების უზრუნველსაყოფად; ან
- ხელშეკრულებით განსაზღვრული დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, როგორიცაა, მაგალითად ხელშეკრულება ობლიგაციების გამოშვების შესახებ, სესხის შეთანხმება, ან ხელშეკრულება გრანტის გაცემაზე კონკრეტული პროექტის განსახორციელებლად.

გ2. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები ეყრდნობოდეს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, მაგრამ არ შეესაბამებოდეს ამ საფუძვლების ყველა მოთხოვნას. ამის მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც მოითხოვს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადდეს X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა სტანდარტის შესაბამისად, ზოგიერთი მათგანის გამოკლებით. როდესაც ამგვარ გარიგებას ასრულებს აუდიტორი, მართებული არ არის, სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზემოაღნიშნული სათანადო საფუძვლები, რათა არ იგულისხმებოდეს, რომ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება სრულად შეესაბამება უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულების შემთხვევაში,

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერაში შეიძლება მიეთითოს ხელშეკრულების დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ნაცვლად იმისა, რომ დასახელდეს X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები.

- გ3. გ2 პუნქტში აღწერილ სიტუაციაში, სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები შეიძლება არ იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები მაშინაც კი, თუ იგი ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის რომელიმე საფუძვლებს. ამის მიზეზი ისაა, რომ სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები შეიძლება არ აკმაყოფილებდეს უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, ან კანონმდებლობით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით გათვალისწინებულ ყველა მოთხოვნას, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.
- გ4. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება იყოს ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ამზადებს, ამიტომ აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება სხვა მომხმარებლებმაც გამოიყენონ, იმ მომხმარებლების გარდა, რომელთათვისაც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლები. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება ფართო გავრცელებას ჰპოვებს, ეს ფინანსური ანგარიშგება ასს-ების მიზნებისთვის მაინც სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად მიიჩნევა. მე-13-14 პუნქტების მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ყოველგვარი გაუგებრობა, რომელიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანთან. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული.⁹

⁹. ასს 200, პუნქტი 13(ვ).

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა
(იხ. მე-8 პუნქტი)

- გ5. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, სავარაუდო მომხმარებელთა მოთხოვნები ფინანსურ ინფორმაციაზე არის ერთ-ერთი ძირითადი ფაქტორი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.
- გ6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს იმ ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, რომელიც უფლებამოსილი ან აღიარებულია სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის სტანდარტების დადგენაზე. ასეთ შემთხვევაში, მხოლოდ მაშინ მიიჩნევა, რომ აღნიშნული სტანდარტები მისაღებია ზემოაღნიშნული მიზნისთვის, თუ ეს ორგანიზაცია იცავს დადგენილ გამჭვირვალე პროცედურებს, რომლებიც ითვალისწინებს შესაბამისი დაინტერესებული მხარეების მოსაზრებების განხილვასა და მხედველობაში მიღებას. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი განსაზღვრავდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლებს, რომლებიც უნდა გამოიყენოს ამა თუ იმ კონკრეტული ტიპის სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. მაგალითად, მარეგულირებელმა ორგანომ შეიძლება თავისი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად დაადგინოს დებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზემოაღნიშნული საფუძვლები მისაღებად მიიჩნევა ამ ტიპის სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, თუ არ არსებობს ფაქტორები, რომლებიც საპირისპიროს ამტკიცებს.
- გ7. როდესაც გ6 პუნქტში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მოთხოვნების დამატების სახით არსებობს სხვა საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები, ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, ხომ არ არსებობს რაიმე წინააღმდეგობა ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებსა და ამ

დამატებით მოთხოვნებს შორის და განსაზღვროს, რა ზომები უნდა გაატაროს, თუ ამგვარი წინააღმდეგობა არსებობს.¹⁰

- გ8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის განკუთვნილ დებულებებს, რომლებსაც ითვალისწინებს ხელშეკრულება ან სხვა წყაროები, იმ წყაროების გარდა, რომლებიც აღწერილია გ6 და გ7 პუნქტებში. ასეთ შემთხვევაში, მოცემული კონკრეტული გარიგებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის დასადგენად აუდიტორი განიხილავს, ახასიათებს თუ არა ამ საფუძვლებს ის ნიშნები, რომლებიც ჩვეულებრივ უნდა ახასიათებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, როგორც ეს აღწერილია ასს 210-ის მე-2 დანართში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შემთხვევაში, იმის დადგენა, კონკრეტული გარიგებისთვის, რა ნიშნები მიიჩნევა მნიშვნელოვან დამახასიათებელ ნიშნებად, რაც ჩვეულებრივ უნდა ახასიათებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მისაღებ საფუძვლებს, პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, იმისათვის, რომ განსაზღვრონ სამეურნეო სუბიექტის წმინდა აქტივების ღირებულება გაყიდვის მომენტში, მყიდველი და გამყიდველი შეიძლება შეთანხმდნენ, რომ მათ მოთხოვნილებებს შეესაბამება საეჭვო ვალების ანარიცხების საკმაოდ კონსერვატორული შეფასება, მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი ინფორმაცია არ მიიჩნევა ნეიტრალურად, საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ინფორმაციასთან შედარებით.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

- გ9. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას (ა) შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს და (ბ) მოცემული აუდიტის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები. გარდა ამისა, ასს 200-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ნებისმიერი ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის მთელი ასს, ან ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. გამონაკლის სიტუაციებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი

¹⁰ ასს 210, მე-18 პუნქტი.

შეფასებით, აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა და ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს ამ მოთხოვნის შესასრულებლად.¹¹

- გ10. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს-ების ზოგიერთი მოთხოვნის გამოყენება შეიძლება საჭიროებდეს აუდიტორის მხრიდან სპეციფიკურ გააზრებას. მაგალითად, ასს 320-ის თანახმად, გადაწყვეტილების მიღება იმის შესახებ, რომელი საკითხებია არსებითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, საერთო მოთხოვნილებების განხილვას.¹² თუმცა, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ამგვარი გადაწყვეტილებები ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე სავარაუდო მომხმარებლების მოთხოვნილებების განხილვას.
- გ11. ხელშეკრულების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ხელმძღვანელობას სავარაუდო მომხმარებლებთან შეიძლება შეთანხმებული ჰქონდეს უზუსტობის გარკვეული ზღვრული მნიშვნელობა, რომლის ქვემოთ აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობები არ შესწორდება, ან რაიმე სხვა გზით არ გაკორექტირდება. ამგვარი ზღვრის არსებობა აუდიტორს არ ანთავისუფლებს ასს 320-ის მოთხოვნისგან, რომ აუცილებლად უნდა განსაზღვროს არსებითობის დონე, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის.
- გ12. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას.¹³ ასს 260-ში (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ, ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად.¹⁴ თუ სამეურნეო სუბიექტი იმავდროულად ამზადებს საერთო

11. ასს 200, მე-14, მე-18 და 22-23-ე პუნქტები.

12. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“, მე-2 პუნქტი.

13. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“.

14. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ8.

დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსაც, შეიძლება სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი პირ(ებ)ი არ იყოს იგივე პირ(ებ)ი, რომელსაც ევალება ამ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ზედამხედველობის გაწევა.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. 11-ე პუნქტი)

გ13. წინამდებარე სტანდარტის დანართში განხილულია სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შესადგენად შეიძლება შესაფერისი იყოს აუდიტორების დასკვნების სხვა ნიმუშებიც (იხ. მაგალითად, ასს 700-ის (გადასინჯული), ასს 705-ის (გადასინჯული),¹⁵ ასს 570-ის (გადასინჯული),¹⁶ ასს 720-ის (გადასინჯული)¹⁷ და ასს 706-ის (გადასინჯული)¹⁸ დანართები).

*ასს 700-ის (გადასინჯული) გამოყენება სპეციალური დანიშნულების
ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შესადგენად*

გ14. წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მიზნით, აუდიტორს მოეთხოვება სხვა ასს-ების საანგარიშგებო მოთხოვნების გამოყენებაც და შეიძლება სასარგებლო იყოს სტანდარტის მომდევნო გ15-გ19 პუნქტებში განხილული სპეციალური მოსაზრებების გათვალისწინება.

ფუნქციონირებადი საწარმო

გ15. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს ან არ მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების მიხედვით, რომელიც ანგარიშგების მომზადებას ითვალისწინებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე (მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში

¹⁵ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

¹⁶ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

¹⁷ ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

¹⁸ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგება არ ეყრდნობა საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპს და მზადდება საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე).¹⁹ იმისდა მიხედვით, რას წარმოადგენს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის²⁰ აღწერაში იმ ნაწილის ადაპტირება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარს. შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული აუდიტორის პასუხისმგებლობის²¹ აღწერის ადაპტირებაც, საჭიროებისამებრ, იმისდა მიხედვით, როგორ გამოიყენება ასს 570 (გადასინჯული) კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებში.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

გ16. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის²² შესაბამისად. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 701 მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება მოითხოვება კანონმდებლობით, ან აუდიტორი, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვეტს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. თუ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილია ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის მოთხოვნები მთლიანად გამოიყენება.²³

სხვა ინფორმაცია

გ17. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ - ეხება სხვა ინფორმაციას. წინამდებარე ასს-ის კონტექსტში, ანგარიშები, რომლებიც მოიცავს, ან

¹⁹ ასს 570 (გადასინჯული), მე-2 პუნქტი.

²⁰ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 34(ბ) და გ48.

²¹ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 39(ბ)(iv).

²² ასს 701 - „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

²³ ასს 700 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი

რომლებსაც დაერთვის სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება იმ მიზნით, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) მიეწოდოს ინფორმაცია სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი საკითხების შესახებ, მიიჩნევა წლიურ ანგარიშად ასს 720-ის (გადასინჯული) მიზნებისთვის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, ტერმინი „ანალოგიური დაინტერესებული მხარეები“ მოიცავს კონკრეტულ მომხმარებლებს, რომელთა მოთხოვნილებებიც ფინანსურ ინფორმაციაზე არის დაკმაყოფილებული სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სპეციალური დანიშნულების საფუძვლებით. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სამეურნეო სუბიექტი გეგმავს ამგვარი ანგარიშის გამოქვეყნებას, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

გ18. ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, ასევე გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული²⁴ სამეურნეო სუბიექტების სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტშიც. აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, ან შეიძლება, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვიტოს ამის გაკეთება, როდესაც დასკვნას ადგენს ისეთი სამეურნეო სუბიექტის სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე.

დასკვნაში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის მითითება

გ19. აუდიტორმა სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში, „სხვა გარემოებები“ აბზაცში, შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება, ან იმ საკითხ(ებ)ის, რომლებიც ინფორმირებულია ზემოაღნიშნულ დასკვნაში (იხ. ასს 706 (გა-

²⁴ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 45-ე და 56-გ58.

დასინჯული)).²⁵ მაგალითად, სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“.

მკითხველების ინფორმირება იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (იხ. 14-ე პუნქტი)

გ20. სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მარტო იმ მიზნებისთვის არ იქნეს გამოყენებული, რისთვისაც მომზადებული იყო. მაგალითად, მარეგულირებელმა ორგანომ შეიძლება ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს მოსთხოვოს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება თავისუფალი წვდომის უზრუნველსაყოფად. ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, აუდიტორი აფრთხილებს აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლებს, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად და ამიტომ შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნისთვის. ასს 706 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ ამგვარი აზრადი აუდიტორის დასკვნაში ცალკე გამოიყოს შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს ტერმინს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“.²⁶

დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა (იხ. 14-ე პუნქტი)

გ21. იმ გაფრთხილების გარდა, რომელიც მე-14 პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმის მითითება, რომ აუდიტორის დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ სპეციფიკური მომხმარებლებისათვის. კონკრეტული იურისდიქციის კანონებისა თუ მარეგულირებელი მოთხოვნების გათვალისწინებით, ამის გაკეთება შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. ასეთ შემთხვევაში, მე-14 პუნქტში ხსენებული აზრადი შეიძლება განივრცოს ამ საკითხების გასათვალისწინებლად და სათაურიც შესაბამისად უნდა შეიცვალოს (იხ. წინამდებარე ასს-ის დანართში მოცემული საილუსტრაციო ნიმუშები).

²⁵ ასს 706 (გადასინჯული), მე-10-11 პუნქტები.

²⁶ ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი 9(ა).

დანართი:

(იხ. პუნქტი გ14)

სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის განკუთვნილი ხელშეკრულების დებულებების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია;
- საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გაცემული არ ყოფილა აუდიტორის დასკვნა;
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება და გამოყენება შეზღუდულია;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;

- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ABC კომპანიასა და DEF კომპანიას შორის 20X1 წლის 1 იანვარს დადებული ხელშეკრულების Z განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად („ხელშეკრულება“).

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები – ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელებისა და გამოყენების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა შეასრულოს ზემოხსენებული ხელშეკრულებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC და DEF კომპანიებისთვის და არ უნდა გავრცელდეს და არ უნდა გამოიყენონ ABC და DEF კომპანიების გარდა სხვა მხარეებმა. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე²⁷

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელშეკრულების Z განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

²⁷. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განხრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი

აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.²⁸

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

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

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[თარიღი]

²⁸. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია ამხანაგობის ხელმძღვანელობის მიერ X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად, პარტნიორების დასახმარებლად, რათა მათ მოამზადონ თავიანთი ინდივიდუალური მოგების გადასახადის დეკლარაციები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია;
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);

- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC ამხანაგობის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისა და აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ABC ამხანაგობის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია X იურისდიქციის *[მიუთითეთ მოგების გადასახადის შესაფერისი კანონი]* შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC ამხანაგობისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს *[იურისდიქცია]*-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები – ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგა-

რიშგება მომზადებულია ABC ამხანაგობის პარტნიორების დასახმა-რებლად, რათა მათ მოამზადონ თავიანთი ინდივიდუალური მოგების გადასახადის დეკლარაციები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC ამხანაგობისა და მისი პარტნიორებისთვის და, ABC ამხანაგობისა და მისი პარტნიორების გარდა, სხვა მხარეებზე არ უნდა გავრცელდეს. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე²⁹

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X იურისდიქციის საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC ამხანაგობის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი მიზანია, მოვიპოვოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და შევადგინოთ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ჩვენს მოსაზრებას. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის იმის გარანტია, რომ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი ყოველთვის გამოავლენს ნებისმიერ არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს. უზუსტობები

²⁹ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით და არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე წამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;
- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ამხანაგობის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;³⁰
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების

³⁰. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ექვს გამოიწვევდა ABC ამხანაგობის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC ამხანაგობა უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;

- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

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

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[თარიღი]

მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, რომელიც მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების (ე.ი. სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების) შესაბამისად, რათა შეასრულოს ამ მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია;
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რასაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად; ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის;

- აუდიტორს მარეგულირებელი ორგანო ავალდებულებს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას, ასს 701-ის შესაბამისად;
- აზიზი „სხვა გარემოებები“ ეხება იმ ფაქტს, რომ აუდიტორმა იმავდროულად აუდიტორის დასკვნა გასცა ABC კომპანიის იმავ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებული იყო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით არ ეკისრება დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[ABC კომპანიის აქციონერებს ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, Z ნორმატიული აქტის Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად.

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხის-მგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალის-წინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმ-ნელად.

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა დააკმაყოფილოს DEF მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

კომპანიის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისთვის და ამ თარიღისთვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებდნა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და

თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

სხვა გარემოებები

ABC კომპანიამ მოამზადა 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი პაკეტი, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელზეც 20X2 წლის 31 მარტს გავეცით ცალკე აუდიტორული დასკვნა კომპანიის აქციონერებისთვის.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე³¹

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე Z ნორმატიული აქტის³² Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობას ევალება, შეაფასოს ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნარი და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ხელმ-

³¹ ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

³² როდესაც ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს, ეს ტექსტი ასე შეიცვლება: „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, რომელიც უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს, Z ნორმატიული აქტის Y განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, ასევე ...“

ძღვანელობას განზრახული აქვს კომპანიის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ არა აქვს სხვა რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შესაბამეა აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა,

რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC ამხანაგობის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;³³
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ექვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნებზე, ან, თუ ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

33. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაფერისი ეთიკური ნორმები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობეთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან განვსაზღვრავთ იმ საკითხებს, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და, მაშასადამე, მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ამ საკითხებს აღვწერთ ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება ან, უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, თვითონ არ გადავწყვეტთ, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება, რადგან, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

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

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[თარიღი]

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 805 (გადასინჯული)

სპეციფიკური საკითხები – ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების, ან მუხლების აუდიტი

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1-3

ძალაში შესვლის თარიღი 4

მიზანი 5

განმარტებები 6

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები 7-9

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი
საკითხები 10

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას
გასათვალისწინებელი საკითხები 11-17

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო გ1-გ4

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები გ5-გ9

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი
საკითხები გ10-გ15

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას

გასათვალისწინებელი საკითხები გ16-გ28

1-ლი დანართი: ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების,
ანგარიშებისა და მუხლების მაგალითები

მე-2 დანართი: ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგე-
ბის კონკრეტულ ელემენტზე შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის
დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 805 (გადასინჯული) - „ერთი
ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული
ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“ - განხილულ უნდა
იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და
აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“
- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. 100-700 ჯგუფში შემავალი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში, აუცილებლობის შემთხვევაში, საჭიროა მათი ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. წინამდებარე ასს ეხება სპეციფიკურ საკითხებს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ზემოაღნიშნული სტანდარტების გამოყენებისას ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტში. ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების, ან სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად. თუ სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად არის მომზადებული, მაშინ ამგვარ აუდიტში ასევე გამოიყენება ასს 800-ც (გადასინჯული).¹ (იხ. პუნქტები გ1-გ4).
2. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება კომპონენტის აუდიტორის დასკვნისთვის, რომელიც გაცემულია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული სამუშაოს შედეგად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მოთხოვნით (იხ. ასს 600).²
3. წინამდებარე ასს არ ცვლის სხვა ასს-ების მოთხოვნებს, არც იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაითვალისწინოს ყველა სპეციფიკური საკითხი, რომელიც ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების შესაფერისი იქნება.

ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ. იმ შემთხვევაში,

1. ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.”

2. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

როდესაც ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტები, ანგარიშები ან მუხლები მომზადებულია რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, მაშინ მოცემული ასს ამგვარი ინფორმაციის აუდიტში იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ ეს ინფორმაცია მომზადებულია 2016 წლის 15 დეკემბრის ან შემდგომი თარიღისათვის.

მიზანი

5. როდესაც აუდიტორი ასს-ებს იყენებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტში, მისი მიზანია სათანადოდ გაითვალისწინოს სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც ეხება:
- ა) გარიგებაზე დათანხმებას;
 - ბ) სამუშაოს (გარიგების) დაგეგმვასა და შესრულებას; და
 - გ) მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და დასკვნის შედგენას ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ.

განმარტებები

6. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი“ ან „ელემენტი“ აღნიშნავს „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტს, ან ანგარიშს, ან მუხლს“;
 - ბ) „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ აღნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს; და
 - გ) ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი მოიცავს შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც. შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, როგორც წესი, მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც დაკავშირებულია ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან ელემენტთან. (იხ. პუნქტი გ2)

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ასს-ების გამოყენება

7. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები.³ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტს ეს მოთხოვნა ეხება ყველა შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, აუდიტორი იმავდროულად ატარებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტსაც. თუ აუდიტორი იმავდროულად არ ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტსაც, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ამ ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ5-გ6).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

8. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა.⁴ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში ამ მოთხოვნამ უნდა მოიცვას იმის განხილვა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენება განაპირობებს თუ არა ადეკვატური ინფორმაციის წარდგენასა და გამჟღავნებას, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა შეძლონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში მოცემული ინფორმაციის გაგება, ასევე რა გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში ასახულ ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ7)

მოსაზრების ჩამოყალიბება

9. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მიერ გასაცემი ნებისმიერი ანგარიშის (დასკვნის) ფორმას.⁵ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არის თუ არა მოცემული კონკ-

3. ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,“ მე-18 პუნქტი.

4. ასს 210 – „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა).

5. ასს 210, პუნქტი 10 (ე).

რეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრების
სავარაუდო ფორმა. (იხ. პუნქტები გ8-გ9)

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

10. ასს 200-ში აღნიშნულია, რომ ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის; აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში.^{6,7} ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს, საჭიროებისამებრ, უნდა მიუსადაგოს კონკრეტულ გარემოებებს. (იხ. პუნქტები გ10-გ15)

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები

11. როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ისა (გადასინჯული)⁸ და, საჭიროების შემთხვევაში, ასს 800-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, რომლებიც, აუცილებლობის შემთხვევაში, ადაპტირებული იქნება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ16-გ22)

დასკვნის შედგენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსა და ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ამ ფინანსური ანგარიშგებების კონკრეტულ ელემენტზე

12. როდესაც აუდიტორი გარიგებას ასრულებს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე დასკვნის გასაცემად და იმავდროულად ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტს, მან ცალ-ცალკე უნდა გამოთქვას მოსაზრება თითოეული გარიგების მიხედვით.
13. აუდიტირებული ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი შეიძლება გამოქვეყნდეს

6. ასს 200, მე-2 პუნქტი.

7. ასს 200-ის 13(ვ) პუნქტში ახსნილია, რომ ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“, როგორც წესი, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველზე.

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

სამეურნეო სუბიექტის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტთან ერთად. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ წარდგენილი ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი საკმარისად არ არის გამიჯნული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისგან, მან ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს სიტუაციის გამოსწორება. გარდა ამისა, მე-15 და მე-16 პუნქტების თანახმად, აუდიტორმა მისი მოსაზრება ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე ასევე უნდა გამოყოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გამოთქმული მოსაზრებისგან. აუდიტორმა არ უნდა შეადგინოს აუდიტორული დასკვნა, რომელიც შეიცავს მოსაზრებას ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე, სანამ არ დარწმუნდება მოსაზრებების გამიჯვნაში.

ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ჩართული გარკვეული საკითხების გავლენის განხილვა.

14. თუ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს:
- ა) მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, ასს 705-ის (გადასინჯული)⁹ შესაბამისად;
 - ბ) მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრს, ასს 706-ის (გადასინჯული)¹⁰ შესაბამისად;
 - გ) ნაწილს „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“, ასს 570-ის (გადასინჯული)¹¹ შესაბამისად;
 - დ) აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას, ასს 701-ის¹² შესაბამისად; ან

⁹ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

¹⁰ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

¹¹ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, 22-ე პუნქტი.

¹² ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-13 პუნქტი.

- ე) ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული)¹³ შესაბამისად,

აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, რა გავლენას იქონიებს ეს საკითხები ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტები გ23-გ27)

უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში

15. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე, ასს 705 (გადასინჯული) არ იძლევა იმის უფლებას, რომ აუდიტორმა იმავე აუდიტორულ დასკვნაში არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვას ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც ამ ფინანსური ანგარიშგების ნაწილია, ან ამ ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ ელემენტზე.¹⁴ ამის მიზეზი ისაა, რომ არამოდიფიცირებული მოსაზრება წინააღმდეგობაში მოვა მთლიანად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე გამოთქმულ აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან, ან მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტორის უართან. (იხ. პუნქტი გ28)
16. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი რომელიმე კონკრეტული ელემენტისთვის დამოუკიდებლად ჩატარებული აუდიტის შედეგებიდან გამომდინარე, აუდიტორი მაინც მიიჩნევს, რომ ამ ელემენტზე მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორი ასე უნდა მოიქცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
- ა) აუდიტორს ამის გაკეთებას არ უკრძალავს რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი;

¹³ ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტი 22(ე) (ii).

¹⁴ ასს 705 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

- ბ) ეს არამოდიფიცირებული მოსაზრება მოცემული იქნება აუდიტორის დასკვნაში, რომელიც არ ქვეყნდება აუდიტორის იმ დასკვნასთან ერთად, რომელიც მოიცავს აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას, ან უარს მოსაზრების გამოთქმაზე; და
 - გ) ზემოაღნიშნული კონკრეტული ელემენტი არ წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მთავარ ნაწილს.
17. აუდიტორმა არ უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელ ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ მთლიანად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე მან გამოთქვა უარყოფითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადა მოსაზრების გამოთქმაზე. ეს დებულება ეხება იმ შემთხვევასაც, როდესაც ზემოაღნიშნული ერთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა არ ქვეყნდება აუდიტორის იმ დასკვნასთან ერთად, რომელიც შეიცავს აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას, ან უარს აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, ვინაიდან მიიჩნევა, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მთავარ ნაწილს.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. პუნქტები 1, 6(გ))

- გ1. ასს 200-ში ტერმინი „გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაცია“ განმარტებულია, როგორც „კონკრეტულ სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში დროის გარკვეულ პერიოდებში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს.¹⁵
- გ2. ასს 200-ში ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ განმარტებულია, როგორც სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის

¹⁵ ასს 200, პუნქტი 13 (ზ).

ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სამეურნეო სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“, ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებით, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული.¹⁶ როგორც აღნიშნულია 6(გ) პუნქტში, ამ ასს-ში, სადაც ნახსენებია ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი, იგულისხმება შესაბამისი ახსნა-განმარტებებიც.

- გ3. ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.¹⁷ აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება გასული პერიოდების სხვა ტიპის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში, როგორიცაა რომელიმე ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი. წინამდებარე ასს სწორედ ამ მიზანს ემსახურება. (1-ელ დანართში ჩამოთვლილია ამგვარი სხვა ტიპის გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის მაგალითები).
- გ4. დასაბუთებული რწმუნების შესახებ სხვა ტიპის გარიგება, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა, სრულდება მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) 3000-ის (გადასინჯული)¹⁸ შესაბამისად.

¹⁶. ასს 200, პუნქტი 13 (ვ)

¹⁷. ასს 200, მე-2 პუნქტი.

¹⁸. მასს 3000 (გადასინჯული) - „მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“.

გარიგებაზე დათანხმებისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ასს-ების გამოყენება (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ5. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაიცვას (ა) შესაფერისი ეთიკური ნორმები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს და (ბ) მოცემული აუდიტის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნები. გარდა ამისა, ასს 200-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ნებისმიერი ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის მთელი ასს, ან ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. გამონაკლის სიტუაციებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით, აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა და ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს ამ მოთხოვნის შესასრულებლად.¹⁹
- გ6. შესაძლებელია, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტისთვის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნების შესრულება პრაქტიკული არ იყოს, თუ აუდიტორი იმავდროულად არ ასრულებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტზე გარიგებასაც. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი ხშირად არ არის იმ დონეზე ინფორმირებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის შესახებ, როგორც ის აუდიტორი, რომელიც იმავდროულად ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტს. ამ აუდიტორს ასევე არ ექნება აუდიტორული მტკიცებულებები სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების ან სხვა საბუღალტრო ინფორმაციის საერთო ხარისხის შესახებ, რომლებსაც მოიპოვებდა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში. შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები ბუღალტრული ჩანაწერებიდან (დოკუმენტაციიდან) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების განსამტკიცებლად. ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შემთხვევაში, ზოგიერთი ასს მოითხოვს ისეთი მოცულობის სამუშაოს ჩატარებას, რაც აუდიტს

¹⁹ ასს 200, მე-14, მე-18 და 22-23-ე პუნქტები.

დაქვემდებარებულ ელემენტთან მიმართებით შეუსაბამო იქნება. მაგალითად, მართალია, ასს 570-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები თითქოს მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების დაფარვის განრიგის აუდიტისთვის შესაფერისი ჩანს, მაგრამ ამ მოთხოვნების შესრულება შეიძლება პრაქტიკული არ იყოს, ამგვარი აუდიტისთვის საჭირო სამუშაოს მოცულობის გამო. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად პრაქტიკული არ არის, მას უფლება აქვს, ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს, ხომ არ იქნებოდა უფრო მისაღები და პრაქტიკული სხვა ტიპის გარიგების შესრულება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობა

გ7. ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი შეიძლება მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომელიც ეყრდნობა სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მოსამზადებლად დამტკიცებულ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს (როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მისაღებლობის განსაზღვრისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აღნიშნული საფუძვლები მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმ საფუძვლების ყველა შესაფერის მოთხოვნას, რომელსაც ეყრდნობა, კერძოდ, რომლებიც შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის წარდგენისთვის და უზრუნველყოფს ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას.

მოსაზრების ჩამოყალიბება (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ8. მოსაზრების ფორმა, რომელიც უნდა გამოთქვას აუდიტორმა, დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და ნებისმიერ შესაფერის კანონსა თუ სხვა ნორმატიულ აქტზე.²⁰ ასს 700-ის (გადასინჯული)²¹ შესაბამისად:

- ა) როდესაც აუდიტორი არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად

^{20.} ასს 200, მე-8 პუნქტი.

^{21.} ასს 700 (გადასინჯული), 25-ე და 26-ე პუნქტები.

მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად, თუ კანონმდებლობით სხვა რამე არ მოითხოვება, გამოიყენება შემდეგი ფრაზები:

- i. ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; ან
- ii. ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად; და

ბ) როდესაც აუდიტორი არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე, აუდიტორის მოსაზრებაში აღნიშნულია, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები] შესაბამისად;

გ9. ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის დროს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შეიძლება ნათლად არ ჩანდეს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის წარდგენის საკითხები. ასე შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ეყრდნობა სტანდარტების დამდგენი უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მოსამზადებლად დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს (როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები). აუდიტორის მსჯელობაზე, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად ფრაზები „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“, შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები აშკარად, ან არაპირდაპირ არის თუ არა შეზღუდული მართო ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის გამოსაყენებლად;

- ერთი ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი:
 - სრულ შესაბამისობაში იქნება თუ არა ამ საფუძვლების ყველა ისეთ მოთხოვნასთან, რომელიც რელევანტურია ამ კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგების ან კონკრეტული ელემენტისთვის და ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის წარდგენა მოიცავს თუ არა შესაბამის ახსნა-განმარტებებსაც;
 - ითვალისწინებს თუ არა სხვა ინფორმაციის გამჟღავნებასაც, რომელიც არ მოითხოვება სპეციალურად ამ საფუძვლებით, ან, გამონაკლის შემთხვევებში, ამ საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევას, თუკი ეს აუცილებელია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

აუდიტორის გადაწყვეტილება, რომელიც ეხება მოსაზრების სათანადო ფორმის შერჩევას, პროფესიული განსჯის საგანია. ამ გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს შემდეგმა ფაქტორებმა: კერძოდ, საზოგადოდ მიღებულია თუ არა ამ კონკრეტულ იურისდიქციაში შემდეგი ფრაზების გამოყენება: „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“, ან „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად.

აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ10. აუდიტორმა გულდასმით უნდა განიხილოს თითოეული ასს-ის მიზანშეწონილობა. ისეთი ასს-ები, როგორიცაა ასს 240,²² ასს 550²³ და ასს 570(გადასინჯული), პრინციპში, შესაფერისია იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ერთი ელემენტის აუდიტი ტარდება. ეს იმით აიხსნება, რომ ეს ელემენტი შეიძლება უზუსტობას შეიცავდეს თაღლითობის შედეგად, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გავლენით, ან არასწორად ყოფილიყო გამოყენებული ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი, რომელსაც ითვალისწინებდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

²² ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

²³ ასს 550 – „დაკავშირებული მხარეები“.

- გ11. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას.²⁴ ასს 260-ში (გადასინჯული) აღნიშნულია, რომ, ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად.²⁵ თუ სამეურნეო სუბიექტი იმავდროულად ამზადებს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტსაც, შეიძლება მოცემული ერთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი პირ(ებ)ი არ იყოს იგივე პირ(ებ)ი, რომელსაც ევალება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადებაზე ზედამხედველობის გაწევა.
- გ12. გარდა ამისა, ასს-ები შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა მოხდეს მათი ადაპტაცია კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც ისინი გამოიყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების²⁶ ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის შედგენილი ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი, შეიძლება შეიცვალოს ხელმძღვანელობის წერილით, რომელიც შეეხება ამ კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
- გ13. საკითხებმა, რომლებიც ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება გავლენა იქონიოს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე (იხ. მე-14 პუნქტი). როდესაც ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტი იგეგმება და ტარდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტთან ერთად, აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის აუდიტში.

²⁴ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-11 პუნქტი.

²⁵ ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 10(ზ), მე-13, გ1 (მესამე ბულიტი), გ2 და გ8.

²⁶ ასს 200, მე-2 პუნქტი.

ამასთან, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა იმგვარად დაგეგმოს და ჩაატაროს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის აუდიტი, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელთაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება ამ ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის შესახებ.

- გ14. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენელი ცალკეული ფინანსური ანგარიშგებები და ამ ფინანსური ანგარიშგებების ბევრი ელემენტი, მათ შორის შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, ერთმანეთთან დაკავშირებულია. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტს ატარებს, მან შეიძლება ვერ შეძლოს ამ ფინანსური ანგარიშგების ან ელემენტის იზოლირებულად განხილვა. მაშასადამე, აუდიტის მიზნების მისაღწევად აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს პროცედურების ჩატარება ურთიერთდაკავშირებულ ელემენტებთან მიმართებით.
- გ15. გარდა ამისა, ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე შეიძლება უფრო დაბალი იყოს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის განსაზღვრული; ეს გავლენას იქონიებს აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე და შეუსწორებელი უზუსტობების შეფასებაზე.

მოსაზრების ჩამოყალიბებისა და დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ: მე-11 პუნქტი)

- გ16. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოსაზრების ჩამოყალიბებისას შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას, იმ თვალსაზრისით, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა შეძლონ იმის გაგება, რა გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციაზე.²⁷ ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში მნიშვნელოვანია, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგება ან ელემენტი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების თვალთახედვიდან, უზრუნველყოფდეს ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას, რათა სავარაუდო მომხმარებლებმა შეძლონ ფინანსურ

²⁷ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 13(ე).

ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტში მოცემული ინფორმაციის გაგება, ასევე რა გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის არსებითი ოპერაციები და მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაში ან კონკრეტულ ელემენტში ასახულ ინფორმაციაზე.

- გ17. სტანდარტის მე-2 დანართში მოცემულია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ შედგენილი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები. ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად შეიძლება შესაფერისი იყოს აუდიტორების დასკვნების სხვა ნიმუშებიც (იხ. მაგალითად, ასს 700-ის (გადასინჯული), ასს 705-ის (გადასინჯული), ასს 570-ის (გადასინჯული), ასს 720-ის (გადასინჯული) და ასს 706-ის (გადასინჯული) დანართები).

ასს 700-ის (გადასინჯული) გამოყენება ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად

- გ18. წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებით, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, როდესაც მოსაზრებას აყალიბებს და დასკვნას ადგენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ. ამ მიზნით, აუდიტორს მოეთხოვება სხვა ასს-ების საანგარიშგებო მოთხოვნების გამოყენებაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, ასევე შეიძლება სასარგებლო იყოს სტანდარტის მომდევნო გ15-გ19 პუნქტებში განხილული მოსაზრებების გათვალისწინებაც.

ფუნქციონირებადი საწარმო

- გ19. იმისდა მიხედვით, რას წარმოადგენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის დასკვნაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის²⁸ აღწერაში იმ ნაწილის ადაპტირება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარს. შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში მოცემული აუდიტორის

²⁸ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 34(ბ) და გ48.

პასუხისმგებლობის²⁹ აღწერის ადაპტირებაც, საჭიროებისამებრ, იმისდა მიხედვით, როგორ გამოიყენება ასს 570 (გადასინჯული) კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებში.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

გ20. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის³⁰ შესაბამისად. ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში ასს 701 მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება მოითხოვება კანონმდებლობით, ან აუდიტორი, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვეტს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. თუ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილია ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ასს 701-ის მოთხოვნები გამოიყენება მთლიანად.³¹

სხვა ინფორმაცია

გ21. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“ - ეხება სხვა ინფორმაციას. წინამდებარე ასს-ის კონტექსტში, ანგარიშები, რომლებიც მოიცავს, ან რომლებსაც დაერთვის ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ან ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტი იმ მიზნით, რომ მესაკუთრეებს (ან ანალოგიურ დაინტერესებულ მხარეებს) ინფორმაცია მიეწოდოს ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების მოცემულ ელემენტში წარმოდგენილი საკითხების შესახებ, მიიჩნევა წლიურ ანგარიშად ასს 720-ის (გადასინჯული) მიზნებისთვის. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სამეურნეო სუბიექტი გეგმავს ამგვარი ანგარიშის გამოქვეყნებას, ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტში გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები.

²⁹. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 39(ბ)(iv).

³⁰. ასს 700 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

³¹. ასს 700 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი

გ22. ასს 700-ის (გადასინჯული) მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მიუთითოს გარიგების პარტნიორის სახელი და გვარი, ასევე გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული³² სამეურნეო სუბიექტების ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების აუდიტში. აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს გარიგების პარტნიორის სახელისა და გვარის მითითება აუდიტორის დასკვნაში, ან შეიძლება, სხვა მხრივ, თვითონ გადაწყვიტოს ამის გაკეთება, როდესაც დასკვნას ადგენს ისეთი სამეურნეო სუბიექტის ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე.

დასკვნის შედგენა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე და ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე (იხ. მე-14 პუნქტი)

ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ჩართული გარკვეული საკითხების გავლენის განხილვა

გ23. მე-14 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტსა და მასზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები. საკითხის განხილვა იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები რელევანტურია თუ არა ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ დასკვნის შესადგენად, ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, საჭიროებს პროფესიულ განსჯას.

გ24. ზემოაღნიშნული გავლენის განხილვაში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

³² ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 46-ე და 61-63.

- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ხასიათი და რამდენად არის ისინი დაკავშირებული ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტში ასახულ საკითხებთან;
- ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ყოვლისმომცველობა;
- როგორ და რამდენად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- რამდენად განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტით მოცული პერიოდ(ებ)ი და ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის პერიოდ(ებ)ი ან თარიღები;
- რა დროა გასული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან.

გ25. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრება პირობითია მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით და ერთი ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მოთხოვნების ანგარიშებს, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი დაკავშირებულია მოთხოვნების ანგარიშებთან, მოსალოდნელია, რომ ეს ფაქტი გავლენას იქონიებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე. მეორე მხრივ, თუ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების პირობითობა დაკავშირებულია გრძელვადიანი ვალის კლასიფიკაციასთან, მაშინ ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ ეს ფაქტი გავლენას იქონიებს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, კერძოდ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების აუდიტზე, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე, რომელიც დაკავშირებულია მოთხოვნების ანგარიშებთან.

გ26. ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტის ძირითადმა საკითხებმა, რომლებიც ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში. ინფორმაცია, რომელიც შეტანილია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში იმის თაობაზე, როგორ გადაიჭრა

საკითხი ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს იმის დადგენაში, რა უნდა მოიმოქმედოს ამ საკითხთან მიმართებით, თუ იგი შესაფერისია ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტისთვის.

დასკვნაში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის მითითება

გ27. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ასახული გარკვეული საკითხები გავლენას არ ახდენს ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტზე, ან მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იმ საკით(ებ)ის მითითება, რომლებიც აღწერილია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში „სხვა გარემოებები“ აბზაცში (იხ. ასს 706 (გადასინჯული))³³. მაგალითად, ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ შედგენილ დასკვნაში აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“.

უარყოფითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ28. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ნებადართულია უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ, საჭიროების შემთხვევაში, ხოლო არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რადგან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე ეხება მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებსა და ფულად ნაკადებს და არა მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებას.³⁴

³³ ასს 706 (გადასინჯული), მე-10-11 პუნქტები.

³⁴ ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები“, პუნქტი გ8 და ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტი გ16.

1-ლი დანართი:

(იხ. პუნქტი გ3)

ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშებისა და მუხლების მაგალითები

- მოთხოვნების ანგარიშები, საექვო ვალების ანარიცხების ანგარიშები, მარაგი, კერძო საპენსიო პროგრამის მიხედვით დარიცხულ გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულება, იდენტიფიცირებული არამატერიალური აქტივების სააღრიცხვო ღირებულება, ან სადაზღვევო შემთხვევებთან დაკავშირებული ზარალი, „რომელიც სამეურნეო სუბიექტმა განიცადა, მაგრამ არ უცნობებია სადაზღვევო კომპანიისთვის“, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები;
- კერძო საპენსიო პროგრამის აქტივებისა და შემოსავლების რეესტრი, რომლებიც გარედან იმართება, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- წმინდა არამატერიალური აქტივების რეესტრი, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- იჯარით აღებულ ქონებასთან დაკავშირებული გადახდების გრაფიკი, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;
- თანამშრომელთა მოგებაში მონაწილეობის, ან პრემირების პროგრამები, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები.

მე-2 დანართი:

(იხ. პუნქტი გ17)

**ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების
კონკრეტულ ელემენტზე შედგენილი დამოუკიდებელი
აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები**

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ბალანსის აუდიტი (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების);
- ბალანსი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ბალანსის მომზადებას;
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ გამოყენება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არსებობს გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რასაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. მოცემული ერთი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის განმარტებული ეს არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, მოცემული ბალანსის აუდიტთან დაკავშირებით;

- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართული შენიშვნების, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვის (ერთად „ფინანსური ანგარიშგების“) აუდიტი.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წ. 31 დეკემბრისთვის, X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლობი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. [პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე

მოცემული იყო დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

კომპანიის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა

გვსურს თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ, 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისთვის და ამ თარიღისთვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე³⁵

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ზემოაღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

³⁵ ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების

აუდიტზე

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

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე წამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შესაბამეა აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენი:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას,

აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგვემოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;³⁶
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული საადრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული საადრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.

³⁶. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების,
ანგარიშგების ან მუხლების აუდიტი

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

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

[*აუდიტორის მისამართი*] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[*თარიღი*]

მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო სუბიექტის (რომელიც კოტირებული არ არის საფონდო ბირჟაზე) ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების) აუდიტი;
- საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტზე არ ყოფილა გაცემული აუდიტორის დასკვნა;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით, ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ კრედიტორის მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად. ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება აქვს;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;³⁷
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გავალისწინებით“ გამოყენება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის;

³⁷. ასს 800-ში (გადასინჯული) მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

ღამოუპიდეგამლი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგებისა და ამ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნების, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვის (ერთად „ფინანსური ანგარიშგების“) აუდიტი.

ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის ფულადი სახსრების შემოსვლასა და გასვლას 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის, ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. [პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე მოცემული იყო დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია იმ მიზნით, რომ ინფორმაცია მიეწოდოს XYZ კრედიტორს. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე³⁸

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია მოცემული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში. აღნიშნულ პასუხისმგებლობაში შედის იმის დადგენა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ზემოაღნიშნული საფუძველი წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მისაღები საფუძველია, მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში, ასევე პასუხისმგებელია შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

³⁸. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

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

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

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

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამიზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის

შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;³⁹
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას;
- ვაფასებთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას მთლიანობაში, მის სტრუქტურასა და შინაარსს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებს და ასევე, ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური

³⁹. ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების
სამართლიან წარდგენას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორ-
მაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე
აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის,
შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლო-
ვანებების შესახებ.

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

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები
გადანაცვლდა]

[თარიღი]

მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ, რომელიც მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ნიმუშის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტი (ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი);
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, რათა შეასრულოს ამ მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არის შესაბამისობის საფუძვლები, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;⁴⁰
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორის დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია; აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;

⁴⁰. ასს 800-ში (გადასინჯული) მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად, მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტთან დაკავშირებით;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს სხვა ინფორმაცია (ე.ი. არ გამოიყენება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნები);
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით არ ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[ABC კომპანიის აქციონერებს ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის („რეესტრის“) აუდიტი 20X1 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

ჩვენი აზრით, რეესტრში მოცემული ფინანსური ინფორმაცია 20X1 წ. 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად.

[ნაწილი „მოსაზრება“ განთავსებულია დასკვნის დასაწყისში, როგორც მოითხოვება ასს 700-ით (გადასინჯული)]

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული

მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. [პირველი და ბოლო წინადადება გადასინჯვამდე მოცემული იყო დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“ ნაწილში. ამასთან, ნაწილი „მოსაზრების საფუძველი“ განთავსებულია უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, როგორც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.]

მნიშვნელოვანი გარემოებები - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრი მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა დააკმაყოფილოს DEF მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები. ამის გამო, წარმოდგენილი რეესტრი შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოსთვის და არ უნდა გავრცელდეს ABC კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოს გარდა სხვა მხარეებზე. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁴¹

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ზემოაღნიშნული მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის მომზადებაზე [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი რეესტრის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

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

41. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები პასუხისმგებლები არიან ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის ზედამხედველობაზე.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა მოთხოვნების ანგარიშების რეესტრის აუდიტზე

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

ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(ბ) პუნქტში ახსნილია, რომ ფერადი ფონით გამოყოფილი შემდეგი მასალა შეიძლება განთავსდეს აუდიტორის დასკვნის დანართში. ასს 700-ის (გადასინჯული) 41(გ) პუნქტში აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სათანადო ორგანიზაციის ვებგვერდის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობა, ნაცვლად იმისა, რომ ეს მასალა უშუალოდ აუდიტორის დასკვნაში ჩაირთოს, თუკი კანონმდებლობით ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით ამის გაკეთება აშკარად არის ნებადართული; ამასთან, იმ პირობით, თუ ვებგვერდზე ნამდვილად არსებობს ამგვარი აღწერა და იგი შეესაბამება აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერას, რომელიც მოცემულია ქვემოთ.

ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებას და პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას აუდიტის პროცესში. გარდა ამისა, ჩვენ:

- ვადგენთ და ვაფასებთ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, რეესტრის არსებითი უზუსტობის რისკებს; ვგეგმავთ და ვატარებთ ამ რისკებზე რეაგირებისთვის გამოზნულ აუდიტორულ პროცედურებს და ვკრებთ ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება ჩვენი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა უფრო მაღალია, ვიდრე რისკი იმისა, რომ ვერ გამოვლინდება შეცდომით გამოწვეული უზუსტობა, რადგან

თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას, გაყალბებას, ოპერაციების განზრახ გამოტოვებას, აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას ან შიდა კონტროლის იგნორირებას;

- შევისწავლით აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ ABC კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე;⁴²
- დასკვნა გამოგვაქვს ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე, ხოლო მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ვადგენთ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა ABC კომპანიის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით. თუ დავასკვნით, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, გვევალება ჩვენს აუდიტორის დასკვნაში ყურადღების გამახვილება მოთხოვნების ანგარიშგების რეესტრის შესაბამის ახსნა-განმარტებებზე, ან, თუ ამგვარი ახსნა-განმარტებები ადეკვატური არ არის - ჩვენი მოსაზრების მოდიფიცირება. ჩვენი დასკვნები ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. თუმცა, ამის შემდგომი მომავალი მოვლენების ან პირობების გავლენით შეიძლება ABC კომპანია უკვე აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო;
- ვაფასებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობას, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობასა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მართებულობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, სხვასთან ერთად, ინფორმაციას ვაწვდით აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, ასევე აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.

⁴². ეს წინადადება, საჭიროებისამებრ, შეიცვლება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით ეკისრება მოსაზრების გამოთქმის პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზეც.

ამასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გადავცემთ დოკუმენტს, სადაც ვადასტურებთ, რომ დავიცავით დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაფერისი ეთიკური ნორმები და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ვაცნობთ ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ დაკავშირებულია ჩვენს დამოუკიდებლობასთან, ასევე შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

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

[აუდიტორის მისამართი] [თარიღისა და მისამართის ადგილები გადანაცვლდა]

[თარიღი]

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 810 (გადასინჯული)

სპეციფიკური საკითხები – გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

(ძალაში შედის იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზნები	3
განმარტებები	4

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმება	5-7
პროცედურების ხასიათი	8
მოსაზრების ფორმა.....	9-11
აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო	12-13
კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია	14-15
აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე	16-21
დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა, ან მკითხველების ინფორმირება ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესახებ	22
შესადარისი ინფორმაცია	23-24

კრებისით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი
არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია გ25

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებისით ფინანსურ
ანგარიშგებასთან გ26-27

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგებაზე დათანხმება გ1-გ7

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელმისაწვდომობის
შეფასება გ8

მოსაზრების ფორმა..... გ9

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის
დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს
დრო გ10

კრებისითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში
წარმოდგენილი ინფორმაცია გ11-გ16

აუდიტორის დასკვნა კრებისით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გ17-გ23

შესადარისი ინფორმაცია გ24-გ25

კრებისით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი
არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია გ26

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებისით ფინანსურ
ანგარიშგებასთან გ27

დანართი: კრებისით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დამოუკიდებელი
აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 810 (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებისითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას გარიგებაში, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც შედგენილია იმავე აუდიტორის მიერ, ასს-ების შესაბამისად აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის იმ პერიოდების კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ.

მიზნები

3. აუდიტორის მიზანია:
 - ა) განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა დათანხმება გარიგებაზე, რომელიც ეხება დასკვნის შედგენას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
 - ბ) თუ შეასრულა დავალება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენაზე:
 - (i) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება ჩამოაყალიბოს მოპოვებული მტკიცებულებებიდან გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და
 - (ii) ნათლად გამოხატოს თავისი მოსაზრება წერილობით დასკვნაში, სადაც ასევე აღწერილი იქნება მისი მოსაზრების საფუძველიც.

განმარტებები

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) გამოყენებული კრიტერიუმები - ხელმძღვანელობის მიერ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული კრიტერიუმები;

- ბ) აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება - ფინანსური ანგარიშგება,¹ რომლის აუდიტი აუდიტორმა ჩაატარა ასს-ების შესაბამისად და საიდანაც მიღებულია კრესითი ფინანსური ანგარიშგება;
- გ) კრესითი ფინანსური ანგარიშგება - გასული პერიოდის ინფორმაცია, რომელიც შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, მაგრამ ამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით უფრო მცირე ინფორმაციას შეიცავს, თუმცა სტრუქტურულად სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შესაბამისად არის წარმოდგენილი და გვიჩვენებს სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკურ რესურსებს, ან ვალდებულებებს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან მათში მომხდარ ცვლილებებს დროის გარკვეულ პერიოდში.² სხვადასხვა იურისდიქციაში ამგვარი გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის დასახასიათებლად შეიძლება განსხვავებულ ტერმინოლოგიას იყენებდნენ.

მოთხოვნები

გარიგებაზე დათანხმება

- 5. აუდიტორი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა დაეთანხმოს გარიგებას კრესითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ასს-ების შესაბამისად დასკვნის შედგენაზე, თუ ის დაქირავებული იყო ასს-ების შესაბამისად იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრესითი ფინანსური ანგარიშგება. (იხ. პუნქტი გ1)
- 6. სანამ აუდიტორი დაეთანხმება გარიგების შესრულებას კრესით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენაზე, მან უნდა:
 - ა) განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა გამოყენებული კრიტერიუმები; (იხ. პუნქტები გ3-გ7)
 - ბ) მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თანხმობა იმის შესახებ, რომ ის აღიარებს და მას ესმის თავისი პასუხისმგებლობა:

¹. ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგება“ განმარტებულია ასს 200-ში - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, 13 (ვ) პუნქტში.

². ასს 200, პუნქტი 13(ვ).

- (i) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;
- (ii) სავარაუდო მომხმარებლებისათვის, გაუმართლებელი სირთულის გარეშე, ხელმისაწვდომი გახადოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (ან, თუ რომელიმე კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში მიუთითოს ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი); და
- (iii) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა შეიტანოს იმ დოკუმენტში, რომელიც შეიცავს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას და სადაც მითითებულია, რომ აუდიტორის დასკვნა ამ ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება;

გ) ხელმძღვანელობასთან შეთანხმოს მოსაზრების ფორმა, რომელიც გამოითქმება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხ. მე-9-11 პუნქტები).

7. თუ აუდიტორი დასკვნის, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მიზანშეუწონელია, ან ვერ შეძლებს ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებას 6 (ბ) პუნქტში აღწერილ საკითხებზე, ის არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენაზე, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება ამის გაკეთება. გარიგება, რომელიც შესრულებულია კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, არ შეესაბამება წინამდებარე ასს-ს. შესაბამისად, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც მითითებული არ იქნება, რომ გარიგება შესრულდა წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. აუდიტორმა ამ ფაქტზე სათანადო მინიშნება უნდა გააკეთოს გარიგების პირობებში. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამან იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

პროცედურების ხასიათი

8. იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად, მან უნდა ჩაატაროს შემდეგი პროცედურები და ნებისმიერი სხვა პროცედურა, რომელსაც საჭიროდ მიიჩნევს ამ მიზნის მისაღწევად:
- ა) შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა ახსნილი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი კრებსითი (შემოკლებული) ხასიათი და იდენტიფიცირებული აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;
 - ბ) როდესაც კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას არ ახლავს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, შეაფასოს, ნათლად ჩანს თუ არა ამ ანგარიშგებიდან:
 - (i) ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან
 - (ii) კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, რომელიც განსაზღვრავს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს;
 - გ) შეაფასოს, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა განმარტებული გამოყენებული კრიტერიუმები;
 - დ) შეუდაროს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციას, რათა განსაზღვროს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არის თუ არა შესაბამისობაში აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციასთან, ან შეიძლება თუ არა გამოთვლებით მისი მიღება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაციიდან;
 - ე) შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;
 - ვ) შეაფასოს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მიზნის გათვალისწინებით, შეიცავს თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუცილებელ ინფორმაციას და არის თუ არა სათანადო

დონზე აგრეგირებული, რათა არ მოხდეს მოცემულ გარემოებებში მისი არასწორი ინტერპრეტაცია;

- ზ) შეაფასოს, არის თუ არა ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის, გაუმართლებელი გართულებების გარეშე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რომელიმე კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს. (იხ. პუნქტი გ8)

მოსაზრების ფორმა

9. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ დასკვნაში მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად, თუ სხვა რამ არ მოითხოვება კანონმდებლობით, გამოიყენება შემდეგი ფრაზები: (იხ. პუნქტი გ9)
- ა) თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას [გამოყენებული კრიტერიუმები] შესაბამისად; ან
- ბ) თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას [გამოყენებული კრიტერიუმები] შესაბამისად;
10. თუ კანონმდებლობით კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად მე-9 პუნქტში განხილული ფრაზებისგან განსხვავებული ტერმინოლოგიის გამოყენება მოითხოვება, აუდიტორმა უნდა:
- ა) გამოიყენოს მე-8 პუნქტში აღწერილი პროცედურები და ნებისმიერი სხვა პროცედურა, რომელიც აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოთქვას კანონმდებლობით დადგენილი მოსაზრება; და
- ბ) შეაფასოს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არასწორად ხომ არ გაიგებენ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ აუდიტორის მოსაზრებას, ხოლო თუ მიიჩნევენ, რომ ასეა, საჭიროა თუ არა კრებსითი ფინანსურ

ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტება, რომელიც ხელს შეუშლის შესაძლო არასწორ ინტერპრეტაციას.

11. თუ 10(ბ) პუნქტის შემთხვევაში აუდიტორი დასკვნის, რომ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი განმარტებით თავიდან ვერ იქნება აცილებული შესაძლო არასწორი ინტერპრეტაცია, აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარ გარიგებას, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ მოითხოვება. გარიგება, რომელიც შესრულებულია კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, არ შეესაბამება წინამდებარე ასს-ს. შესაბამისად, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც მითითებული არ იქნება, რომ გარიგება შესრულდა მოცემული ასს-ის შესაბამისად.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო

12. აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება დათარიღებული იყოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის თარიღის რომელიმე მომდევნო რიცხვით. ასეთ შემთხვევაში, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენების შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის თარიღის შემდგომ პერიოდში. (იხ. პუნქტი გ10)
13. აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ფაქტები, რომლებიც არსებობდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის, მაგრამ ადრე აუდიტორისათვის ცნობილი არ იყო. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა არ უნდა გასცეს დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, სანამ არ განიხილავს აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ ზემოაღნიშნულ ფაქტებს ასს 560-ის³ შესაბამისად.

³ ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია

14. აუდიტორი უნდა გაეცნოს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციას და მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნას, რათა გამოავლინოს ამ ინფორმაციასა და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას შორის არსებითი შეუსაბამოებები, თუ ასეთი არსებობს.
15. თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებით შეუსაბამობას, მან საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად და დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების, ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შესწორება. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ აუცილებელია გარკვეული ინფორმაციის შესწორება და ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს მის შესწორებაზე, აუდიტორმა უნდა გაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი ზომები, მათ შორის განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტები გ11–გ16)

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

აუდიტორის დასკვნის ელემენტები

16. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს: ⁴ (იხ. პუნქტი გ23)
 - ა) სათაურს, საიდანაც გამოჩნდება, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა; (იხ. პუნქტი გ17)
 - ბ) ადრესატს; (იხ. პუნქტი გ18)
 - გ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაციას, რომელზეც გაცემულია დასკვნა, მათ შორის, მითითებული უნდა იყოს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება; (იხ. პუნქტი გ19)
 - დ) აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაციას;

4. მე-19-20 პუნქტები, რომლებიც ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებული იყო, მოითხოვს დასკვნაში სხვა ელემენტების დამატებას, ამ პუნქტში ჩამოთვლილი ელემენტების გარდა.

- ე) მე-20 პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, ნათლად გამოხატულ მოსაზრებას (იხ. მე-9-11 პუნქტები);
- ვ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებით და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა ვერ შეცვლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობას;
- ზ) საჭიროების შემთხვევაში, მე-12 პუნქტით მოთხოვნილ ინფორმაციას;
- თ) აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითებას, დასკვნის თარიღსა და, მე-19-20 პუნქტების შესაბამისად, განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრება არ იყო მოდიფიცირებული;
- ი) კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის⁵ პასუხისმგებლობის აღწერას, სადაც განმარტებული იქნება, რომ ხელმძღვანელობა⁶ პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად;
- კ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი პასუხისმგებელია, აუდიტორის მიერ ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრების გამოთქმაზე იმის შესახებ, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *[ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას (შემოკლებულ ვარიანტს)]*;
- ლ) აუდიტორის ხელმოწერას;
- მ) აუდიტორის მისამართს;
- ნ) აუდიტორის დასკვნის თარიღს. (იხ. პუნქტი გ20)

5. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

6. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

17. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ადრესატი არ არის იგივე, ვინც არის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის ადრესატი, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მიზანშეწონილია თუ არა სხვა ადრესატის მითითება. (იხ. პუნქტი გ18)
18. აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა უნდა დაათარილოს ისეთი რიცხვით, რომელიც არ იქნება შემდეგი თარიღების წინა თარიღი: (იხ. პუნქტი გ20)
- ა) თარიღი, როდესაც აუდიტორმა შეკრიბა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა მისი მოსაზრება, მათ შორის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და უფლებამოსილმა პირმა (პირებმა) დაადასტურა (დაადასტურეს), რომ მათ აღებული აქვთ პასუხისმგებლობა ამ ანგარიშგებაზე; და
 - ბ) აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება (იხ. პუნქტი გ23)

19. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს:
- ა) პირობით მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;⁷
 - ბ) მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრებს, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;⁸
 - გ) ნაწილს, სადაც აღწერილია „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“, ასს 570-ის (გადასინჯული)⁹ შესაბამისად;
 - დ) აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერას, ასს 701-ის¹⁰ შესაბამისად; ან

7. ასს 705 (გადასინჯული) – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

8. ასს 706 (გადასინჯული) – „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

9. ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“ – 22-ე პუნქტი.

- ე) ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული)¹¹ შესაბამისად;

მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ან წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დასკვნა, მე-16 პუნქტში განხილული ელემენტების გარდა, უნდა მოიცავდეს ასევე:

- (i) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრს ან სხვა გარემოებების აზრს, „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილს, ინფორმაციას აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, ან ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა; და (იხ. პუნქტი გ21)

- (ii) აღწერას: (იხ. პუნქტი გ22)

- ა. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში მოცემული პირობითი მოსაზრების საფუძვლისა და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის;
- ბ. იმ საკითხების, რომლებიც მითითებულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრში ან სხვა გარემოებების აზრში, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილში და კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის; ან

^{10.} ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

^{11.} ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

- გ. სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობისა და მისი გავლენის, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციასა და მასზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ15)

20. როდესაც აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, ან აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დასკვნა, მე-16 პუნქტში განხილული ელემენტების გარდა, უნდა მოიცავდეს ასევე:

- ა) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, ან აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე;
- ბ) უარყოფითი მოსაზრების, ან მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტორის უარის საფუძვლის აღწერას; და
- გ) იმის აღნიშვნას, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული უარყოფითი მოსაზრების ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის გამო, მიუღებელია მოსაზრების გამოთქმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ23)

მოდIFIცირებული მოსაზრება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

21. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ან არ წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად და ხელმძღვანელობა არ ეთანხმება აუდიტორს აუცილებელი შესწორებების შეტანაზე, აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ დასკვნაში უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება. (იხ. პუნქტი გ23)

დასკვნის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვა, ან მკითხველების ინფორმირება ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესახებ

22. როდესაც შეზღუდულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება, ან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მკითხველებს ამცნობს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორმა ანალოგიური შეზღუდვა ან გაფრთხილება

უნდა ჩართოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაშიც.

შესადარისი ინფორმაცია

23. თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შესადარის ინფორმაციას, მაგრამ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ამგვარი ინფორმაციის გამოტოვება მართებულია თუ არა მოცემულ კონკრეტულ გარიგებაში. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე ამგვარი ინფორმაციის მიზანშეუწონელი გამოტოვება. (იხ. პუნქტი გ24)
24. თუ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს ისეთ შესადარის ინფორმაციას, რომლის შესახებაც დასკვნა სხვა აუდიტორს ჰქონდა გაცემული, კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულმა აუდიტორის დასკვნამ უნდა მოიცვას ასევე ის საკითხებიც, რომელთა გათვალისწინებასაც ითხოვს ასს 710 აუდიტორისგან აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში.¹² (იხ. პუნქტი გ25)

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია

25. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ნათლად გამიჯნულია თუ არა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ წარდგენილი არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია ნათლად არ არის გამიჯნული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან, მან ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმის შეცვლა. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნაში უნდა განმარტოს, რომ ამ ინფორმაციას არ ეხება მოცემული დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ26)

აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან

26. თუ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ სამეურნეო სუბიექტი გეგმავს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ

¹² ასს 710 - „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“.

დოკუმენტში განაცხადოს, რომ აუდიტორის დასკვნა ეხება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ არ აპირებს ამ დოკუმენტში აუდიტორის დასკვნის შეტანას, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აუდიტორის დასკვნის შეტანა ამ დოკუმენტში. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და მიმართოს სხვა სათანადო ზომებს, რათა ხელი შეუშალოს ხელმძღვანელობას, მიზანშეუწონლად არ დააკავშიროს აუდიტორის სახელი ამ დოკუმენტში მოცემულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან. (იხ. პუნქტი გ27)

27. აუდიტორს შეიძლება ევალებოდეს დასკვნის გაცემა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ იმავდროულად დაქირავებული არ იყო დასკვნის შესადგენად კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ შემთხვევაში, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება, რომ სამეურნეო სუბიექტი განცხადების გაკეთებას აპირებს ისეთ დოკუმენტში, სადაც მითითებულია აუდიტორი და ის ფაქტი, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ამ აუდიტორის მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ:

- ა) აუდიტორი მითითებულია აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში; და
- ბ) ეს განცხადება ისეთ შთაბეჭდილებას არ სტოვებს, რომ აუდიტორმა დასკვნა გასცა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ (ა) და (ბ) პუნქტები დაკმაყოფილებული არ არის, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს განცხადების იმგვარად შეცვლა, რომ ამ პუნქტების მოთხოვნები შესრულდეს, ან აუდიტორი არ მიუთითოს აღნიშნულ დოკუმენტში. მეორე მხრივ, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება აუდიტორი დაქირავოს დასკვნის შესადგენად კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში შეიტანოს შესაბამისი აუდიტორის დასკვნაც. თუ ხელმძღვანელობა არ შეცვლის თავის განცხადებას, მაინც მიუთითებს აუდიტორს, ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში არ შეიტანს აუდიტორის დასკვნას კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა ურჩიოს, რომ ის არ ეთანხმება აუდიტორის მითითებას და მიმართოს სხვა სათანადო ზომებს, რათა ხელი შეუშალოს ხელმძღვანელობას, მიზანშეუწონლად არ გამოიყენოს აუდიტორის სახელი. (იხ. პუნქტი გ27)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგებაზე დათანხმება (იხ. მე-5-6 პუნქტები)

- გ1. იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორს აძლევს აუცილებელ ცოდნას იმისათვის, რომ შეასრულოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული ვალდებულებები. ამ ასს-ის გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით, რომელთაც უნდა დაეყრდნოს მისი მოსაზრება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ აუდიტორს ამავე დროს ჩატარებული არა აქვს იმ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომლის საფუძველზეც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.
- გ2. ხელმძღვანელობის თანხმობა მე-6 პუნქტში აღწერილ საკითხებზე შეიძლება დადასტურდეს გარიგების პირობებზე მისგან წერილობითი თანხმობის მიღებით.

კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 6(ა))

- გ3. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვს იმის დადგენას, რომ ინფორმაცია, რომელიც უნდა აისახოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ან წარმოადგენს მის სამართლიან შეჯამებას. ვინაიდან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, თავისი შეკუმშული ხასიათის გამო, აგრეგირებულ ინფორმაციასა და შეზღუდულ განმარტებით შენიშვნებს მოიცავს, დიდია რისკი იმისა, რომ მასში ასახული არ იქნება ყველანაირი ინფორმაცია, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ ამგვარმა ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებლები. ეს რისკი იზრდება, როდესაც არ არსებობს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო დადგენილი კრიტერიუმები.
- გ4. აუდიტორის მსჯელობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა გამოყენებული კრიტერიუმები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:
- სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა;
 - კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება;

- კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები; და
- გამოყენებული კრიტერიუმების შედეგად მიიღება თუ არა ისეთი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებელს.

გ5. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად კრიტერიუმები შეიძლება დადგენილი ჰქონდეს სტანდარტების დამდგენ უფლებამოსილ ან აღიარებულ ორგანიზაციას, ან შეიძლება კანონმდებლობით იყოს დადგენილი. ფინანსური ანგარიშგების ანალოგიურად, როგორც ასს 210-შია¹³ ახსნილი, ბევრ ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია იგულისხმოს, რომ აღნიშნული კრიტერიუმები მიზანშეწონილია.

გ6. როდესაც არ არსებობს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი კრიტერიუმები, ამგვარი კრიტერიუმები შეიძლება ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს, მაგალითად ამა თუ იმ კონკრეტული დარგის პრაქტიკის გათვალისწინებით. მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის მიზანშეწონილი კრიტერიუმების მიხედვით მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში:

- ა) ადეკვატურად იქნება ახსნილი მისი კრებსითი ბუნება და მითითებული იქნება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- ბ) ნათლად იქნება მითითებული, ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, ან ის ფაქტი, რომ ამა თუ იმ კანონის, ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა იყოს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ეს კანონი/ნორმატიული აქტი ადგენს კრიტერიუმებს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;
- გ) ადეკვატურად იქნება განმარტებული გამოყენებული კრიტერიუმები;
- დ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაში იქნება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ან შესაძლებელი იქნება მისი მიღება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციაზე გამოთვლების ჩატარებით; და

¹³ ასს 210 - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“, პუნქტები გ3 და გ8-გ9.

ე) მასში ასახული იქნება აუცილებელი ინფორმაცია კრესითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულების გათვალისწინებით და სათანადოდ იქნება აგრეგირებული ეს ინფორმაცია ისე, რომ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი.

გ7. კრესითი ფინანსური ანგარიშგების კრესითი ბუნების ადეკვატური ახსნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მითითება, როგორც აღნიშნულია გნ(ა) პუნქტში, შესაძლებელია, მაგალითად შემდეგნაირად: „კრესითი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე“.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელმისაწვდომობის შეფასება
(იხ. პუნქტი 8(ზ))

გ8. აუდიტორის შეფასებაზე, ხელმისაწვდომია თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება კრესითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისთვის, არასათანადო სირთულეების გარეშე, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- სათანადოდ არის თუ არა განმარტებული კრესითი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ვისგან ან როდის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- გამოქვეყნებულია თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან
- აქვს თუ არა დადგენილი ხელმძღვანელობას პროცედურები, რომელთა მეშვეობითაც კრესითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებს ადვილად შეუძლიათ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოპოვება.

მოსაზრების ფორმა (იხ. პუნქტი 9)

გ9. აუდიტორის მიერ მე-8 პუნქტში მითითებული პროცედურების ჩატარებით მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნა იმის შესახებ, რომ კრესითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნაში მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორს საშუალებას მისცემს, თავისი მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენოს მე-9 პუნქტში მითითებული ფრაზებიდან რომელიმე. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, ამ ორი ფრაზიდან რომელი უნდა გამოიყენოს თავისი მოსაზრების გამოსახატავად, შეიძლება გავლენას ახდენდეს კონკრეტულ იურისდიქციაში საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკა.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი მოვლენები და ჩასატარებელი სამუშაოს დრო (იხ. პუნქტი 12)

გ10. მე-8 პუნქტში აღწერილი პროცედურები ხშირად ტარდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიმდინარეობისას, ან მაშინვე მისი დამთავრების შემდეგ. როდესაც აუდიტორი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნას წერს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დამთავრების შემდეგ, მას არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ან დასკვნაში იმ მოვლენების გავლენის გათვალისწინება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომლებიც მოხდა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ, რადგან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომზადდა და არ წარმოადგენს მის განახლებას.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

გ11. ასს 720 (გადასინჯული) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებულ აუდიტორის პასუხისმგებლობას. ასს 720-ის კონტექსტში, სხვა ინფორმაცია არის ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც ასახულია სამეურნეო სუბიექტის წლიურ ანგარიშში. წლიური ანგარიში შეიცავს, ან წლიურ ანგარიშს ახლავს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა.

გ12. ამის საპირისპიროდ, მე-14-15 პუნქტები ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც წარმოდგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში. აღნიშნული ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

- ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში (მაგალითად, როდესაც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა შესულია შემაჯამებელ წლიურ ანგარიშში); ან
- საკითხებს, რომლებიც წარმოდგენილი არ არის წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში.

- გ13. კრესითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს, რომ ამგვარი ინფორმაცია შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს და შეიძლება აუცილებელი გახდეს სათანადო ზომების მიღება. შესაფერისი ეთიკური ნორმები¹⁴ პროფესიონალ ბუღალტერს ავალდებულებს, რომ მისი სახელი შეგნებულად არ იყოს დაკავშირებული ინფორმაციასთან, თუ დარწმუნებულია, რომ ეს ინფორმაცია შეიცავს არსებითად მცდარ ან მაცთუნებელ განცხადებას; შეიცავს უსაფუძვლო განცხადებებს ან დაუსაბუთებელ ინფორმაციას; გამოტოვებულია ან ბუნდოვნად არის წარმოდგენილი ისეთი საჭირო ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება ან გაუგებრობა მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.

კრესითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში

- გ14. თუ კრესითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილია ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ზოგიერთ ან ყველა იმავე საკითხს, რომლებიც შეტანილია წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში, წინამდებარე ასს-ის მე-14-15 პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად შეიძლება გამოდგეს სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად ჩატარებული სამუშაო.
- გ15. თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში მითითებულია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი უზუსტობა და აღნიშნული შეუსწორებელი უზუსტობა დაკავშირებულია ისეთ საკითხთან, რომელიც შეტანილია კრესითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორული დასკვნის შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილ ინფორმაციაში, შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა არსებობდეს კრესით ფინანსურ ინფორმაციასა და ზემოაღნიშნულ ინფორმაციას შორის, ან შეიძლება ეს ინფორმაცია შეცდომაში შემყვანი იყოს.

¹⁴ ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი*, პუნქტი 110.2.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში წარმოდგენილი ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ისეთ საკითხებს, რომლებიც შეტანილი არ არის წლიურ ანგარიშში მოცემულ სხვა ინფორმაციაში

გ16. ასს 720 (გადასინჯული), აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების შესაფერისად ადაპტირებული სახით, შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს იმის დასადგენად, რა ზომები უნდა გაატაროს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს აუცილებელი შესწორებების შეტანაზე ზემოაღნიშნულ ინფორმაციაში, მათ შორის კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე ამ სიტუაციის გავლენის გაანალიზებაში.

აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

აუდიტორის დასკვნის ელემენტები

სათაური (იხ. პუნქტი 16(ა))

გ17. სათაური, სადაც მითითებულია, რომ დასკვნა არის დამოუკიდებელი აუდიტორის, მაგალითად „დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა“ იმას ამტკიცებს, რომ აუდიტორმა დააკმაყოფილა დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ყველა შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნა. ამგვარი სათაურით დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა განირჩევა სხვების მიერ შედგენილი ანგარიშებისგან (დასკვნებისგან).

ადრესატი (იხ. პუნქტები 16(ბ) და მე-17)

გ18. აუდიტორის შეფასებაზე, მართებულად არის თუ არა განსაზღვრული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ადრესატი, გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა გარიგების პირობები, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაცია (იხ. პუნქტი 16(გ))

გ19. თუ აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შეტანილი იქნება დოკუმენტში, რომელიც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გარდა სხვა ინფორმაციასაც შეიცავს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს იმ გვერდების მითითების საკითხი, რომელზეც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არის წარმოდგენილი, თუ დოკუმენტის წარდგენის ფორმა ამის საშუალებას იძლევა. ეს

მკითხველს დაეხმარება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დადგენაში, რომელსაც ეხება აუდიტორის დასკვნა.

აუდიტორის დასკვნის თარიღი (იხ. პუნქტები 16(ნ), მე-18)

გ20. ვინ იქნება ის პირი, ან პირები, რომლებსაც უფლება აქვთ, დაადასტურონ, რომ მომზადებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და მათ აღებული აქვთ პასუხისმგებლობა ამ ანგარიშგებაზე, დამოკიდებულია კონკრეტული გარიგების პირობებზე, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკასა და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებაზე.

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის მითითება (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ21. წინამდებარე ასს-ის 19(i) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში განაცხადოს, თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის ერთი ან მეტი ძირითადი საკითხის შესახებ, ასს 701-ის შესაბამისად.¹⁵ თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ზემოაღნიშნული თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში.

გ22. მე-19 პუნქტით მოთხოვნილი განცხადებ(ებ)ისა და აღწერილობ(ებ)ის ჩართვა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში, გამიზნულია მხოლოდ ამ საკითხებზე მკითხველის ყურადღების გასამახვილებლად და არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი. ზემოაღნიშნული საკითხების ჩართვის სავალდებულო მოთხოვნა მიზნად ისახავს ამ საკითხ(ებ)ის არსის ინფორმირებას და აუცილებელი არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ დასკვნაში მოცემული შესაბამისი ტექსტის მთლიანად გამეორება.

საილუსტრაციო ნიმუშები (იხ. პუნქტები მე-16 და მე-19-21)

გ23. წინამდებარე ასს-ის დანართში განხილულია კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები, კერძოდ:

¹⁵ ასს 701, მე-13 პუნქტი.

- ა) დასკვნები, რომლებიც შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებებს;
- ბ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომელზეც აუდიტორს გაცემული აქვს მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი დასკვნები;
- გ) დასკვნა, რომელიც შეიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- დ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომლის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად; და
- ე) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რომლის შესახებ გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილს და ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.

შესადარისი ინფორმაცია (იხ. პუნქტები 23-24-ე)

- გ24. თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შესადარის ინფორმაციას, იგულისხმება, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებაც უნდა შეიცავდეს შესადარის ინფორმაციას. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული შესადარისი ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი მონაცემები ან შესადარისი ფინანსური ინფორმაცია. ასს 710-ში აღწერილია, რა გავლენას ახდენს ეს ამგვარ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე, მათ შორის, სხვა აუდიტორების მითითების საჭიროება, რომლებმაც ჩაატარეს წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.
- გ25. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მართებულია თუ არა შესადარისი ინფორმაციის გამოტოვება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში, გავლენას ახდენს შემდეგი გარემოებები: კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი და მიზანი, გამოყენებული კრიტერიუმები და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები.

**კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი
არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია (იხ. 25-ე პუნქტი)**

გ26. ასს 700-ში (გადასინჯული)¹⁶ მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს, კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილ არააუდიტირებულ დამატებით ინფორმაციასთან მიმართებით, რაც აუდიტორს დაეხმარება 25-ე პუნქტის მოთხოვნის შესრულებაში.

**აუდიტორის სახელის დაკავშირება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან
(იხ. პუნქტები 26-27-ე)**

გ27. როდესაც ხელმძღვანელობა არ ასრულებს აუდიტორის მოთხოვნას, მას შეუძლია მიმართოს სხვა ზომებს. ეს შეიძლება იყოს სავარაუდო მომხმარებლების ან სხვა ცნობილი მესამე მხარეების ინფორმირება იმის შესახებ, რომ აუდიტორის სახელი არასათანადოდ არის გამოყენებული. აუდიტორის მიერ მიღებული ზომები დამოკიდებული იქნება აუდიტორის იურიდიულ უფლებებსა და მოვალეობებზე. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს იურისკონსულტის დახმარება.

16. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, იხ. 53-54-ე პუნქტები.

დანართი:

(იხ. პუნქტი გ23)

კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია დადგენილი კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი არის იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი პერიოდის, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილს და ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა. სხვა ინფორმაცია, რომელთანაც დაკავშირებულია ეს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, შეტანილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგა-

რიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს პირობით მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს უარყოფით მოსაზრებას. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.
- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა გაცემულია დადგენილი კრიტერიუმების შესაბამისად მომზადებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას. აუდიტორი დაასკვნის, რომ შეუძლებელია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც თარიღი იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

1-ლი ნიშნუში:

გარემოებები:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი არის იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდგომი პერიოდის, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილს;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ.¹⁷

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზა-

^{17.} როგორც ახსნილია ასს 701-ის მე-15 პუნქტში, საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხია, მაგრამ მის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მოითხოვება აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, ასს 570-ის (გადასინჯული) 22-ე პუნქტის შესაბამისად.

დებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი. მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენების შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემული დასკვნის თარიღის შემდგომ პერიოდში.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიცირებული აუდიტორული მოსაზრება. ეს დასკვნა ასევე მოიცავს

- „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ ნაწილს, სადაც ყურადღება გამახვილებულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაზე. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მე-6 შენიშვნაში ნაჩვენებია, რომ 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ საანგარიშგებო წელს ABC კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ და ამ თარიღისათვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა მთლიან აქტივებს YYY-ით გადააჭარბა. როგორც მე-6 შენიშვნაშია აღნიშნული, ეს მოვლენები და პირობები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ABC კომპანიის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა გააგრძელოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ეს საკითხები განხილულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მე-5 შენიშვნაში.

- აუდიტის სხვა¹⁸ ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. [აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენ პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.]¹⁹

ხელმძღვანელობის²⁰ პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვამთ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას).

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

¹⁸. იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, წინადადებაში „აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას“ აუცილებელი არ იქნება სიტყვის „სხვა“ გამოყენება.

¹⁹. აუდიტორს შეუძლია დაამატოს ახსნა აუდიტის ძირითად საკითხებს, რასაც სასარგებლოდ მიიჩნევს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დაკვნის მომხმარებლებისთვის.

²⁰. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-2 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება;
- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა. სხვა ინფორმაცია, რომელთანაც დაკავშირებულია ეს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, შეტანილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტში.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბრის დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმო-

ადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას), X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიცირებული აუდიტორული მოსაზრება. [აღნიშნული აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ჩართულია 20X1 წლის წლიურ ანგარიშში. აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავს ნაწილს, სადაც აღწერილია „სხვა ინფორმაციაში“ არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა, რომელიც შეტანილია 20X1 წლის წლიური ანგარიშის „ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვა და ანალიზი“ განყოფილებაში. „ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვა და ანალიზი“ განყოფილება და სხვა ინფორმაციაში არსებული შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა ასევე შეტანილია 20X1 წლის მოკლე წლიურ ანგარიშშიც. [აღწერეთ სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა].

ხელმძღვანელობის²¹ პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

21. ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვამთ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას).

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

მე-3 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს პირობით მოსაზრებას;
- კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;
- კრესით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრესითი ფინანსური ანგარიშგება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრესითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

მოსაზრება

მოცემული კრესითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრესითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრესითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრესითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრესითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. ზემოაღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით პირობითი აუდიტორული მოსაზრება.²²

²² აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ პირობით მოსაზრებაზე მინიშნება კრესითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული დასკვნის მოსაზრების აზვაცში, მომხმარებლებს ეხმარება იმის გაგებაში, რომ, მართალია, აუდიტორმა არამოდიფიცირებული მოსაზრება გამოთქვა კრესით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ კრესითი ფინანსური ანგარიშგება ასახავს იმ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეიცავს არსებით უზუსტობას.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრესითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრესითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად. თუმცა, ეს კრესითი ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს იმავე არსებით უზუსტობას, რომელსაც შეიცავდა ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება.

კრესითი ფინანსური ანგარიშგება

კრესითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრესითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით პირობითი აუდიტორული მოსაზრება. ჩვენი პირობითი მოსაზრება განაპირობა იმ ფაქტმა, რომ [ხელმძღვანელობამ მარაგი არ წარმოადგინა თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, არამედ წარმოადგინა თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს არ შეესაბამება]. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერებიდან ჩანს, რომ თუ ხელმძღვანელობა მარაგს წარმოადგენდა თვითღირებულებასა და ნეტო გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, XXX თანხა ჩამოიწერებოდა მარაგის ნეტო გასაყიდ ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა XXX-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა შემოსავალი და აქციონერთა საკუთარი კაპიტალი შემცირდებოდა XXX-ით, XXX-ით და XXX-ით, შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის²³ პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას).

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

^{23.} ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიშნუმი:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს უარყოფით მოსაზრებას;
- კრიტერიუმები შემუშავებულია ხელმძღვანელობის მიერ და ეს საკითხი ადეკვატურად არის განმარტებული X შენიშვნაში. აუდიტორმა დაადგინა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;
- კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრებსითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

მოცემული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრებსითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრებსითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრებსითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრებსითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

იმის გამო, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა მოიცავდა უარყოფით მოსაზრებას, რის შესახებაც მითითებულია ჩვენი დასკვნის „*აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა*“ ნაწილში, მიუღებელია მოსაზრების გამოთქმა თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით უარყოფითი აუდიტორული მოსაზრება. ჩვენი უარყოფითი მოსაზრება განაპირობა [აღწერეთ უარყოფითი აუდიტორული მოსაზრების საფუძველი].

ხელმძღვანელობის²⁴ პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე X შენიშვნაში აღწერილი საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვამთ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას).

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

²⁴ ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-5 ნიმუში:

გარემოებები:

- აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული დასკვნა შეიცავს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
- არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები კრესითი ფინანსური ანგარიშგების მოსაზრებლად;
- აუდიტორი დასკვნის, რომ შეუძლებელია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა კრესით ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- კრესით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი იგივეა, რაც იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის თარიღი, საიდანაც შედგენილია კრესითი ფინანსური ანგარიშგება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა კრესითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე

[შესაბამისი ადრესატი]

უარყოფითი მოსაზრება

მოცემული კრესითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კრესითი ბალანსისაგან, აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კრესითი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, კრესითი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და კრესითი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებისგან, მომზადებულია ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ აბზაცში განხილული საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კრესითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ან კრესითი ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას) [აღწერეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

[აღწერეთ საკითხი, რამაც განაპირობა ის ფაქტი, რომ კრესითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ შეესაბამება

აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*, გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს ყველა იმ ახსნა-განმარტებას, რომელიც მოითხოვება [მიუთითეთ ABC კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები]. ამგვარად, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობა არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის გაცნობის შემცველი.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული ჩვენი დასკვნა

ზემოაღნიშნულ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენ მიერ გაცემულ დასკვნაში, რომელიც დათარიღებულია 20X2 წლის 15 თებერვლით, გამოვთქვით არამოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება.

ხელმძღვანელობის²⁵ პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე [მიუთითეთ დადგენილი კრიტერიუმები] შესაბამისად.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ასს) 810-ის (გადასინჯული) - „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - შესაბამისად ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე, მოსაზრება გამოვთქვათ იმის თაობაზე, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება თუ არა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას *(ან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან შეჯამებას)*.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

²⁵ ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა 1000

ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები

შინაარსი

	პუნქტები
შესავალი	1-10
I განყოფილება - ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ	14-69
ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიზანი და მასთან დაკავშირებული რისკები	14-19
ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები	20-23
სისრულე, სისწორე და არსებობა	24-33
სავაჭრო ოპერაციების დადასტურება და საანგარიშსწორებო პალატები	25-26
შეჯერების ჩატარება ბანკებთან და დეპოზიტარებთან	27-30
სისრულესთან, სისწორესთან და არსებობასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის საშუალებები	31-33
ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება	34-64
ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები	34-37
.....	
ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები	38-39
არაექტიური ბაზრების გავლენა	40-42
ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცესი (პროცედურა)	43-63
მოდელები	47-49
მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი	50-51

ფასების შესახებ ინფორმაციის გარე წყაროები	52-62
შემფასებელი ექსპერტების გამოყენება	63
ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული საკითხები	64
ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და განმარტება	65-69
განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის კატეგორიები	67-69
II განყოფილება - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები	70-145
პროფესიული სკეპტიციზმი	71-72
დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები	73-84
ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ	74
ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლა	75-77
სპეციალური ცოდნისა და უნარების მქონე სპეციალისტების ჩართვა აუდიტში	78-80
შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა	81
შიდა აუდიტის სამსახურის ხასიათის, როლისა და საქმიანობის შესწავლა	82-83
ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდების შესწავლა	84
არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და აუდიტორის საპასუხო პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისთვის	85-105
ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საერთო საკითხები	85
თაღლითობის რისკის ფაქტორები	86-88
არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება	89-90
ფაქტორები, რომელთა გათვალისწინება აუცილებელია იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება და რა მოცულობით	91-95

ძირითადი პროცედურები	96-97
ორმაგი მიზნის ტესტები	98
აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები	99-102
პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორის, არსებობის, წარმოშობის, უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმებასთან	103-105
ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება	106-137
ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები	106-108
შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება	109-113
მნიშვნელოვანი რისკები	110-113
აუდიტის ჩატარების მიდგომის დამუშავება	114-115
აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე წყაროებს	116-120
აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული აქვს მოდელი	121-132
ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება	129-132
აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ხელმძღვანელობის ექსპერტს	133-135
წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა	136-137
ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ	138-141
ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურები	140-141
ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის სხვა მნიშვნელოვანი თავისებურებები	142-145
ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია	142-145

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების
ინფორმირება 143-145

მარეგულირებელი და სხვა ორგანოების ინფორმირება..... 145

დანართი: ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის
საშუალებების მაგალითები

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა (ასპშ) 1000 - „*ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები*“ - განხილულ უნდა იქნეს „*ბარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების დოკუმენტების ცნობარის*“ წინასიტყვაობასთან ერთად. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები აუდიტორებს არანაირ დამატებით ვალდებულებებს არ აკისრებს იმ ვალდებულებების გარდა, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და არც ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ყველა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი, რომელიც ვრცელდება კონკრეტულ აუდიტზე. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტურ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს დასამუშავებლად.

შესავალი

1. ფინანსურ ინსტრუმენტებს შეიძლება იყენებდნენ ნებისმიერი სიდიდის საფინანსო და არასაფინანსო სამეურნეო სუბიექტები სრულიად განსხვავებული მიზნებისთვის. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს მნიშვნელოვანი რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული დიდი მოცულობის ოპერაციები აქვს, ხოლო სხვა სამეურნეო სუბიექტები შეიძლება მხოლოდ უმნიშვნელო რაოდენობის ოპერაციებს ასრულებდნენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია ფინანსური ინსტრუმენტების პოზიციების გახსნა და სარგებლის მიღება რისკების საკუთარ თავზე აღებით. სხვა სამეურნეო სუბიექტები შესაძლოა ფინანსურ ინსტრუმენტებს გარკვეული რისკების შემცირების მიზნით იყენებდნენ, ამ რისკების ჰეჯირების ან მათი მართვის მეშვეობით. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნა (ასპშ) გამოიყენება ყველა ზემოხსენებულ სიტუაციაში.
2. ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტში განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ქვემოთ ჩამოთვლილ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს-ებს):
 - ა) ასს 540¹ ადგენს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტს, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებებს, რომლებიც დაკავშირებულია რეალური ღირებულებით შეფასებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან;
 - ბ) ასს 315 (გადასინჯული)² და ასს 330³ ეხება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებას და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებას; და
 - გ) ასს 500⁴-ში ახსნილია, რას წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცებულებები და განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ისეთი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი

1. ასს 540 – „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტო“.

2. ასს 315 (გადასინჯული) – „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

3. ასს 330 – „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

4. ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“.

აუდიტორული მტკიცებულებები და შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომლებსაც შემდეგ დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

3. წინამდებარე აუდიტის პრაქტიკის საერთაშორისო შენიშვნის (ასპშ) მიზანია:

- ა) აუდიტორებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ (I განყოფილება); და
- ბ) განიხილოს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტთან (II განყოფილება).

ასპშ-ები პრაქტიკულ დახმარებას უწევს აუდიტორებს. ისინი იმისთვისაა გამოიზნული, რომ გაავრცელონ ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაზე პასუხისმგებელმა ორგანიზაციებმა, ან გამოიყენონ ეროვნულ დონეზე შესაბამისი მასალის მომზადებისას. გარდა ამისა, ასპშ-ებში მოცემულია ისეთი მასალა, რომლის გამოყენება შეუძლიათ აუდიტურ ფირმებს საკუთარი პერსონალის პრაქტიკული მომზადების პროგრამებისა და შიდა საფირმო სახელმძღვანელოს დასამუშავებლად.

4. მოცემული ასპშ გამოსადეგია ნებისმიერი ზომის სამეურნეო სუბიექტისთვის, რადგან ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შემთხვევაში ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება დაექვემდებაროს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

5. შეფასებასთან დაკავშირებულ მითითებებს, რომლებიც ამ ასპშ-ია მოცემული, სავარაუდოდ, გაცილებით მეტი მნიშვნელობა ექნება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, ან რომელთა შესახებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება ხდება რეალური ღირებულებით; რაც შეეხება მითითებებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან, ისინი ერთნაირად შესაფერისი იქნება ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რეალური ღირებულებით იქნება ის შეფასებული თუ ამორტიზებული ღირებულებით. გარდა ამისა, მოცემული ასპშ გამოსადეგია როგორც ფინანსურ აქტივებთან, ისე ფინანსურ ვალდებულებებთან მიმართებით, მაგრამ არ ეხება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, როგორიცაა მაგალითად:

- ა) ყველაზე მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტები, მაგალითად ფულადი სახსრები, ჩვეულებრივი სესხები, სავაჭრო მოთხოვნები და სავაჭრო ვალდებულებები;

ბ) ისეთ წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციები, რომლებიც არ არის კოტირებული საფონდო ბირჟაზე; ან

გ) სადაზღვევო ხელშეკრულებები.

6. გარდა ამისა, წინამდებარე ასპშ-ში განხილული არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული კონკრეტული საკითხები, როგორიცაა ჰეჯირების აღრიცხვა, მოგებისა და ზარალის აღრიცხვა ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველი აღიარებისას (ხშირად უწოდებენ „პირველი დღის“ მოგება/ზარალს), ურთიერთგადაფარვა, რისკების გადაცემა ან გაუფასურება, მათ შორის, ანარიცხის (რეზერვის) შექმნა სესხთან დაკავშირებული ზარალისთვის. მართალია, ზემოაღნიშნული საკითხები შეიძლება დაკავშირებული იყოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვისთვის გამოყენებულ მეთოდებთან, მაგრამ იმის განხილვა, აუდიტორი რა მიდგომებს გამოიყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის კონკრეტული მოთხოვნების აუდიტში, არ განეკუთვნება წინამდებარე ასპშ-ის მოქმედების სფეროს.
7. ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარება ეყრდნობა წინაპირობას, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს. ამ პასუხისმგებლობებში შედის რეალური ღირებულების შეფასებების განსაზღვრა. მოცემული ასპშ არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს ხელმძღვანელობას, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და არც ცვლის მათი პასუხისმგებლობის განმსაზღვრელ და მარეგულირებელ საკანონმდებლო მოთხოვნებს.
8. წინამდებარე ასპშ შემუშავდა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებებში, შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს სხვა საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც, როგორიცაა, მაგალითად სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება.
9. ამ ასპშ-ში მთავარი აქცენტი გადატანილია შეფასებისა და წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებუებზე, მაგრამ მოიცავს, თუმცა უფრო ნაკლებად დეტალურად, სისრულის, სისწორის, არსებობის, ასევე უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებულებასაც.

10. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული, რაც შემდეგნაირად არის განმარტებული ასს 540-ში: „შეფასების განუსაზღვრელობა არის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციაზე.“⁵ შეფასების განუსაზღვრელობაზე, სხვა ფაქტორებთან ერთად, გავლენას ახდენს ფინანსური ინსტრუმენტის სირთულე. იმ ინფორმაციის ხასიათი და საიმედოობის ხარისხი, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა, არსებითად განსხვავებულია, რაც გავლენას ახდენს მათ შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე (შეფასების განუსაზღვრელობაზე). წინამდებარე ასპშ-ში ტერმინი „შეფასების განუსაზღვრელობა“ გამოიყენება რეალური ღირებულების განსაზღვრასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის აღსანიშნავად.

I განყოფილება - ზოგადი ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ

11. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება სხვადასხვანაირად იყოს განმარტებული. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (ფასს-ებში) ფინანსური ინსტრუმენტი განმარტებულია, როგორც ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.⁶ ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება იყოს ფულადი სახსრები, წილი სხვა სამეურნეო სუბიექტში, ფულადი სახსრების მიღების ან გადაცემის, ან ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების გაცვლის სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება; გარკვეული ხელშეკრულებები, რომელთა მიხედვითაც ვალდებულებების დაფარვა ხდება სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით; ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც დადებულია არაფინანსური მუხლების შესახებ, ან ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც გამოცემულია სადაზღვევო კომპანიების მიერ, მაგრამ არ აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას. ამ განმარტებაში ხდება ფართო სპექტრის ფინანსური ინსტრუმენტები, მარტივი პირობების მქონე სესხებიდან და დეპოზიტებიდან

5. ასს 540, პუნქტი 7(გ).

6. ბასს 32 – „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“, მე-11 პუნქტი.

რთულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებამდე, სტრუქტურირებულ პროდუქტებამდე და ზოგიერთ სასაქონლო ხელშეკრულებებამდე.

12. ფინანსური ინსტრუმენტები განსხვავდება სირთულის დონის მიხედვით, თუმცადა, ფინანსური ინსტრუმენტის სირთულე შეიძლება სხვადასხვა ფაქტორით იყოს განპირობებული, როგორცაა, მაგალითად:

- ცალკეული ფულადი ნაკადის ძალიან დიდი რაოდენობა, როდესაც, მათი არაერთგვაროვნების გამო, აუცილებელია თითოეული მათგანის, ან მრავალრიცხოვანი ფულადი ნაკადების დაჯგუფება იმისთვის, რომ შეფასდეს, მაგალითად საკრედიტო რისკი (კერძოდ, უზრუნველყოფილი სავალო ვალდებულებების);
- ფულადი ნაკადების გამოთვლის რთული ფორმულები;
- მომავალ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა ან ცვალებადობა, მაგალითად, რაც გამოწვეულია საკრედიტო რისკის არსებობით, ოფციონების ხელშეკრულებებით ან ფინანსური ინსტრუმენტებით, რომლებსაც ძალიან ხანგრძლივი სახელშეკრულებო ვადა აქვთ.

რაც უფრო მეტად მგრძნობიარეა ფულადი ნაკადები საბაზრო პირობების ცვლილებებთან მიმართებით, სავარაუდოდ, მით უფრო რთულად დასადგენი და არასაიმედო იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შეფასება. გარდა ამისა, ზოგჯერ, გარკვეული გარემოებების გამო, შეიძლება გართულდეს ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა, რომელთა შეფასების დადგენა, ჩვეულებრივ პირობებში, შედარებით ადვილია, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტის, რომლის ბაზარმა დაკარგა აქტიურობა, ან რომელსაც ხანგრძლივი სახელშეკრულებო ვადა აქვს. წარმოებული და სტრუქტურირებული პროდუქტის შეფასება უფრო რთული ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ის წარმოადგენს ინდივიდუალური ფინანსური ინსტრუმენტების გარკვეულ კომბინაციას. გარდა ამისა, შეიძლება უფრო რთული იყოს ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების შესაბამისად, ან შესაძლოა ზოგიერთი ბაზრის პირობები იყოს რთული.

13. ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის გამომწვევი კიდევ ერთი ფაქტორია სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ფინანსური ინსტრუმენტების დიდი მოცულობა, ან ამ ინსტრუმენტებით განხორ-

ციელებული ოპერაციების დიდი მოცულობა. მართალია, საპროცენტო განაკვეთის მარტივი სვოპი, თავისთავად, შეიძლება რთული არ იყოს, მაგრამ სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც ამგვარი სვოპების დიდ რაოდენობას ფლობს, შეიძლება იყენებდეს რთულ საინფორმაციო სისტემას ამ ინსტრუმენტების დასადგენად და შესაფასებლად, ასევე მათი მეშვეობით ოპერაციების განსახორციელებლად.

ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიზანი და მასთან დაკავშირებული რისკები

14. ფინანსური ინსტრუმენტები გამოიყენება:

- ჰეჯირების მიზნით (ე.ი. იმისათვის, რომ შეიცვალოს არსებული რისკების სტრუქტურა, რომლებსაც ექვემდებარება მოცემული სამეურნეო სუბიექტი). ამაში შედის:
 - ვალუტის ყიდვის ან გაყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულება, რომლის მიზანია მომავალი სავალუტო კურსის ფიქსაცია;
 - მომავალი საპროცენტო განაკვეთების კონვერტაცია ფიქსირებულ ან ცვალებად (მცოცავ) განაკვეთებში სვოპების გამოყენებით; და
 - ოფციონის ხელშეკრულებების შესყიდვა ფასის კონკრეტული ცვლილებისგან სამეურნეო სუბიექტის დაცვის მიზნით, მათ შორის ხელშეკრულებების, რომლებიც შეიძლება მოიცავდეს ჩართულ წარმოებულ ინსტრუმენტებს.
- სავაჭრო ოპერაციების განსახორციელებლად (მაგალითად იმისთვის, რომ სამეურნეო სუბიექტმა გახსნას რისკის პოზიცია ბაზრის მოკლევადიანი რყევებისგან სარგებლის მისაღებად); და
- საინვესტიციო მიზნებისთვის (მაგალითად იმისთვის, რომ სამეურნეო სუბიექტმა სარგებელი მიიღოს გრძელვადიანი ინვეტიციების უკუგების/შემოსავლების სახით).

15. ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტზე ბიზნესის ზოგიერთი რისკის გავლენის შემცირება, მაგალითად სავალუტო კურსების, საპროცენტო განაკვეთებისა და საქონლის ფასების ცვლილების რისკების, ან ამ რისკების კომპლექსური გავლენის. მეორე მხრივ, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელმა სირთულემაც შეიძლება გამოიწვიოს რისკის ზრდა.

16. ბიზნესის რისკი და ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში იზრდება, როდესაც ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:
- სრულყოფილად არ ესმით ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკები და არა აქვთ საკმარისი კვალიფიკაცია და გამოცდილება ამ რისკების მართვის საქმეში;
 - არა აქვთ იმდენი ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების სათანადოდ განსაზღვრისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
 - სამეურნეო სუბიექტში არ დაუნერგავთ შიდა კონტროლის ეფექტიანი სისტემა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის; ან
 - სათანადოდ არ ახორციელებენ რისკების ჰეჯირებას და სპეკულაციურ ოპერაციებს.
17. იმ ფაქტმა, რომ ხელმძღვანელობას არა აქვს საფუძვლიანი წარმოდგენა ამა თუ იმ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შესახებ, შეიძლება უშუალო გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის შესაძლებლობაზე, სათანადოდ მართოს ეს რისკები და, საბოლოო ჯამში, შეიძლება საფრთხის ქვეშ დადგეს სამეურნეო სუბიექტის სიცოცხლისუნარიანობა.
18. ქვემოთ ჩამოთვლილია ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი ძირითადი ტიპის რისკები. ეს ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი, ხოლო მითითებული რისკების დახასიათებისა და ცალკეული რისკის კომპონენტების კლასიფიცირებისთვის, საზოგადოდ, შეიძლება განსხვავებული ტერმინოლოგია გამოიყენებოდეს.
- ა) საკრედიტო რისკი (ანუ კონტრაჰენტის რისკი) არის რისკი იმისა, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტის რომელიმე მხარე არ შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, რის გამოც მეორე მხარე მიიღებს ფინანსურ ზარალს. საკრედიტო რისკი ხშირად დაკავშირებულია დეფოლტთან (ამა თუ იმ მხარის გადახდისუუნაროდ გახდომასთან). საკრედიტო რისკი თავის თავში მოიცავს ანგარიშსწორების რისკს, რომელიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც გარიგების ერთ-ერთი მხარე შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, მაგრამ მომხმარებლისგან ან კონტრაჰენტისგან არ მიიღებს საანგარიშსწორებო თანხას.

- ბ) საბაზრო რისკი არის ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ან ფინანსური ინსტრუმენტთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების ცვალებადობის რისკი, რაც დაკავშირებულია საბაზრო ფასების ცვლილებებთან. საბაზრო რისკის მაგალითებია სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი, საქონლის ფასის ცვლილების რისკი და საკუთარი კაპიტალის ღირებულების ცვლილების რისკი.
- გ) ლიკვიდობის რისკი თავის თავში მოიცავს იმის რისკს, რომ შეუძლებელი იქნება თავის დროზე ფინანსური ინსტრუმენტის ყიდვა ან გაყიდვა სათანადო ფასით იმის გამო, რომ არ არსებობს ამ ფინანსური ინსტრუმენტის გაყიდვის საბაზრო შესაძლებლობები.
- დ) საოპერაციო რისკი დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის აუცილებელ, განსაკუთრებული წესით დამუშავებასთან. საოპერაციო რისკი შეიძლება გაიზარდოს ფინანსური ინსტრუმენტის პირობების გართულებასთან ერთად, ხოლო საოპერაციო რისკის არაეფექტურმა მართვამ შეიძლება გამოიწვიოს სხვა ტიპის რისკების გაზრდა. საოპერაციო რისკი თავის თავში მოიცავს:
- (i) იმის რისკს, რომ დადასტურებასა და შეჯერებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები არ იქნება ადეკვატური, რის გამოც არასრულყოფილად ან არასწორად მოხდება ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულად ასახვა;
 - (ii) იმის რისკს, რომ დოკუმენტურად არასათანადოდ გაფორმდება ოპერაციები და მათზე არ განხორციელდება საკმარისი კონტროლი;
 - (iii) ოპერაციების არასწორი აღრიცხვისა და დამუშავების რისკსა და ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკების არასათანადოდ მართვის რისკს, რაც, საბოლოო ჯამში, გამოიწვევს სავაჭრო ოპერაციების ეკონომიკური ასპექტების არასწორად ასახვის რისკს;
 - (iv) იმის რისკს, რომ თანამშრომლები გადაჭარბებულად მიენდობიან შეფასების მეთოდების სიზუსტეს, სათანადო გაანალიზების გარეშე, რის შედეგადაც არასწორად მოხდება ოპერაციების შეფასება, ან არასათანადოდ შეფასდება მათთან დაკავშირებული რისკები;

- (v) რისკს იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება ადეკვატურად არ აისახება სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის პოლიტიკასა და პროცედურებში;
- (vi) ზარალის რისკს, რაც წარმოიშობა სამეურნეო სუბიექტის შიდა პროცესებისა და სისტემების არასაკმარისი ეფექტიანობის ან არაეფექტიანობის გამო, ან გარე ფაქტორების ზემოქმედებით, მათ შორის, საკუთარი თანამშრომლების ან გარეშე მხარეების თაღლითობის რისკს;
- (vii) რისკს იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებულ შეფასების მეთოდებს არასწორად გამოიყენებენ ან დროულად არ გამოიყენებენ; და
- (viii) სამართლებრივ რისკს, რომელიც საოპერაციო რისკის ერთ-ერთი კომპონენტია და დაკავშირებულია ზარალთან, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი იღებს სამართლებრივი ან მარეგულირებელი ორგანოს მიერ გატარებული ზომების გამო, რომლებიც საბოლოო მომხმარებლის ან მისი კონტრაჰენტის მიერ შესრულებულ სახელშეკრულებო პირობებს, ან მასთან დაკავშირებულ ურთიერთჩათვლის შეთანხმებებს იურიდიულ ძალას უკარგავს (აუქმებს), ან ხელს უშლის მათ სახელშეკრულებო ვალდებულებების, ან შესაბამისი ურთიერთჩათვლის შეთანხმებების შესრულებაში. მაგალითად, სამართლებრივი რისკი შეიძლება წარმოიშვას იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულება არასწორად ან არასაკმარისად არის დოკუმენტურად გაფორმებული; როდესაც შეუძლებელია იძულების ძალით ურთიერთჩათვლის შეთანხმების შესრულება გაკოტრების დროს; ან საგადასახადო კანონებსა თუ სხვა ან ნორმატიულ აქტებში შესული არახელსაყრელი ცვლილებების გამო, რომლის თანახმადაც სამეურნეო სუბიექტს ეკრძალება ინვესტიციის განხორციელება გარკვეული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებში.

19. ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შედეგად წარმოქმნილ რისკებთან დაკავშირებით, სხვასთან ერთად, გასათვალისწინებელია შემდეგი რისკები:

- თაღლითობის რისკი, რომელიც შეიძლება გაიზარდოს იმ შემთხვევაში, თუ, მაგალითად თანამშრომელი, რომელსაც,

დაკავებული თანამდებობის გამო, ფინანსური თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა აქვს, უფრო უკეთ ერკვევა ფინანსურ ინსტრუმენტებსა და მათი აღრიცხვის წესებში, ვიდრე ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;

- რისკი იმისა, რომ ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმება⁷ სათანადოდ არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- რისკი იმისა, რომ ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის კატეგორია შეიძლება შეიცვალოს მათი მოქმედების ვადის განმავლობაში და აქტივების კატეგორიიდან გადავიდეს ვალდებულებების კატეგორიაში და ამგვარი ცვლილება შეიძლება სწრაფად მოხდეს.

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები

20. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სირთულის აუცილებელი დონის დასადგენად დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ ოპერაციების მოცულობას, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ასრულებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე ამ ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის დონეს. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებს თავიანთი მიზნების მისაღწევად შეუძლიათ ნაკლებად რთული სტრუქტურის მქონე პროდუქტების (ფინანსური ინსტრუმენტების), ასევე მარტივი პროცესებისა და პროცედურების გამოყენება.
21. ბევრ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა ფინანსური ინსტრუმენტებით განსახორციელებული ოპერაციების მოცულობასთან დაკავშირებული პოლიტიკის განსაზღვრაზე, დამტკიცებასა და ზედამხედველობაზე, ხოლო ხელმძღვანელობას ევალება იმ რისკების მართვა და მათზე მონიტორინგის განხორციელება, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების გამო. ამასთან, ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან პასუხისმგებლები ისეთი შიდა კონტროლის სისტემის შექმნასა და დანერგვაზე, რომელიც შესაძლებელს გახდის ფინანსური ანგარიშ-

7. სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც ერთ კონტრაქტთან რამდენიმე ოპერაციას ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ამ კონტრაქტთან დადებული ჰქონდეს ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმება. ამგვარი შეთანხმება შეთანხმებაში გათვალისწინებული ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისთვის ერთიანი ურთიერთ-ჩათვლის უფლებას იძლევა, რომელიმე ხელშეკრულების პირობების დარღვევისას.

გების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. სავარაუდოდ, სამეურნეო სუბიექტში ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი უფრო ეფექტური იქნება იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა:

- ა) შექმნეს სათანადო კონტროლის გარემო, უზრუნველყვეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა აქტიური მონაწილეობა ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებაზე კონტროლის განხორციელებაში, შეიმუშავეს გააზრებული ორგანიზაციული სტრუქტურა, მათ შორის ზუსტად გაანაწილეს უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობის სფეროები და ასევე დანერგეს პერსონალის მართვის სათანადო პოლიტიკა და პროცედურები. კერძოდ, აუცილებელია ზუსტი წესების არსებობა, რომლებიც განსაზღვრავს უფლებამოსილებას, რომლის ფარგლებშიც მოქმედების უფლება აქვთ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე პასუხისმგებელ პირებს. ამგვარი წესები ითვალისწინებს ყველა საკანონმდებლო და ნორმატიულ შეზღუდვას, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებას. მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს იმის უფლებამოსილება, რომ საქმიანობა აწარმოოს წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით;
- ბ) დანერგეს რისკების მართვის პროცესი სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და თავიანთი ფინანსური ინსტრუმენტების სირთულის დონის გათვალისწინებით (მაგალითად, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში შეიძლება შექმნილი იყოს რისკების მართვის ცალკე სამსახური (სტრუქტურა);
- გ) დანერგეს ისეთი საინფორმაციო სისტემები, რომლის მეშვეობით მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სრული წარმოდგენა ექმნებათ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათისა და ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შესახებ, მათ შორის იმის თაობაზე, სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტურად გაფორმებული ეს ოპერაციები;
- დ) დაამუშავეს, დანერგეს და დოკუმენტურად გააფორმეს შიდა კონტროლის სისტემა, რათა უზრუნველყონ:
 - დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება

შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის პოლიტიკას;

- ფინანსური ინსტრუმენტების სათანადოდ წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შესაფერისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვა; და
- რისკების მონიტორინგი.

დანართში განხილულია შიდა კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სამეურნეო სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით; და

- ე) შემომშავს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის შეფასების პოლიტიკა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

22. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვის პროცესებისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის ძირითად ელემენტებს განეკუთვნება:

- რისკის იმ დონის დასადგენი მიდგომის დამუშავება, რომლის საკუთარ თავზე აღებისთვის მზად არის სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელების დროს, მათ შორის ფინანსურ ინსტრუმენტებში ინვესტიციების განხორციელების პოლიტიკისა და კონტროლის პრინციპების დამუშავება, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის;
- სათანადო პროცესების დანერგვა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ახალი ტიპის ოპერაციების დოკუმენტურად გაფორმებისა და სანქციონირებისთვის, რომელიც ითვალისწინებს ამგვარ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ბუღალტრული აღრიცხვის, სამართლებრივ, ფინანსურ და საოპერაციო რისკებს;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დამუშავება, მათ შორის არსებული ფულადი სახსრებისა და აქტივების დადასტურება და შეჯერება მესამე მხარეებთან და ანგარიშსწორების პროცესი (წესი);
- მოვალეობების დანაწილება იმ პირებს შორის, რომლებიც ინვესტიციებს ახორციელებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებში ან

სავაჭრო ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით და იმ პირებს შორის, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან ფინანსური ინსტრუმენტების დამუშავებასა და შეფასებაზე და შესაბამისი ინფორმაციის დადასტურებაზე. მაგალითად, მოდელის დამუშავების განყოფილების თანამშრომლები, რომლებიც მონაწილეობენ გარიგებების ფასების განსაზღვრაზე, უფრო ნაკლებად ობიექტურები არიან, ვიდრე იმ განყოფილების თანამშრომლები, რომლებიც ფუნქციურად და ორგანიზაციულად არის გამოცალკევებული საოპერაციო (მომხმარებლების მომსახურების) განყოფილებისგან;

- შეფასების პროცესები (პროცედურები) და კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებთან; და
- კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი.

23. ხშირად იმ სამეურნეო სუბიექტების რისკების ბუნება, რომლებსაც მრავალნაირი და დიდი რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები აქვთ, განსხვავდება იმ სამეურნეო სუბიექტების რისკებისგან, რომლებიც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ამიტომ მათთვის განსხვავებული იქნება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოყენებული მიდგომებიც. მაგალითად:

- როგორც წესი, სამეურნეო სუბიექტს, რომელსაც დიდი მოცულობის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, აქვს ხოლმე საოპერაციო დარბაზი, სადაც მუშაობენ თრეიდერები (სპეციალისტები, რომლებიც ახორციელებენ ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით); მოვალეობები დანაწილებულია თრეიდერებსა და დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების სპეციალისტებს შორის (ასე უწოდებენ საოპერაციო სამსახურს, რომელსაც ევალება განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების მონაცემთა შემოწმება, რათა გარანტირებული იყოს, რომ ამ მონაცემებში შეცდომები არ არის დაშვებული და განხორციელდა აუცილებელი გადარიცხვები). ამგვარ გარემოში მუშაობისას, ჩვეულებრივ, თრეიდერები ხელშეკრულებას დებენ სიტყვიერად, ტელეფონით ან ელექტრონული სავაჭრო პლატფორმის (პროგრამული უზრუნველყოფის) მეშვეობით. ასეთ სიტუაციაში, გაცილებით უფრო რთულია შესაბამის ოპერაციებზე (მათ მონაცემებზე) კონტროლის განხორციელება და

ფინანსური ინსტრუმენტების სწორად ასახვა ბუღალტრულად, ვიდრე იმ სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომელსაც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, რომელთა არსებობისა და სისრულის დადასტურება ხშირად შესაძლებელია რამდენიმე ბანკიდან მიღებული დასტურის მოთხოვნების პასუხებით;

- მეორე მხრივ, სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ფინანსური ინსტრუმენტები აქვთ, ხშირად მოვალეობები არ არის დანაწილებული და, გარდა ამისა, მათი საქმიანობა ბაზარზე შეზღუდულია. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება ადვილი იყოს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დადგენა, არსებობს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა შეიძლება დაეყრდნოს მცირერიცხოვან თანამშრომლებს, რის გამოც შეიძლება გაიზარდოს არასანქცირებული ოპერაციების განხორციელების რისკი, ან რისკი იმისა, რომ შეიძლება ყველა ოპერაცია არ აისახოს ბუღალტრულად.

სისრულე, სისწორე და არსებობა

24. 25-33-ე პუნქტებში აღწერილია ის პროცესები და კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შეიძლება დანერგული ჰქონდეს სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, მათ შორის იმ სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებსაც საოპერაციო დარბაზები აქვთ. პირიქით, სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებიც ფინანსური ინსტრუმენტებით არ ახორციელებენ დიდი მოცულობის ოპერაციებს, შეიძლება არ ჰქონდეთ ამგვარი კონტროლის საშუალებები და პროცესები, არამედ თავიანთი ოპერაციების მონაცემების დადასტურებისთვის მიმართავდნენ კონტრაჰენტს ან საანგარიშსწორებო (კლირინგულ) პალატას. ასეთი პროცედურების ჩატარება შეიძლება რთული არ იყოს, რადგან სამეურნეო სუბიექტს, სავარაუდოდ, ოპერაციები განხორციელებული ექნება მხოლოდ ერთ ან ორ კონტრაჰენტთან.

სავაჭრო ოპერაციების დადასტურება და საანგარიშსწორებო პალატები

25. საზოგადოდ, საფინანსო დაწესებულებების ოპერაციებისთვის ფინანსური ინსტრუმენტების პირობები დოკუმენტურად ფორმდება წერილობითი შეთანხმებით (ე.წ. დასტურის დოკუმენტებით), რომლებიც იცვლება კონტრაჰენტებს შორის, ასევე იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით. დასტურის დოკუმენტების გაცვლაზე

მონიტორინგს ახორციელებს საანგარიშსწორებო პალატები. ამ მიზნით, საანგარიშსწორებო პალატა დასტურის დოკუმენტებს უდარებს სავაჭრო ოპერაციებს და ამის მიხედვით ახორციელებს ანგარიშსწორებას. ცენტრალური საანგარიშსწორებო პალატა დაკავშირებულია ბირჟასთან და იმ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც ანგარიშსწორებას საანგარისწორებო პალატების მეშვეობით ახორციელებენ, როგორც წესი, დანერგილია სათანადო პროცესები საანგარიშსწორებო პალატისთვის მიწოდებული ინფორმაციის მართვისთვის.

26. ინფორმაციის ამგვარი გაცვლით არ ხდება ყველა ოპერაციისთვის ანგარიშსწორება. ბევრ სხვა ბაზარზე დამკვიდრებული პრაქტიკის თანახმად, ოპერაციების პირობების შეთანხმება ანგარიშსწორების დაწყებამდე ხდება. იმისათვის, რომ ეს პროცესი ეფექტური იყოს, მის მართვაში არ უნდა მონაწილეობდნენ პირები, რომლებიც ასრულებენ ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით. ამით შესაძლებელია თაღლითობის რისკის მინიმუმადე დაყვანა. სხვა ბაზრებზე ოპერაციების დადასტურება ხდება ანგარიშსწორების დაწყების შემდეგ და ზოგჯერ დასტურის დოკუმენტების დაგვიანების გამო ანგარიშსწორება იქამდე იწყება, სანამ ყველა პირობა საბოლოოდ შეთანხმდება. ამის შედეგად დამატებითი რისკი წარმოიშობა, რადგან ოპერაციაში მონაწილე სამეურნეო სუბიექტები იძულებულნი არიან, დაეყრდნონ სავაჭრო ოპერაციების პირობების შეთანხმების სხვა საშუალებებს. ამგვარ საშუალებებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- იმ ჩანაწერების სკურპულოზული შეჯერების ჩატარება, რომლებსაც აწარმოებენ პირები, რომლებიც ახორციელებენ სავაჭრო ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით და პირები, რომლებიც აწარმოებენ ანგარიშსწორებას (ამ ორ მხარეს შორის მოვალეობების ზუსტად გამიჯვნას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს); იმავდროულად მკაცრი ოპერატიული კონტროლის დაწესება პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ სავაჭრო ოპერაციებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ოპერაციების კეთილსინდისიერად ჩატარების უზრუნველსაყოფად;
- კონტრაქტებისგან მიღებული დოკუმენტაციის შემოწმება, რომელიც მომზადებულია გამარტივებული ფორმით და სადაც დაფიქსირებულია ძირითადი პირობები, თუნდაც ჯერ არ იყოს შეთანხმებული ოპერაციის ყველა პირობა; და

- თრეიდერების მოგებისა (შემოსავლების) და ზარალის მონაცემების გულდასმით შემოწმება, რათა დარწმუნდნენ, რომ ეს მონაცემები წინააღმდეგობაში არ მოდის დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების მონაცემებთან.

შეჯერების ჩატარება ბანკებთან და დეპოზიტარებთან

27. შესაძლებელია, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგიერთი კომპონენტი, როგორიცაა აქციები და ობლიგაციები, შესაძლოა იმყოფებოდეს სხვადასხვა დეპოზიტართან. გარდა ამისა, დროის გარკვეულ მომენტში ფინანსური ინსტრუმენტების უმეტესობისთვის გადახდა ხდება ფულადი სახსრებით და ეს ფულადი ნაკადები ხშირად ჩნდება ხელშეკრულების ვადის დასაწყისში. ფულადი სახსრების ამგვარი გადახდები და შემოსულობები გაივლის სამეურნეო სუბიექტის საბანკო ანგარიშს. სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების რეგულარულად შეჯერება ბანკებისა და დეპოზიტარების ბუღალტრულ ჩანაწერებთან სამეურნეო სუბიექტს საშუალებას აძლევს, უზრუნველყოს ოპერაციების სათანადოდ ასახვა ბუღალტრულად.
28. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ ფულადი ნაკადები ხელშეკრულების ვადის დასაწყისშივე არ წარმოიშობა ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით და არც ყველა ფინანსური ინსტრუმენტის ასახვა არის შესაძლებელი საფონდო ბირჟებთან ან დეპოზიტარებთან. ასეთ შემთხვევაში, შეჯერების პროცედურების ჩატარებისას ვერ გამოვლინდება სავაჭრო ოპერაციები, რომლებიც არ აისახა ბუღალტრულად, ან არასწორად აისახა, ამიტომ მით უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს კონტროლი დადასტურების ფორმით. ამგვარი ფულადი ნაკადი თუნდაც სწორად იყოს ასახული ბუღალტრულად ფინანსური ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის დასაწყისში, ეს მაინც არ იქნება იმის გარანტია, რომ სწორად აისახა ბუღალტრულად ფინანსური ინსტრუმენტის ყველა პარამეტრი ან პირობა (მაგალითად, დაფარვის ვადა ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადაზე ადრე შეწყვეტის შესაძლებლობები).
29. გარდა ამისა, ფულადი სახსრების მოძრაობა შეიძლება საკმაოდ უმნიშვნელო იყოს სავაჭრო ოპერაციების მთლიან მოცულობასთან და სამეურნეო სუბიექტის საკუთარ ბალანსთან შედარებით, ამიტომ შეიძლება რთული იყოს მათი გამოვლენა. შეჯერების პროცედურა უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს იმ შემთხვევაში, როდესაც საფინანსო განყოფილების ან დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების თანამშრომლები ამოწმებენ მთავარი წიგნის ყველა ანგარიშის გატარებებს, რათა დარწმუნდნენ, რომ გატარებები

სწორია და შესაძლებელია მათი დამტკიცება დოკუმენტურად. ამ პროცედურით შესაძლებელია ისეთი შემთხვევების გამოვლენა, როდესაც ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების საბუღალტრო გატარებების მეორე მხარე სათანადოდ არ იყო ასახული. მნიშვნელოვანია დამხმარე და კლირინგული ანგარიშების შემოწმება, მიუხედავად ანგარიშის ნაშთის სიდიდისა, რადგან შესაძლებელია, რომ ამ ანგარიშზე არსებობდეს მაკორექტირებელი ბუღალტრული ჩანაწერების შეჯერების შედეგად გამოვლენილი განსხვავებების გასასწორებლად.

30. სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც დიდი მოცულობის ოპერაციები აქვთ განხორციელებული ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ავტომატიზებული იყოს შეჯერებისა და დადასტურების კონტროლის პროცედურები. ასეთ შემთხვევაში კი აუცილებელია, რომ სამეურნეო სუბიექტში მოქმედებდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების ადეკვატური კონტროლის საშუალებებიც ამ პროცედურების საიმედოობის უზრუნველსაყოფად. კერძოდ, კონტროლის საშუალებები აუცილებელია, რათა გარანტირებული იყოს, რომ გარე წყაროებიდან (მაგალითად, ბანკებიდან და დეპოზიტარებიდან) მიღებული და თვითონ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრულ ჩანაწერებიდან სისტემაში შეტანილი მონაცემები არის სრულყოფილი და უშეცდომო და ეს მონაცემები არ დამახინჯდა შეჯერების პროცესში ან შეჯერების ჩატარებამდე. გარდა ამისა, კონტროლის საშუალებების არსებობა უზრუნველყოფს იმის გარანტიასაც, რომ კრიტერიუმები, რომელთა შესაბამისადაც ტარდება საბუღალტრო გატარებების შეჯერება, იმ დონეზე არის შემზღუდავი, რომ ხელს შეუშლის შეჯერებისას გამოვლენილი განსხვავებების არასწორად გასწორებას.

სისრულისთან, სისწორესთან და არსებობასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის საშუალებები

31. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელი სირთულე იმაში გამოიხატება, რომ სამეურნეო სუბიექტის სისტემებში მათი აღრიცხვის წესი ყოველთვის აშკარად არ გამოიჩნდება. ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას შეუძლია კონტროლის პროცედურების შემოღება კონტროლის განსახორციელებლად პოლიტიკის დაცვაზე, რომელიც ადგენს კონკრეტული ტიპის ოპერაციების შეფასების, აღრიცხვისა და ასახვის მეთოდებს. როგორც წესი, ამგვარ პოლიტიკას ამუშავებენ და წინასწარ ამოწმებენ სამეურნეო სუბიექტის ის თანამშრომლები, რომლებსაც გააჩნიათ აუცილებელი

კვალიფიკაცია და შეუძლიათ ყველა იმ შედეგის გააზრება, რაც მოჰყვება ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულად ასახვას.

32. ზოგიერთი ოპერაცია თავდაპირველი ფორმალური მხარეების მოგვარების შემდეგ შეიძლება გაუქმდეს, ან ცვლილებები შევიდეს ოპერაციის პირობებში. სათანადო კონტროლის საშუალებების გამოყენებით, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ოპერაციების გაუქმებასთან ან მისი პირობების შეცვლასთან, შესაძლებელი იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკების შემცირება. გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტში შეიძლება დანერგილი იყოს პროცესი იმ სავაჭრო ოპერაციების ხელმოწერედ დასადასტურებლად, რომლებიც გაუქმდა ან რომლის პირობებშიც ცვლილებები შევიდა.
33. საფინანსო დაწესებულებებში, რომლებიც დიდი მოცულობის სავაჭრო ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, როგორც წესი, ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალი ამოწმებს ცალკეული თრეიდერის ანგარიშების ყოველდღიური მოგებისა და ზარალის მონაცემებს და აფასებენ ამ მონაცემების დასაბუთებულობას ბაზრის შესახებ თავისი ცოდნის მეშვეობით. ამგვარი პროცედურის წყალობით, ხელმძღვანელობას შეუძლია იმის დადგენა, კონკრეტულად რომელი სავაჭრო ოპერაციები არ აისახა ბუღალტრულად სრულყოფილად ან სწორად, ან კონკრეტული თრეიდერის მიერ ჩადენილი თაღლითობის გამოვლენა. დიდი მნიშვნელობა აქვს ოპერაციების სანქციონირების პროცედურების არსებობას, რაც ზედა დონის ხელმძღვანელ პერსონალს უადვილებს შემოწმების ჩატარებას.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

34. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტები, მათ შორის ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ხშირად ფასდება რეალური ღირებულებით, ბალანსში წარდგენის, მოგება/ზარალის გამოთვლის და/ან განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნით. საზოგადოდ, რეალური ღირებულების განსაზღვრის მიზანია იმ ფასის დადგენა, რომლითაც ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელდებოდა ოპერაცია შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. ე.ი. ეს არ არის ფასი, რომელიც დადგინდება ძალდატანებითი ლიკვიდაციის ან იძულებითი გაყიდვის ოპერაციის დროს.

ზემოაღნიშნული მიზნის მისაღწევად გაითვალისწინება ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული ყველანაირი შესაფერისი, ხელმისაწვდომი საბაზრო ინფორმაცია.

35. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასება შეიძლება აუცილებელი იყოს როგორც ოპერაციების თავდაპირველი ასახვის დროს, ასევე მოგვიანებით, ღირებულების ცვლილების შემთხვევაში. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლებში შეიძლება განსხვავებული მიდგომები გამოიყენებოდეს რეალური ღირებულების შეფასებაში დროთა განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების ასახვისთვის. მაგალითად, ამგვარი ცვლილებები შეიძლება აისახოს როგორც მოგება/ზარალი, ან აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით შესაძლებელია რეალური ღირებულებით ფასდებოდეს მთელი ფინანსური ინსტრუმენტი, ან მხოლოდ მისი რომელიმე კომპონენტი (მაგალითად, ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი იმ შემთხვევაში, როდესაც ის განცალკევებით აისახება).
36. იმისათვის, რომ რეალური ღირებულების შეფასება და მასთან დაკავშირებით ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული მონაცემები უფრო ერთგვაროვანი და შესადარისი გახდეს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შემოღებულია რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიული სისტემა. ამგვარი სისტემის ამოსავალი მონაცემები შეიძლება დაიყოს სამ განსხვავებულ დონედ:
- 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები - იდენტური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები (გაუკორექტირებელი), რომლის მოპოვება სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის;
 - მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები - ყველა მონაცემი, გარდა კოტირებული ფასებისა, ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ, რომელიც მიეკუთვნება 1-ელ დონეს, რომლის მოპოვებაც ბაზრიდან შესაძლებელია პირდაპირ ან არაპირდაპირ. თუ აქტივს ან ვალდებულებას გააჩნია გარკვეული (სახელშეკრულებო) პერიოდი, მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები ემპირიული უნდა იყოს აქტივის ან ვალდებულების პრაქტიკულად მთელი ვადის განმავლობაში. მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებს მიეკუთვნება შემდეგი მონაცემები:

- ანალოგიური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები;
 - იდენტური, ან ანალოგიური ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ისეთი ბაზრის კოტირებული ფასები, რომელიც არ არის აქტიური;
 - ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ სხვა ემპირიული მონაცემები, გარდა კოტირებული ფასებისა (მაგალითად: საპროცენტო განაკვეთები და შემოსავლიანობის მრუდები, რომლებიც ემპირიულია კოტირებისთვის დამახასიათებელი პერიოდულობით; ასევე ნაგულისხმევი ცვალებადობა და საკრედიტო სპრედები);
 - ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ძირითადად მიიღება ბაზრის ემპირიული მონაცემებიდან ან დასტურდება ბაზრის ემპირიული მონაცემებით, კორელაციის ან რაიმე სხვა მეთოდით (ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც დასტურებულია საბაზრო ინფორმაციით).
- მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები - ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესახებ არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები. არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები რეალური ღირებულების შეფასებისთვის იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები და, მაშასადამე, ისეთი სიტუაციების გათვალისწინების შესაძლებლობას იძლევა, როდესაც შეფასების თარიღისთვის ბაზარზე მცირე რაოდენობის ოპერაციები სრულდება ფინანსური აქტივით ან ფინანსური ვალდებულებით, ან, როდესაც საერთოდ არ ხორციელდება ამგვარი ოპერაციები.

საზოგადოდ, შეფასების განუსაზღვრელობა იზრდება, თუ ფინანსური ინსტრუმენტი 1-ლი დონიდან გადადის მე-2 დონეში, ან მე-2 დონიდან მე-3-ში. გარდა ამისა, მე-2 დონისთვის დამახასიათებელია მრავალნაირი შეფასების განუსაზღვრელობა, რაც დამოკიდებულია საბაზრო ამოსავალი მონაცემების მიღების შესაძლებლობაზე, ფინანსური ინსტრუმენტის პირობებისა და მისი შეფასების სირთულის დონესა და სხვა ფაქტორებზე.

37. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები, რისკების გასათვალისწინებლად, შეიძლება სამეურნეო სუბიექტს შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირებას ავალდებულებდეს ან უფლება აძლევდეს, როგორც ამას გააკეთებდნენ ბაზრის მონაწილეები ოპერაციის ფასის დადგენისას, რათა სამეურნეო

სუბიექტებმა გაითვალისწინონ განუსაზღვრელობის ფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის დადგენისას ან ფულადი ნაკადების განსაზღვრისას წარმოქმნილ რისკებთან. ასე, მაგალითად:

- მოდელის კორექტირება. რეალური ღირებულების შეფასების ზოგიერთ მოდელს შეიძლება ახასიათებდეს ცნობილი ნაკლოვანებები, ან შეიძლება ღირებულების სტანდარტიზაციის შედეგად გამოვლინდეს, რომ მოდელს ნაკლი აქვს და პირდაპირ არ გამოდგება რეალური ღირებულების შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- კორექტირება საკრედიტო რისკის გათვალისწინებით. ზოგიერთი მოდელი არ ითვალისწინებს საკრედიტო რისკს, მათ შორის, კონტრაქტის რისკს ან სამეურნეო სუბიექტის საკუთარ რისკს;
- კორექტირება ლიკვიდობის რისკის გათვალისწინებით. ზოგიერთი მოდელით გამოითვლება საშუალო საბაზრო ფასი, თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება ითხოვდეს შეფასების კორექტირებას ლიკვიდობის გათვალისწინებით, მაგალითად ყიდვა-გაყიდვის ფასთა შორის სხვაობით. ლიკვიდობის გასათვალისწინებელი კორექტირების სხვა მეთოდი, რომელიც უფრო მეტად პროფესიულ განსჯას ეყრდნობა, აღიარებს, რომ ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი არ არის ლიკვიდური, რაც გავლენას ახდენს რეალური ღირებულების შეფასებაზე;
- კორექტირება სხვა რისკების გათვალისწინებით. ისეთი მოდელით განსაზღვრული რეალურის ღირებულება, რომელიც არ ითვალისწინებს ყველა სხვა ფაქტორს, რომლებსაც გაითვალისწინებდნენ ბაზრის მონაწილეები ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის დადგენისას, შეიძლება არც იყოს შეფასების თარიღისთვის არსებული რეალურ ღირებულების რეპრეზენტაციული, ამიტომ, სავარაუდოდ, აუცილებელი იქნება მისი ცალკე კორექტირება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მოსაყვანად.

კორექტირებები არ იქნება მისაღები, თუ ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასების კორექტირების შედეგად მიღებული სიდიდე არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო სა-

ფუძვლებში მოცემულ რეალური ღირებულების განმარტებას, მაგალითად კორექტირებები, რომლებიც ტარდება შეფასების შედარებით კონსერვატიული მიდგომით.

ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები

38. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად ამოსავალი მონაცემები კლასიფიცირდება იმისდა მიხედვით, რამდენად ასახავს ისინი დაკვირვებად (ემპირიულ) საბაზრო ინფორმაციას. ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზარზე აქტივობის დაცემასა და ემპირიული ამოსავალი მონაცემების შემცირებასთან ერთად, იზრდება შეფასების განუსაზღვრელობა. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსამტკიცებლად საჭირო ინფორმაცია შეიძლება განსხვავდებოდეს ხასიათისა და საიმედოობის ხარისხის მიხედვით, რაც დამოკიდებულია იმაზე, რამდენად არის შესაძლებელი მისი შეფასებისთვის აუცილებელი ამოსავალი საბაზრო მონაცემების მოპოვება, რაზედაც, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს ბაზრის მახასიათებლები (მაგალითად, როგორია საბაზრო აქტივობის დონე და ოპერაციები საფონდო ბირჟაზე ხორციელდება თუ არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე). მაშასადამე, შეფასების განსამტკიცებლად გამოყენებული მტკიცებულებების ხასიათსა და საიმედოობის ხარისხს ყოველთვის დიდი მნიშვნელობა აქვს და ხელმძღვანელობას სულ უფრო უჭირს შეფასების განსამტკიცებლად ინფორმაციის მოპოვება, როდესაც ბაზრები არააქტიურები ხდებიან და მცირდება იმის შესაძლებლობა, რომ ამოსავალ მონაცემებად გამოიყენონ ემპირიული საბაზრო მონაცემები.

39. როდესაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები, სამეურნეო სუბიექტი იყენებს არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს (მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები), რომლებიც ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ფასის დადგენისას, მათ შორის დაშვებებს, რომლებიც ეხება რისკებს. ამგვარი არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები მიიღება ყველაზე ზუსტი და საიმედო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც მოცემულ გარემოებებში არის ხელმისაწვდომი. არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების მომზადება სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება დაიწყოს საკუთარი მონაცემებით, რომლებიც შემდეგ გაკორექტირდება, თუკი არსებული დასაბუთებული ინფორმაცია იმაზე მიაჩნია, რომ (ა) ბაზრის სხვა მონაწილეები სხვა მონაცემებს გამოიყენებდნენ, ან (ბ) სამეურნეო სუბიექტს განსაკუთრებული მახასიათებლები გააჩნია,

რაც არ გააჩნიათ ბაზრის სხვა მონაწილეებს (მაგალითად, სინერგიის ეფექტი, რომელსაც მხოლოდ მოცემული სამეურნეო სუბიექტი იღებს).

არააქტიური ბაზრების გავლენა

40. შეფასების განუსაზღვრელობა მით უფრო იზრდება და შეფასების პროცედურაც რთულდება, როდესაც იკლებს იმ ბაზრების აქტივობა, სადაც მიმოიქცევა ფინანსური ინსტრუმენტები ან მათი კომპონენტები. არ არსებობს აშკარა მომენტი, როდესაც აქტიური ბაზარი არააქტიურად გადაიქცევა, თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს სახელმძღვანელო მითითებებს ამ საკითხზე. არააქტიური ბაზრისთვის დამახასიათებელ თავისებურებებში შედის სავაჭრო აქტივობის მოცულობისა და დონის მნიშვნელოვანი შემცირება, ფასების მნიშვნელოვანი ცვალებადობა დროთა განმავლობაში ან სხვადასხვა ბაზრის მონაწილეთა ფასებში არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები, ასევე ისეთი ფასების გამოყენება, რომლებიც არ ასახავს მიმდინარე ღირებულებას. თუმცა, იმისათვის, რომ შეფასდეს, ბაზარი არის თუ არა არააქტიური, აუცილებელია პროფესიული განსჯის გამოყენება.

41. არააქტიურ ბაზრებზე შესაძლოა კოტირებული ფასები მოძველდეს (ე.ი. აღარ ასახავდეს მიმდინარე ღირებულებას), შეიძლება კოტირებული ფასები აღარ იყოს ის ფასები, რომლითაც ბაზრის მონაწილეებს შეუძლიათ სავაჭრო ოპერაციების განხორციელება, ან შესაძლოა ასახავდეს იძულებით ოპერაციების ფასებს (მაგალითად, როდესაც გამყიდველმა აუცილებლად უნდა გაყიდოს აქტივი მარეგულირებელი ან სამართლებრივი მოთხოვნების შესასრულებლად, ან გამყიდველი იძულებულია, დაუყოვნებლივ გაყიდოს აქტივი ლიკვიდობის უზრუნველსაყოფად ან იმიტომ, რომ ერთადერთი პოტენციური მყიდველი არსებობს დადგენილი სამართლებრივი შეზღუდვების ან დროში შეზღუდვის გამო). შესაბამისად, შეფასება ტარდება მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალ მონაცემებზე დაყრდნობით. ასეთი შემთხვევებისთვის სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება:

- ჰქონდეს შეფასების პოლიტიკა, რომელიც მოიცავს პროცედურას, რომლის მეშვეობითაც ადგენენ, არსებობს თუ არა 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები;
- გააზრებული ჰქონდეს, როგორ გამოიყენება კონკრეტული ფასები ან გარე წყაროებიდან მიღებული მონაცემები შეფასების

მეთოდებისთვის საჭირო ამოსავალი მონაცემების სახით, იმისათვის, რომ შეაფასოს ამ ფასებისა და მონაცემების საიმედოობა. მაგალითად, აქტიურ ბაზარზე ბროკერის მიერ დადგენილი ფასი/განაკვეთი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომელიც ადრე არ მიმოიქცეოდა ბირჟაზე, სავარაუდოდ, ასახავს ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტებით ფაქტობრივად განხორციელებული ოპერაციების ფასებს, მაგრამ ბაზრის აქტივობის შემცირებასთან ერთად, ბროკერის ფასები/განაკვეთები შესაძლოა სულ უფრო მეტად ეყრდნობოდეს თვითონ ბროკერის საკუთარ შეფასების მეთოდებს, რომლებსაც იყენებს ფასების დასადგენად;

- გააზრებული ჰქონდეს, რა გავლენას ახდენს საბაზრო პირობების გაუარესება კონტრაჰენტზე, ასევე კონტრაჰენტის ანალოგიური სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის პირობების გაუარესება შეიძლება თუ არა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ კონტრაჰენტმა შეიძლება ვერ შეასრულოს თავისი ვალდებულებები (ე.ი. ვალდებულებების შეუსრულებლობის რისკი);
- ჰქონდეს პოლიტიკა შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირებისთვის. ამგვარი კორექტირებები შეიძლება მოიცავდეს თვითონ მოდელის კორექტირებას, კორექტირებას ლიკვიდობის რისკის გასათვალისწინებლად, კორექტირებას საკრედიტო რისკით და კორექტირებას სხვა რისკების გასათვალისწინებლად;
- ჰქონდეს შესაძლებლობა, რომ გამოითვალოს რეალისტური შედეგების დიაპაზონი, განუსაზღვრელობის ფაქტორების გათვალისწინებით, მაგალითად მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარებით; და
- ჰქონდეს პოლიტიკა იმის დასადგენად, რეალური ღირებულების შეფასების ამოსავალი მონაცემები როდის გადადის სხვა დონეში, რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში.

42. განსაკუთრებული სირთულებები შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, როდესაც კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების რაოდენობა ბაზარზე სერიოზულად მცირდება, ან საერთოდ წყდება. ასეთ სიტუაციაში, სავარაუდოდ, აუცილებელი გახდება შეფასების მოდელის გამოყენება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, რომლებიც ადრე შეფასებული იყო საბაზრო ფასების გამოყენებით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცესი (პროცედურა)

43. მეთოდები, რომლის გამოყენებაც ხელმძღვანელობას შეუძლია თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, მოიცავს ემპირიულ ფასებს (მიმდინარე საბაზრო ფასებს), უახლოეს პერიოდში განხორციელებული ოპერაციების ფასებს და ასევე მოდელებს, რომლებშიც გამოიყენება ემპირიული ან არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობამ შეიძლება:

ა) გამოიყენოს ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია ფასების შესახებ, როგორცაა, მაგალითად ფასების საინფორმაციო სამსახურების მონაცემები ან ბროკერის ფასები/განაკვეთები; ან

ბ) მიმართოს შემფასებელ ექსპერტს.

გარე წყაროები და შემფასებელი ექსპერტები ფასების დასადგენად შეიძლება იყენებდნენ ზემოხსნეული მეთოდებიდან რომელიმეს, ან ერთდროულად რამდენიმე მათგანს.

44. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრ საფუძვლებში ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ყველაზე სარწმუნო მტკიცებულებად მიიჩნევა მიმდინარე ოპერაციების ფასები, რომლებიც ხორციელდება აქტიურ ბაზარზე (ე.ი. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები). ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრა შედარებით ადვილია. ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების კოტირებული ფასების მოპოვება, რომლებიც ბირჟაზე კოტირებულია, ან მიმოიქცევა არასაბირჟო ლიკვიდურ ბაზრებზე, შესაძლებელია ფინანსური გამოცემებიდან, უშუალოდ ბირჟიდან ან ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან. კოტირებული ფასების გამოყენებისას მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელობამ გაიცნობიეროს, რა უდევს საფუძვლად კოტირებულ ფასებს, რათა დარწმუნდეს, რომ ფასი ასახავს შეფასების თარიღისთვის არსებულ საბაზრო პირობებს. ფინანსური გამოცემებიდან ან ბირჟებიდან მოპოვებული კოტირებული ფასები საკმარის მტკიცებულებებს შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში უზრუნველყოფდეს რეალური ღირებულების განსამტკიცებლად, როდესაც, მაგალითად:

ა) ფასები არ არის მოძველებული, ან „არააქტუალური“ (მაგალითად, თუ ეს ფასები არ ეყრდნობა უკანასკნელად შესრულებულ სავაჭრო ოპერაციას, რომლის შემდეგ გარკვეული დრო არის გასული); და

- ბ) ასახავს ისეთ ფასებს, რომლითაც დილერები განხორციელებდნენ ფინანსური ინსტრუმენტით ფაქტობრივ ოპერაციას საკმარისი რეგულარულობით და საკმარისი მოცულობით.

45. როდესაც არ არსებობს ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ ემპირიული საბაზრო ფასი (ე.ი. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები), შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ სამეურნეო სუბიექტმა ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად ინფორმაცია შეაგროვოს ფასის სხვა ინდიკატორების შესახებ, რომლებსაც გამოიყენებს შეფასების მეთოდში. ფასის ინდიკატორები შეიძლება იყოს:

- უახლოეს პერიოდში ამავე ფინანსური ინსტრუმენტით განხორციელებული ოპერაციები, მათ შორის ოპერაციები, რომლებიც განხორციელდა საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ. ამასთან აუცილებელია, სამეურნეო სუბიექტმა დაადგინოს, საჭიროა თუ არა კორექტირების შეტანა შეფასების თარიღსა და ოპერაციის განხორციელების თარიღს შორის პერიოდში საბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებების გასათვალისწინებლად, რადგან ამგვარი ოპერაციები ყოველთვის არ ასახავს იმ საბაზრო პირობებს, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო თარიღისთვის. გარდა ამისა, შესაძლებელია, რომ ეს ოპერაცია იყოს იძულებითი და, მაშასადამე, არ იქნება ნებაყოფლობით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციის ფასის ინდიკატორი;
- ანალოგიური ინსტრუმენტებით განხორციელებული მიმდინარე ოპერაციები ან უახლოეს პერიოდში განხორციელებული ოპერაციები (ასეთ ინდიკატორს ხშირად უწოდებენ „ანალოგის ფასს“). აუცილებელი იქნება ანალოგის ფასის კორექტირება, რათა გათვალისწინებული იყოს განსხვავება ანალოგებსა და შესაფასებელ ფინანსურ ინსტრუმენტს შორის, მაგალითად, ორ ინსტრუმენტს შორის განსხვავება ლიკვიდობის, ან საკრედიტო რისკის მიხედვით;
- ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების ინდექსები. ისევე, როგორც ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შემთხვევაში, ამ შემთხვევაშიც აუცილებელი იქნება კორექტირების შეტანა, რათა გათვალისწინებული იყოს განსხვავება შესაფასებელ ფინანსურ ინსტრუმენტსა და იმ ინსტრუმენტ(ებ)ს შორის, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრა სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ინდექსი.

46. იგულისხმება, რომ ხელმძღვანელობა დოკუმენტურად აფორმებს შეფასების პოლიტიკასა და კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტისთვის გამოყენებულ შეფასების მოდელს, მათ შორის არგუმენტაციას, რის გამოც გამოიყენეს ესა თუ ის მოდელი(ებ)ი და როგორ შეარჩიეს შეფასების მეთოდიკაში გამოყენებული დაშვებები, ასევე, აღწერილი ექნება სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხილული საკითხი იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის კორექტირება.

მოდელები

47. თუ შეუძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის შესახებ ინფორმაციის პირდაპირ მოპოვება ბაზარზე განხორციელებული ოპერაციებიდან, ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად შესაძლებელია მოდელების გამოყენება. მოდელები შეიძლება იყოს მარტივი, როგორიცაა, მაგალითად ობლიგაციის ფასის დასადგენად ფართოდ გამოყენებული ფორმულა, ან რთული, რომელიც მოიცავს კომპლექსურ, სპეციალურად დამუშავებული პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებებს ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების საფუძველზე. ბევრ მოდელს საფუძვლად უდევს დისკონტირებული ფულადი ნაკადების გამოთვლები.
48. მოდელი, როგორც ასეთი, თავის თავში მოიცავს მეთოდიკას, დაშვებებსა და მონაცემებს. მეთოდიკაში აღწერილია ის წესები და პრინციპები, რომლებიც არეგულირებს შეფასების მოდელში ცვლად სიდიდეებს შორის ურთიერთკავშირს. დაშვებებს უწოდებენ მოდელში გამოყენებულ განუსაზღვრელი ცვლადი სიდიდეების მიახლოებით (შეფასებით) მნიშვნელობებს. მონაცემები შეიძლება იყოს ფაქტობრივი, ან ჰიპოთეზური ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ, ან სხვა ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ინსტრუმენტს.
49. ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად გამოყენებული მოდელის შექმნისას/დამუშავებისას ან მისი გამოცდისას, გარემოებებისა და მიხედვით, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:
- შემოწმდა თუ არა მოდელი გამოყენებამდე და შემდეგ პერიოდულად მოწმდებოდა თუ არა, რომ მოდელი ისევ შესაფერისია დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სამეურნეო სუბიექტში მოქმედი მოდელის მისაღებობის შემოწმების პროცესი შეიძლება მოიცავდეს:

- მეთოდის თეორიული დასაბუთებულობისა და მათემატიკური სიზუსტის შეფასებას, მათ შორის, მოდელის პარამეტრებისა და მგრძნობელობის დასაშვები ზღვრების მისაღებობის შეფასებას;
- მოდელის ამოსავალი მონაცემების სისრულისა და მათი თავსებადობის შეფასებას საბაზრო პრაქტიკასთან, ასევე სათანადო ამოსავალი მონაცემების არსებობის შეფასებას, რომლებიც მოდელში გამოიყენება.
- არსებობს თუ არა ცვლილებების კონტროლის სათანადო პოლიტიკა, პროცედურები და მოდელის დაცვის კონტროლის საშუალებები;
- სათანადოდ შეიცვალა ან გაკორექტირდა თუ არა მოდელი დროულად, საბაზრო პირობების ცვლილებების გასათვალისწინებლად;
- სამეურნეო სუბიექტის სპეციალური და ობიექტური ფუნქციური სამსახურის თანამშრომლები მოდელის ვარგისიანობის დასადგენად პერიოდულად ამოწმებენ თუ არა მოდელს და ატარებენ თუ არა მის ტესტირებას (გამოცდას). ამგვარი ღონისძიებების გატარება უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ მოდელის გამოყენების შედეგად მიღებული მონაცემები სავსებით რეპრეზენტაციული იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის იმ ფასის (შეფასების), რომელსაც ამ ინსტრუმენტისთვის დაადგენდნენ ბაზრის მონაწილეები;
- მოდელში მაქსიმალურად გამოიყენება თუ არა სათანადო ემპირიული ამოსავალი მონაცემები და მინიმალურად გამოიყენება თუ არა არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები;
- კორექტირდება თუ არა მოდელის შედეგები იმ დაშვებების ასახვის მიზნით, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ ანალოგიურ სიტუაციაში;
- არის თუ არა მოდელი სათანადოდ დოკუმენტირებული, მათ შორის მოდელის გამოყენების სფეროები და შეზღუდვები, ასევე მისი ძირითადი პარამეტრები, აუცილებელი მონაცემები, მოდელის ვარგისიანობის (მისაღებობის) დასადგენად ჩატარებული ანალიზი და ნებისმიერი კორექტირება, რომელიც შეიტანეს მოდელის გამოყენებით მიღებულ შედეგებში.

მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი

50. ქვემოთ აღწერილია, როგორ შეიძლება მოდელის გამოყენება ისეთი მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად, რომელსაც უწოდებენ აქტივებით უზრუნველყოფილ ფასიან ქაღალდს.⁸ ვინაიდან აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების შეფასება ხშირად მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების საფუძველზე ხდება, არცთუ ისე იშვიათად მათი შეფასების დასადაგენად მოდელებს იყენებენ და ეს პროცედურა მოიცავს:

- ფასიანი ქაღალდის ტიპის გარკვევას, რისთვისაც აუცილებელია (ა) უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და (ბ) ფასიანი ქაღალდის პირობების განხილვა. უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული საბაზო აქტივის საფუძველზე ხდება ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადებისა და ოდენობის შეფასება, როგორცაა, მაგალითად იპოთეკის, ან საკრედიტო ბარათის პროცენტისა და ძირითადი თანხის გადახდა;
- ფასიანი ქაღალდის პირობების გარკვევას, რაც გულისხმობს ფულად ნაკადებზე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებების შეფასებას (როგორცაა, მაგალითად დაფარვის წესი) და ასევე ვალდებულებების შეუსრულებლობის ყველა შემთხვევის შეფასებას. დაფარვის წესი, რასაც ხშირად მოთხოვნების დაკმაყოფილების თანამიმდევრობას უწოდებენ, განსაზღვრავს იმ პირობებს, რომლის თანახმადაც ზოგიერთი კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელებს უფრო ადრე უხდიათ (პირველი რიგის ვალი), ვიდრე სხვა კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელებს (სუბორდინირებული ვალი). თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელების მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების გამოსათვლელად გამოიყენება თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდების მფლობელების უფლებები ფულად ნაკადებზე, რასაც ხშირად ფულადი სახსრების გამოყენების თანამიმდევრობას უწოდებენ, ასევე ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადებსა და ოდენობასთან დაკავშირებული დაშვებები. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები შემდეგ დისკონტირდება რეალური ღირებულების შეფასების გამოსათვლელად.

⁸. აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტია, რომელიც უზრუნველყოფილია საბაზო აქტივების გარკვეული ჯგუფით (ე.წ. უზრუნველყოფით, როგორცაა, მაგალითად საკრედიტო ბარათების მოთხოვნების ნაშთები, ან ავტომატური კრედიტი), რომლის ღირებულება და შემოსავალი განისაზღვრება ამ საბაზო აქტივების ხარჯზე.

51. აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების ფულად ნაკადებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს უზრუნველყოფის ვადაზე ადრე დაფარვა, ვალდებულებების შეუსრულებლობის პოტენციური რისკი და ამასთან დაკავშირებით მოსალოდნელი ზარალის დონე. ვადაზე ადრე დაფარვასთან დაკავშირებული დაშვებები (თუ გამოიყენება), საზოგადოდ, ეყრდნობა ანალოგიური უზრუნველყოფის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების შედარებას ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული საბაზო აქტივის განაკვეთებთან. მაგალითად, თუ იპოთეკურ კრედიტებზე დაეცემა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები, მაშინ შეიძლება იმაზე მეტად გაიზარდოს ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული იპოთეკური კრედიტების ვადაზე ადრე დაფარვის ტემპები, ვიდრე თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. ვალდებულებების მოსალოდნელი შეუსრულებლობისა და ზარალის დონის შესაფასებლად აუცილებელია უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და მსესხებლების გულმოდგინედ შეფასება. ეს იმისთვისაა აუცილებელი, რომ შეფასდეს ვალდებულებების შეუსრულებლობის მოსალოდნელი დონე/პროცენტი. მაგალითად, თუ უზრუნველყოფის სახით გამოიყენება საცხოვრებელი ბინის იპოთეკა, ზარალის დონეზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს საცხოვრებელი ბინების ფასების შეფასებებმა ფასიანი ქაღალდის მოქმედების ვადის განმავლობაში.

ფასების შესახებ ინფორმაციის გარე წყაროები

52. სამეურნეო სუბიექტებს რეალური ღირებულების შესაფასებლად საჭირო მონაცემების მისაღებად შეუძლიათ ფასების შესახებ გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენება. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად და ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ინფორმაციის მოსამზადებლად შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთი ცოდნა და გამოცდილება, რომელსაც არ ფლობს ხელმძღვანელობა. სამეურნეო სუბიექტებს ყოველთვის არა აქვთ იმის შესაძლებლობა, რომ დაამუშაონ შეფასების სათანადო მეთოდები, მათ შორის, მოდელები, რომლებსაც გამოიყენებენ შეფასებისთვის, ამიტომ შეფასების განსაზღვრის მიზნით, ან განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად მათ ფასების შესახებ ინფორმაციის მიღება შეუძლიათ გარე წყაროებიდან. ეს განსაკუთრებით ეხება მცირე სამეურნეო სუბიექტებს, ან სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს არ ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით

(მაგალითად, არასაფინანსო დაწესებულებები, რომლებსაც გააჩნიათ საფინანსო განყოფილებები). შეფასებაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას ეკისრება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მან გამოიყენა ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია.

53. გარდა ამისა, ფასების შესახებ გარე წყაროდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენება შესაძლებელია იმ შემთხვევაშიც, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს შეზღუდულ ვადებში არ შეუძლია დიდი მოცულობის ფასიანი ქაღალდების ფასის დადგენა. ასეთ სიტუაციას ხშირად აწყდებიან საინვესტიციო ფონდები, რომლებიც თავიანთ სახსრებს აბანდებენ მიმოქცევაში მყოფ ფასიან ქაღალდებში და ვალდებულები არიან, ყოველდღიურად განსაზღვრონ აქტივების წმინდა ღირებულება. სხვა სამეურნეო სუბიექტებში შესაძლოა ხელმძღვანელობას ჰქონდეს დანერგილი ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის განსაზღვრის საკუთარი პროცესი, მაგრამ იმავედროულად ფასების შესახებ გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას იყენებდეს საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.
54. ზემოაღნიშნული ერთი ან რამდენიმე მიზეზის გამო, სამეურნეო სუბიექტების უმეტესობა ფასიანი ქაღალდების შეფასებისას იყენებენ ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას - ან როგორც ინფორმაციის ძირითად წყაროს, ან როგორც ინფორმაციის წყაროს საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად. ფასების ინფორმაციის გარე წყაროები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:
 - ფასების საინფორმაციო სამსახურები, მათ შორის, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ; და
 - ბროკერები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ საკუთარი განაკვეთების შესახებ.

ფასების საინფორმაციო სამსახურები

55. ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან სამეურნეო სუბიექტები ფასებისა და მასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ ინფორმაციას იღებენ ფართო სპექტრის ფინანსური ინსტრუმენტების თაობაზე. ხშირად ეს სამსახურები ყოველდღიურად დიდი მოცულობის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებას ახორციელებენ. ამგვარი შეფასებების განსაზღვრა საინფორმაციო სამსახურებს შეუძლიათ საბაზრო მონაცემების შეგროვებისა და ფასების შესახებ მრავალი სხვადასხვა წყაროდან (მათ შორის ბაზრის აქტიური მონაწილეებისგან) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო ზოგჯერ რეალური ღირებულების შეფასების საკუთარი მეთოდების გამოყენებით. ფასის დასადგენად საინფორმაციო სამსა-

ხურები შეიძლება ერთობლივად რამდენიმე მიდგომას იყენებდნენ. სამეურნეო სუბიექტები ფასების საინფორმაციო სამსახურებისგან მიღებულ ინფორმაციას ხშირად იყენებენ ისეთი ფასების დასადგენად, რომელიც ეყრდნობა მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებს. ფასების საინფორმაციო სამსახურებში შეიძლება ეფექტური კონტროლის სისტემა იყოს დანერგილი ფასების გაანგარიშების პროცედურებზე და ხშირად მათი მომხმარებლები არიან სრულიად განსხვავებული მხარეები, მათ შორის გამყიდველი და მყიდველი ინვესტორები, სამეურნეო სუბიექტების დოკუმენტაციის დამუშავებისა და ორგანიზაციული კონტროლის განყოფილებები, აუდიტორები და სხვ.

56. ხშირად ფასების საინფორმაციო სამსახურებს დანერგილი აქვთ ფორმალური პროცესი, რომლის ფარგლებშიც მომხმარებლებს შეუძლიათ მათგან მიღებულ ფასებზე შედავება. აღნიშნული პროცესის თანახმად, როგორც წესი, მომხმარებლებმა უნდა წარმოადგინონ მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებს სხვა ფასს. ამასთან, შემოსული პრეტენზიები იყოფა კატეგორიებად, წარმოდგენილი მტკიცებულებების ხარისხის მიხედვით. მაგალითად, პრეტენზია, რომელიც ეყრდნობა უახლოეს პერიოდში მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტის გაყიდვის ოპერაციას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია არ ჰქონდა საინფორმაციო სამსახურს, შეიძლება დაკმაყოფილდეს. მეორე მხრივ, პრეტენზია, რომელიც ეყრდნობა მომხმარებლის მიერ საკუთარი მეთოდებით გამოთვლილ შეფასებას, შეიძლება უფრო დეტალურად გამოიკვლიონ. ამგვარად, ფასების საინფორმაციო სამსახურს, რომლის მომხმარებლების უმეტესობა ბაზრის წამყვანი მონაწილეები არიან (როგორც გამყიდველები, ისე მყიდველები) შეიძლება ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ მუდმივად აკორექტირებდეს ფასებს, რათა მათი ფასები, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალურად ასახავდეს იმ ინფორმაციას, რომელსაც ფლობენ ბაზრის მონაწილეები.

საინფორმაციო სამსახურები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ

57. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ისეთი სამსახურებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასებთან დაკავშირებით, რომლებსაც გააჩნიათ ფასების შესახებ შეთანხმებული ინფორმაცია. ამგვარი სამსახურები განსხვავდებიან ფასების დანარჩენი საინფორმაციო სამსახურებისგან. სამსახურები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ შეთანხმებული ფასების შესახებ, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასთან დაკავშირებით ინფორმაციას იღებენ ფასების

განსაზღვრაში მონაწილე რამდენიმე სამეურნეო სუბიექტისგან (ე.წ. ხელმომწერი მომხმარებლებისგან). თითოეული მომხმარებელი ფასების საინფორმაციო სამსახურს აწვდის ინფორმაციას თავისი ფასების შესახებ. საინფორმაციო სამსახური ამ ინფორმაციას მიიჩნევს კონფიდენციალურად და თითოეულ მომხმარებელს აწვდის შეთანხმებულ ფასს. შეთანხმებული ფასი, როგორც წესი, წარმოადგენს საშუალო არითმეტიკულ მნიშვნელობას. ფასის საშუალო არითმეტიკული მნიშვნელობა გამოითვლება მიღებული მონაცემების სათანადო დამუშავების შემდეგ, რომლის მიზანია მკვეთრად განსხვავებული (ანომალური) ფასების გავლენის ელიმინირება. ზოგიერთი ბაზრებისთვის, როგორცაა მაგალითად, უჩვეულო წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზარი, ამგვარი შეთანხმებული ფასები შეიძლება ყველაზე ზუსტ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას წარმოადგენდეს. თუმცა, შეთანხმებული ფასების რეპრეზენტაციული საიმედოობის შეფასებისას ბევრი ფაქტორია გასათვალისწინებელი, მაგალითად, შემდეგი:

- ხელმომწერებისგან წარმოდგენილი ფასები ფაქტობრივად შესრულებულ ოპერაციებს ასახავს თუ მხოლოდ ინდიკაციური (საორიენტაციო) ფასებია, რომლებიც მათ თვითონ გამოითვალეს შეფასების საკუთარი მეთოდებით;
- რამდენი წყაროსგან იყო მიღებული ინფორმაცია ფასების შესახებ;
- იმ წყაროების ხარისხი, რომლის ინფორმაციასაც იყენებს შეთანხმებული ფასების საინფორმაციო სამსახური;
- გამოკითხვაში მონაწილეთა შორის არიან თუ არა ბაზრის წამყვანი მონაწილეები.

58. როგორც წესი, შეთანხმებული ფასები ხელმისაწვდომია მხოლოდ ხელმომწერი მომხმარებლებისთვის, რომლებიც საინფორმაციო სამსახურს ინფორმაციას აწვდიან საკუთარი ფასების შესახებ. მაშასადამე, ყველა სამეურნეო სუბიექტისთვის უშუალოდ ხელმისაწვდომი არ იქნება შეთანხმებული ფასები. ვინაიდან ხელმომწერ მომხმარებელს, საზოგადოდ, არ ეცოდინება, როგორ დამუშავდა ხელმომწერი მომხმარებლების მიერ მიწოდებული ფასები, ხელმძღვანელობას თავისი შეფასების განსამტკიცებლად შეიძლება დასჭირდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებული მტკიცებულებებიც, შეთანხმებული ფასების შესახებ იმ ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც მიიღო ფასების საინფორმაციო სამსახურიდან. კერძოდ, ამგვარი მტკიცებულებები შესაძლოა იმ შემთხვევაში გახდეს საჭირო, თუ წყაროებს საინფორმაციო სამსახურისთვის მიწო-

დებულო აქვთ ინდიკაციური ფასები, რომლებიც შეფასების საკუთარ მეთოდებზე დაყრდნობით გამოითვალეს და ხელმძღვანელობა ვერ არკვევს, როგორ იყო გამოთვლილი ეს ფასები.

ბროკერები, რომლებიც ინფორმაციას გასცემენ საკუთარი განაკვეთების შესახებ

59. ვინაიდან ბროკერები თავის მომხმარებლებს ფასებს სთავაზობენ მხოლოდ არაპირითადი მომსახურების სახით, მათი ფასები ბევრად განსხვავდება ფასების საინფორმაციო სამსახურებიდან მიღებული ფასებისგან. ბროკერებს შეიძლება მაინცდამაინც არ სურდეთ ინფორმაციის გაცემა ფასების განსაზღვრის საკუთარი პროცედურების შესახებ, მაგრამ შესაძლოა მათ ინფორმაცია ჰქონდეთ ისეთი ოპერაციების თაობაზე, რომლის ინფორმაციას არ ფლობს ფასების საინფორმაციო სამსახური. ბროკერების ფასები/განაკვეთები შეიძლება იყოს მყარი (განხორციელებადი) ან ინდიკაციური. ინდიკაციური ფასები თვითონ ბროკერების მიერ გამოთვლილი რეალური ღირებულების საუკეთესო შეფასებებია, ხოლო ბროკერების მყარი განაკვეთები იმ ფასებზე მიგვანიშნებს, რა ფასადაც ბროკერი მზად არის, რომ ოპერაცია განახორციელოს. ბროკერების მყარი ფასები/განაკვეთები რეალური ღირებულების სარწმუნო მტკიცებულებაა. ინდიკაციური ფასები ნაკლებად სარწმუნოა, იმის გამო, რომ ცნობილი არ არის, რა მეთოდებით გამოითვალა ბროკერმა ისინი. გარდა ამისა, ბროკერის მიერ ფასების განსაზღვრის პროცედურებზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების სიმკაცრეც სხვადასხვანაირი იქნება, იმისდა მიხედვით, აქვს თუ არა ბროკერს საკუთარ პორტფელში ასეთი ფასიანი ქაღალდი. ბროკერის ფასებს/განაკვეთებს ხშირად იყენებენ ისეთი ფასიანი ქაღალდებისთვის, რომლის შესაფასებლადაც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება; ამასთან, ხშირად ამგვარი ფასები შეიძლება ერთადერთი ინფორმაცია იყოს, რომლის მიღებაც შესაძლებელია გარე წყაროებიდან.

ფასების გარე წყაროებთან დაკავშირებული სხვა საკითხები

60. როდესაც ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია, როგორ ანგარიშობენ ფასებს ფასების საინფორმაციო წყაროები, ის შეძლებს იმის დადგენას, გამოადგება თუ არა ეს ინფორმაცია საკუთარი შეფასების გამოთვლებში, მათ შორის ამოსავალი მონაცემების სახით, შეფასების საკუთარ მეთოდში გამოსაყენებლად. გარდა ამისა, ამოსავალი მონაცემების დონის მიხედვით დაადგენს, რომელ კატეგორიას უნდა მიაკუთვნოს ფასიანი ქაღალდი ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებისთვის. მაგალითად, ფასების გარე

წყაროები შეიძლება ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად საკუთარ მოდელებს იყენებდნენ, ამიტომ ხელმძღვანელობისთვის მნიშვნელოვანია იმის ცოდნა, რა მეთოდიკა, დაშვებები და მონაცემები გამოიყენეს მოდელში.

61. თუ რეალური ღირებულების შეფასების შესახებ გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია არ ეყრდნობა აქტიური ბაზრის მიმდინარე ფასებს, აუცილებელია ხელმძღვანელობამ დაადგინოს, რეალური ღირებულების შეფასება გამოთვლილი იყო თუ არა ისეთი მეთოდით, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. რეალური ღირებულების შეფასების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად ხელმძღვანელობამ უნდა იცოდეს:

- რა მეთოდით განსაზღვრეს რეალური ღირებულების შეფასება (მაგალითად, გამოიყენეს თუ არა შეფასების რომელიმე მეთოდი), რათა განსაზღვროს, შეესაბამება თუ არა რეალური ღირებულების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი იმ მიზანს, რისთვისაც გამოითვალეს რეალური ღირებულება;
- ეს შეფასებები ინდიკაციური ფასებია, ინდიკაციური სპრედია თუ იურიდიული ძალის მქონე შეთავაზების ფასი; და
- ფასების ინფორმაციის გარე წყაროები რამდენად ხშირად ანგარიშობენ რეალური ღირებულების შეფასებებს, რის საფუძველზეც დაადგენს, ასახავს თუ არა ეს შეფასებები შეფასების თარიღისთვის არსებულ საბაზრო პირობებს.

თუ ხელმძღვანელობას ეცოდინება, რის საფუძველზე გამოთვალეს ფასების ინფორმაციის გარე წყაროებმა თავიანთი შეფასებები იმ კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ფლობს, ხელმძღვანელობას გაუადვილდება იმის შეფასება, რამდენად გამოსადეგი და საიმედოა ეს მტკიცებულებები საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.

62. სხვადასხვა წყაროდან მიღებული ინდიკაციური ფასები შეიძლება განსხვავებული იყოს. იმის ცოდნა, როგორ განსაზღვრეს ინდიკაციური ფასები და მათ შორის არსებული განსხვავებების გამოკვლევა ხელმძღვანელობას ეხმარება იმ მტკიცებულებების საიმედოობის დადასტურებაში, რომლებიც გამოიყენა თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად და ამის საფუძველზე შეძლებს იმის დადგენას, დასაბუთებულია თუ არა ეს შეფასებები. შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, რომ სამეურნეო სუბიექტმა გარედან მიღებული შეფასებების საფუძველზე, მარტივად საშუალო

არითმეტიკული მნიშვნელობა გამოითვალოს, ყოველგვარი დამატებითი გამოკვლევის გარეშე, ვინაიდან ფასების მთელი მწკრივიდან რომელიმე ერთი ფასი შეიძლება ყველაზე უფრო ზუსტად ასახავდეს რეალურ ღირებულებას და ეს ფასი შეიძლება არ იყოს ფასების საშუალო მნიშვნელობა. იმისათვის, რომ ხელმძღვანელობამ დაადგინოს, დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტების საკუთარი შეფასებები, მას შეუძლია:

- განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, ფაქტობრივად განხორციელებული ოპერაციები ხომ არ არის იძულებითი, ნაცვლად იმისა, რომ იყოს მოცემული გარიგების (ოპერაციის) მსურველ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის განხორციელებული ოპერაცია. ასეთი ფასის გამოყენება არ შეიძლება შედარების მიზნებისთვის;
- გააანალიზოს ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით მოსალოდნელი სამომავლო ფულადი ნაკადები. მიღებული შედეგების გამოყენება შესაძლებელია ფასების შესახებ ყველაზე ადეკვატური მონაცემების ინდიკატორად;
- არაემპირიული მონაცემების ხასიათისდა მიხედვით, შეუძლია განახორციელოს ემპირიული ფასების ექსტრაპოლაცია ემპირიულ ფასებამდე (მაგალითად, შესაძლებელია, არსებობდეს ემპირიული მონაცემები მხოლოდ ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომლებსაც 10 წლამდე დაფარვის ვადა აქვთ, მაგრამ შესაძლებელია 10 წლის ვადის მქონე ფინანსური ინსტრუმენტების ფასების მრუდის ექსტრაპოლაცია ისეთ პერიოდზე, რომელიც აღემატება 10 წელს და შემდეგ მისი გამოყენება ინდიკატორად). ექსტრაპოლაციის გამოყენებისას სიფრთხილის გამოჩენაა საჭირო, რათა არ მოხდეს მისი გავრცელება ისეთ პერიოდზე, რომელიც იმდენად დაშორებულია ბაზრების ემპირიული ფასების მრუდისგან, რომ მისი კავშირი ემპირიულ ფასებთან ექსტრაპოლაციის დროს შეიძლება ძალიან სუსტი და არასაიმედო აღმოჩნდეს;
- ერთმანეთს შეუდაროს პორტფელში არსებული ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები, რათა დარწმუნდეს, რომ ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები ერთმანეთს შეესაბამება;
- გამოიყენოს ორი ან მეტი მოდელი თითოეული მოდელით მიღებული შედეგების გასამყარებლად, თითოეულ მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების გათვალისწინებით;

- შეფასოს შესაბამისი ჰეჯირების ინსტრუმენტებისა და უზრუნველყოფის ფასების ცვლილებები.

გარდა ამისა, იმისათვის, რომ გააანალიზოს საკუთარი შეფასება და გადაწყვეტილება მიიღოს, სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია სხვა ფაქტორების განხილვაც, რომლებიც შეეფერება სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებს.

შემფასებელი ექსპერტების გამოყენება

63. საკუთარი ფასიანი ქაღალდების ან მათი რომელიმე ნაწილის შესაფასებლად სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია შემფასებელი ექსპერტის მოწვევა საინვესტიციო ბანკიდან, საბროკერო ფირმიდან ან სხვა სამეურნეო სუბიექტიდან, რომელიც ეწევა შეფასებითი საქმიანობას. როდესაც ხელმძღვანელობა ექსპერტს იწვევს მისი დავალებით შეფასების განსახორციელებლად, მისთვის გაცილებით ადვილად ხელმისაწვდომი ხდება ინფორმაცია გამოყენებული მონაცემებისა და მეთოდის შესახებ, ვიდრე იმ შემთხვევაში, როდესაც მიმართავს ფასების საინფორმაციო სამსახურებს, ან იყენებს ბროკერების ფასებს/განაკვეთებს. თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ხელმძღვანელობა ექსპერტს იწვევს შეფასებაში დასახმარებლად, საბოლოო პასუხისმგებლობა გამოყენებულ შეფასებაზე მაინც ხელმძღვანელობას ეკისრება.

ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული საკითხები

64. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების მნიშვნელოვანი ასპექტია საკრედიტო რისკის გავლენის შეცნობა. ამგვარი შეფასება ასახავს როგორც ემიტენტის, ასევე კრედიტის მხარდამჭერი გარანტის კრედიტუნარიანობას და ფინანსურ სიძლიერეს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ვალდებულებების შეფასება გულისხმობს, რომ ეს ვალდებულება გადაეცემა ბაზრის მონაწილეს შეფასების თარიღისთვის. როდესაც არ არსებობს ფინანსური ვალდებულების ფასის შესახებ ემპირიული საბაზრო მონაცემები, მისი სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება იმავე მეთოდით, რომელსაც გამოიყენებდა კონტრაჰენტი შესაბამისი აქტივის ღირებულების შესაფასებლად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ამ ვალდებულებას უკავშირდება სპეციფიკური ფაქტორები (მაგალითად, საკრედიტო რეიტინგის ამაღლება მესამე მხარის ხარჯზე).

კერძოდ, ხშირად სამეურნეო სუბიექტისთვის რთულია საკუთარი საკრედიტო რისკის⁹ შეფასება.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და განმარტება

65. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობა მოიცავს განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნას, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, ეფექტურად შეაფასოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით შესრულებული ოპერაციების გავლენა, მათ შორის ინფორმაცია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკებისა და განუსაზღვრელობის ფაქტორების შესახებ.
66. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლები მოითხოვს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნებას (მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ). ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრი საფუძვლები დიდი რაოდენობის სააღრიცხვო მოთხოვნებს მოიცავს რეალური ღირებულების შეფასებების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებით და ეს მოთხოვნები გაცილებით უფრო მეტ სამუშაოს გულისხმობს, ვიდრე ფინანსური ინსტრუმენტების უბრალოდ შეფასებაა. მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ გამჟღავნებული ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიცავს მნიშვნელოვან კონტექსტუალურ მონაცემებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრებსა და ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ მომავალი პერიოდების ფულად ნაკადებს. ასეთი მონაცემები ხელს უწყობს ინვესტორების ინფორმირებას იმ რისკების თაობაზე, რომლებსაც მოცემული სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება.

განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის კატეგორიები

67. განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნებია, მაგალითად:
- ა) რაოდენობრივი მონაცემების გამჟღავნება, რომლებიც გამოთვლილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების საფუძველზე (მაგალითად, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კატეგორიები);

⁹ საკუთარი საკრედიტო რისკი არის რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილების სიდიდე, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო პირობების შეცვლასთან.

- ბ) რაოდენობრივი მონაცემების გამჟღავნება, რომლებიც მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებს (მაგალითად, მგრძნობელობის ანალიზი თითოეული სახის რისკის მიხედვით, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება);
- გ) ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების მართვის სისტემის აღწერა; ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით წარმოქმნილი თითოეული ტიპის რისკის მართვის მიზნების, სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი შესაბამისი კონტროლის საშუალებების, პოლიტიკისა და პროცედურების აღწერა, ასევე რისკების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების აღწერა.
68. რაც უფრო მეტად მგრძნობიარეა შეფასება კონკრეტული ცვლადის ცვლილებასთან მიმართებით, მით უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ აუცილებელი იქნება ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც მიუთითებს შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობის ფაქტორების არსებობაზე. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები შეიძლება ითვალისწინებდეს მოთხოვნას ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილებებზე. მაგალითად, დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება რეალური ღირებულებით შეფასებულ ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, რომლის ამოსავალი მონაცემები რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში მე-3 დონეს მიეკუთვნება; კერძოდ, ისეთი ინფორმაციის, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ინფორმირებისთვის რეალური ღირებულების ისეთი შეფასებების შესახებ, რომლებიც ყველაზე მეტად სუბიექტურ ამოსავალ მონაცემებს ეყრდნობა.
69. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები შეიცავს მოთხოვნას ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული იმ რისკების ხასიათისა და სიდიდის შეფასების საშუალებას მისცემს, რომლებსაც ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტი საანგარიშგებო თარიღისთვის. ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება შეტანილი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში, ან ხელმძღვანელობის წლიურ ანგარიშში, განყოფილებაში „სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების ანალიზი და შეფასება“, რომელიც

მითითებული იქნება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. გამჟღავნებული ინფორმაციის მოცულობა დამოკიდებულია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი რისკების გავლენის დონეზე სამეურნეო სუბიექტზე და მოიცავს შემდეგი ტიპის ხარისხობრივ ინფორმაციას:

- რისკზე დაქვემდებარების ხარისხი და მისი გამომწვევი ფაქტორები, მათ შორის შესაძლო გავლენა სამეურნეო სუბიექტის მომავალ ლიკვიდობასა და უზრუნველყოფის საჭიროებაზე;
- სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები და რისკის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები;
- ცვლილებები რისკებზე დაქვემდებარების ხარისხსა და რისკების მართვის მიზნებში, პოლიტიკასა და პროცესებში, წინა პერიოდთან შედარებით;

II განყოფილება - ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის თავისებურებები

70. ზოგიერთი ფაქტორის ზემოქმედების გამო შესაძლებელია, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი ძალიან გართულდეს, მაგალითად:

- როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე აუდიტორსაც შეიძლება გაუჭირდეს ფინანსური ინსტრუმენტების ხასიათის, მათი გამოყენების მიზნებისა და იმ რისკების გაგება, რომლებსაც ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტი;
- ბაზრის განწყობა (მოლიდინები) და ლიკვიდობა შეიძლება მკვეთრად იცვლებოდეს, რაც ხელმძღვანელობას აიძულებს, ეფექტიანად მართოს რისკებზე დამოკიდებულება;
- შეიძლება რთული აღმოჩნდეს შეფასების მხარდამჭერი მტკიცებულებების მოპოვება;
- გარკვეულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ცალკეული გადახდები შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, რის შედეგადაც შეიძლება გაიზარდოს აქტივების უკანონოდ მითვისების რისკი;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები შეიძლება უმნიშვნელო იყოს, მაგრამ ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან შეიძლება მნიშვნე-

ლოვანი რისკები იყოს დაკავშირებული და ასევე მნიშვნელოვნად იყოს დამოკიდებული გარე ფაქტორების ზემოქმედებაზე;

- შესაძლოა რამდენიმე თანამშრომელი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მათი ანაზღაურება დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებიდან მიღებულ ამონაგებზე, ხოლო სხვა თანამშრომლები შეიძლება ზედმეტად ენდობოდნენ ამ პიროვნებებს.

ზემოაღნიშნული ფაქტორები შეიძლება რისკებს იწვევდეს, მაგრამ შესაბამისი გარემოებები შეიძლება აშკარად შესამჩნევი არ იყოს, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე; თუმცადა, შეიძლება მოხდეს ფარული რისკების მატერიალიზება, განსაკუთრებით არახელსაყრელ საბაზრო პირობებში.

პროფესიული სკეპტიციზმი¹⁰

71. პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით მუშაობა აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულად შესაფასებლად, რაც აუდიტორს აძლევს იმის საშუალებას, რომ მუდმივად თვალყურს ადევნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს. ეს იმას ნიშნავს, რომ, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა ეჭვქვეშ უნდა დააყენოს ერთმანეთის საწინააღმდეგო აუდიტორული მტკიცებულებები და დოკუმენტების საიმედოობა, გამოკითხვების შედეგები და ხელმძღვანელობისა და მმეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაცია. გარდა ამისა, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს ისეთ ფაქტორებს, რომლებიც მიაჩნიათ შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობებზე, ხოლო მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის საკითხი უნდა განიხილოს კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.
72. პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება აუცილებელია ნებისმიერ გარემოებებში. ამასთან, პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მით უფრო აუცილებელი ხდება, რაც უფრო რთულდება ფინანსური ინსტრუმენტები, მაგალითად, როდესაც:

¹⁰ ასს 200, მე-15 პუნქტი.

- აუდიტორი აფასებს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რისი გაკეთებაც შეიძლება განსაკუთრებით რთული იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შესაფასებლად მოდელები გამოიყენება, ან საჭიროა იმის დადგენა, ბაზრები არააქტიურები არიან თუ არა;
- აუდიტორი აფასებს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ სუბიექტურ განსჯასა და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების წინაპირობებს, კერძოდ, ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ შეფასების მეთოდებს, ამ შეფასების მეთოდებში გამოყენებულ დაშვებებს, ასევე გარემოებებს, რომელთა ზემოქმედების გამო აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის მოსაზრებები ერთმანეთისგან განსხვავდება;
- აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, მაგალითად აფასებს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მომზადებული შეფასების დასაბუთებულობას და ადგენს, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა.

დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები¹¹

73. აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორის მთელი ყურადღება მიმართულია შემდეგ საკითხებზე:

- ბუღალტრული აღრიცხვის წესებსა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გარკვევა;
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა სამეურნეო სუბიექტზე, ასევე მათი გამოყენების მიზნებსა და დაკავშირებულ რისკებზე;
- იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა აუდიტში სპეციალური ცოდნისა და უნარების გამოყენება;
- სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა და შეფასება, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისა და სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტე-

¹¹. ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“ - ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვასთან.

მების გათვალისწინებით, რომლებსაც მოიცავს აუდიტის მასშტაბი;

- ნათელი წარმოდგენის შექმნა შიდა აუდიტის სამსახურის ხასიათის, როლისა და საქმიანობის თაობაზე;
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის გამოყენებული პროცესის შესახებ, მათ შორის ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა ექსპერტი ან მომსახურე ორგანიზაცია; და
- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო პროცედურების განსაზღვრა.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ

74. ასს 540-ის თანახმად, აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესახებ, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციას, ასევე საკანონმდებლო მოთხოვნების¹² შესახებ. შესაძლებელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დადგენილი მოთხოვნები, თავისთავად რთული იყოს და ითვალისწინებდეს დიდი მოცულობის ინფორმაციის გამჟღავნებას. წინამდებარე საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნის გაცნობა არ ცვლის მოთხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა სრულყოფილი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით მოითხოვება ისეთი საკითხების განხილვა, როგორიცაა, მაგალითად:

- ჰეჯირების აღრიცხვა;
- „პირველი დღის“ მოგების ან ზარალის აღრიცხვა;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების აღიარება და აღიარების შეწყვეტა;
- საკუთარი საკრედიტო რისკი; და

¹² ასს 540, პუნქტი 8(ა)

- რისკის გადაცემა და რისკის აღიარების შეწყვეტა, კერძოდ, ისეთ შემთხვევებში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი მონაწილეობდა რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შექმნასა და სტრუქტურირებაში.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლა

75. ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრები შეიძლება შეიცავდეს ფარული რისკებისა და გარე ზემოქმედების პოტენციური გავლენის გარკვეულ ელემენტებს. ნათელი წარმოდგენის შექმნა იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომლებშიც სამეურნეო სუბიექტმა ინვესტიციები განახორციელა, ან, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტზე ზემოქმედ რისკებთან, მათ შორის ამ ინსტრუმენტების პარამეტრების, აუდიტორს ეხმარება შემდეგი საკითხების დადგენაში:

- ოპერაციის მნიშვნელოვანი ასპექტები ასახულია თუ არა ბუღალტრულად, ან სწორად არის თუ არა ასახული;
- ჩანს თუ არა, რომ შეფასება მისაღებია;
- სამეურნეო სუბიექტს სრულყოფილად აქვს თუ არა შეცნობილი ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი რისკები და მართავს თუ არა ამ რისკებს; და
- სათანადოდ არის თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტები მიკუთვნებული მოკლევადიანი და გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების კატეგორიებზე.

76. ქვემოთ განხილულია სანიმუშო საკითხები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლისას:

- ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპები, რომელთა გამოც სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება რისკებს;
- რა მიზნით გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტები;
- რამდენად კარგად აქვთ შეცნობილი ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი გამოყენების წესები და ამ ინსტრუმენტების ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- ამ ინსტრუმენტების ზუსტი პირობები და პარამეტრები, რათა სრულყოფილი წარმოდგენა შეიქმნას ფინანსური ინსტრუ-

მენტებით განხორციელებული ოპერაციების შედეგებზე, ხოლო თუ ეს ოპერაციები ერთმანეთთან არის დაკავშირებული - ამ ოპერაციების საერთო გავლენაზე;

- მათი შესაბამისობა სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის გენერალურ სტრატეგიასთან.

ფინანსური ინსტრუმენტების შესწავლის პროცესში აუდიტორს ინფორმაციის მიღება შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომელთა გამოკითხვით, ასევე რისკების მართვის სამსახურის თანამშრომელთა გამოკითხვით, თუ ასეთი სამსახური არსებობს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან სათანადო საკითხების განხილვის შედეგად.

77. ზოგ შემთხვევაში, ხელშეკრულება, მათ შორის ისეთიც, რომლის საგანსაც ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს, შეიძლება შეიცავდეს წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების თანახმად გარკვეულ შემთხვევებში ნებადართულია ან მოითხოვება ამგვარი „ჩართული“ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოცალკევება ძირითადი ხელშეკრულებისგან. აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტზე მოქმედი რისკების შესწავლაში დაეხმარება ხელმძღვანელობის პროცედურების შესწავლა, რომლებსაც იყენებენ ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოსავლენად და მათი ბუღალტრული აღრიცხვისთვის.

სპეციალური ცოდნისა და უნარების მქონე სპეციალისტების ჩართვა აუდიტში¹³

78. აუდიტორის კომპეტენტურობას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტში, რომელიც მოიცავს ფინანსური ინსტრუმენტების,

^{13.} თუ ასეთ პიროვნებას ცოდნა და გამოცდილება გააჩნია აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, იმის მიუხედავად, ფირმის თანამშრომელი იქნება თუ გარედან მოწვეული სპეციალისტი, აღნიშნული პირი მიიჩნევა აუდიტის გარიგების გუნდის წევრად და მასზე ვრცელდება ასს 220-ის - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“ - მოთხოვნები. თუ ასეთ პიროვნებას ცოდნა და გამოცდილება რომელიმე სხვა სფეროში გააჩნია (აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის გარდა), იგი მიიჩნევა აუდიტორის ექსპერტად და მასზე ვრცელდება ასს 620-ის - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“. ასს 620-ში ახსნილია, რომ აუდიტის ან ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში სპეციალიზაციისა და სხვა სფეროს ცოდნისა და გამოცდილების გამოიყენა პროფესიული განსჯის საგანია. მეორე მხრივ, აღნიშნულია, რომ შესაძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვის მეთოდების ცოდნისა (ცოდნა და გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში) და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების რთული მეთოდების ცოდნის (ცოდნა და გამოცდილება სხვა სფეროში, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა) გამოყენება.

კერძოდ, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტორულ შემოწმებას. ასს 220-ის¹⁴ თანახმად, გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის ნებისმიერ ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან ამ გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობა აუდიტის ჩასატარებლად პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული დასკვნის გასაცემად. გარდა ამისა, სათანადო ეთიკური ნორმების¹⁵ თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, გარიგებაზე დათანხმება ხომ არ შეუქმნის საფრთხეს ეთიკის ძირითადი პრინციპების, მათ შორის პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპების დაცვას. მომდევნო 79-ე პუნქტში განხილულია სანიმუშო საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორს გამოადგეს ფინანსური ინსტრუმენტების განხილვაში.

79. შესაბამისად, ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტში შეიძლება აუცილებელი გახდეს ერთი ან რამდენიმე ექსპერტის ან სპეციალისტის ჩართვა, კერძოდ, რომლებსაც:

- კარგად ესმით სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი პარამეტრები, მათ შორის მათი სირთულის დონე. სპეციალური ცოდნისა და უნარების გამოყენება შეიძლება საჭირო გახდეს იმის შესამოწმებლად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტის ყველა ასპექტი და მასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები, ასევე იმის შესაფასებლად, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულია თუ არა საკმარისი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც მოითხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება რისკების შესახებ;
- კარგად ესმით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, განსაკუთრებით თუ არსებობს ისეთი სფეროები, რომლებიც შეიძლება სხვადასხვანაირად იყოს გაგებული, ან როდესაც არსებული პრაქტიკა (მეთოდი) ზემო-

¹⁴. ასს 220, მე-14 პუნქტი.

¹⁵. ბესსს-ის „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის“, პუნქტები 210.1 და 210.6.

აღნიშნულ მოთხოვნებთან არ არის შესაბამისობაში ან მხოლოდ ახლა ყალიბდება;

- კარგად ესმით ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სამართლებრივი და საგადასახადო შედეგები; მათ შორის, იმის დადგენას, შეუძლია თუ არა სამეურნეო სუბიექტს ხელშეკრულებების იძულებით შესრულების მოთხოვნა (იურიდიულად) (მაგალითად, საბაზო ხელშეკრულებების ანალიზს) შესაძლოა დასჭირდეს სპეციალური ცოდნა და უნარები;
- შეუძლიათ ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი რისკების შეფასება;
- შეუძლიათ აუდიტის გარიგების გუნდის დახმარება აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებაში ხელმძღვანელობისეული შეფასებების გასამყარებლად, ან წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრაში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ რეალური ღირებულება განისაზღვრება რთული მოდელის გამოყენებით; როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზრები და ძნელია მონაცემებისა და დაშვებების მოპოვება; როდესაც რეალური ღირებულების შესაფასებლად არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, ან როდესაც ხელმძღვანელობას გამოყენებული აქვს ექსპერტის სამუშაო;
- შეუძლიათ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების შეფასება, კერძოდ, სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით. ასეთ სამეურნეო სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემები შეიძლება ძალიან რთული იყოს, მაგალითად, როდესაც ამ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გადაცემა, დამუშავება და ადმინისტრირება, ასევე მასთან წვდომა ელექტრონული საშუალებებით ხდება. გარდა ამისა, ამგვარი საინფორმაციო სისტემები შეიძლება ითვალისწინებდეს შესაბამისი მომსახურებების მიღებას გარე მომსახურე ორგანიზაციისგან.

80. გარკვეული ტიპის ფინანსურმა ინსტრუმენტებმა და მათმა გამოყენებამ, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მოთხოვნების სირთულემ და საბაზრო პირობებმა შეიძლება გამოიწვიოს იმის

აუცილებლობა, რომ გარიგების გუნდმა კონსულტაციებისთვის¹⁶ მიმართოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სხვა სპეციალისტებს (როგორც ფირმის ფარგლებში, ასევე ფირმის გარეთ), რომლებსაც გააჩნიათ ტექნიკური (მეთოდოლოგიური) ცოდნა ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ან ცოდნა და გამოცდილება აუდიტის სფეროში. კონსულტაციების აუცილებლობის დასადგენად გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- გარიგების გუნდის შესაძლებლობები და კომპეტენტურობა, მათ შორის გუნდის წევრების გამოცდილება;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრები;
- უჩვეულო გარემოებების ან გარიგებასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა, ასევე აუცილებელია თუ არა პროფესიული განსჯის გამოყენება, განსაკუთრებით არსებითობასა და მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით;
- საბაზრო პირობები.

შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

81. ასს 315 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს, რომლის თანახმად აუდიტორს ევალება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა. სამეურნეო სუბიექტისა და მის გარემოს, ასევე შიდა კონტროლის შესწავლა ინფორმაციის შეგროვების, დაზუსტებისა (განახლების) და გაანალიზების უწყვეტი, დინამიკური პროცესია, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში. მიღებული ინფორმაცია აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში როგორც ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე მტკიცებების დონეზე და, შესაბამისად, უზრუნველყოფს მას სათანადო საფუძვლით არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის. იმ კონტროლის საშუალებების ხასიათი და დონე, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სამეურნეო სუბიექტში, როგორც წესი, დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობასა და ნაირსახეობაზე. იმ პროცესების შესწავლა, რომლის

¹⁶ ასს 220-ის 18(ბ) პუნქტის შესაბამისად, გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა გაიარეს სათანადო კონსულტაცია აუდიტის მსვლელობისას, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდის გარეთ, შესაფერისი დონის სხვა პირებთან, ფირმაში ან ფირმის გარეთ.

მეშვეობითაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს მონიტორინგსა და კონტროლს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებზე, აუდიტორს ეხმარება ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში. დანართში აღწერილია კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ისეთ სამეურნეო სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით.

შიდა აუდიტის სამსახურის ხასიათის, როლისა და საქმიანობის შესწავლა

82. ბევრ მსხვილ სამეურნეო სუბიექტში შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება ისეთ სამუშაოს ასრულებდეს, რომლის წყალობით ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალება ეძლევათ, შეამოწმონ და შეაფასონ სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან. შიდა აუდიტის სამსახური შეიძლება ხელს უწყობდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენას. თუმცა, ცოდნა და უნარები, რომელიც შიდა აუდიტის სამსახურს ესაჭიროება ისეთი პროცედურების დასადგენად და ჩასატარებლად, რომლებიც ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ სათანადოდ გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტში ფინანსური ინსტრუმენტები, როგორც წესი, სრულიად განსხვავდება იმ ცოდნისა და უნარებისგან, რომელიც ესაჭიროებათ სამეურნეო სუბიექტის სხვა მხარეებს. იმისათვის, რომ გარე აუდიტორმა განსაზღვროს, შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობა შეესაბამება თუ არა აუდიტის სტრატეგიასა და გეგმას, მნიშვნელოვანია გაარკვიოს, გააჩნია თუ არა ამ სამსახურს ისეთი დონის ცოდნა და უნარები, რომ შეძლონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების განხილვა (და სინამდვილეში განიხილეს თუ არა); გარდა ამისა, ამ თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი და გასათვალისწინებელია შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობისა და ობიექტურობის დონე.
83. შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს შემდეგი სფეროებისთვის¹⁷:

¹⁷ ამ მიზნით შეიძლება ასევე გამოდგეს რისკების მართვის, მოდელების ანალიზისა და პროდუქტების კონტროლის სამსახურების (განყოფილებების) სამუშაოც.

- ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების დონის შესახებ საერთო ხედვის განსაზღვრა;
- პოლიტიკისა და პროცედურების მისაღებლობისა და იმის შეფასება, როგორ იცავს ხელმძღვანელობა მათ;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობის შეფასება;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული სისტემების შეფასება; და
- იმის გაანალიზება, ხდება თუ არა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ახალი რისკების გამოვლენა და შეფასება და მათი მართვა.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მეთოდის შესწავლა

84. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაში შედის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების დაცვა ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად. ასს 540-ის შესაბამისად, აუდიტორი ვალდებულია გაარკვიოს, რა მეთოდებითა და რომელი მონაცემების საფუძველზე ანგარიშობს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს.¹⁸ შეფასებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომა ასევე ითვალისწინებს შეფასების სათანადო მეთოდისა და იმ მტკიცებულებების დონის შერჩევას, რომელთა მიღებასაც ვარაუდობს. რეალური ღირებულების შეფასების მიზნის მისაღწევად სამეურნეო სუბიექტი შეიმუშავებს შეფასების მეთოდებს ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შესაფასებლად, რომელშიც გაითვალისწინება ამ შეფასებასთან დაკავშირებული ყველანაირი არსებული საბაზრო ინფორმაცია. შესაფასებელი ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ სრულყოფილი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტს შესაძლებლობას აძლევს, გამოავლინოს და შეაფასოს არსებული საბაზრო ინფორმაცია იდენტური ან ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტების თაობაზე, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს შეფასების მეთოდულად.

^{18.} ასს 540, პუნქტი 8(გ).

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და აუდიტორის საპასუხო პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისთვის

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საერთო საკითხები

85. ასს 540-ში¹⁹ ახსნილია, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის დონე გავლენას ახდენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე. შედარებით რთული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებამ, მაგალითად, ისეთის, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის განუსაზღვრელობა და მომავალი ფულადი ნაკადების ცვალებადობა, შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების ზრდა, განსაკუთრებით შეფასებასთან დაკავშირებით. არსებითი უზუსტობის რისკებზე ზემოქმედ ფაქტორებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება:

- იმ ფინანსური ინსტრუმენტების მოცულობა, რომელთა გამოც სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება რისკებს;
- ფინანსური ინსტრუმენტის პირობები, მათ შორის, თვითონ ფინანსური ინსტრუმენტი შეიცავს თუ არა სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებს;
- ფინანსური ინსტრუმენტის ტიპი.

თაღლითობის რისკის ფაქტორები²⁰

86. როდესაც ანაზღაურების სისტემა დამოკიდებულია ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებიდან მიღებულ შემოსავლებზე, შეიძლება გაჩნდეს იმის სტიმული, რომ თანამშრომლებმა გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება. თაღლითობის რისკის შეფასებისას შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს იმის გარკვევა, სამეურნეო სუბიექტის ანაზღაურების პოლიტიკა როგორ არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის მზაობასთან, თავის თავზე აიღოს რისკი, ასევე, რა სახის სტიმულები შეიძლება შეექმნას ამასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობასა და თრეიდერებს.

87. ფინანსურ ბაზრებზე არსებულმა რთულმა სიტუაციამ შეიძლება გაზარდოს სტიმულები ხელმძღვანელობის ან რიგითი თანამშრომლების არაკეთილსინდისიერი ქმედებისთვის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. ამგვარ სტიმულებს განეკუთვნება: პირადი პრემიების მიღების უზრუნველყოფა; ხელმძღვანელობის ან რიგითი თანამშრომლების თაღლითობის ან შეცდომის მიჩქმალვა, მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი ნორმატივების, ლიკვი-

¹⁹ ასს 540, მე-2 პუნქტი.

²⁰ იხ. ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

დობის ნორმატივებისა და სესხის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ლიმიტების დარღვევის თავიდან აცილება, ან ანგარიშგებაში ზარალის ასახვის თავიდან აცილება. მაგალითად, იმ დროს, როდესაც ბაზარი არასტაბილურია, შეიძლება სამეურნეო სუბიექტმა მიიღოს მოულოდნელი (გაუთვალისწინებელი) ზარალი საბაზრო ფასების გადაჭარბებული ცვალებადობის შედეგად, აქტივებზე მოულოდნელად დაბალი ფასების დადგენისა და სავაჭრო ოპერაციებთან დაკავშირებით არასწორი გადაწყვეტილებების მიღების გამო, ან სხვა მიზეზებით. გარდა ამისა, დაფინანსებასთან დაკავშირებული პრობლემები ცუდ მდგომარეობაში აყენებს ხელმძღვანელობას, რომელსაც აწუხებს სამეურნეო სუბიექტის გადახდისუნარიანობის საკითხები.

88. აქტივების უკანონოდ მითვისებასა და გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენას ხშირად შეიძლება თან ახლდეს შიდა კონტროლის ისეთი საშუალებების იგნორირება, რაც სხვა შემთხვევაში შეიძლება ისეთ შთაბეჭდილებას სტოვებდა, რომ ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ამგვარ ქმედებებს შეიძლება მიეკუთვნოს მონაცემებზე, დაშვებებსა და სამეურნეო სუბიექტის დეტალურ პროცესებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების იგნორირება, რაც ზარალისა და მითვისების (ქურდობის) მიჩქმალვის საშუალებას იძლევა. მაგალითად, ბაზარზე არსებულმა რთულმა სიტუაციამ შეიძლება გააძლიეროს ხელმძღვანელობაზე ზეწოლა და აიძულოს სავაჭრო ოპერაციების დამალვა ან ურთიერთჩათვლა, ზარალის ანაზღაურების მიზნით.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება

89. ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასება მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასებას. ამგვარი შეფასების საფუძველზე შესაძლებელია აუდიტის სათანადო მიდგომის განხილვა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების (მათ შორის, როგორც ძირითადი პროცედურების, ასევე კონტროლის ტესტების) განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის ასს 300-ის შესაბამისად. ზემოაღნიშნული მიდგომის შერჩევაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის იმ ნაწილზე, რომელიც აუდიტის შესაფერისია, მათ შორის, როგორიცაა კონტროლის გარემოსა და რისკების მართვის სამსახურის ეფექტიანობა, სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების მოცულობა და სირთულე, ასევე საკითხი იმის შესახებ, არსებითი რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს

თუ არა იმის დაშვებას, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად მუშაობს.

90. დამატებითი ინფორმაციის მოპოვების შედეგად აუდიტის პროცესში შეიძლება შეიცვალოს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეული შეფასება. სიფხიზლის შენარჩუნება აუდიტის პროცესში (მაგალითად, ბუღალტრული ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებისას) შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი შეთანხმებების ან სხვა ინფორმაციის გამოვლენაში, რომელიც მიაწოდებს სხვა ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების არსებობაზე, რომელიც ხელმძღვანელობას ადრე არ ჰქონდა დადგენილი ან აუდიტორისთვის გამხელილი. ამგვარ ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და დოკუმენტებს შეიძლება მიეკუთვნოს, მაგალითად:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხდომების ოქმები;
- სამეურნეო სუბიექტის პროფესიონალი კონსულტანტების მიერ გაწეული მომსახურების ანგარიშები და ამ კონსულტანტებთან მიმოწერის მასალები.

ფაქტორები, რომელთა გათვალისწინება აუცილებელია იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება და რა მოცულობით

91. იმის დაშვება, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს, შეიძლება ხშირად გამოიყენებოდეს საფინანსო დაწესებულებებთან მიმართებით, სადაც შიდა კონტროლის საიმედო სისტემებია დანერგილი და ამიტომ შიდა კონტროლის ტესტირება შეიძლება ეფექტური საშუალება იყოს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. თუ სამეურნეო სუბიექტში არსებობს სავაჭრო ოპერაციების განყოფილება (ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის), მარტო ძირითადი ტესტების ჩატარებამ შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის გამო, რომ იარსებებს დიდი რაოდენობის ხელშეკრულებები და სხვადასხვა სისტემები. თუმცა, თავისთავად, მარტო არც კონტროლის ტესტების ჩატარება არ არის საკმარისი, რადგან ასს 330-ის შესაბამისად აუდიტორი ვალდებულია, განსაზღვროს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეულ არსებითი კატეგორიის ოპერაციასთან, ანგარიშის ნაშთთან და განმარტებით შენიშვნასთან

(განმარტებით შენიშვნაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან) მიმართებით.²¹

92. სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით და აქტიურად იყენებენ მათ, შეიძლება დანერგილი ჰქონდეთ უფრო რთული კონტროლის საშუალებები, რისკების მართვის ეფექტური სამსახური და, მაშასადამე, უფრო მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის ტესტებს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად:
- ოპერაციების წარმოშობის, სისრულის, სისწორისა და დროში გამოიჯვნის მტკიცებების შესახებ; და
 - ანგარიშთა ნაშთების არსებობის, უფლებებისა და ვალდებულებებისა და სისრულის მტკიცებებთან მიმართებით.
93. სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც შედარებით მცირე მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით:
- ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება კარგად არ ესმოდეთ ფინანსური ინსტრუმენტებისა და მათი გავლენის მნიშვნელობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
 - სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება მხოლოდ რამდენიმე ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტი ჰქონდეს და შეიძლება ისინი ნაკლებად იყოს დაკავშირებული ერთმანეთთან, ან საერთოდ არ იყოს დაკავშირებული;
 - ნაკლებად სარწმუნოა, რომ იარსებებს რთული კონტროლის გარემო (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება საერთოდ არ ჰქონდეს დანერგილი დანართში აღწერილი კონტროლის საშუალებები);
 - ხელმძღვანელობა თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად შეიძლება იყენებდეს გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასების შესახებ; და
 - გარე წყაროებიდან მიღებულ ფასების ინფორმაციასთან დაკავშირებით სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება შედარებით გამარტივებული კონტროლის საშუალებები ჰქონდეს დანერგილი.

²¹ ასს 330, მე-18 პუნქტი.

94. თუ სამეურნეო სუბიექტი შედარებით მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, აუდიტორს შეიძლება უფრო გაუადვილდეს ფინანსური ინსტრუმენტების პარამეტრებისა და სამეურნეო სუბიექტის მიზნების გაგება, რისთვისაც იყენებს ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ასეთ შემთხვევაში, უფრო მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვან ნაწილს მოიპოვებს ძირითადი პროცედურების ჩატარებით და შეძლებს აუდიტორული პროცედურების დიდი ნაწილის ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამასთან, დიდი ალბათობით არის მოსალოდნელი, რომ გარე მხარეებიდან მიღებული დასტურის მოთხოვნის პასუხები აუდიტორს უზრუნველყოფს მტკიცებულებებით ოპერაციების სისრულის, სისწორისა და არსებობის თაობაზე.
95. იმისათვის, რომ გადაწყვეტილება მიიღოს ჩასატარებელი კონტროლის ტესტების ხასიათის, მათი ჩატარების ვადებისა და მოცულობის შესახებ, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:
 - ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათი, სიხშირე და მოცულობა;
 - შიდა კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობა, მათ შორის, დანერგილი კონტროლის საშუალებები სათანადოდ პასუხობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობით გამოწვეულ რისკებს და არსებობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტში სისტემა, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საქმიანობის მართვისთვის;
 - კონკრეტული კონტროლის საშუალებების მნიშვნელობა სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი შიდა კონტროლის სისტემის საერთო მიზნებთან და კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, მათ შორის ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის სირთულე;
 - კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი და შიდა კონტროლის პროცედურებში გამოვლენილი ნაკლოვანებები;
 - რომელ სფეროებთან არის დაკავშირებული არსებული კონტროლის საშუალებები, მაგალითად ისეთ საკითხებთან, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს თუ დამადასტურებელ მონაცემებთან. სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება ძირი-

თადი პროცედურების ჩატარება, ვიდრე სუბიექტურ განსჯას-თან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებებზე დაყრდნობა;

- იმ პირთა კომპეტენტურობა, რომლებიც ასრულებენ მაკონტროლებელ საქმიანობას (კონტროლის პროცედურებს). მაგალითად, აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს საკმარისი რესურსები, განსაკუთრებით დამაბულ პერიოდებში და შესაძლებლობები იმისთვის, რომ განახორციელოს იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება, რომელთა გამოც რისკებს ექვემდებარება და შეამოწმოს ამ შეფასებების შედეგები;
- ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურების ჩატარების სიხშირე;
- რა დონის სიზუსტის მიღწევას ითვალისწინებს დანერგილი კონტროლის საშუალებები;
- მტკიცებულებების არსებობა სამეურნეო სუბიექტის მიერ კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე; და
- როდის ხორციელდება ძირითადი ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით, მაგალითად ხორციელდება თუ არა საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს.

ძირითადი პროცედურები

96. ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა თავის თავში მოიცავს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ანალიზური პროცედურების გამოყენება²² - აუდიტორის მიერ ანალიზური პროცედურების ჩატარება რისკების შესაფასებელი პროცედურების სახით შეიძლება ეფექტური იყოს იმ თვალსაზრისით, რომ აუდიტორი ინფორმაციას მიიღებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ. თუმცა, ანალიზური პროცედურების გამოყენება ძირითადი პროცედურების სახით შეიძლება ნაკლებად ეფექტიანი იყოს იმ შემთხვევაში, თუ მათ აუდიტორი ცალკე გამოიყენებს და არ ჩაატარებს სხვა პროცედურებს. ამის მიზეზი ისაა, რომ შეფასებაზე ზემოქმედ

²² ასს 315-ის (გადასინჯული) 6(ბ) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა რისკის შესაფასებელი პროცედურის სახით უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები, რომლებიც დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, რის საფუძველზეც შემდეგ განსაზღვრავს და ჩაატარებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერის პროცედურებს. ასს 520-ის „*ანალიზური პროცედურები*“ - მე-6 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორი ვალდებულია, ანალიზური პროცედურები გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ საერთო მოსაზრების ჩამოყალიბებისას. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია აუდიტის სხვა ეტაპებზეც.

ფაქტორების რთული ურთიერთქმედების გამო ხშირად შეიძლება შეუმჩნეველი დარჩეს უჩვეულო ტენდენციების წარმოქმნა;

- არასტანდარტული ოპერაციები - ბევრი ფინანსური ოპერაცია წარმოადგენს ხელშეკრულებას, რომელიც დადებულია სამეურნეო სუბიექტსა და კონტრაჰენტთან წარმოებული მოლაპარაკების შედეგად (ასეთ ოპერაციებს ხშირად უწოდებენ არასაბირჟო ოპერაციებს/გარიგებებს). თუ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები არ არის სტანდარტული და მათი შესრულება არ ხდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებში, აუდიტორული შემოწმების არსებითობის შემოწმების მიდგომა (ძირითადი პროცედურების ჩატარება) შეიძლება ყველაზე ეფექტური საშუალება იყოს აუდიტის დაგეგმილი მიზნების მისაღწევად. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელება არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ანუ ეს ოპერაციები არ ხორციელდება რეგულარულად, აუდიტორმა შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას, მათ შორის, ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისას და ჩატარებისას, უნდა გაითვალისწინოს, რომ სამეურნეო სუბიექტს ამ სფეროში (ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელების საკითხში) შეიძლება არ ჰქონდეს გამოცდილება.
- მტკიცებულებების არსებობა - მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს გარე წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციას ფასების შესახებ, სავარაუდოდ, აუდიტორი ვერ მოიპოვებს სამეურნეო სუბიექტისგან მტკიცებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის მტკიცებებს;
- აუდიტის სხვა სფეროებში ჩატარებული პროცედურები - ფინანსური ანგარიშგების სხვა სფეროებში ჩატარებულმა პროცედურებმა შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს მტკიცებულებებით, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სისრულის შესახებ. ამგვარ პროცედურებს განეკუთვნება საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული და გასული ფულადი სახსრების ტესტები და ასევე ისეთი ვალდებულებების ძიება, რომლებიც არ არის ბუღალტრულად ასახული;

- ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევა - ზოგ შემთხვევაში ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელში შედის ისეთი ინსტრუმენტები, რომლისთვისაც დამახასიათებელია განსხვავებული დონის სირთულე და განსხვავებული რისკები. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევის მეთოდის გამოყენება.

97. მაგალითად, აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდების შემთხვევაში, ამგვარ ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო პროცედურების შერჩევისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს ქვემოთ ჩამოთვლილი აუდიტორული პროცედურებიდან რომელიმეს ჩატარების შესაძლებლობა:

- სახელშეკრულებო დოკუმენტაციის შემოწმება ფასიანი ქაღალდის პირობების, უზრუნველყოფის სახით გამოყენებული აქტივისა და თითოეული კლასის ფასიანი ქაღალდის მფლობელების უფლებების გასარკვევად;
- გამოკითხვების ჩატარება ხელმძღვანელობის მიერ ფულადი ნაკადების შესაფასებლად გამოყენებული პროცედურის შესასწავლად;
- გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება, როგორცაა, მაგალითად ვადაზე ადრე დაფარული კრედიტების ხვედრითი წილი, შეუსრულებელი ვალდებულებების ხვედრითი წილი და ზარალის დონე;
- ფულადი სახსრების მოძრაობის რიგითობის დასადგენად გამოყენებული მეთოდის შესწავლა;
- რეალური ღირებულების შეფასების შედეგების შედარება ანალოგიური პირობებისა და უზრუნველყოფის მქონე სხვა ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულების შეფასების შედეგებთან;
- გამოთვლების ხელახლა, დამოუკიდებლად შესრულება.

ორმაგი მიზნის ტესტები

98. მიუხედავად იმისა, რომ კონტროლის ტესტის მიზანი განსხვავდება ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტირებისგან, შეიძლება ეფექტური შედეგები გამოიღოს ორივე სახის ტესტის ერთდროულად ჩატარებამ, მაგალითად:

- ერთსა და იმავე ოპერაციაზე კონტროლის ტესტისა და ელემენტების ტესტის ერთდროულად ჩატარება (მაგალითად,

ხელშეკრულებების ხელმოწერის არსებობის ტესტირება და ფინანსური ინსტრუმენტის პარამეტრები სათანადოდ აისახა თუ არა კრებსით ცხრილში); ან

- კონტროლის საშუალებების ტესტირება, როდესაც ტარდება ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების დასადგენად გამოყენებული პროცედურის ტესტირება.

აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები²³

99. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შეფასების შემდეგ გარიგების გუნდი ადგენს დაგეგმილი კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ჩატარების ვადებს. დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები განსხვავებული იქნება და დამოკიდებულია ბევრ ფაქტორზე, როგორიცაა, მაგალითად კონტროლის პროცედურის ჩატარების სიხშირე (პერიოდულობა), იმ საქმიანობის მნიშვნელობა, რომელთანაც დაკავშირებულია კონტროლის პროცედურა და შესაბამისი არსებითი უზუსტობის რისკი.
100. მართალია, შეფასებისა და წარდგენის მტკიცებასთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების დიდი ნაწილის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არის აუცილებელი, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან (როგორიცაა სისრულე და არსებობა) დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების წარმატებით ჩატარება შეიძლება შუალედურ პერიოდში. მაგალითად, შუალედურ პერიოდში შეიძლება ჩატარდეს კონტროლის ტესტები შედარებით სტანდარტულ კონტროლის საშუალებებზე, როგორიცაა, მაგალითად საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის საშუალებები, ან ახალი პროდუქტების სანქციონირება. გარდა ამისა, ახალი პროდუქტების დამტკიცების პროცედურასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს შუალედურ პერიოდში ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება, რომლებიც ადასტურებს ახალი ფინანსური ინსტრუმენტის დამტკიცებას სათანადო დონის ხელმძღვანელი პირის ხელმოწერით.
101. აუდიტორებს მოდელბთან დაკავშირებით ზოგიერთი ტესტის ჩატარება შეუძლიათ რომელიმე შუალედური თარიღის მდგომარეობით, მაგალითად მოდელის გამოყენებით მიღებული შე-

²³ ასს 330-ის მე-11-12 და 22-23-ე პუნქტებში მოცემულია მოთხოვნები ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შუალედურ პერიოდში და ახსნილია, როგორ შეიძლება ამგვარი აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება.

დეგების შედარებით საბაზრო ოპერაციებთან. შუალედური თარიღისთვის კიდევ ერთი პროცედურის ჩატარება არის შესაძლებელი ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები, კერძოდ, ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის დასაბუთებულობის შემოწმება.

102. ისეთი საკითხების ტესტირება, რომლებსაც მნიშვნელოვანი დონის სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, ხშირად ტარდება საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, რადგან:

- შეფასებები შეიძლება მნიშვნელოვნად შეიცვალოს მოკლე პერიოდში, რის გამოც ძნელია შუალედური თარიღისთვის არსებული ანგარიშთა ნაშთების შედარება და შეჯერება საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებულ შესადარის ინფორმაციასთან;
- შუალედურ თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდში სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება უფრო გაზრდილი მოცულობით განახორციელოს ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით;
- მანუალური საბუღალტრო გატარებები შეიძლება მხოლოდ საანგარიშგებო თარიღს შემდეგ აისახებოდეს;
- არასტანდარტული ან მსხვილი ოპერაციები შეიძლება განხორციელდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორის, არსებობის, წარმოშობის, უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმებასთან

103. ბევრი აუდიტორული პროცედურის გამოყენება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების რამდენიმე მტკიცების შესამოწმებლად. მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშის ნაშთის არსებობის შესამოწმებელი პროცედურების მეშვეობით ასევე შემოწმდება მოცემული კატეგორიის ოპერაციების წარმოშობა; გარდა ამისა, ეს პროცედურები შეიძლება აუდიტორს იმის დადგენაშიც დაეხმაროს, სათანადოდ არის თუ არა ჩატარებული სამეურნეო სუბიექტში დროში გამიჯვნის პროცედურები. ეს იმით აიხსნება, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტებს საფუძვლად უდევს იურიდიულად გაფორმებული ხელშეკრულებები, ამიტომ როდესაც აუდიტორი ოპერაციების ბუღალტრულად ასახვის სისწორეს ამოწმებს, ის შეძლებს მისი არსებობის შემოწმებასაც და ისეთ მტკიცებულებებს მოიპოვებს, რომლებიც ერთდროულად განამტკიცებს

როგორც წარმოშობის, ასევე უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებებს; გარდა ამისა, დარწმუნდება, რომ ეს ოპერაციები აისახა სწორ (სათანადო) საანგარიშგებო პერიოდში.

104. შემდეგი პროცედურების მეშვეობით შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების სისრულის, სისწორისა და არსებობის მტკიცებების განსამტკიცებლად:

- ბანკის ანგარიშების, სავაჭრო ოპერაციებისა და დეპოზიტარების საანგარიშგებო დოკუმენტების გარე დადასტურება²⁴. ამგვარი დასტურის მიღება შესაძლებელია უშუალოდ კონტრაჰენტისგან (მათ შორის, ბანკისგან), როდესაც დასტურის მოთხოვნის პასუხი უშუალოდ აუდიტორს ეგზავნება. მეორე მხრივ, ამ ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია კონტრაჰენტის სისტემებიდან, მონაცემთა გადაცემის არხის მეშვეობით. ასეთ შემთხვევაში, დადასტურების პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობის შეფასებისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც განკუთვნილია მონაცემების დამახინჯების თავიდან ასაცილებლად კომპიუტერულ სისტემებში, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ინფორმაციის გადაცემა. თუ აუდიტორი არ მიიღებს დასტურის მოთხოვნის პასუხებს, მან შეიძლება მტკიცებულებების მოპოვება შეძლოს ხელშეკრულებების განხილვითა და შესაბამისი კონტროლის საშუალებების ტესტირების ჩატარებით. ამასთან, გარე დადასტურების პროცედურები ხშირად ვერ უზრუნველყოფს ადეკვატურ აუდიტორულ მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების შეფასების მტკიცების შესახებ, თუმცადა, ეს პროცედურები შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს რაიმე დამატებითი შეთანხმებების გამოვლენაში;
- ამონაწერების ან დეპოზიტარებისგან მიღებული მონაცემების შეჯერების შედეგების შემოწმება სამეურნეო სუბიექტის საკუთარ ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებით. ამისათვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების შეჯერების ავტომატიზებულ პროცესებთან დაკავში-

²⁴ ასს 505-ში - „გარეშე მხარეების დადასტურება“ - განხილულია, როგორ იყენებს აუდიტორი გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ასს 330-ისა და ასს 500-ის მოთხოვნების შესაბამისად. იხ. ასევე ბიულეტენი აუდიტორი ფირმების თანამშრომლებისთვის - „ახალი პრაქტიკული საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურის გამოყენებასთან“; გამოცემული 2009 წლის ნოემბერში.

რებული კონტროლის საშუალებების შეფასება და იმის დადგენა, შეჯერების შედეგად გამოვლენილი განსხვავებები სათანადოდ იყო თუ არა გაანალიზებული და გასწორებული;

- საბუღალტრო გატარებებისა და მათთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მიმოხილვა. ამ პროცედურის შემდეგობით შესაძლებელია, მაგალითად:
 - იმის დადგენა, საბუღალტრო გატარებები ხომ არ იყო გაკეთებული ისეთი თანამშრომლების მიერ, რომლებსაც არ ჰქონდათ ამის უფლებამოსილება;
 - უჩვეულო ან არასათანადო საბუღალტრო გატარებების გამოვლენა, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და შეიძლება წარმოშობდეს თაღლითობის რისკს;
- ცალკეული ხელშეკრულებების გაცნობა და სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის მიმოხილვა, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების. ამგვარად შესაძლებელია ზემოაღნიშნული ოპერაციების არსებობისა და მათთან დაკავშირებული უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებების შემოწმება. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება გაეცნოს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ცალკეულ ხელშეკრულებებს და გაანალიზოს ამ ოპერაციების დამამტკიცებელი დოკუმენტაცია, მათ შორის საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც გაკეთდა ხელშეკრულების თავდაპირველად აღიარებისას; შემდეგ ასევე უნდა შეამოწმოს საბუღალტრო გატარებებიც, რომლებიც გაკეთდა შეფასების მიზნებისთვის. ამით აუდიტორი შეძლებს იმის შეფასებას, ამ ოპერაციისთვის დამახასიათებელი რთული ასპექტები სრულყოფილად იყო თუ არა გამოვლენილი და ასახული ანგარიშგებში. უფლებების არსებობაში დასარწმუნებლად, სათანადო ცოდნისა და გამოცდილების მქონე სპეციალისტებმა უნდა განიხილონ იურიდიულად გაფორმებული გარიგებები და მათთან დაკავშირებული რისკები;
- კონტროლის საშუალებების ტესტირება, მაგალითად კონტროლის პროცედურების ხელახლა გამოყენებით;
- სამეურნეო სუბიექტში გამოყენებული საჩივრების/პრეტენზიების მართვის სისტემების მიმოხილვა. აღურიცხავი ოპერაციების არსებობის გამო, სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება

კონტრაჰენტს ვერ გადაუხადა თანხა. ასეთი ოპერაციები შეიძლება გამოვლინდეს მიღებული საჩივრების მიმოხილვით;

- ურთიერთჩათვლის გენერალური შეთანხმებების გაცნობა, აღუ-რიცხავი ფინანსური ინსტრუმენტების გამოვლენის მიზნით.

105. ეს პროცედურები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, როგორცაა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ან გარანტიები. ეს იმით აიხსნება, რომ მათთვის შეიძლება არ მოითხოვებოდეს მსხვილი თავდაპირველი ინვესტიცია და, მაშასადამე, მათი არსებობის დადგენა, სავარაუდოდ, ძნელი იქნება. მაგალითად, ჩართულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს ხშირად მოიცავს ისეთი ხელშეკრულებები, რომლებიც არაფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენს და ისინი შეიძლება ჩართული არ იყოს დადასტურების პროცედურებში.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

106. ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებში ხშირად გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიული სისტემა, მაგალითად ფასს-ებში და აშშ-ის საყოველთაოდ აღიარებულ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში (GAAP). როგორც წესი, ეს იმას ნიშნავს, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის ზრდასთან ერთად უფრო მეტი მოცულობისა და დეტალური ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება. იერარქიული დონეების გამიჯვნას შეიძლება დასჭირდეს პროფესიული განსჯა.
107. აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს იმის გარკვევა, რეალური ღირებულების იერარქიაში რომელ დონეს მიეკუთვნება ფინანსური ინსტრუმენტები. შეფასების განუსაზღვრელობასთან ერთად, როგორც წესი, იზრდება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი და ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების დონე. რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები და მე-2 დონის ზოგიერთი ამოსავალი მონაცემი შეიძლება სასარგებლო ინდიკატორი აღმოჩნდეს შეფასების განუსაზღვრელობის დონის დასადგენად. მე-2 დონის ამოსავალ მონაცემებში შედის როგორც ადვილად მოსაპოვებელი მონაცემები, ასევე მონაცემები, რომლებიც ახლოს არის მე-3 დონის მონაცემებთან. აუდიტორი აფასებს არსებულ მტკიცებულებებს და წარმოდგენას იქმნის როგორც რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის, ასევე ხელმ-

ძღვანელობის მიკერძოების რისკის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების დაყოფასთან რეალური ღირებულების იერარქიის კატეგორიების შესაბამისად.

108. ასს 540-ის შესაბამისად,²⁵ აუდიტორმა უნდა განიხილოს სამეურნეო სუბიექტის შეფასების პოლიტიკა და მეთოდის, შეფასების მეთოდის გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების კუთხით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირ შემთხვევაში არ ადგენს შეფასებისთვის გამოსაყენებელ კონკრეტულ მეთოდებს. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში დაეხმარება, მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- გააჩნია თუ არა ხელმძღვანელობას შეფასებისთვის ფორმალური პოლიტიკა; თუ გააჩნია, სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტურად გაფორმებული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდის ამ პოლიტიკის შესაბამისად;
- რომელი მოდელების გამოყენებით წარმოიქმნება ყველაზე დიდი არსებითი უზუსტობის რისკი;
- როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასების სირთულე კონკრეტული მეთოდის შერჩევისას;
- ხომ არ გაიზარდა არსებითი უზუსტობის რისკი იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობამ საკუთარი მოდელი დაამუშავა ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, ან იმიტომ, რომ ეს მოდელი განსხვავდება კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის შესაფასებლად პრაქტიკაში ფართოდ გამოყენებული შეფასების მეთოდისგან;
- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფასების ინფორმაციისთვის გარე წყაროები;
- გააჩნიათ თუ არა აუცილებელი კვალიფიკაცია და გამოცდილება იმ პირებს, რომლებიც მონაწილეობენ შეფასების მეთოდის დამუშავებასა და გამოყენებაში, მათ შორის, ამ სამუშაოს შესრულებაში ჩართული იყო თუ არა ხელმძღვანელობის ექსპერტი;

²⁵ იხ ასს 540, პუნქტი 8(გ).

- ხომ არ არსებობს რაიმე ნიშნები იმისა, რომ ხელმძღვანელობამ მიკერძოება გამოიჩინა შეფასებისთვის გამოსაყენებელი მეთოდის შერჩევისას.

*შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის
რისკის შეფასება*

109. როდესაც აუდიტორი აფასებს, სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული შეფასების მეთოდიკა არის თუ არა მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისი და დანერგილია თუ არა სამეურნეო სუბიექტში შეფასებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად, შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- შეფასების ამ მეთოდებს ფართოდ იყენებენ თუ არა პრაქტიკაში ბაზრის სხვა მონაწილეები და არსებობს თუ არა იმის მაგალითები, რომ ამ მეთოდების მეშვეობით მიღებული იყო ფასების საიმედო შეფასებები საბაზრო ოპერაციების საფუძველზე;
- შეფასების ეს მეთოდები მუშაობს თუ არა ისე, როგორც გამიზნული იყო; ხომ არ იყო დაშვებული შეცდომები მათი დამუშავებისას, განსაკუთრებით ისეთი, რომლებიც გამოვლინდება ექსტრემალურ პირობებში და ობიექტურად შემოწმდა და დასაბუთდა თუ არა ისინი. შეცდომების არსებობაზე შეიძლება მიანიშნებდეს შეუსაბამო ცვლილებები საკონტროლო მაჩვენებლებთან შედარებით;
- შეფასების მეთოდები ითვალისწინებს თუ არა შესაფასებელი ფინანსური ინსტრუმენტის დამახასიათებელ თანდაყოლილ რისკებს, მათ შორის, კონტრაჰენტის კრედიტუნარიანობის რისკს, ასევე საკუთარ საკრედიტო რისკს, იმ შემთხვევაში თუ ეს მეთოდები გამოიყენება ფინანსური ვალდებულებების შესაფასებლად;
- შეფასების მეთოდები რამდენად არის მორგებული ბაზარს, მათ შორის რამდენად არის ისინი მგრძნობიარე საბაზრო პარამეტრების (ცვლადების) ცვლილებებთან მიმართებით;
- გამოყენებული საბაზრო ცვლადები და დაშვებები თავსებადია თუ არა ერთმანეთთან და შეფასებისთვის გამოყენებულ მეთოდებში, საბაზრო ცვლადებსა თუ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებები დასაბუთებულია თუ არა ახალი პირობების გათვალისწინებით;

- მგრძნობელობის ანალიზი მიანიშნებს თუ არა იმაზე, რომ დაშვებებში მხოლოდ მცირე ან ზომიერი ცვლილების შეტანით მნიშვნელოვნად შეიცვლება შეფასებები;
- როგორია ორგანიზაციული სტრუქტურა, კერძოდ, არსებობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტში სპეციალური განყოფილება, რომელიც პასუხს აგებს გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებელი მოდელების დამუშავებაზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება. მაგალითად, მოდელების დამუშავების განყოფილება (თანამშრომლები), რომელიც მონაწილეობს გარიგებების ფასების განსაზღვრაში უფრო ნაკლებად ობიექტური იქნება, ვიდრე მოდელების დამუშავების განყოფილება, რომელიც ფუნქციურად და ორგანიზაციულად გამოცალკევებულია მომხმარებლებთან მუშაობის (საოპერაციო) განყოფილებისგან;
- იმ პირთა კომპეტენტურობა და ობიექტურობა, რომლებიც პასუხს აგებენ შეფასების მეთოდების დამუშავებასა და გამოყენებაზე, მათ შორის, ხელმძღვანელობის შესაბამისი გამოცდილება კონკრეტული მოდელების გამოყენებაში, რომლებიც შეიძლება ახალი დამუშავებული იყოს.

გარდა ამისა, აუდიტორს (ან აუდიტორის ექსპერტს) შეუძლია ერთი ან რამდენიმე შეფასების მეთოდის დამოუკიდებლად დამუშავება და მისი შედეგების შედარება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული შეფასების მეთოდებით მიღებულ შედეგებთან.

მნიშვნელოვანი რისკები

110. რისკის შესაფასებელი პროცედურების მეშვეობით აუდიტორს შეუძლია ერთი ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი რისკის გამოვლენა, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან, როდესაც არსებობს რომელიმე ქვემოთ განხილული გარემოებები:

- შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან (მაგალითად, ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, რომელთა შეფასებისთვისაც არა-ემპირიული ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება);²⁶

²⁶ თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული მაღალი დონის განუსაზღვრელობის გამო მნიშვნელოვანი რისკი წარმოიშობა, მან ასს 540-ის შესაბამისად უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები და შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების

- არ არსებობს საკმარისი მტკიცებულებები, რომლებიც განამტკიცებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა;
 - ხელმძღვანელობას წარმოდგენა არა აქვს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, ან არა აქვს სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ამ ინსტრუმენტების შეფასების სათანადოდ განსაზღვრისთვის, მათ შორის, არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, ესაჭიროება თუ არა კორექტირება შეფასებას;
 - ხელმძღვანელობას კარგად არ ესმის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი რთული მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ასევე არ შეუძლია განსჯა/გაანალიზება, რაც აუცილებელია ამ მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად;
 - შეფასების მეთოდით მიღებულ შედეგებში შეტანილია მნიშვნელოვანი კორექტირებები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ითვალისწინებს ამგვარი კორექტირებების შეტანის მოთხოვნას ან ნებართვას.
111. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს, ასს 540²⁷ მოითხოვს, რომ სხვა ძირითად პროცედურებთან ერთად, რომლებიც ტარდება ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა შეაფასოს:
- ა) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი; ან სხვაგვარად როგორ გადაჭრა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას;
 - ბ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები არის თუ არა დასაბუთებული; და
 - გ) ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, თუ ეს ქმედებები დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობის მიღწევასთან, ან

შენიშვნებში ინფორმაცია ამ ინსტრუმენტების შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ. იხ ასს 540, პუნქტები მე-11, მე-15 და 20-ე.

²⁷. ასს 540, 15(ა)-(ბ) პუნქტი.

ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან.

112. როდესაც ბაზრებზე აქტივობა იკლებს, გარემოებების ცვლილებებმა შეიძლება გამოიწვიოს საბაზრო ფასით რეალური ღირებულების შეფასების მიდგომის შეცვლა მოდელის გამოყენებით შეფასებით, ან ერთი მოდელის მეორით შეცვლა. ხელმძღვანელობას შეიძლება გაუჭირდეს სათანადო ზომების მიღება საბაზრო პირობების ცვლილების საპასუხოდ, თუ მას წინასწარ არ ექნება შემუშავებული სათანადო პოლიტიკა ამგვარ ცვლილებებზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობას შეიძლება არ გააჩნდეს სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია მოდელის სასწრაფოდ დასამუშავებლად, ან შეფასების მეთოდის შესარჩევად, რომელიც გამოსადეგი იქნება მოცემულ გარემოებებში. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სამეურნეო სუბიექტი რეალური ღირებულების შესაფასებლად შეფასების მეთოდებს სისტემატურად იყენებს, ხელმძღვანელობა მაინც მუდმივად აუცილებლად უნდა ამოწმებდეს, ფინანსური ინსტრუმენტების ღირებულების განსაზღვრისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდები და დაშვებები მიმდინარე პირობებშიც ისევ მისაღებია თუ არა. გარდა ამისა, შეფასების მეთოდები სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება იმ დროს შეარჩია, როდესაც ხელმისაწვდომი იყო დასაბუთებული საბაზრო ინფორმაცია, მაგრამ სიტუაციის მოულოდნელად გაუარესების პირობებში უკვე შეუძლებელია ამ მეთოდებით დასაბუთებული შეფასების განსაზღვრა.
113. ხელმძღვანელობის მხრიდან, წინასწარგანზრახვით ან წინასწარ-განუზრახველად, მიკერძოების გამოჩენის ალბათობა იზრდება შეფასების სუბიექტურობისა და შეფასების განუსაზღვრელობის დონის ამაღლებასთან ერთად. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ შეიძლება არჩიოს, არ გაითვალისწინოს საბაზრო ემპირიული მონაცემები ან დაშვებები და ამის ნაცვლად გამოიყენოს თვით სამეურნეო სუბიექტში დამუშავებული მოდელი, თუ ეს უკანასკნელი უფრო ხელსაყრელ შედეგებს იძლევა. შეიძლება ხელმძღვანელობას არც კი ჰქონდეს ბოროტი განზრახვა, მაგრამ გაუჩნდეს სუბიექტური განსჯისა და გადაწყვეტილების მიღების ბუნებრივი სურვილი უფრო ხელსაყრელი შედეგის მისაღებად, არსებული შესაძლო მნიშვნელობების ფართო დიაპაზონიდან, ნაცვლად იმისა, რომ მოცემული დიაპაზონიდან ისეთი შედეგი აიღოს, რომელიც შეიძლება ყველაზე შესაფერისად მიიჩნეოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშანი შეიძლება ასევე იყოს შეფასების ერთი მეთოდის შეცვლა სხვა მეთოდით სხვადასხვა

პერიოდში, როდესაც არ არსებობს ამგვარი ცვლილების აშკარა და დასაბუთებული მიზეზი. მართალია, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებულ სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს ყოველთვის ახლავს ამა თუ იმ ფორმით ხელმძღვანელობის მიკერძოება, მაგრამ, თუ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანის განზრახვა, ამგვარი მიკერძოება, როგორც ასეთი, მაქინაციას წარმოადგენს.

აუდიტის ჩატარების მიდგომის დამუშავება

114. ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული პროცედურის ტესტირებისას და ასევე, როდესაც აუდიტორი ამუშავებს სათანადო პროცედურებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის, აუდიტორმა ასს 540-ის²⁸ შესაბამისად უნდა ჩაატაროს ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურებიდან ერთი ან რამდენიმე პროცედურა, სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათის გათვალისწინებით:

- ა) შეამოწმოს, როგორ მიიღო ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და ასევე მონაცემები, რომელსაც ეყრდნობა შეფასება (მათ შორის, შეფასების მეთოდები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა ამ მიზნით გამოიყენა);
- ბ) შესაფერის ძირითად პროცედურებთან ერთად, ჩაატაროს კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის დასადგენად;
- გ) დამოუკიდებლად განსაზღვროს საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (ინტერვალური შეფასება), რათა გააანალიზოს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასება;
- დ) განსაზღვროს, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები უზრუნველყოფს თუ არა აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსამტკიცებლად.

ბევრი აუდიტორის აზრით, აუდიტის ჩატარების ქმედითი და ეფექტიანი მიდგომა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდისა და მონაცემების ტესტირება ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებასთან ერთად. მართალია, საანგა-

²⁸ ასს 540, მე-12-14 პუნქტები.

რიშგებო თარიღის შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება მოგვცეს გარკვეული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებას, მაგრამ ამ მტკიცებულებების გამოყენებისას, სავარაუდოდ, აუცილებელი იქნება სხვა ფაქტორების მხედველობაში მიღებაც, რათა აუდიტორმა გაითვალისწინოს საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში საბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებები.²⁹ თუ აუდიტორს არა აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ ჩაატაროს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მეთოდის ტესტირება, მას შეუძლია თვითონ დამოუკიდებლად განსაზღვროს წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი.

115. როგორც აღწერილია I განყოფილებაში, ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შესაფასებლად, ხელმძღვანელობას შეუძლია:

- ფასების გარე წყაროებიდან მიღებული მონაცემების გამოყენება;
- მონაცემების შეგროვება საკუთარი შეფასების გამოსათვლელად სხვადასხვა მეთოდის, მათ შორის მოდელების გამოყენებით;
- ექსპერტის მოწვევა შეფასების განსაზღვრისთვის.

ბევრ შემთხვევაში ხელმძღვანელობას შეუძლია ამ მეთოდების ერთობლივად გამოყენება. მაგალითად, ხელმძღვანელობას შეუძლია დანერგოს საკუთარი პროცესი ფასის დასადგენად, მაგრამ იმავედროულად გამოიყენოს ფასების გარე წყაროები საკუთარი შეფასებების განსამტკიცებლად.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე წყაროებს

116. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად ხელმძღვანელობას შეუძლია გარე წყაროების გამოყენება, როგორცაა ფასების საინფორმაციო სამსახურები ან ბროკერები. იმის ცოდნა, როგორ იყენებს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას და როგორ მუშაობს ფასების საინფორმაციო სამსახურები, აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დადგენაში.

117. იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს, სავარაუდოდ, განსახილველი იქნება შემდეგი საკითხები:

²⁹ ასს 540-ის გ63-გ66 პუნქტებში განხილულია ზოგიერთი ფაქტორის მაგალითი, რომელიც შეიძლება გასათვალისწინებელი იყოს.

- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ტიპი* - ფასების ზოგიერთი გარე საინფორმაციო წყარო უფრო ბევრ ინფორმაციას გასცემს თავიანთი სამუშაო პროცესების შესახებ, სხვასთან შედარებით. მაგალითად, ფასების საინფორმაციო სამსახური ხშირად გასცემს ინფორმაციას ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად გამოყენებული თავისი მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების თაობაზე, აქტივების კლასის დონეზე. მათგან განსხვავებით, ბროკერები ხშირად არ იძლევიან ინფორმაციას (ან შეზღუდულ ინფორმაციას გასცემენ) თავიანთი ამოსავალი მონაცემებისა და საკუთარი შეფასებების/განაკვეთების დასადაგენად გამოყენებული დაშვებების შესახებ;
- *გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების ხასიათი და შეფასების მეთოდის სირთულის დონე* - ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებული ფასები შეიძლება განსხვავდებოდეს საიმედოობის ხარისხით, რაც იმაზეა დამოკიდებული, გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები ემპირიულია თუ არაემპირიული (და შესაბამისად, რომელ დონეს მიეკუთვნება ამოსავალი მონაცემები რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში), ასევე კონკრეტული კლასის ფასიანი ქაღალდების ან აქტივების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდის სირთულის მიხედვით. მაგალითად, ისეთი წილობრივი ინსტრუმენტის ფასის შესახებ ინფორმაციის საიმედოობის ხარისხი, რომელიც აქტიურად მიმოიქცევა ლიკვიდურ ბაზარზე, უფრო მაღალია, ვიდრე კორპორაციული ობლიგაციის ფასის შესახებ ინფორმაციის, რომელიც მიმოიქცევა ლიკვიდურ ბაზარზე, მაგრამ ამ ობლიგაციით შეფასების თარიღისთვის არ განხორციელებულა სავაჭრო ოპერაციები. თავის მხრივ, ამგვარი ობლიგაციის ფასის შესახებ ინფორმაციის საიმედოობის ხარისხი უფრო მაღალია, ვიდრე აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდის ფასის შესახებ ინფორმაციის, რომლის შეფასება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების მოდელით;
- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს რეპუტაცია და მუშაობის გამოცდილება* - მაგალითად, ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს შეიძლება მუშაობის გამოცდილება ჰქონდეს გარკვეული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან და ამ სფეროში ჰქონდეს მოპოვებული აღიარება, როგორც ექსპერტს, მაგრამ, ამავე დროს, არ ჰქონდეს სხვა ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის ანალოგიური გამოცდილება. ამ თვალსაზრისით, შეიძლება

დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს აუდიტორის ადრინდელ მუშაობის გამოცდილებას ფასების ამ გარე საინფორმაციო წყაროსთან;

- *ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ობიექტურობა* - მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობას ფასი მიაწოდა კონტრაჰენტმა, კერძოდ ბროკერმა, რომელმაც ფინანსური ინსტრუმენტი მიჰყიდა მოცემულ სამეურნეო სუბიექტს, ან სამეურნეო სუბიექტს, რომელსაც მჭიდრო კავშირი აქვს აუდიტირებულ სამეურნეო სუბიექტთან, ასეთი ფასი შეიძლება არ იყოს საიმედო;
- *სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებები ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებაზე* - რეალური ღირებულების შეფასების საიმედოობის დონეზე გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული კონტროლის საშუალებები ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებული მონაცემების საიმედოობის შესაფასებლად. მაგალითად ხელმძღვანელობას შეიძლება დანერგილი ჰქონდეს კონტროლის საშუალებები იმ მიზნით, რომ:
 - შეამოწმოს და დაამტკიცოს ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს (მონაცემების) გამოყენება, მათ შორის მხედველობაში მიიღოს მისი რეპუტაცია, გამოცდილება და ობიექტურობა;
 - დაადგინოს ფასებისა და მასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების სისრულე, რელევანტურობა და სისწორე.
- *კონტროლის საშუალებები, რომლებსაც იყენებს ფასების გარე საინფორმაციო წყარო* - აუდიტორისთვის საინტერესო კლასის აქტივების შეფასებაზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები და პროცედურები, მაგალითად, ფასების გარე საინფორმაციო წყარო შეიძლება კონტროლის ეფექტურ სისტემას იყენებდეს ფასების განსაზღვრის პროცედურებზე, მათ შორის იყენებდეს ფორმალურ პროცედურას დამკვეთების მიერ (როგორც მყიდველების, ასევე გამყიდველების) ფასების სამსახურიდან მიღებულ ფასებთან დაკავშირებით პრეტენზიების წაყენებისთვის, თუ ამგვარი პრეტენზია საბუთდება სათანადო მტკიცებულებებით. ამგვარი პროცედურა ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს ფასების მუდმივად გაკორექტირების საშუალებას აძლევს, რათა რაც შეიძლება სრულად გაითვალისწინოს ბაზრის მონაწილეთათვის ხელმისაწვდომი ინფორმაცია.

118. ფასების გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებთან დაკავშირებით აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრების შემდეგ მიდგომებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემებისთვის - ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული მონაცემების შედარება ბაზრის ემპირიულ ფასებთან;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ წარმოდგენილი ანგარიშის გაანალიზება, რომელიც ეხება მათ კონტროლის საშუალებებსა და პროცესებს, გამოყენებულ შეფასების მეთოდებს, ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებს;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფასების გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული მონაცემების საიმედოობის შესაფასებლად გამოყენებული კონტროლის საშუალებების ტესტირება;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროსთან მიმართებით პროცედურების ჩატარება იმ კონტროლის საშუალებებისა და პროცესების, შეფასების მეთოდების, ამოსავალი მონაცემებისა და დაშვებების შესწავლისა და ტესტირების მიზნით, რომლებსაც იყენებენ აქტივების კლასების, ან აუდიტორისთვის საინტერესო კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად;
- ფასების გარე საინფორმაციო წყაროსგან მიღებული ფასების დასაბუთებულობის შეფასება ფასების სხვა გარე საინფორმაციო წყაროსგან მიღებულ ფასებთან, სამეურნეო სუბიექტის შეფასებასთან და თვითონ აუდიტორის საკუთარ შეფასებებთან შედარების გზით;
- შეფასების მეთოდების, დაშვებებისა და ამოსავალი მონაცემების დასაბუთებულობის შეფასება;
- წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომლის ფასები ფასების გარე საინფორმაციო წყარომ განსაზღვრა და იმის დადგენა, საკმარისად ახლოს არის თუ არა მიღებული შედეგები;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის მოპოვება, რომელშიც აღწერილია ფასების სისწორის შემოწმებასთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებები.³⁰

³⁰ ფასების ზოგიერთი საინფორმაციო სამსახური თავის მომხმარებლებს აწვდის დასკვნებს, სადაც ახსნილია, როგორ მუშაობს ფასების ინფორმაციასთან დაკავშირებული მათი კონ-

119. ფასების რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან მიღებული ფასებიც ასევე შეიძლება სასარგებლო ინფორმაცია იყოს შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ. ფასების ფართო დიაპაზონი შეიძლება მიაწოდებდეს შეფასების განუსაზღვრელობის შედარებით მაღალ დონეზე და შეიძლება იმასაც გულისხმობდეს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი მგრძნობიარეა მონაცემებისა და დაშვებების უმნიშვნელო ცვლილებებთან მიმართებით. ვიწრო დიაპაზონი შეიძლება მოწმობდეს შეფასების განუსაზღვრელობის ნაკლებ დონეზე და გულისხმობდეს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი ნაკლებად მგრძნობიარეა მონაცემებისა და დაშვებების ცვლილებებთან მიმართებით. მართალია, ფასების მოპოვება რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან შეიძლება სასარგებლო იყოს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იხილავს, რომელთა ამოსავალი მონაცემებიც რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში მე-2 და მე-3 დონეებს მიეკუთვნება, მაგრამ, თავისთავად, ფასების მოპოვება რამდენიმე გარე საინფორმაციო წყაროდან, სავარაუდოდ, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს. ეს აიხსნება შემდეგი მიზეზებით:

- ა) წყაროები, რომლებიც განსხვავებულ საინფორმაციო წყაროებად მიიჩნევა, შეიძლება თვითონ ფასებისთვის ერთსა და იმავე ამოსავალ წყაროს იყენებდნენ;
- ბ) რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში ფინანსური ინსტრუმენტის რომელიმე კატეგორიაზე მისაკუთვნებლად, შეიძლება აუცილებელი გახდეს იმ ამოსავალი მონაცემების გარკვევა, რომლებიც ფასების გარე საინფორმაციო წყარომ გამოიყენა ფასების დასადგენად.

120. გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს იმ პროცესის გარკვევა, რომელიც გამოიყენეს ფასის დასადგენად, მათ შორის ამ პროცესთან დაკავშირებით დანერგილი კონტროლის საშუალებების, რათა დაადგინოს, რამდენად საიმედოა დადგენილი ფასი, ან შესაძლოა აუდიტორს ხელი არ მიუწვდებოდეს მოდელის გამოყენებაზე, მათ შორის დაშვებებსა და სხვა ამოსავალ

ტროლის საშუალებები, ანუ აწვდის მასს 3402-ის - „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“ - შესაბამისად შედგენილ დასკვნებს. ხელმძღვანელობას შეუძლია ამგვარი დასკვნის მოთხოვნა (ხოლო აუდიტორს შეუძლია მისი მოპოვების საკითხის განხილვა), რათა გაიგოს, როგორ მოამზადეს ფასების შესახებ მონაცემები და შეაფასოს, რამდენად შეიძლება დაყრდნობა ფასების საინფორმაციო სამსახურის კონტროლის საშუალებებზე.

მონაცემებზე. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეფასებული რისკის საპასუხოდ შეიძლება გადაწყვიტოს საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული აქვს მოდელი

121. ასს 540-ის 13(ბ) პუნქტის შესაბამისად, თუ აუდიტორი ატარებს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირებას, მან უნდა შეაფასოს, გამოყენებული შეფასების მეთოდი კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა, ასევე დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული შეფასების მიზნების გათვალისწინებით.
122. იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობა ფასების გარე საინფორმაციო წყაროს იყენებს თუ თვითონ განსაზღვრავს საკუთარ შეფასებას, ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად ხშირად იყენებენ მოდელებს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიული სტრუქტურის მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები. მოდელებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დადგენისას აუდიტორს შეუძლია ამ მოდელში გამოყენებული მეთოდიკის, დაშვებებისა და მონაცემების განხილვა. როდესაც აუდიტორი შედარებით რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იხილავს, მაგალითად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომელთა შესაფასებლადაც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, აუდიტორული მტკიცებულებების სასარგებლო წყარო შეიძლება იყოს მოდელის შემადგენელი სამივე ზემოაღნიშნული კომპონენტის ტესტირება. თუმცა, თუ მოდელი მარტივიც არის და ამავე დროს საყოველთაოდ აღიარებულიც, როგორცაა, მაგალითად ობლიგაციების ფასების გამოთვლის ზოგიერთი მეთოდი, შეიძლება მტკიცებულებებისთვის უფრო სასარგებლო წყარო იყოს ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლის მოსაპოვებლად განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა მოდელში გამოყენებულ დაშვებებსა და მონაცემებს.

123. მოდელის ტესტირება შესაძლებელია ორი ძირითადი მიდგომით:

- ა) აუდიტორს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მოდელის ტესტირება შეუძლია მოდელის გამოყენების მიზანშეწონილობის, გამოყენებული დაშვებებისა და მონაცემების დასაბუთებულობის განხილვით, ასევე მათემატიკური გაანგარიშებების სისწორის შემოწმებით; ან
- ბ) აუდიტორს შეუძლია თვითონ დამოუკიდებლად განსაზღვროს შეფასება და შემდეგ მიღებული შედეგი შეუდაროს სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოთვლილს.

124. თუ ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება გამოთვლილია არა ემპირიული მონაცემების (ანუ მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების) საფუძველზე, აუდიტორს, სხვასთან ერთად, შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა - როგორ ამტკიცებს ხელმძღვანელობა:

- რომელი სამეურნეო სუბიექტები არიან ბაზრის მონაწილეები განსახილველ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით და როგორია მათი მახასიათებლები;
- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა არაემპირიულ მონაცემებს თავდაპირველი აღიარებისას;
- რა ცვლილებები შეიტანა ხელმძღვანელობამ საკუთარ დაშვებებში, რათა აესახა თავისი მოსაზრებები იმ დაშვებების შესახებ, რომლებსაც გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები;
- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ყველაზე ზუსტი ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ხელმისაწვდომი იყო მოცემულ გარემოებებში;
- როგორ არის გათვალისწინებული მის დაშვებებში ინფორმაცია შესადარისი ოპერაციების შესახებ (თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იყო);
- რა შედეგები მოიტანა მოდელების მგრძნობელობის ანალიზმა იმ შემთხვევაში, თუ არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები იყო გამოყენებული და ხელმძღვანელობამ შეიტანა თუ არა კორექტირებები შეფასების განუსაზღვრელობის გასათვალისწინებლად.

125. გარდა ამისა, შეფასებების ტესტირების ჩასატარებლად და ასევე იმის დასადგენად, მთლიანობაში შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის ცოდნას დარგის

სპეციფიკისა და ბაზრის ტენდენციების შესახებ, სხვა სამეურნეო სუბიექტების მიერ განსაზღვრული შეფასებებისა (კონფიდენციალობის გათვალისწინებით) და ასევე ფასების სხვა ინდიკატორების ცოდნას, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ შეფასებებთან. თუ ჩანს, რომ ხელმძღვანელობის ფასებს მუდმივად აგრესიული ან კონსერვატიული ხასიათი აქვს, ეს შეიძლება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს.

126. როდესაც არ არსებობს გარე მტკიცებულებები საბაზრო ემპირიული მონაცემების სახით, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა სათანადო ყურადღება მიაქციონ ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული შეფასებების სუბიექტურ ხასიათსა და შეისწავლონ ამ შეფასებების განსამტკიცებლად მოპოვებული მტკიცებულებები. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა აუდიტორს აუცილებლად დასჭირდეს იმის შეფასება, ჩატარებული იყო თუ არა დეტალური ანალიზი და ამ საკითხების განხილვა (მათ შორის შესაბამისი დოკუმენტაციის) სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში ხელმძღვანელობის ყველა დონეზე, მათ შორის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად.
127. როდესაც იკლებს ან ირღვევა ბაზრების ჩვეულებრივი აქტივობა, ან არ არსებობს ბაზრის ემპირიული მონაცემები, ხელმძღვანელობის შეფასებები შეიძლება უფრო მეტად იყოს სუბიექტური და ნაკლებად ექვემდებარებოდეს შემოწმებას და, მაშასადამე, შეიძლება ნაკლებად საიმედო აღმოჩნდეს. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს მოდელის ტესტირება შეუძლია კომპლექსური პროცედურების გამოყენებით: სამეურნეო სუბიექტში არსებული კონტროლის საშუალებების ტესტირება, მოდელის სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასება, მოდელში გამოყენებული დაშვებებისა და მონაცემების ტესტირება და მოდელის გამოყენებით მიღებული შედეგების შედარება თვითონ აუდიტორის მიერ გამოთვლილ წერტილოვან შეფასებასთან ან შეფასებების დიაპაზონთან, ან სხვა გარე მხარეების მიერ გამოყენებულ შეფასების მეთოდებთან.³¹

31. ასს 540-ის 13(დ) პუნქტი შეიცავს მოთხოვნებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი დამოუკიდებლად შეიმუშავებს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად. ზოგიერთ შემთხვევაში, გარე მხარეების მიერ დამუშავებული შეფასების მეთოდები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს, შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოდ და, ასეთ შემთხვევაში, მასზე გავრცელდება ასს 620-ის მოთხოვნები.

128. არსებობს იმის ალბათობა, რომ სამეურნეო სუბიექტის შეფასების მეთოდოლოგიაში³² გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების ტესტირების დროს (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ამგვარი ამოსავალი მონაცემები განაწილებულია კატეგორიების მიხედვით რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიულ სტრუქტურაში) აუდიტორი იმავდროულად მოიპოვებს ისეთ მტკიცებულებებსაც, რომლებიც განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. მაგალითად, ძირითადი პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს იმის შესაფასებლად, სამეურნეო სუბიექტის შეფასების მეთოდში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები (ე.ი. 1-ლი, მე-2 და მე-3 დონის მონაცემები) მისაღებია თუ არა და სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებული მგრძნობელობის ანალიზის ტესტირება აუდიტორს ასევე გამოადგება იმის შესაფასებლადაც, გამჟღავნებული ინფორმაციით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასება

129. მოდელში გამოყენებული დაშვებები შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვნად, თუ დაშვების მისაღებ ცვალებადობას შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასებაზე.³³ შეიძლება ხელმძღვანელობას განხილული ჰქონდეს ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარების მეშვეობით. დაშვებებთან დაკავშირებული სუბიექტურობის დონე გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობის დონეზე და, ამის გამო, შეიძლება აუდიტორმა დაასკვნას, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მაგალითად მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემების გამოყენების შემთხვევაში.

130. აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ტესტირებისთვის, მათ შორის ისეთი დაშვებების, რომლებიც მოდელში ამოსავალი მონაცემების სახით გამოიყენება, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების შეფასებას:

³² იხ. მაგალითად, ასს 540-ის მე-15 პუნქტის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის დაშვებების შეფასებას აუდიტორის მიერ.

³³ იხ. ასს 540, პუნქტი გ.107.

- გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ (ხოლო თუ გამოიყენა როგორ) საბაზრო ამოსავალი მონაცემები დაშვებების დამუშავებისას, რადგან, საზოგადოდ, რეალური ღირებულების შესაფასებლად მიზანშეწონილია საბაზრო ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენება და არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენების მინიმუმამდე დაყვანა;
- წინააღმდეგობაში ხომ არ მოდის დაშვებები საბაზრო ემპირიულ პირობებთან და ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების მახასიათებლებთან;
- რამდენად მისაღები და საიმედოა ბაზრის მონაწილეთა მიერ გამოყენებული დაშვებების წყაროები და ხელმძღვანელობამ როგორ შეარჩია გამოსაყენებლად დაშვებები, თუ ბაზარზე რამდენიმე განსხვავებული დაშვება არსებობს; და
- მგრძნობელობის ანალიზის შედეგები მიაწოდებდა თუ არა იმას, რომ დაშვებების უმნიშვნელო ან ზომიერი ცვლილებები შეფასებების არსებით ცვლილებას იწვევს.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გასაცნობად იხილეთ ასს 540-ის გ77-გ83 პუნქტები.

131. მომავალ პერიოდებთან დაკავშირებით აუდიტორის განსჯა ეყრდნობა მსჯელობის მომენტში არსებულ ინფორმაციას. საანგარიშგებო თარიღის შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება ისეთი შედეგები გამოიწვიოს, რომლებიც წინააღმდეგობაში მოვა დასკვნებთან, რომლებიც დასკვნების გამოტანის დროს დასაბუთებული იყო.
132. ზოგ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ რეალური ღირებულების გამოთვლებში გათვალისწინებული იყოს შეფასების განუსაზღვრელობა, შეიძლება გაკორექტირდეს დისკონტირების განაკვეთი, თითოეული დაშვების კორექტირების ნაცვლად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები შეიძლება მიმართული იყოს დისკონტირების განაკვეთზე. ამ მიზნით აუდიტორს შეუძლია ანალოგიური ფასიანი ქაღალდით ბაზარზე განხორციელებული ოპერაციის შესწავლა, გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთების შესადარებლად, ან საკუთარი მოდელის დამუშავება დისკონტირების განაკვეთის გამოსათვლელად, რომელსაც შემდეგ შეუდარებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ განაკვეთს.

აუდიტის თავისებურებები იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ხელმძღვანელობის ექსპერტს

133. როგორც I განყოფილებაში იყო განხილული, ხელმძღვანელობას შეუძლია შემფასებელი ექსპერტის მოწვევა ზოგიერთი ან ყველა თავისი ფასიანი ქაღალდის შესაფასებლად. ამგვარი ექსპერტები შეიძლება იყოს ბროკერები, საინვესტიციო ბანკები, ფასების საინფორმაციო სამსახურები, რომლებიც დამკვეთებს საექსპერტო შეფასების მომსახურებასაც უწევენ, ან სხვა სპეციალიზებული შემფასებელი ფირმები.
134. ასს 500-ის მე-8 პუნქტი შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც აუდიტორმა უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობის მიერ მოწვეული ექსპერტისგან მიღებული მტკიცებულებების შესაფასებლად. ხელმძღვანელობის ექსპერტთან და მის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების მოცულობა დამოკიდებულია ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობაზე აუდიტორის მიზანთან მიმართებით. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს მისაღებლობის შეფასება აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მიწოდებული ფასები ან შეფასებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შეფასებების განსამტკიცებლად. ამ მიზნით, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი პროცედურების ჩატარება:
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის შეფასება, მაგალითად: ექსპერტსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის ურთიერთობა; მისი რეპუტაცია და მდგომარეობა ბაზარზე; კონკრეტული ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ექსპერტის მუშაობის გამოცდილება და რამდენად ესმის ექსპერტს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შეფასებებს;
 - ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შესწავლა, მაგალითად, გამოყენებული შეფასების მეთოდისა (მეთოდების) და ამ მეთოდში (მეთოდებში) გამოყენებული ძირითადი საბაზრო ცვლადებისა (პარამეტრების) და დაშვებების მისაღებლობის შეფასების მეშვეობით;
 - ექსპერტის სამუშაოს მისაღებლობის შეფასება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით გამოყენების თვალსაზრისით. ამ ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ექსპერტის სამუშაოს მიზანშეწონილობის შეფასებას ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის დონეზე. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ

აუდიტორმა განსახილველი ფინანსური ინსტრუმენტების შერჩევითი ერთობლიობისათვის დამოუკიდებლად განსაზღვროს შეფასება (იხ. 136-ე და 137-ე პუნქტები წერტილოვანი შეფასების, ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრასთან დაკავშირებით) სხვადასხვა მონაცემისა და დაშვების გამოყენებით და შემდეგ ეს შეფასება შეუდაროს ხელმძღვანელობის ექსპერტის შეფასებას;

- სხვა პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:
 - სხვადასხვა დაშვების მოდელირებას სხვა მოდელების დაშვებების მისაღებად და შემდეგ ამ მეთოდით მიღებული დაშვებების დასაბუთებულობის განხილვას;
 - ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებების შედარებას აუდიტორის წერტილოვან შეფასებებთან, რათა აუდიტორმა დაადგინოს, ხელმძღვანელობის შეფასებები მუდმივად მეტია თუ მუდმივად ნაკლებია აუდიტორის შეფასებებზე.

135. ხელმძღვანელობის ექსპერტმა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებაში ხელმძღვანელობის დასახმარებლად შეიძლება თვითონ დაამუშაოს, ან განსაზღვროს დაშვებები. თუ ამგვარ დაშვებებს ხელმძღვანელობა გამოიყენებს, ისინი უკვე ხელმძღვანელობის დაშვებები გახდება და აუდიტორმა ისეთივე მიდგომით უნდა შეამოწმოს ისინი, როგორც ამოწმებს ხელმძღვანელობის სხვა დაშვებებს.

წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა/გამოთვლა

136. იმისათვის, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს დიაპაზონის შეფასება, რომელსაც გამოიყენებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი შეფასების დასაბუთებულობის გასაანალიზებლად, მან თვითონ უნდა შეიმუშაოს შეფასების მეთოდი და შეფასების მეთოდში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები და დაშვებები გააკორექტიროს იმ დიაპაზონის განსაზღვრისთვის, რომელსაც გამოიყენებს ხელმძღვანელობის შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად. წინამდებარე ასკშ-ის 100-135 პუნქტები აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს წერტილოვანი შეფასების, ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრაში. ასს 540-ის³⁴ შესაბამისად, თუ აუდიტორი ისეთ დაშვებებს ან მეთოდებს იყენებს, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულისგან, აუდიტორი ვალდებულია, საკმარის დონეზე გაერკვეს ხელმძღვანელობის

³⁴ ასს 540, პუნქტი 13(გ).

დაშვებებსა და მეთოდულში, რათა დაადგინოს, რომ დიაპაზონის საკუთარ შეფასებაში გათვალისწინებულია შესაბამისი ცვლადები და გააანალიზოს ნებისმიერი გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსხვავება ხელმძღვანელობის შეფასებებთან შედარებით. ხელმძღვანელობის შეფასების დასაბუთებულობის დასადგენად აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს სამუშაოში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა.

137. ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ან მეთოდის შესწავლის ყველანაირი მცდელობის მიუხედავად. ასე შეიძლება მოხდეს, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ფასების გარე საინფორმაციო წყარო იყენებს ისეთ მოდელებსა და პროგრამულ უზრუნველყოფას, რომლებიც თვითონ დაამუშავა და არ გასცემს მომხმარებლებზე სათანადო ინფორმაციას. ასეთ სიტუაციაში, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეფასების შესახებ, თუ აუდიტორი ვერ ჩაატარებს სხვა პროცედურებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორის საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის გამოთვლა, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად.³⁵ ასს 705-ში³⁶ აღწერილია, რა შედეგები შეიძლება მოჰყვეს იმას, თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა და ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ

138. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას განეკუთვნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.³⁷ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად შეტანილია მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, საზრიანად შეაფასონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების გავლენა ფი-

^{35.} ასს 540, პუნქტი 13(დ).

^{36.} ასს 705 – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

^{37.} იხ. ასს 200-ის მე-4 და გ2 პუნქტები.

ნანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის ამ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები. შეფასების საფუძვლის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მნიშვნელობა იზრდება ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონის ზრდასთან ერთად და ასევე იმის მიხედვით, რეალური ღირებულების შეფასების იერარქიაში რომელ დონეს მიეკუთვნება შეფასება (ამოსავალი მონაცემები).

139. როდესაც ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში აცხადებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ის აშკარად ან არაპირდაპირი ფორმით წარმოადგენს მტკიცებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა ელემენტის წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებას. მტკიცებები წარდგენისა და ახსნა-განმარტების შესახებ მოიცავს შემდეგ კატეგორიებს:

- ა) წარმოშობა და უფლებები და ვალდებულებები - ე.ი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა მოვლენა, ოპერაცია და სხვა საკითხები უკვე მომხდარია და ეხება სამეურნეო სუბიექტს;
- ბ) სისრულე - ე.ი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარებოდა გამჟღავნებას;
- გ) კლასიფიკაცია და აღქმადობა - ე.ი. ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის წარდგენილი და აღწერილი და ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარებოდა გამჟღავნებას, ნათლად და გარკვევით არის ჩამოყალიბებული;
- დ) სისწორე და შეფასება - ე.ი. ფინანსური და სხვა სახის ინფორმაცია ასახულია სამართლიანად და შესაფერისი თანხებით.

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის აუდიტთან, განკუთვნილია ზემოაღნიშნული მტკიცებების განხილვისთვის.

ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურები

140. ქვემოთ განხილული საკითხები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებებისთვის:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, საზოგადოდ, მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება დამატებითი

ინფორმაციის გამჟღავნებას სააღრიცხვო შეფასებებისა და მასთან დაკავშირებული რისკებისა და განუსაზღვრელობის ფაქტორების შესახებ, მომხმარებლების უზრუნველყოფის მიზნით დამატებითი მონაცემებითა და განმარტებებით აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ყურადღების გამახვილება რისკებთან და მგრძნობელობის ანალიზთან დაკავშირებით გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე. აუდიტორის მიერ რისკების შესაფასებელი პროცედურებითა და კონტროლის ტესტების ჩატარებით მოპოვებულმა ინფორმაციამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ისეთი მტკიცებულებებით, რომლებიც მას დასკვნის გამოტანის საშუალებას მისცემს იმის თაობაზე, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია პასუხობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს, მაგალითად შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის ოფიციალურად დამტკიცებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის კონცეფციები ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვის სფეროში;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები;
- ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული არატრადიციული სისტემებიდან, როგორიცაა, მაგალითად რისკების მართვის სისტემები. პროცედურებს, რომელთა ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის, განეკუთვნება, მაგალითად ტესტირება:
 - პროცესის, რომელიც გამოიყენება განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მისაღებად;
 - განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად გამოყენებულ მონაცემებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობის.

- ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი რისკები ახასიათებს,³⁸ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს, აუდიტორმა, შესაბამისი გარემოებებისა და ფაქტების გათვალისწინებით, შეიძლება დაასკვნას, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია არ არის საკმარისი მოცულობის და, მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგებით არ მიიღწევა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. ასს 705-ში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არ არის ადეკვატური ან შეცდომაში შეიყვანს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს;
- გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, გამჟღავნებული ინფორმაცია არის თუ არა სრულყოფილი და გასაგები (აღქმადი), მაგალითად, ფინანსურ ანგარიშგებაში (ან თანდართულ ანგარიშგებში) შეიძლება შეტანილი იყოს ყველანაირი შესაფერისი ინფორმაცია, მაგრამ ეს ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს საკმარისად ურთიერთდაკავშირებული, იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა წარმოდგენა შეიქმნან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ან შეიძლება გამჟღავნებული არ იყოს საკმარისი ხარისხობრივი ინფორმაცია იმისთვის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები გასაგები იყოს. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სამეურნეო სუბიექტს განმარტებით შენიშვნებში შეტანილი აქვს ინფორმაცია მგრძნობელობის ანალიზის შესახებ, შესაძლებელია, მაინც სრულყოფილად არ იყოს აღწერილი ის რისკები და განუსაზღვრელობის ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნას შეფასების ცვლილების გამო, სასესხო ხელშეკრულებების სპეციალურ პირობებზე, უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდობის

^{38.} ასს 540-ის მე-20 პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორმა დამატებითი პროცედურები უნდა ჩაატაროს ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომლებიც წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს. ეს პროცედურები იმისთვის ტარდება, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

მდგომარეობაზე შესაძლო გავლენის შედეგად. ასს 260³⁹ შეიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, აუდიტორის შეხედულებების შესახებ, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტებზე, კერძოდ, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე.

141. ფინანსურ ინსტრუმენტებზე ძირითადი პროცედურების ჩატარებისას ინფორმაციის წარდგენის, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების მოკლევადიან და გრძელვადიან კატეგორიებად წარდგენის მიზანშეწონილობის განხილვა შესაფერისი პროცედურაა იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცება.

ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტის სხვა მნიშვნელოვანი თავისებურებები

ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

142. ასს 540-ის შესაბამისად, აუდიტორს ევალება ხელმძღვანელობისგან და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ოფიციალური წერილების მოპოვება გარკვეულ საკითხებთან დაკავშირებით. კერძოდ, მიაჩნიათ თუ არა მათ, რომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია.⁴⁰ ასს 580-ის⁴¹ შესაბამისად, თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ ამგვარი წერილობითი განცხადებების გარდა აუცილებელია კიდევ ერთი ან რამდენიმე წერილის მოპოვება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების დასაბუთებლად, ან ერთი ან რამდენიმე წერილის მოპოვება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული

39. ასს 260 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.

40. ასს 540-ის 22-ე პუნქტი. ასს 580-ის - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ მე-4 პუნქტში აღნიშნულია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ „ხელმძღვანელობის წერილში“ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, თავისთავად, ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს ვერც ერთ საკითხზე, რომლებსაც ეხება. თუ აუდიტორი სხვა პროცედურებით ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, ეს შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვად და შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე (იხ. ასს 705 - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“).

41. ასს 580, მე-13 პუნქტი.

კონკრეტული მტკიცებულების განსამტკიცებლად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სხვა ამგვარი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია. გარდა ამისა, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობისა და სირთულის დონის მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ შეკრებილი სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების დასაბუთების მიზნით მოთხოვნილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს სხვა ასპექტებსაც, მაგალითად:

- რა მიზნით იყენებს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მაგალითად ჰეჯირება, აქტივების/ვალდებულებების მართვა ან საინვესტიციო მიზნები;
- ოფიციალურ განცხადებას იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება სათანადოდ არის წარდგენილი, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები ასახულია, როგორც გაყიდვა, ან, როგორც დაფინანსების ოპერაცია;
- ოფიციალურ განცხადებებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, მაგალითად იმის თაობაზე, რომ:
 - ბუღალტრულად აისახა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ყველა ოპერაცია;
 - დადგინდა ყველა ჩართული ფინანსური ინსტრუმენტი.
- ოფიციალურ განცხადებას იმის შესახებ, ყველა ოპერაცია განხორციელდა თუ არა „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით და საბაზრო ფასებით;
- რა პირობებით განხორციელდა ოპერაციები;
- განცხადებას ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებების მისაღებლობის შესახებ;
- განცხადებას იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა რაიმე დამატებითი შეთანხმებები ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით;
- განცხადებას იმის შესახებ, დადებული აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს ოფციონის ხელშეკრულებები;

- ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული სამოქმედო კურსის გატარების უნარს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით;⁴² და
- განცხადებას იმის თაობაზე, საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი რაიმე მოვლენები განაპირობებს თუ არა შეფასებებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირების აუცილებლობას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

143. ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ფაქტორების გამო, საკვებით მოსალოდნელია, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დააინტერესებთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი რისკების პოტენციური გავლენასთან დაკავშირებული საკითხები. აუდიტორს შეუძლია მათ ინფორმაცია მიაწოდოს რეალური ღირებულების შეფასებაში გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების ხასიათისა და შედეგების შესახებ, ამგვარი დაშვებების განსაზღვრასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხისა და რეალური ღირებულებით შესაფასებელი მუხლების შედარებითი არსებობის თაობაზე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. გარდა ამისა, ფინანსური ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების დადების ვალდებულებებსა და შემდგომ მათი შეფასების პროცედურებთან დაკავშირებით სათანადო კონტროლის საშუალებების დანერგვის აუცილებლობაც ისეთი საკითხებია, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდების აუცილებლობა.
144. ასს 260-ში განხილულია საკითხები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობას. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება მიეწოდოს, მაგალითად შემდეგი სახის ინფორმაცია:
- ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობას სათანადოდ არ ესმის ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა, ან ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკები;

⁴² ასს 540-ის გ80 პუნქტში განხილულია ისეთი პროცედურების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება აქ აღწერილი გარემოებების შესაფერისი იყოს.

- აუდიტორის მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემების სტრუქტურასა და ფუნქციონირებაში, ან რისკები მართვაში.⁴³
- მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ განსაზღვრული შეფასების შესახებ, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობას არ შესწევს უნარი, გაერკვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ გამოყენებულ მეთოდიკაში, დაშვებებსა და მონაცემებში და ამგვარი ინფორმაცია აუდიტორს არ მიაწოდა ხელმძღვანელობის ექსპერტმა;
- მნიშვნელოვანი განსხვავებები აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის განსჯაში და მიღებულ გადაწყვეტილებებში შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი უზუსტობების რისკებისა და გარე ზემოქმედების პოტენციური გავლენის შესახებ, მათ შორის, ინფორმაცია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შეფასების განსაზღვრელობის შესახებ, რომლის გამჟღავნებაც მოითხოვება ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში;
- აუდიტორის მოსაზრება იმის თაობაზე, რამდენად მისაღებია შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- აუდიტორის მოსაზრება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტები ასახვის შესახებ; ან

⁴³ ასს 265-ში - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“ - მოცემულია მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისთვის, ხოლო შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირებას მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. სტანდარტში ახსნილია, რომ შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებები შეიძლება მაშინ გამოვლინდეს, როდესაც აუდიტორი ატარებს რისკების შესაფასებელ პროცედურებს ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ან აუდიტის ნებისმიერ სტადიაზე.

- ამომწურავი და ნათლად ჩამოყალიბებული პოლიტიკის უქონლობა ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენის, გაყიდვის ან გამოყენების სფეროში, მათ შორის, საოპერაციო კონტროლის საშუალებების, ფინანსური ინსტრუმენტების ჰეჯირების ინსტრუმენტებზე მიკუთვნებისა და რისკების მონიტორინგის პროცედურების უქონლობა.

ამგვარი საკითხების ინფორმირების სათანადო დრო განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელი გარემოებებისა და მიხედვით; შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ აუდიტორის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში, ან მოსალოდნელია, რომ ეს გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას.

მარეგულირებელი და სხვა ორგანოების ინფორმირება

145. ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს⁴⁴ ან თვითონ მიიჩნიოს აუცილებლად, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გარდა, ინფორმაცია თვითონ მიაწოდოს მარეგულირებელ ან საზედამხედველო ორგანოებს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ. ამგვარი კომუნიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზე. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საბანკო სექტორის მარეგულირებელი ორგანოები თანამშრომლობენ აუდიტორებთან ინფორმაციის გაცვლის საკითხში, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირებასა და გამოყენებას; ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების განსაზღვრის სირთულეებს იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზრები და ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას. ამგვარი თანამშრომლობა შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

⁴⁴ მაგალითად, ასს 250-ის - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - შესაბამისად, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ, გააჩნიათ თუ არა მათ სამეურნეო სუბიექტის გარე მხარეებისთვის ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულება, კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის გამოვლენილი შემთხვევების (ან დარღვევის შესაძლებლობაზე ეჭვების) შესახებ. გარდა ამისა, ბევრ ქვეყანაში შეიძლება კანონმდებლობით, საზედამხედველო ორგანოს შესაბამისი დოკუმენტით, ოფიციალური შეთანხმებით ან პროტიკოლით იყოს დადგენილი აუდიტორისთვის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება საბანკო სექტორის საზედამხედველო ან სხვა ორგანოების ინფორმირებას.

დანართი
(იხ. პუნქტი გ14)

ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მაგალითები

1. ამ დანართში ზოგადად აღწერილია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები და განხილულია კონტროლის საშუალებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს სამეურნეო სუბიექტში, რომელიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, იმის მიუხედავად, რა მიზნით გამოიყენება ისინი - სავაჭრო თუ საინვესტიციო მიზნებისთვის. აქ მოყვანილი მაგალითები იმისთვის არაა გამიზნული, რომ მოიცვას ყველა შესაძლო ვარიანტი. სამეურნეო სუბიექტებს შეუძლიათ სხვანაირი კონტროლის გარემოს შექმნა და სხვა პროცესების დანერგვა, სამეურნეო სუბიექტის ზომის, თავისი საქმიანობის დარგის თავისებურებებისა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობის გათვალისწინებით. სავაჭრო ოპერაციების დადასტურების პროცედურისა და საანგარიშსწორებო პალატების გამოყენებასთან დაკავშირებით უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია 25-ე და 26-ე პუნქტებში.
2. როგორც ნებისმიერ კონტროლის სისტემაში, ამ შემთხვევაშიც, იმისათვის, რომ სამეურნეო სუბიექტმა თავიდან აიცილოს არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოქმნა, ხშირად აუცილებელია გარკვეული კონტროლის საშუალებების დუბლირება კონტროლის სხვადასხვა დონეზე (მაგალითად, პრევენციული, აღმოჩენი და მონიტორინგის საშუალებების დანერგვა).

სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემო

კვალიფიციური სპეციალისტების უზრუნველყოფა სამეურნეო სუბიექტში ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განსახორციელებლად

3. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტით განხორციელებული ოპერაციის სირთულე იმაში მდგომარეობს, რომ შესაძლოა სამეურნეო სუბიექტში მხოლოდ რამდენიმე თანამშრომელი აღმოჩნდეს, რომლებსაც სრულყოფილი წარმოდგენა ექნებათ ამგვარ ოპერაციებზე, ან ექნებათ სათანადო ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად მუდმივად. ფინანსური

ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი იზრდება, თუ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც არ ჰყავს ასეთი კვალიფიკაციის სპეციალისტები.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა

4. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ და ამტკიცებენ ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ რისკის საერთო ზღვარს, რომლის საკუთარ თავზე აღებისთვისაც მზად არის სამეურნეო სუბიექტი, ასევე ზედამხედველობას უწევენ ოპერაციებს, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით. სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკა, რომელიც ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენას, გაყიდვასა და შენარჩუნებას, განისაზღვრება რისკებთან მიმართებაში სამეურნეო სუბიექტის საერთო პოზიციის შესაბამისად და ასევე იმ თანამშრომელთა ცოდნისა და გამოცდილების გათვალისწინებით, რომლებსაც ევალებათ ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელება. გარდა ამისა, შეიძლება სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი იყოს გარკვეული მართვის სტრუქტურები და დანერგილი იყოს კონტროლის პროცესები (პროცედურები), რომლებიც მიმართულია:

- ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე საინვესტიციო გადაწყვეტილებებისა და ყველა არსებითი ხასიათის შეფასების განუსაზღვრელობის შეფასების შესახებ; და
- ბ) სამეურნეო სუბიექტის მზაობის საერთო შეფასებაზე რისკის საკუთარ თავზე აღების კუთხით, ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებისას.

ორგანიზაციული სტრუქტურა

5. ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით შეიძლება ხორციელდებოდეს ცენტრალიზებულად ან არაცენტრალიზებულად. აღნიშნული საქმიანობა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაბამისი პროცესი მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია ზუსტი, საიმედო და დროული მმართველობითი ინფორმაციის ნაკადებზე. ამგვარი ინფორმაციის შეგროვებასა და განზოგადებასთან დაკავშირებული სირთულეები მატულობს სამეურნეო სუბიექტის ქვედანაყოფებისა და საქმიანობის მიმართულებების რიცხვის ზრდასთან ერთად. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გაიზარდოს სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობების დეცენტრალიზაციის ხარისხის ამაღლებასთან ერთად. აღნიშნული კანონზომიერება განსაკუთრებით მიესადაგება

ისეთ სიტუაციებს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია რამდენიმე ტერიტორიული ქვედანაყოფი, რომელთაგან ზოგიერთი შეიძლება სხვა ქვეყნებში მდებარეობდეს.

უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების განაწილება

საინვესტიციო პოლიტიკა და შეფასების პოლიტიკა

6. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული საქმიანობის მიმართულებები, ფინანსური ინსტრუმენტების შემენის, გაყიდვისა და შენარჩუნების ზუსტად ფორმულირებული პოლიტიკის მეშვეობით, ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, ქმედითი მიდგომა გამოიყენოს ბიზნესის რისკების საკუთარ თავზე აღებისა და მათი მართვისთვის. ამგვარი პოლიტიკა ყველაზე ნათელი და გასაგები მაშინ იქნება, თუ მასში ჩამოყალიბებულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები რისკების მართვის საკითხში და ამ მიზნების მისაღწევად ხელმისაწვდომი ინვესტიციების განხორციელებისა და ჰეჯირების ალტერნატიული შესაძლებლობები და იმავდროულად ითვალისწინებს შემდეგ ასპექტებს:

- ა) ხელმძღვანელობის კვალიფიკაციის დონეს;
- ბ) სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლისა და მონიტორინგის სისტემების სირთულის დონეს;
- გ) სამეურნეო სუბიექტის აქტივების/ვალდებულებების სტრუქტურას;
- დ) სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობას, შეინარჩუნოს ლიკვიდობის გარკვეული დონე და გაუმკლავდეს კაპიტალის დანაკარგებს;
- ე) ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპებს, რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, უზრუნველყოფს ზემოაღნიშნული მიზნების მიღწევას;
- ვ) ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების მიმართულებებს, რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, უზრუნველყოფს დასახული მიზნების მიღწევას (მაგალითად, შესაძლებელია თუ არა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება სპეკულაციური მიზნებისთვის, თუ მხოლოდ ჰეჯირების მიზნებისთვის უნდა გამოიყენებოდეს).

7. ხელმძღვანელობამ შეიძლება შეიმუშაოს პოლიტიკა, რომელიც შესაბამისობაში იქნება სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობებთან შეფასების განსაზღვრის საკითხში და დანერგოს კონტროლის

საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ამ პოლიტიკის დაცვას იმ თანამშრომელთა მხრიდან, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან შეფასებების განსაზღვრაზე. ასეთ კონტროლის საშუალებებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- ა) შეფასების განსაზღვრისთვის გამოსაყენებელი მეთოდის დამუშავება, შემოწმება (გამოცდა) და დამტკიცება, მათ შორის, პროცედურების, რომლის საფუძველზეც უნდა მოხდეს შეფასების განუსაზღვრელობის გათვალისწინება; და
- ბ) პოლიტიკა, რომელიც ეხება ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენებას და ისეთი ტიპის ინფორმაციის შეგროვებას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების დასასაბუთებლად.

8. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ოპერაციები ფინანსური ინსტრუმენტებით შეიძლება იშვიათად ხორციელდებოდეს, ხოლო ხელმძღვანელობას შეიძლება მხოლოდ მცირე ცოდნა და გამოცდილება ჰქონდეს ამ სფეროში. მიუხედავად ამისა, სათანადო პოლიტიკის შემუშავება და დანერგვა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის სამეურნეო სუბიექტს ეხმარება რისკის საკუთარ თავზე აღების მზაობის (ზღვრის) განსაზღვრაში და იმის დადგენაში, მიიღწევა თუ არა დასახული მიზნები კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებში ინვესტიციების ჩადებით.

საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა

9. სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება ატარებდეს ისეთ პოლიტიკას, რომლის თანახმად როგორც მომხმარებლების მომსახურების, ასევე დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილების ძირითადმა თანამშრომლებმა დროებით აუცილებლად უნდა შეწყვიტონ თავიანთი მოვალეობების შესრულება. ასეთი ტიპის კონტროლი გამოიყენება თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირები ქმნიან ფიქტიურ ოპერაციებს ან ბუღალტრულად არასწორად ასახავენ ოპერაციებს.

მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება

10. სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება ასევე იყენებდეს მომსახურე ორგანიზაციას (მაგალითად, აქტივების მართვისთვის), რათა მან განახორციელოს ფინანსური ინსტრუმენტების გაყიდვისა და ყიდვის ოპერაციები, აწარმოოს ოპერაციების სააღრიცხვო ჩანაწერ-

რები სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტები. გარდა ამისა, ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციებისგან იღებდეს ამოსავალ მონაცემებს თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ანგარიშგების მოსამზადებლად. თუმცა, თუ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილი არ არის, შიდა კონტროლის როგორი სისტემა მოქმედებს მომსახურე ორგანიზაციაში, მაშინ შესაძლოა აუდიტორმა ვერ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც მას მომსახურე ორგანიზაციაში მოქმედი შიდა კონტროლის სისტემაზე დაყრდნობის საშუალებას მისცემს. იხილეთ ასს 402⁴⁵ იმ მოთხოვნების გასაცნობად, რომლის შესაბამისადაც უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, იმ შემთხვევაში თუ სამეურნეო სუბიექტი იყენებს ერთი ან რამდენიმე მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას.

11. მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გამოყენებამ შეიძლება გააუმჯობესოს, ან შეასუსტოს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემო. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციის პერსონალს შეიძლება უფრო მეტი გამოცდილება ჰქონდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება უფრო ეფექტური ჰქონდეს მომსახურე ორგანიზაციას. გარდა ამისა, მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებამ შესაძლოა სამეურნეო სუბიექტს მოვალეობების უფრო ფართოდ დანაწილების საშუალება მისცეს. მეორე მხრივ, მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება უფრო სუსტი კონტროლის გარემო ჰქონდეს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტს.

სამეურნეო სუბიექტის რისკების შესაფასებელი პროცესი

12. სამეურნეო სუბიექტში რისკების შესაფასებელი პროცესი იმიტომ არსებობს, რომ დადგინდეს პროცედურები, რომლის მიხედვითაც ხელმძღვანელობა გამოავლენს ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებასთან დაკავშირებით წარმოქმნილ ბიზნესის რისკებს, მათ შორის პროცედურები, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობა შეაფასებს რისკების მნიშვნელობას, მათი მატერიალიზების ალბათობას და განსაზღვრავს ამ რისკების მართვის ზომებს.

⁴⁵ ასს 402 – „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“.

13. სამეურნეო სუბიექტის რისკების შესაფასებელი პროცესი ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ გამოავლინოს ყველა ისეთი რისკი, რომლის მართვაც აუცილებელია. რისკების შესაფასებელი პროცესის მიზანია უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ ხელმძღვანელობა:
- ა) ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებამდე ნათელ წარმოდგენას შეიქმნის ფინანსური ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შესახებ, მათ შორის ოპერაციის მიზანსა და მის სტრუქტურასთან (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსი და კომერციული მიზანი) დაკავშირებით;
 - ბ) ატარებს კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების დონის შესაფერის დეტალურ და კომპლექსურ ანალიზს;
 - გ) ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ღია (დაუფარავი) პოზიციების მონიტორინგს, რათა გაიგოს, საბაზრო პირობები როგორ ზემოქმედებს რისკებზე სამეურნეო სუბიექტის დაქვემდებარების დონეზე;
 - დ) მას დანერგილი აქვს პროცედურები რისკზე დაქვემდებარების დონის შესამცირებლად ან შესაცვლელად (აუცილებლობის შემთხვევაში) და რეპუტაციის რისკების მართვისთვის; და
 - ე) ამ პროცესებზე მკაცრ ზედამხედველობასა და კონტროლს ახორციელებს.
14. რისკებზე დაქვემდებარების მონიტორინგისა და მართვისთვის განკუთვნილი სტრუქტურა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტშია დანერგილი, უნდა პასუხობდეს შემდეგ მოთხოვნებს:
- ა) მისაღები და შესაბამისი უნდა იყოს რისკებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის პოზიციის, რომელსაც განსაზღვრავენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
 - ბ) უნდა ადგენდეს დამტკიცებულ დონეებს სხვადასხვა ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტების სანქციონირებისთვის და ოპერაციებს, რომელთა განხორციელებაც ნებადართულია, ასევე ამ ოპერაციების მიზნებს; ნებადართული ფინანსური ინსტრუმენტები და დამტკიცებული დონეები უნდა ასახავდეს იმ თანამშრომლების გამოცდილებასა და ცოდნას, რომლებსაც ევალებათ ოპერაციების განხორციელება ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე ხელმძღვანელობის პოზიციას, რომელიც

მიმართულია სამეურნეო სუბიექტში კვალიფიციური სპეციალისტების დასაქმებაზე ამგვარი ოპერაციების განსახორციელებლად;

- გ) უნდა ადგენდეს სათანადო ზღვრებს თითოეული ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტისთვის (მათ შორის, თითოეული კონტრაქტისთვის) დამახასიათებელ რისკზე სამეურნეო სუბიექტის მაქსიმალური დაქვემდებარებისთვის. რისკების ნებადართული დონეები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა რისკისა და კონტრაქტისთვის;
 - დ) უნდა უზრუნველყოფდეს ობიექტურ და დროულ მონიტორინგს ფინანსურ რისკებსა და სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებებზე;
 - ე) უნდა ითვალისწინებდეს ობიექტური ანგარიშგების დროულად მომზადებას პოტენციური გარე ზემოქმედების, რისკებისა და ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შედეგების შესახებ, რისკების მართვის მიზნით;
 - ვ) მუდმივად უნდა ტარდებოდეს კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების შეფასებების ანალიზი, რომელიც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა.
15. რისკების ხასიათი (ტიპები) და დონეები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ექვემდებარება, პირდაპირ არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებულ ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპებთან, მათ შორის ამ ინსტრუმენტების სირთულესა და მათი მემვეობით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობასთან.

რისკების მართვის სამსახური

16. კანონმდებლობა შეიძლება ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს (მაგალითად, მსხვილ, საფინანსო დაწესებულებებს, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით) ავალდებულებდეს რისკების მართვის სპეციალური სამსახურის შექმნას, ან შეიძლება მათ ნებაყოფლობით შექმნან ამგვარი სამსახური. აღნიშნული სამსახური იმ ქვედანაყოფებისგან განცალკევებით ფუნქციონირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებასა და ამ ფინანსური ინსტრუმენტების მართვაზე. ამგვარი სამსახური პასუხს აგებს ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შესახებ, ასევე ამ ოპერაციების მონიტორინგზე. ამავე სამსახურის ფარგლებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება შექმნილი ჰქონდეთ ოფიციალური

კომიტეტი, რომელსაც ევალება რისკების მართვა. რისკების მართვასთან დაკავშირებული ძირითადი ვალდებულებები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

- ა) რისკების მართვის პოლიტიკის დანერგვას, რომელიც დაადგინეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა (მათ შორის, ისეთი რისკების ანალიზს, რომლებსაც შეიძლება დაექვემდებაროს სამეურნეო სუბიექტი);
- ბ) რისკების შეზღუდვის სისტემის დამუშავებასა და ამ შეზღუდვების დაცვის უზრუნველყოფას პრაქტიკაში;
- გ) სტრესსცენარების დამუშავებასა და ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ღია პოზიციებისთვის მგრძნობელობის ანალიზის ჩატარებას, მათ შორის პოზიციების უჩვეულო ცვლილებების გაანალიზებას;
- დ) ახალი ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტების განხილვასა და ანალიზს.

17. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულია გარკვეული ზარალის რისკი, რომლის სიდიდემ შეიძლება გადააჭარბოს იმ ღირებულებას, რომლითაც ფინანსური ინსტრუმენტი ბალანსშია ასახული. მაგალითად, საქონელზე საბაზრო ფასის მკვეთრად დაცემის შედეგად სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იძულებული გახდეს, მოახდინოს ზარალის რეალიზება, რათა დახუროს ფორვარდული პოზიცია ამ საქონლის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გამო, ან მარჟის შენარჩუნების მიზნით. ზოგიერთ შემთხვევაში, პოტენციური ზარალის სიდიდე შეიძლება საკმარისი აღმოჩნდეს იმისთვის, რომ მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, უწყვეტად განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება ჩაატაროს მგრძნობელობის ანალიზი, ან შესაძლო ზარალის ღირებულების ანალიზი რისკის გათვალისწინებით (VaR ანალიზი), რათა შეაფასოს ზარალის სამომავლო ჰიპოთეზური გავლენა იმ ფინანსური ინსტრუმენტებზე, რომლებიც ექვემდებარება საბაზრო რისკებს. თუმცა, შესაძლო ზარალის ღირებულების ანალიზი რისკების გათვალისწინებით სრულყოფილად ვერ ასახავს ყველა რისკს, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სამეურნეო სუბიექტზე. გარკვეული შეზღუდვები ახასიათებს მგრძნობელობის ანალიზსა და სცენარების ანალიზსაც.

18. სამეურნეო სუბიექტის მიერ საკითხის განხილვაზე, აუცილებელია თუ არა რისკების მართვის ცალკე სამსახურის შექმნა და როგორი

სტრუქტურა უნდა ჰქონდეს ამ სამსახურს, გავლენას მოახდენს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მოცულობა და სირთულე, ასევე შესაბამისი ნორმატიული მოთხოვნები. სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც შექმნილი არ არის რისკების მართვის ცალკე სამსახური, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც მცირე რაოდენობის ფინანსურ ინსტრუმენტებს იყენებენ, ან შედარებით ნაკლებად რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს იყენებენ, ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შესახებ და ამ ოპერაციებზე მონიტორინგის განხორციელება შეიძლება ბუღალტრული აღრიცხვის განყოფილების, ან საფინანსო სამსახურის (განყოფილების) ფუნქციებში შედიოდეს, ან ხელმძღვანელობის საერთო მოვალეობებში. ასეთ სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შექმნილი ჰქონდეთ რისკების მართვის ოფიციალური კომიტეტი.

სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები

19. სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ძირითადი მიზანი ისაა, რომ უზრუნველყოს მონაცემების შეგროვება ყველა ოპერაციის შესახებ და მათი სწორად ასახვა ბუღალტრულად, განახორციელოს ანგარიშსწორება ამ ოპერაციებისთვის, შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტები და მოამზადოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების მართვას შესაძლებელს გახდის, ასევე განახორციელოს შესაბამისი კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი. სირთულეები შეიძლება წარმოიშვას იმ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ მათ დიდი რაოდენობის სისტემები აქვთ, რომლებიც ცუდად არის ინტეგრირებული და ისეთი ინტერფეისები გააჩნიათ, რომლებსაც ხელით სჭირდება გამართვა და არა აქვთ სათანადო კონტროლის საშუალებები.
20. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის ბუღალტრულად ასახვისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს ბევრი საბუღალტრო გატარება. ფინანსური ინსტრუმენტების გართულებასთან ან ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების დონის ზრდასთან ერთად აუცილებელია საინფორმაციო სისტემის სრულყოფაც, შესაბამისად. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ საინფორმაციო სისტემებთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას შემდეგი ტიპის კონკრეტული პრობლემები:

- ა) საინფორმაციო სისტემების არსებობა (განსაკუთრებით მცირე სამეურნეო სუბიექტებში), რომლებსაც არ გააჩნიათ იმის ტექნიკური შესაძლებლობა, ან აუცილებელი სტრუქტურა, რომ დაამუშაონ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მუშაობის წარსული გამოცდილება. ამის შედეგად, შეიძლება გაიზარდოს ხელით შესრულებული ოპერაციების რაოდენობა, რაც, თავის მხრივ, გაზრდის შეცდომების დაშვების რისკს;
- ბ) რამდენიმე სისტემის არსებობა, რომლებიც აუცილებელია რთული ოპერაციების დასამუშავებლად და ამ სისტემების მონაცემების რეგულარულად შეჯერების აუცილებლობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც სისტემები დაკავშირებული არ არის კომპიუტერთან, ან ხელით სჭირდება ჩარევა;
- გ) იმის შესაძლებლობა, რომ შედარებით რთული ოპერაციების შეფასება, რომლებსაც ახორციელებენ მხოლოდ მცირერიცხოვანი პირები და მათთან დაკავშირებული რისკების მართვა ხდება არა მონაცემთა დამუშავების ძირითადი სისტემების მეშვეობით, არამედ ელექტრონული ცხრილების გამოყენებით, ამ ელექტრონულ ცხრილებზე კი ადვილია ფიზიკური და ლოგიკური პაროლების დაცვის მოხსნა;
- დ) სამეურნეო სუბიექტში არ ტარდება სისტემების გადახრების სარეგისტრაციო ფაილების, გარე დადასტურების პროცედურებისა და ბროკერების მიერ დადგენილი ფასების/განაკვეთების (თუ ასეთი არსებობს) ანალიზი, სისტემების მიერ განხორციელებული საბუღალტრო გატარებების შესამოწმებლად და დასასაბუთებლად;
- ე) სირთულეები სისტემებში შესატან ამოსავალ მონაცემებზე კონტროლის განხორციელებისა და შეფასების საკითხში, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტების შესაფასებლად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ამ სისტემებს ემსახურება თრეიდერების ჯგუფი, ე.წ. მომხმარებელთა მომსახურების განყოფილების თანამშრომლები, ან მომსახურების გამწვევი მესამე მხარე და/ან განსახილველი ოპერაცია არ არის სტანდარტული, ან იშვიათად ხორციელდება;
- ვ) შეუძლებელია რთული მოდელის სტრუქტურისა და პარამეტრების შეფასება, რომლებიც გამოყენებული იყო ოპერაციების თავდაპირველი და პერიოდული დამუშავებისთვის;

- ზ) იმის შესაძლებლობა, რომ ხელმძღვანელობას არ ექნება შექმნილი მოდელების ბიბლიოთეკა და დანერგილი კონტროლის საშუალებები ცალკეულ მოდელზე წვდომის, შეცვლისა და გამოყენების შესაზღუდად, რათა შენარჩუნდეს ძლიერი კვალი მოდელების აკრედიტებული ვერსიების აუდიტის ჩასატარებლად და ასევე თავიდან იქნეს აცილებული ამ მოდელებთან უნებართვოდ წვდომა ან მათი შეცვლა;
 - თ) რისკების მართვის სისტემისა და კონტროლის სისტემების დასაწერად აუცილებელი ინვესტიციების არათანაზომიერება სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომელიც მხოლოდ მცირე რაოდენობის ოპერაციებს ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ასევე იმის შესაძლებლობა, რომ ხელმძღვანელობა ვერ გაიგებს შედეგებს, თუ მათ არა აქვთ ასეთი ტიპის ოპერაციების განხორციელების გამოცდილება;
 - ი) გარე მხარეების (მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციების) სისტემების გამოყენების საჭიროების შესაძლებლობა, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ასახვის, დამუშავებისა და ბუღალტრულად აღრიცხვისთვის და ამ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი რისკების სათანადოდ მართვისთვის, ასევე მომსახურების ამგვარი პროვაიდერებისგან მიღებული შედეგების შეჯერებისა და უარყოფის (შედავების) აუცილებლობა;
 - კ) დამატებითი დაცვისა და დამატებითი კონტროლის უზრუნველყოფის საკითხები, რაც აუცილებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განსახორციელებლად ელექტრონულ მეთოდებს (ელექტრონულ ქსელს) იყენებს.
21. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემები ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი რაოდენობრივი მონაცემების მნიშვნელოვანი წყაროა. თუმცა, სამეურნეო სუბიექტებს ასევე შეუძლიათ შექმნან და დანერგონ არაფინანსური სისტემებიც, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის შიდა ანგარიშგების მოსამზადებლად და ისეთი ინფორმაციის, მათ შორის ხარისხობრივი ინფორმაციის მისაღებად, რომელიც დაკავშირებულია, მაგალითად რისკებთან და განუსაზღვრელობის ფაქტორებთან, ან მგრძნობელობის ანალიზთან.

სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობები

22. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული მაკონტროლებელი საქმიანობის მიზანია ისეთი პრობლემების აღკვეთა, ან გამოვლენა, რომლებიც ხელს უშლის სამეურნეო სუბიექტს დასახული მიზნების მიღწევაში. ეს მიზნები, თავისი ბუნებით, შეიძლება დაკავშირებული იყოს საოპერაციო საქმიანობასთან, ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან. ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სფეროში მაკონტროლებელი საქმიანობა (პროცედურები) მუშავდება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სირთულისა და მოცულობის გათვალისწინებით და, როგორც წესი, მოიცავს სათანადოდ ორგანიზებულ სანქციონირების პროცესს, მოვალეობების ადეკვატურ (საკმარისად ზუსტ) დანაწილებას და სხვა პროცედურებსა და პოლიტიკას, რომლებიც მიმართულია კონტროლის სფეროში ორგანიზაციის მიზნების მიღწევაზე. ამ პროცესების ბლოკ-სქემების მეშვეობით შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი კონტროლის საშუალებების, ან მათი არარსებობის დადგენა. წინამდებარე ასპმ-ში განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია ისეთ მაკონტროლებელ ზომებზე, რომლებიც დაკავშირებულია სისრულის, სისწორისა და არსებობის, შეფასების, წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მტკიცებებთან.

სანქციონირება

23. სანქციონირების პროცედურას შეუძლია ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი ზემოქმედება. მაგალითად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ოპერაცია არ სრულდება სამეურნეო სუბიექტის მიერ დადგენილი პოლიტიკის ფარგლებში, იგი შეიძლება მაინც სწორად აისახოს და გატარდეს ბუღალტრულად. თუმცა, არასანქციონირებულმა ოპერაციებმა შეიძლება მნიშვნელოვნად გაზარდოს სამეურნეო სუბიექტის რისკები, რაც, თავის მხრივ, გამოიწვევს არსებითი უზუსტობის რისკის ზრდას, ვინაიდან ეს ოპერაციები განხორციელდება შიდა კონტროლის სისტემის ფარგლებს გარეთ. ამ რისკის შესამცირებლად, სამეურნეო სუბიექტები ხშირად იყენებენ ზუსტად ჩამოყალიბებულ პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს, რომელი სავაჭრო ოპერაციების განხორციელება არის ნებადართული და ვინ უნდა განახორციელოს, ხოლო შემდეგ ამ პოლიტიკის დაცვაზე მუდმივად განახორციელებს მონიტორინგს დოკუმენტაციის დამუშავების განყოფილება. კონკრეტული პიროვნებების მიერ განხორციელებულ სავაჭრო ოპერაციებზე მონიტორინგის განხორციელება, მაგალითად უჩვეულოდ

დიდი მოცულობის ან მნიშვნელოვანი მოგებისა და სერიოზული ზარალის მიღების შემთხვევების გაანალიზება, ხელმძღვანელობას დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის დაცვაში, მათ შორის, რომელიც ეხება ახალი ტიპის ოპერაციების სანქციონირებას და იმის შეფასებას, ჩადენილია თუ არა თაღლითობა.

24. ინიცირებული ოპერაციების აღრიცხვის ძირითადი ფუნქცია იმაში მდგომარეობს, რომ ზუსტად დადგინდეს ცალკეული ოპერაციის ხასიათი (ტიპი) და მიზანი, ასევე თითოეული ფინანსური ინსტრუმენტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებები და ვალდებულებები, მათ შორის ხელშეკრულების იძულებით შესრულების პირობები. ფინანსური მონაცემების ბუღალტრულად სრულყოფილად და სწორად ასახვა, როგორც წესი, გულისხმობს, ძირითადი ფინანსური ინფორმაციის გარდა (როგორიცაა ნომინალური ღირებულება), სულ მცირე შემდეგი ინფორმაციის ასახვასაც:

- ა) დილერის საიდენტიფიკაციო ინფორმაციის;
- ბ) იმ პირის საიდენტიფიკაციო ინფორმაციის, რომელიც ასახავს ოპერაციას (თუ ეს პიროვნება არ არის დილერი); როდის მოხდა ოპერაციის ინიცირება (მათ შორის, ოპერაციის თარიღი და დრო) და როგორ აისახა სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში; და
- გ) ოპერაციის ტიპისა და მიზნის, მათ შორის, გამიზნული იყო თუ არა ოპერაცია შესაბამისი კომერციული რისკის ჰეჯირებისთვის.

მოვალეობების დანაწილება

25. მოვალეობების დანაწილება და თანამშრომელთა დანიშვნა - ეს არის მნიშვნელოვანი მაკონტროლებელი ზომა, განსაკუთრებით ფინანსური ინსტრუმენტების სფეროში. ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციების განხორციელებისას შეიძლება გამოიყოს რამდენიმე ფუნქცია, მაგალითად:

- ა) გარიგების გაფორმება. სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, შეიძლება ამ ფუნქციას ასრულებდეს მომხმარებლების მომსახურების განყოფილება;
- ბ) ანგარიშსწორების წარმოება - საანგარიშსწორებო თანხების გადახდა და მიღება;
- გ) სავაჭრო ოპერაციების დასტურის დოკუმენტების გაგზავნა და სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების მონაცემებსა და კონტრაქტებისგან მიღებულ პასუხებში მოცემულ მონა-

ცემებს შორის განსხვავებების შეჯერება (თუ განსხვავებები გამოვლინდა);

- დ) ყველა ოპერაციის სწორად ასახვა ბუღალტრულ ჩანაწერებში;
- ე) რისკების სიდიდეზე დაწესებული შეზღუდვების მონიტორინგი. სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებიც დიდი მოცულობის ოპერაციებს ახორციელებენ ფინანსური ინსტრუმენტებით, ამ ფუნქციას შეიძლება ასრულებდეს რისკების მართვის სამსახური;
- ვ) ფინანსური ინსტრუმენტების პოზიციების მონიტორინგი და ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება.

26. ბევრ სამეურნეო სუბიექტში მოვალეობები თანამშრომლებზე შემდეგნაირად არის დანაწილებული: ინვესტიციების განხორციელება ფინანსურ ინსტრუმენტებში, ანგარიშსწორების წარმოება ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციებისთვის და ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა/ასახვა ბუღალტრულად.

27. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ძნელია მოვალეობების ამგვარი დანაწილების უზრუნველყოფა, ამიტომ აქ განსაკუთრებით მაღალია ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების როლი ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების მონიტორინგის ჩატარების საქმეში.

28. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელია ფასების შემოწმების დამოუკიდებელი სამსახურის არსებობა. აღნიშნული სამსახური პასუხს აგებს ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტის ფასების დამოუკიდებელი შემოწმების ჩატარებაზე და შეიძლება იყენებდეს მონაცემების განსხვავებულ წყაროებს, მეთოდოკასა და დაშვებებს. მისი თანამშრომლები ატარებენ სამეურნეო სუბიექტის სხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიერ დამუშავებული ფასების ობიექტურ განხილვას.

29. როგორც წესი, ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების პოლიტიკის განსაზღვრასა და მის დაცვაზე პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული კონტროლისა და დოკუმენტაციის დამუშავების ქვედანაყოფები. სამეურნეო სუბიექტები, რომლებიც ფართოდ იყენებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, შეიძლება ყოველდღიურად ახორციელებდნენ თავიანთი ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის შეფასებას და შეფასების დასაბუთებულობის ტესტის სახით ამოწმებდნენ, მოგების ან ზარალის რამდენი ხვედრითი წილი მოდის თითოეულ ფინანსურ ინსტრუმენტზე.

სისრულე, სისწორე და არსებობა

30. სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების რეგულარულად შეჯერება ბანკებისა და დეპოზიტარების ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, სამეურნეო სუბიექტებს იმის საშუალებას აძლევს, რომ უზრუნველყონ ოპერაციების სათანადოდ სსავაჭრო ოპერაციების განხორციელება და შეჯერების პროცედურის ჩატარება. ასევე დიდი მნიშვნელობა აქვს შეჯერების შედეგების გულმოდგინედ შემოწმებასა და გამოვლენილი განსხვავებების გასწორებას.
31. გარდა ამისა, შეიძლება დაინერგოს ისეთი კონტროლის საშუალებები, რომლის შესაბამისადაც თრეიდერებს დაევალებათ იმის დადგენა, რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტს ახასიათებს თუ არა უნიკალური მახასიათებლები. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ერთ-ერთი მაგალითია ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები. ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტში შეიძლება არსებობდეს ცალკე სამსახური (რომელსაც შეიძლება ეწოდებოდეს პროდუქტების კონტროლის ჯგუფი/განყოფილება), რომელსაც ევალება რთული ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების შეფასება მათი ინიცირების (განხორციელების) მომენტში. ეს სამსახური, სააღრიცხვო პოლიტიკის ჯგუფთან ერთად, უზრუნველყოფს ოპერაციების სწორად ასახვას. მართალია, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება არ არსებობდეს პროდუქტების კონტროლის განყოფილება, მაგრამ შეიძლება დანერგილი იყოს რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების კონტროლის პროცედურა, რომელიც განხორციელდება ხელშეკრულების დადების მომენტში. ამ პროცედურის მიზანია, რომ უზრუნველყოს ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებების სათანადოდ აღრიცხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი

32. სამეურნეო სუბიექტში მოქმედი მუდმივი მონიტორინგის პროცედურები იმისთვისაა გამიზნული, რომ გამოვლინდეს და გასწორდეს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებსა და მათ შეფასებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობაში ნებისმიერი ნაკლოვანება. მნიშვნელოვანია, რომ სამეურნეო სუბიექტში არსებობდეს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების სათანადო ზედამხედველობისა და ანალიზის პროცედურა. ეს მოიცავს:
 - ა) კონტროლის ყველა საშუალების ანალიზს, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგს, როგორიცაა, მაგალითად შეჯერების პროცედურის შედეგად

გამოვლენილი განსხვავებების (შესაჯერებელი მუხლების) რაოდენობა, ან განსხვავება თვითონ სამეურნეო სუბიექტში დადგენილ ფასებსა და ფასების გარე წყაროებიდან მიღებულ მონაცემებს შორის;

- ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიების საიმედო კონტროლის საშუალებების გამოყენების აუცილებლობას, მათი გამოყენების დამტკიცებასა და მონიტორინგის განხორციელებას და;
- გ) სხვადასხვა პროცესიდან და სისტემიდან მიღებული ინფორმაციის სათანადო შეჯერების უზრუნველყოფის აუცილებლობას. მაგალითად, შეფასების პროცესი დიდ სარგებელს ვერ მოუტანს სამეურნეო სუბიექტს, თუ მიღებული შედეგები სათანადოდ არ იქნება შესაბამისობაში მოყვანილი მთავარ წიგნში.

33. მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში, როგორც წესი, ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების ყველა ეტაპი აისახება რთულ კომპიუტერულ საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ თავის დროზე უზრუნველყონ ანგარიშსწორება. უფრო რთულ კომპიუტერულ სისტემებში შეიძლება ავტომატურად ხდებოდეს ბუღალტრული ჩანაწერების გადატანა კლირინგულ ანგარიშებში, ფულადი სახსრების მოძრაობის მონიტორინგის მიზნით. ასეთ სამეურნეო სუბიექტებში დანერგილია კონტროლის საშუალებები ოპერაციების დამუშავებაზე, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრულ ჩანაწერებში სწორად აისახოს ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციები. კომპიუტერულ სისტემებში შეიძლება გათვალისწინებული იყოს გადახრების ანგარიშის შექმნის შესაძლებლობა, რათა ხელმძღვანელობამ მიიღოს სიგნალი იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება გადააჭარბებს ნებადართულ მოცულობას (ლიმიტს), ან, როდესაც ოპერაციები განხორციელდება კონკრეტული კონტრაქტისთვის დადგენილი ლიმიტების დარღვევით. თუმცა, ყველაზე სრულყოფილ კომპიუტერულ სისტემებსაც კი არ ძალუძთ ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის სისრულის უზრუნველყოფა. შესაბამისად, ხშირად ხელმძღვანელობა ნერგავს დამატებით პროცედურებს ოპერაციების სრულად ასახვის ალბათობის ამაღლების მიზნით.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 250 (გადასინჯული)

კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ღროს

(ძალაში შედის 2009~~17~~ წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
კანონმდებლობის გავლენა	2
პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე	3-8 9
ძალაში შესვლის თარიღი	9 10
მიზნები	10 11
განმარტება	11 12

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა	12 3-17 8
აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის	12 8-22 4
ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ	22-28-23-29
დოკუმენტაცია	29 30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე	გ1-გ8 6
განმარტება	გ9-გ10
აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა	გ7 11-გ16 2

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის
გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის გ17 ჰ-გ25 18
ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის
გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ გ26 19-გ34 20
დოკუმენტაცია გ21 35-გ36

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

ასს 250 (გადასინჯული) დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ წინამდებარე ცვლილებების შემუშავებისას დაცული იყო დადგენილი პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოების ინტერესებს.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გაითვალისწინოს კანონმდებლობის მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. მოცემული ასს არ გამოიყენება სხვა მარწმუნებელ გარიგებებში, როდესაც აუდიტორი სპეციალურად დაქირავებულია კონკრეტული კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის შესამოწმებლად და ამის თაობაზე ცალკე დასკვნის წარსადგენად.

კანონმდებლობის გავლენა

2. კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მნიშვნელოვნად განსხვავებულია. ის კანონები და სხვა სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტს, ქმნის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. ზოგიერთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებები უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ ისინი განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას. არსებობს ისეთი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც ასევე უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობამ, ან ისეთ დებულებებს ადგენენ, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის უფლებას ანიჭებს, მაგრამ უშუალო გავლენას არ ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს მკაცრად რეგულირებად დარგებში (მაგალითად, ბანკები და ქიმიური მრეწველობის საწარმოები). სხვა სამეურნეო სუბიექტებს მხოლოდ ბევრი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი ეხებათ, რომლებიც, ზოგადად, დაკავშირებულია სამეწარმეო საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან (მაგალითად, რომლებიც ეხება შრომის უსაფრთხოებასა და ჯანმრთელობის დაცვას და დასაქმების თანაბარ შესაძლებლობებს). კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგი, რამაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე
(იხ. პუნქტები გ1-გ6 ზ)

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

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში კანონმდებლობის დარღვევით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენაში. თუმცა, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების აღკვეთაზე და შეუძლებელია ვინმეს ჰქონდეს იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტის დარღვევის ყველა შემთხვევას.
5. აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.¹ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს შესაფერის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების² შესაბამისად. ამ თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობების აღმოჩენის შესაძლებლობაზე უფრო ძლიერია კანონმდებლობის კონტექსტში, ქვემოთ ჩამოთვლილი მიზეზების გამო:
- არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და

1. ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-5 პუნქტი.

2. ასს 200, პუნქტები გ53-გ54.

არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან;

- კანონმდებლობის დარღვევას შეიძლება თან ახლდეს ისეთი ქმედებები, რომლებიც მიმართულია დარღვევის ფაქტების დაფარვაზე, როგორიცაა ფარული შეთანხმება, გაყალბება, ოპერაციის განზრახ გამოტოვება აღრიცხვაში, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება, ან აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის წარდგენა;
- ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს. რომელიც იურიდიულ კვალიფიკაციას საჭიროებს სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

ჩვეულებრივ, რაც უფრო ნაკლები კავშირი არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მოვლენებსა და ოპერაციებს შორის, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი შეიტყობს, ან გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებს.

6. მოცემული ასს განასხვავებს აუდიტორის პასუხისმგებლობებს ორი სხვადასხვა კატეგორიის კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვასთან მიმართებაში, კერძოდ, შემდეგნაირად: (იხ. პუნქტები გვ. 12-გ13)

- ა) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, როგორიცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები. (იხ. ~~მე-13~~ პუნქტები მე-14, გ12); და
- ბ) სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, მაგრამ შეიძლება მათ დაცვას ფუნდამენტური მნიშვნელობა ჰქონდეს სამეწარმეო საქმიანობის გარკვეული ასპექტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობისთვის, განაგრძოს საქმიანობა, ან თავიდან აიცილოს არსებითი საჯარიმო სანქციები (მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობების დაცვა, მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვ-

ნების დაცვა, რომლებიც ეხება გადახდისუნარიანობის შენარჩუნებას, ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების დაცვა); მაშასადამე, ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. მე-14 პუნქტები მე-15, გ13)

7. წინამდებარე ასს-ში კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების თითოეული ზემოთ ნახსენები კატეგორიისთვის განსაზღვრულია განსხვავებული მოთხოვნები. 6(ა) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობაში შედის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას. 6(ბ) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება კონკრეტული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც ხელს უწყობს ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
8. მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს მოეთხოვება, მუდმივად ყურადღებით იყოს და ახსოვდეს, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან შესაძლო შემთხვევების შესახებ შეიძლება შეიტყოს სხვა აუდიტორული პროცედურებიდანაც, რომლებსაც ატარებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. ამ კონტექსტში დიდი მნიშვნელობა აქვს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას მთელი აუდიტის განმავლობაში, ასს 200-ის³ მოთხოვნების შესაბამისად, იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოცულობის გათვალისწინებით, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.
9. აუდიტორს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ ასს-ით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობებში ამ ასს-ის მიხედვით, როგორიცაა, მაგალითად: (იხ. პუნქტი გ8)
ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც

3. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

910. წინამდებარე ასს ძალაში შედის ~~2009~~ 2017 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზნები

110. აუდიტორის მიზანია:

- ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;
- ბ) ჩაატაროს მითითებული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც მიმართულია ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევის შემთხვევების გამოვლენაზე, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
- გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება აუდიტის მსვლელობისას.

განმარტება

124. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

დარღვევა - წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა სამეურნეო სუბიექტის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა პირთა მიერ, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. დარღვევაში არ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების პირადი არამართლზომიერი საქციელი, (რომელიც დაკავშირებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან). (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

132. ასს 315-ის (გადასინჯული)⁴ შესაბამისად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის ფარგლებში, საერთო წარმოდგენა უნდა შეიქმნას:

- ა) იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესახებ, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტს და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც იგი საქმიანობს; და
- ბ) როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს. (იხ: პუნქტი გ7 11)

143. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ: პუნქტი გ128)

4. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-11 პუნქტი.

154. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ განხილული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე: (იხ: პუნქტები გ139-გ144)
- ა) გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი ასეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს; და
 - ბ) გაეცნოს შესაბამის ლიცენზიის გამცემ ან მარეგულირებელ ორგანოებთან მიმოწერის დოკუმენტებს, თუ არსებობს.
165. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორი მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს და ახსოვდეს, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. (იხ: პუნქტი გ154)
176. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა სთხოვოს, წარმოადგინონ წერილობითი დასტური იმისა, რომ აუდიტორს აცნობეს კანონმდებლობის დარღვევის ყველა მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევის შესახებ, რომელთა გავლენაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს. (იხ: პუნქტი გ162)
187. თუ არ არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევები, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტორული პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც გათვალისწინებულია მე-132-176 პუნქტებით.

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის

198. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან საექვო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა: (იხ: პუნქტები გ13-გ17-გ18)
- ა) შეისწავლოს ქმედების ხასიათი და ის გარემოებები, რომლებშიც ქმედება განხორციელდა; და

- ბ) მოიპოვოს სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რათა შეაფასოს ამ ქმედების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ: პუნქტი გ14 გ19)

1920. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონესთან, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით, და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. თუ ხელმძღვანელობა ან, როდესაც მიზანშეწონილია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ წარმოადგენენ საკმარის ინფორმაციას, რომელიც დაამტკიცებს, რომ სამეურნეო სუბიექტი იცავს კანონმდებლობას, ხოლო, აუდიტორის შეფასებით, ამ საეჭვო დარღვევის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი. (იხ: პუნქტები გ15-გ16 გ20-გ22)

210. თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.

221. აუდიტორმა კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის შედეგები უნდა შეაფასოს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომები. (იხ: პუნქტები გ17-გ18 გ23-გ25)

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ

232. ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, რის გამოც მათთვის ცნობილია ის საკითხები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ უკვე ინფორმირებულ, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებს,

5. ასს 260(გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი

ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ ისინი აშკარად უმნიშვნელო არ არის.

243. თუ 232-ე პუნქტში აღწერილი კანონმდებლობის დარღვევა, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება მიჩნეული იყოს წინასწარგანზრახულ და არსებით ქმედებად, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ პირველივე შესაძლებლობისთანავე უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
254. თუ აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა შეატყობინოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში ერთი დონით ზემდგომ სტრუქტურას (მმართველ ორგანოს), თუკი ასეთი არსებობს, როგორიცაა აუდიტის კომიტეტი ან სამეთვალყურეო საბჭო. თუ ამგვარი ზემდგომი მმართველი ორგანო არ არსებობს, ან აუდიტორს მიაჩნია, რომ ამ შეტყობინების შედეგად არანაირი ზომები არ გატარდება, ან დარწმუნებული არ არის, კონკრეტულად ვის უნდა მიმართოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი.

კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების პოტენციური გავლენა შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზეში (იხ. პუნქტები გ26-გ27)

265. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევები არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სათანადოდ არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა, ასს 705-ის (გადასინჯული)⁶ შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.
276. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელს უშლიან აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რათა აუდიტორმა

6. ასს 705 (გადასინჯული)- „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-7-8 პუნქტები.

შეაფასოს, არსებობს თუ არა კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთი დარღვევა, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე, ასს 705-ის (გადასინჯული)⁷ შესაბამისად.

287. თუკი აუდიტორს არ შეუძლია იმის დადგენა, ადგილი ჰქონდა თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, სხვა გარემოებებით გამოწვეული შეზღუდვების გამო და არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზეზით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სათანადო ორგანოებისთვის მარეგულირებელი და სამართალდამცავი სამეურნეო სუბიექტის გარეთ

298. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტს ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: აქვს თუ არა აუდიტორს იმის პასუხისმგებლობა, რომ დარღვევის გამოვლენილ თუ შესაძლო შემთხვევაზე ინფორმაცია მიაწოდოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ: პუნქტები გ28-გ34 გ19-გ20)

ა) ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;

ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

7. ასს 705 (გადასინჯული), მე-7 და მე-9 პუნქტები.

დოკუმენტაცია

2930. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში⁸ უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ, და ასევე: ~~ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ სხვა მხარეებთან ჩატარებული განხილვების შედეგები.~~⁹ (იხ: პუნქტები გ21 გ35-გ36)

ა) ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების თაობაზე; და

ბ) ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვებთან ერთად ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას, მათ შორის, რა რეაგირება მოახდინეს ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა მოცემულ საკითხზე.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე

(იხ. მე-3-8 § პუნქტები)

გ1. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესაბამისად. კანონმდებლობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სხვადასხვაგვარად ზემოქმედებდეს: მაგალითად, შეიძლება უშუალო გავლენას ახდენდეს იმ ინფორმაციაზე, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შეიძლება ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს.

8. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

9. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

კანონმდებლობა ასევე შეიძლება ადგენდეს სამეურნეო სუბიექტის გარკვეულ იურიდიულ უფლებებსა და ვალდებულებებს, რომელთაგან ზოგიერთი აისახება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. გარდა ამისა, შეიძლება აწესებდეს საჯარიმო სანქციებს კანონდარღვევის შემთხვევებისთვის.

გ2. ქვემოთ მოყვანილია იმ პოლიტიკისა და პროცედურების ტიპების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სამეურნეო სუბიექტმა დაწეროს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად:

- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგი და იმის უზრუნველყოფა, რომ საოპერაციო პროცედურები დამუშავდეს ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების შექმნა და მათი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა;
- პერსონალისთვის ქცევის კოდექსის შემუშავება, გავრცელება და დაცვა;
- პერსონალის სათანადოდ მომზადება და იმის უზრუნველყოფა, რომ მათ ესმოდეთ ქცევის კოდექსი;
- ქცევის კოდექსის დაცვის მონიტორინგი და სათანადო დისციპლინარული ზომების გატარება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც დაარღვევენ კოდექსს;
- იურისკონსულტების ჩართვა საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგში დასახმარებლად;
- იმ მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების აღრიცხვის წარმოება, რომლებსაც უნდა იცავდეს სამეურნეო სუბიექტი თავისი კონკრეტული დარგის ფარგლებში, ასევე საჩივრების ჩანაწერების წარმოება.

უფრო მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ამ პოლიტიკასა და პროცედურებს შეიძლება დაემატოს სათანადო პასუხისმგებლობის გადაცემა შემდეგი სტრუქტურებისთვის:

- შიდა აუდიტის სამსახური;
- აუდიტის კომიტეტი;
- კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის სამსახური.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

- გ3. სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი დარღვევის გამოვლენამ, მისი არსებითობის მიუხედავად, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, აუდიტორის მოსაზრებაზე ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან დაქირავებულ პირთა პატიოსნების შესახებ.
- გ4. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს რომელიც — იურიდიულ კვალიფიკაციას — საჭიროებს — სასამართლოს — გადაწყვეტილებით, რისი გაკეთებაც, ჩვეულებრივ, სცილდება აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის ფარგლებს. ამის მიუხედავად, აუდიტორის მომზადების დონემ, გამოცდილებამ და სამეურნეო სუბიექტისა და მისი დარგის ან სექტორის ცოდნამ შეიძლება აუდიტორს იმის შეცნობის საფუძველი მისცეს, რომ ზოგიერთი ქმედება, რომელმაც მისი ყურადღება მიიპყრო, შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევა იყოს.
- გ5. კონკრეტული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება სპეციალურად მოეთხოვებოდეს, რომ მან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, ანგარიში წარადგინოს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ გარკვეულ დებულებებს. ასეთ ვითარებაში, ასს 700 (გადასინჯული)¹⁰ ან ასს 800 (გადასინჯული)¹¹ განსაზღვრავს, როგორ აისახება აუდიტთან დაკავშირებული ამგვარი პასუხისმგებლობა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, როდესაც არსებობს კონკრეტული საანგარიშგებო საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის გეგმაში სათანადო ტესტების გათვალისწინება ამგვარი დებულებების დაცვის შესამოწმებლად.

¹⁰ ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 42-ე 43-ე პუნქტი.

¹¹ ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“, მე-11 პუნქტი.

კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიები (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ6. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმის დადგენაზე, ესა თუ ის კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი განეკუთვნება თუ არა 6(ა) ან 6(ბ) პუნქტებში აღწერილ კატეგორიებს. მე-6 პუნქტში აღწერილი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიებს განეკუთვნება, მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- თაღლითობას, კორუფციასა და მექრთამეობას;
- ფულის გათეთრებას, ტერორიზმის დაფინანსებასა და უკანონო შემოსავალს;
- ფასიანი ქაღალდების ბაზრებსა და ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობას;
- საბანკო სფეროს საქმიანობასა და სხვა ფინანსურ პროდუქტებსა და მომსახურებას;
- მონაცემთა დაცვას;
- გადასახადებისა და პენსიების გადახდის ვალდებულებებსა და გადახდას;
- გარემოს დაცვას;
- საზოგადოების ჯანმრთელობის დაცვასა და შრომის უსაფრთხოებას;

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ6 Z. კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს აუდიტორის დამატებითი პასუხისმგებლობები, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა ასპექტებსაც.

კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით დადგენილი დამატებითი პასუხისმგებლობები (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ8. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ

აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.¹²

განმარტება (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ოპერაციები, რომლებიც განხორციელდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ, ან სამეურნეო სუბიექტის სახელით, ან სამეურნეო სუბიექტის სახელით განახორციელებს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ან სხვა პირები, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის ან სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობით.

გ10. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ასევე პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის წამყვან თანამდებობაზე მომუშავე პირი პირადი მიზნებისთვის იღებს ქრთამს სამეურნეო სუბიექტის მომწოდებლისგან და სამაგიეროდ უზრუნველყოფს, რომ ის დაამტკიცონ სამეურნეო სუბიექტის მომსახურების მომწოდებლად, ან მასთან გააფორმოს ხელშეკრულებები სამეურნეო სუბიექტმა.

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესწავლა (იხ: მე-13 2 პუნქტი)

გ11 7. იმისათვის, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზისა და იმის შესახებ, როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად:

¹² იხ. მაგალითად, ბესსის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.21-225.22.

- გამოიყენოს საკუთარი ცოდნა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის დარგის, მარეგულირებელი და სხვა გარეშე ფაქტორების შესახებ;
- განაახლოს თავისი ცოდნა იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებიც უშუალოდ განსაზღვრავს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებსაც, სავარაუდოდ, არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად სამეურნეო სუბიექტის იმ პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დაცვის საკითხებს; და
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ, რომლებიც დანერგილია სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ სასამართლოში შეტანილი სარჩელის გამოსავლენად, მისი შეფასებისა და აღრიცხვისათვის.

კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალოდ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (იხ: მუ-13 პუნქტი პუნქტები მე-6 და მე-14)

გ812. გარკვეული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები დიდი ხნის შემოდებულია, კარგად არის ცნობილი როგორც დამკვეთისთვის, ასევე დარგის ან სექტორის სხვა სამეურნეო სუბიექტებისთვისაც და უშუალოდ არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან (როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში). მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს;
- დარგის სპეციფიკის გათვალისწინებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- სახელმწიფო ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვას;

- მოგების გადასახადის ან საპენსიო ხარჯების დარიცხვას ან აღიარებას.

ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ზოგიერთი დებულება შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებებთან (მაგალითად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული დებულებების სისრულე), ხოლო სხვა დებულებები შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან (მაგალითად, სავალდებულო ანგარიშგებები, რომლებსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი). ~~მე-13~~ მე-14 პუნქტში განსაზღვრული მოთხოვნის მიზანია, აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრას, ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისი დებულებების მიხედვით.

ამგვარი კანონებისა და ნორმატიული აქტების და ასევე სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების სხვა დებულებების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯარო საწარმოო, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგები, რომელთა დანახარჯების გათვალისწინებაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუმცადა, არ მიიჩნევა, რომ ისინი უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორც აღწერილია მე-6 (ა) პუნქტში.

კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გამოვლენის პროცედურები - სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები (იხ: ~~მე-14 პუნქტი~~ პუნქტები მე-6 და მე-15)

გ13 9. ზოგიერთ კანონს და სხვა ნორმატიულ აქტს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის განსაკუთრებული ყურადღება, რადგან ისინი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე (როგორც აღწერილია მე-6 (ბ) პუნქტში). კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთმა დარღვევამ, რომელიც ფუნდამენტურ გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე, შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შეწყვეტა, ან ეჭვქვეშ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი¹³. მაგალითად, ასეთი შედეგის გამოწვევა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის ლიცენზიის ან სხვა დოკუმენტის მოთხოვნების

¹³ ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

დარღვევას, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის განხორციელების უფლებას ანიჭებს (მაგალითად, ბანკისთვის - კაპიტალთან ან ინვესტიციებთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა). გარდა ამისა, არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან.

გ14 ბ. ვინაიდან ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ~~მე-14~~ მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები გამიზნულია იმისთვის, რომ აუდიტორის მხედველობის არეში მოხვდეს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევები, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას (იხ. მე-15 მე-16 პუნქტი)

გ15 ბ. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აუდიტორის ყურადღება მიიქციოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივმა ან საეჭვო შემთხვევებმა. ამგვარი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებია:

- ოქმების გაცნობა;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე, ან გარედან მოწვეული იურისკონსულტების გამოკითხვა სასამართლო პროცესების, პრეტენზიებისა და შეფასებების შესახებ; და
- ძირითადი ტესტების ჩატარება ოპერაციების კატეგორიების, ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შემადგენელ ელემენტებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ. მკ-16 მე-17 პუნქტი)

გ16 2. ვინაიდან კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს, ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უზრუნველყოფს აუდიტებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევის ფაქტობრივი თუ საექვო შემთხვევების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცადა, ზემოაღნიშნული წერილობითი ინფორმაცია, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს და, აქედან გამომდინარე, გავლენასაც არ ახდენს იმ სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს.¹⁴

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის

კანონმდებლობის დარღვევის ნიშნები (იხ. მკ-18 მე-19 პუნქტი)

გ17. კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევასთან დაკავშირებული ინფორმაცია აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს რაიმე სხვა წყაროდან და არა მე-13-17 პუნქტებში აღწერილი პროცედურების ჩატარების შედეგად (მაგალითად, როდესაც აუდიტორს აფრთხილებს კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის შესახებ რომელიმე კანონმორჩილი მოქალაქე).

გ18 3. ~~თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია შემდეგი საკითხების არსებობის შესახებ ან ეჭვება ამ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაცია, ეს კანონმდებლობის დარღვევის მაჩვენებელი შეიძლება იყოს:~~

- მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;
- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისთვის, დაკავშირებული მხარეებისთვის,

14. იხ ასს 580 – „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, მე-4 პუნქტი.

დაქირავებულ პირთათვის, ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;

- გადახდილი გაყიდვის საკომისიოები, ან რწმუნებულის მომსახურების საზღაური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც ჩვეულებრივ იხდის სამეურნეო სუბიექტი, ან იხდიან ამ დარგში, ან აღემატება ფაქტობრივად მიღებულ მომსახურებას;
- შესყიდვები ისეთ ფასებში, რომლებიც მნიშვნელოვნად აღემატება ან დაბალია საბაზრო ფასებზე;
- ნაღდი ფულით არაორდინალური გადახდის შემთხვევები, შესყიდვები საბანკო ჩეკებით, როდესაც ფულის გადახდა ხდება ჩეკის წარმდგენლისთვის, ან დანომრილ საბანკო ანგარიშებზე საბანკო გადარიცხვების მეშვეობით;
- არაორდინალური ოპერაციები ოფშორულ ზონებში რეგისტრირებულ კომპანიებთან, სადაც მნიშვნელოვანი საგადასახადო შეღავათებია დაშვებული;
- საქონლის ან მომსახურების საზღაურის გადახდა ისეთი ქვეყნის კომპანიებისთვის, საიდანაც არ ხდება ამ საქონლის ან მომსახურების მიღება;
- ფულის გადახდა სავალუტო კონტროლის სათანადო დოკუმენტაციის გარეშე;
- ისეთი საინფორმაციო სისტემის არსებობა, რომელიც, განზრახ თუ უნებლიეთ, არ ტოვებს ადეკვატურ კვალს, ან საკმარის მტკიცებულებებს აუდიტორული შემოწმებისთვის;
- უნებართვო ოპერაციები, ან ოპერაციები, რომლებიც სათანადოდ არ არის ასახული ბუღალტრულად;
- მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების უარყოფითი კომენტარები.

საკითხები, რომლებიც უნდა შეაფასოს აუდიტორმა (იხ: პუნქტი 48 19(ბ))

გ19 4. ქვემოთ ჩამოთვლილია იმ საკითხების მაგალითები, რომელთა შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა:

- კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების გავლენით განპირობებული პოტენციური ფინანსური შედეგები, როგორიცაა, მაგალითად საურავების,

ჯარიმების დაკისრება, ზარალის ანაზღაურება, აქტივების კონფისკაციის საფრთხე, საქმიანობის იძულებით შეჩერება და სასამართლო პროცესი;

- მოითხოვება თუ არა პოტენციური ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- პოტენციური ფინანსური შედეგები იმდენად სერიოზულია თუ არა, რომ ექვექვე დადგეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან სხვა მხრივ გახდეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი.

აუდიტორული პროცედურები და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ (იხ: #4-19 მე-20 პუნქტი)

გ 20 45. აუდიტორს უფლება აქვს, მოეთხოვება, კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის საკითხი განიხილოს შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, მაშინ, როდესაც რადგან მათგან შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიც იმავენაირად აღიქვამენ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ისეთ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევას იწვევს, როგორც თვითონ.

გ 21. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს

რთული საკითხების განხილვა და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

გ 2216. თუკი ხელმძღვანელობა ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს არ წარუდგენენ საკმარის ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სამეურნეო სუბიექტი რეალურად იცავს კანონმდებლობას, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს კონსულტაციის მიღება სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ~~იურისკონსულტთან~~, ან გარედან მოწვეულ იურისკონსულტთან კონკრეტულ გარემოებებში საკანონმდებლო დებულებების გამოყენების თაობაზე, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობაზე, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ საკითხების შესაძლო გავლენაზე. თუკი აუდიტორი მიზანშეწონილად არ მიიჩნევს სამეურნეო სუბიექტის იურისკონსულტისგან კონსულტაციის მიღებას, ან კმაყოფილი არ იქნება იურისკონსულტის მოსაზრებით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს, კონფიდენციალურად, კონსულტაციის გავლა სხვებთან თავის ფირმაში, ქსელის სხვა ფირმაში, პროფესიულ ორგანიზაციაში, ან აუდიტორის იურისკონსულტთან თავის იურისკონსულტთან იმასთან დაკავშირებით, ადგილი აქვს თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, ~~განიხილოს შესაძლო სამართლებრივი შედეგები~~, მათ შორის, განიხილოს თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი, შესაძლო სამართლებრივი შედეგები და რა სახის დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში.

კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის გავლენის შეფასება (იხ: 21-ე 22-ე პუნქტი)

გ2317. როგორც 21-ე 22-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საექვო დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა. ~~აუდიტორის მიერ გამოვლენილი~~ კონკრეტული გამოვლენილი ან საექვო დარღვევით ~~შემთხვევაში~~ განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის დონესთან, ან ~~თანამშრომლების~~ იმ პირთა თანამდებობრივ დონესთან, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სამეურნეო სუბიექტის

უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით. როგორც აღნიშნულია მე-9 პუნქტში, აუდიტორის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული იქნება 22-ე პუნქტში აღწერილ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან.

გ24. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება აუდიტორი აიძულოს, რომ შეაფასოს გამოვლენილი ან საექვო დარღვევების გავლენა ხელმძღვანელობისგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული ოფიციალური წერილის საიმედოობაზე:

- როდესაც აუდიტორს აქვს ეჭვი ან მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობის, ან სავარაუდო მონაწილეობის შესახებ კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საექვო დარღვევებში;
- აუდიტორისთვის ცნობილია, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან ამგვარი დარღვევების შესახებ და, იურიდიული ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ, არ აცნობეს, ან უფლებას არ იძლევიან, რომ აცნობონ ამ საკითხის შესახებ სათანადო ორგანოს მიზანშეწონილ ვადაში.

გ18 25. გამოწვევის შემთხვევებში, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხი, იმ ქვეყნებში, სადაც გამოსვლა თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით, მაგალითად, ისეთ ვითარებაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, ან გამოვლენილი ან საექვო დარღვევები ეჭვქვეშ აყენებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას, თუნდაც ეს დარღვევა არსებითი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის. გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხის გადაწყვეტის დროს, აუდიტორს უფლება აქვს, გაიაროს იურიდიული კონსულტაცია. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის გავლა იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა. თუკი გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია,

~~ბელაია, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ალტერნატიული ზომების გატარება, მათ შორის, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის აღწერა აუდიტორის დასკვნის „სხვა გარემოებების“ ამსახველ აბზაცში.¹⁵ თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ გარიგებიდან გამოსვლა მიზანშეწონილია, მისი ამგვარი ქმედება არ იქნება აუდიტორის სხვა პასუხისმგებლობების შესრულების შემცველი, რომლებიც აუდიტორს ეკისრება კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გამოვლენილ ან საექვო დარღვევებზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, ასს 220-ის¹⁶ გზა პუნქტში მითითებულია, რომ ზოგიერთი ეთიკური ნორმები შეიძლება წინამორბედ აუდიტორს ავალდებულებდეს, შემცველი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მისთვის ინფორმაციის მიწოდებას კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ.~~

ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ

გამოვლენილი ან საექვო დარღვევების შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ: პუნქტები 26-28-ე)

გ26. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში იმ შემთხვევაში აისახება, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია 26-28-ე პუნქტების შესაბამისად. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება სხვა გარემოებებშიც წარმოადგინოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ, მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორს ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობების გარდა სხვა პასუხისმგებლობებიც ეკისრება, როგორც ეს განხილულია ასს 700-ის (გადასინჯული) 43-ე პუნქტში;
- აუდიტორი დაადგენს, რომ გამოვლენილი ან საექვო დარღვევა აუდიტის ძირითადი საკითხია და აუდიტორის დასკვნაში ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციას სათანადოდ წარმოადგენს ასს 701-ის შესაბამისად. იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გამოიყენება ასს 701-ის¹⁷ მე-14 პუნქტი; ან

15. ასს 706 – „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზალები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

16. ასს 220 – „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი*“.

17. ასს 701 – „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

- გამონაკლის შემთხვევებში, ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს მოცემულ გარემოებებში და გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია (იხ. პუნქტი გ25), აუდიტორს უფლება აქვს, განიხილოს გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის შემთხვევის აღწერის საკითხი „სხვა გარემოებები“ აბზაცში, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹⁸

გ27. კანონმდებლობა შეიძლება ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის გასაჯაროებას. მაგალითად, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო კანონსაწინააღმდეგო ქმედების გამოძიებისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო ატარებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას. როდესაც აუდიტორი აპირებს აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის შესახებ გ26 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში, ან სხვა შემთხვევაში, ამგვარმა კანონმა თუ სხვა ნორმატიულმა აქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის შესაძლებლობაზე, ეს საკითხი აღწეროს აუდიტორის დასკვნაში, ან, გარკვეულ გარემოებებში, გასცეს აუდიტორის დასკვნა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება, სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ მარეგულირებელი და სამართალდამცავი სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოებისთვის (იხ. 28-ე 29-ე პუნქტი).

გ19. აუდიტორის პროფესიულმა მოვალეობამ, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს იმას, რომ ინფორმაცია, გამოვლენილი კანონმდებლობის დარღვევის ან შესაძლო დარღვევის შემთხვევების შესახებ, მიეწოდოს რომელიმე მხარეს სამეურნეო სუბიექტის გარეთ. თუმცა, აუდიტორის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა განსხვავებულია იურისდიქციების მიხედვით და, გარკვეულ გარემოებებში, კონფიდენცია-

18. ასს 706 (გადასინჯული) - „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

~~აღობის დაცვის ვალდებულებაზე მაღლა შეიძლება იდგეს საკანონმდებლო აქტი, კანონი ან საერთო სამართლის ნორმებით მოქმედი სასამართლოს წესები. ზოგიერთ იურისდიქციაში, საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული მოვალეობა, საზედამხედველო ორგანოებს აცნობოს კანონმდებლობის დარღვევი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. ასევე, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აუდიტორს გააჩნია მოვალეობა, შესაბამის ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება; სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.~~

გ28. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას (იხ. პუნქტი გ29);

ბ) აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის (იხ. პუნქტი გ30); ან

გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს. (იხ. პუნქტი გ31)

გ29. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით მოეთხოვებოდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორისთვის არსებობს საკანონმდებლო მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა ინფორმაცია მიაწოდოს საზედამხედველო ორგანოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. გარდა ამისა, კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობები გამოიწვიოს და ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუდიტორს მოეთხოვებოდეს ამ უზუსტობების შესახებ

ინფორმაციის მიწოდება სათანადო ორგანოსთვის იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა, ან მეტვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ გაატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

გ30. სხვა შემთხვევაში, შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს იმის დადგენას, მიზანშეწონილი ქმედება იქნება თუ არა მოცემულ გარემოებებში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სათანადო ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.¹⁹ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსში ახსნილია, რომ ამგვარი ინფორმირება მიჩნეული არ იქნება ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით დადგენილი კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად.²⁰

გ31. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები არ ითვალისწინებს მოთხოვნებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებისთვის, შეიძლება ისინი აუდიტორს უფლებას აძლევდეს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს. მაგალითად, როდესაც საფინანსო დაწესებულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ტარდება, შეიძლება აუდიტორს კანონმდებლობით მინიჭებული ჰქონდეს უფლება, ზედამხედველობის სამსახურთან ერთად განიხილოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

გ32. სხვა გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება ხელს უშლიდეს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულების შესრულებას, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით.

¹⁹ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.29 და განყოფილებები 225.33-225.36.

²⁰ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.35.

გ33. 29-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან კონფიდენციალურად მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ3420. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ აცნობოს საკანონმდებლო ან სხვა მმართველ ორგანოს, ან ამის შესახებ ინფორმაცია შეიტანოს აუდიტორის დასკვნაში.

დოკუმენტაცია (იხ: 29-ე 30-ე პუნქტი)

გ3521. აუდიტორის დოკუმენტაციაში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებით შეიძლება შეტანილი იყოს, მაგალითად შემდეგი ინფორმაცია:

- ჩანაწერების ან დოკუმენტების ასლები;
- ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებთან ჩატარებული განხილვების ოქმები.

გ36. ამასთან, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება დამატებით მოთხოვნებს ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ დოკუმენტაციის მომზადებასთან დაკავშირებით.²¹

²¹ იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.37.

სხვა ასს-ების შესაბამისი ცვლილებები

შენიშვნა: ამ განყოფილებაში განხილულია საბოლოო დამტკიცებული ცვლილებები, რომლებიც ასს-ებში შევიდა ასს 250-ის (გადასინჯული) დამტკიცების შედეგად. აღნიშნული ცვლილებები ძალაში შევა ასს 250-ის (გადასინჯული) ძალაში შესვლასთან ერთად და ამ განყოფილებაში წარმოდგენილია იმ საერთაშორისო სტანდარტების ბოლო დამტკიცებული ვერსიების მიხედვით, რომლებშიც ცვლილებები შევიდა. ამასთან, ამ ცვლილებებში მოცემული სქოლიოების ნუმერაცია არ შეესაბამება იმ ასს-ებს, რომლებიც შეიცვლება და ამიტომ უნდა მიმართოთ თვითონ შესაფერის ასს-ებს. ზემოაღნიშნული შესაბამისი ცვლილებები დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ წინამდებარე ცვლილებების შემუშავებისას დაცული იყო დადგენილი პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოების ინტერესებს.

ხკსს 1 – „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობა, უსაფრთხოება, მთლიანობა, ხელმისაწვდომობა და აღდგენილობა (იხ. 46-ე პუნქტი)

გ56. შესაფერისი ეთიკური ნორმები ფირმის პერსონალს ავალდებულებს, რომ მათ ყოველთვის დაიცვან გარიგების დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის კონფიდენციალობა, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც ინფორმაციის გამჟღავნებაზე არსებობს დამკვეთის ნებართვა, ან ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები ადგენს ამგვარ პასუხისმგებლობას²² იურიდიული ან პროფესიული მოვალეობა. კონკრეტული კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შეიძლება დამატებით ვალდებულებებს აკისრებდეს ფირმის პერსონალს დამკვეთის კონფიდენციალობაზე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმე ეხება პირად მონაცემებს.

²² იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.35.

ასს 210 – „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება

გ26. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორული გარიგების წერილში შესაძლებელია ასევე შემდეგი პუნქტების ჩართვაც:

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების მონაწილეობას აუდიტის ზოგიერთ ასპექტში;
- შეთანხმება, რომელიც ეხება შიდა აუდიტორებისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის მონაწილეობას;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ აუდიტორთან ურთიერთობისთვის, თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში;
- კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გათვალისწინებულ აუდიტორის იმ პასუხისმგებლობებზე მითითება, ან პასუხისმგებლობების აღწერა, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;
- აუდიტორის ვალდებულების ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, როდესაც იარსებებს ამის შესაძლებლობა;
- მითითება აუდიტორისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა დამატებით შეთანხმებებზე;
- სხვა მხარეებისთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მიწოდების ნებისმიერი ვალდებულება.

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში მოცემულია 1-ელ დანართში.

ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები

(იხ: მე-12 პუნქტი)

გზა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები²³ აუდიტორს შეიძლება ავალდებულებდეს, რომ გარიგებაზე დათანხმებამდე, წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, აუცილებელია აუდიტორისთვის, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას ინფორმაცია მიაწოდოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ. მაგალითად, თუ წინამორბედი აუდიტორი გარიგებიდან გავიდა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევის გამო, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ წინამორბედმა აუდიტორმა, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა ამგვარი ფაქტი და მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ისეთ შემთხვევას, რომლის შესახებაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებლად უნდა იცოდეს შემცვლელმა ახალმა კანდიდატმა, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას.²⁴

²³ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 210.14.

²⁴ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.31.

ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“

შესავალი

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

8ა. აუდიტორს კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს კანონმდებლობის დარღვევასთან, მათ შორის თაღლითობასთან დაკავშირებით, რომლებიც შეიძლება განსხვავდებოდეს წინამდებარე და სხვა ასს-ებით გათვალისწინებული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობებში ამ და სხვა ასს-ების მიხედვით. ასე, მაგალითად: (იხ. პუნქტი გ5ა)

- ა) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ, ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირება, მათ შორის ისეთი მოთხოვნების დარღვევაზე, რომლებიც სპეციალურად ეხება ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, მათ მიერ კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით გატარებული საპასუხო ზომების შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;
- ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და
- გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

40. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობის ფაქტს, ან მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიუთითებს, რომ შეიძლება თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, რათა ინფორმირებული იყვნენ ის პირები, რომლებსაც ევალებათ ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის თავიდან აცილება და გამოვლენა, რომლებზეც მათ ეკისრებათ პასუხისმგებლობა. (იხ: პუნქტები 659ა - 660)

41. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, თუკი აუდიტორი გამოავლენს ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაში, რომელშიც გარეულია:

- ა) ხელმძღვანელობა;
- ბ) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქციები აქვთ შიდა კონტროლში; ან
- გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში,

აუდიტორმა ამ საკითხების შესახებ დროულად უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუ აუდიტორი ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაში, რომელშიც გარეულია ხელმძღვანელობა, აუდიტორმა ამ ეჭვების შესახებ უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათთან იმსჯელოს აუდიტის დასრულებისთვის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ. ამგვარი საკითხების თაობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება სავალდებულოა, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. (იხ: პუნქტები 659ა, 661-663)

42. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა შეატყობინოს თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი ნებისმიერი საკითხის შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტი 659ა და 664)

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ

43. თუკი აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაზე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: ~~არსებობს თუ არა პასუხისმგებლობა თაღლითობის ფაქტის ან ეჭვის შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარეთ რომელიმე მხარისთვის შეტყობინებაზე. იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორის პროფესიულმა ვალდებულებამ, შეინარჩუნოს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს ასეთ შეტყობინებას, აუდიტორის სამართლებრივმა პასუხისმგებლობამ შეიძლება გადაწონოს კონფიდენციალობის ვალდებულება ზოგიერთ გარემოებაში. (იხ. პუნქტები გ65-გ67)~~

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

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

აუდიტორის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 8ა)

გ5ა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენ-

ტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.²⁵

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. პუნქტები 40-42-ე)

გ59ა. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ (იხ. 43-ე პუნქტი)

გ65. ასს 250-ში (გადასინჯული)²⁶ მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა დაადგინოს აუდიტორმა, კანონმდებლობა ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ, ან მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილი ხომ არ არის ამგვარი ინფორმირება, მათ შორის როგორ უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულება. თუ აუდიტორის პროფესიული ვალდებულება, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება აუდიტორს ხელი შეუშალოს იმაში, რომ თაღლითობის შესახებ აცნობოს დამკვეთის სამეურნეო სუბიექტის

²⁵ იხ. მაგალითად, ბესსის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.21-225.22.

²⁶ ასს 250 (გადასინჯული) – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, პუნქტები გ28-გ34.

~~ფარგლებს გარეთ არსებულ მხარეს. თუმცა, აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყანაში და, გარკვეულ გარემოებებში, კანონი ან სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება კონფიდენციალობის დაცვის ვალდებულებაზე მაღლა იდგეს. ზოგიერთ ქვეყანაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს აქვს საკანონმდებლო ვალდებულება, თაღლითობის ფაქტის შესახებ აცნობოს საზედამხებდელ ორგანოებს. ასევე, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება, შესაბამის ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.~~

- გ66. 43-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან, კონფიდენციალურად, მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად. მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ კონკრეტულ გარემოებებში, რათა დაადგინოს აუცილებელი ზომები, რომლებიც უნდა გატარდეს გამოვლენილ თაღლითობაში საზოგადოებრივი ინტერესების ასპექტების გათვალისწინების დროს.

ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“

შესავალი

ინფორმირების მნიშვნელობა

7. ~~ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი~~

თუ საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის კონტრადიქციამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ასს 450 – „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“

მოთხოვნები

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

8. აუდიტორმა დროულად უნდა აცნობოს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება.²⁷ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ამ უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ7-გ9)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება (იხ. პუნქტები მე-8-9)

- გ11. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება

²⁷ ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-7 პუნქტი.

კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის პოტენციურმა წინააღმდეგობამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ორისკონსულტის დახმარების საჭიროების საკითხი.

ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“

მოთხოვნები

7. აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. (იხ. პუნქტები გ26-გ33ჲ)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით

რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. მე-7 პუნქტი)

- გ26. როგორც აღნიშნულია გ1 პუნქტში, მართალია, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად ხდება, მაგრამ შეიძლება სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც მოიცავდეს, როგორიცაა, მაგალითად წინა პერიოდების აუდიტი და, გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტური ფორმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთების აყვანასა და არსებული დამკვეთების შენარჩუნებას, ასევე გარკვეული დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებას, რომლებსაც ითვალისწინებს კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები (მაგალითად, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვას). ნებისმიერი აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხზე გავლენას ახდენს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელსაც ეყრდნობა.

გ33ა. ასს 250-ში (გადასინჯული)²⁸ მოცემულია დამატებითი მითითებები აუდიტორისთვის, კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გათვალისწინებული დამატებითი პსუხისმგებლობების შესრულებასთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტში გამოვლენილ კანონმდებლობის დარღვევის ან საექვო დარღვევის შემთხვევებს, რადგან დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის და ასევე გამოდგება იმის შესაფასებლად, რა გავლენას იქონიებს ამგვარი დარღვევა აუდიტის სხვა ასპექტებზე.

მისს 2400 (გადასინჯული) – „გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“

მოთხოვნები

გარიგების განხორციელება

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება

48. პრაქტიკოსის მიერ ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირთა გამოკითხვა, საჭიროებისამებრ, უნდა ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ84-გ87ჟ)

...

დ) არსებობა ნებისმიერი ფაქტობრივი, საექვო ან სავარაუდო:

- (i) თაღლითობის ან უკანონო ქმედების, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე; და
- (ii) კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის (როგორცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები), რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს არსებითობის ოდენობის განსაზღვრასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე;

²⁸ ასს 250 (გადასინჯული) – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-9 პუნქტი.

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა

52. როდესაც არსებობს ნიშანი იმისა, რომ სამეურნეო სუბიექტში ადგილი აქვს თაღლითობას ან კანონმდებლობის დარღვევას, ან არსებობს თაღლითობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევაზე ეჭვი, პრაქტიკოსმა:

- ა) აღნიშნულის შესახებ უნდა აცნობოს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, ზედარგოლის ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, ან მეთავაფურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, საჭიროებისამებრ; (იხ. პუნქტი გ91ა)
- ბ) უნდა მოითხოვოს ამ სიტუაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ხელმძღვანელობისეული შეფასება, თუ მოსალოდნელია ამგვარი გავლენა;
- გ) უნდა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ პრაქტიკოსის დასკვნასა და პრაქტიკოსის ანგარიშზე ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებული, გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობის, ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შედეგები, რის შესახებაც აცნობეს პრაქტიკოსს; და
- დ) განსაზღვროს, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: ფაქტობრივად, თუ არა, რომ ფაქტობრივად ან საეჭვო თაღლითობის ან უკანონო ქმედების შესახებ აცნობოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ. პუნქტები გ92 - გ92დ)
 - (i) ხომ არ ავალდებულებს პრაქტიკოსს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;
 - (ii) ხომ არ ადგენს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების განხორციელება

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება (იხ. პუნქტები 47-ე და 55-ე)

გამოკითხვა (იხ. პუნქტები 46-48-ე)

გ87ა. პრაქტიკოსს შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით,

რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას, მათ შორის თაღლითობას და შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ მისს-ით განსაზღვრული პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებში ამ მისს-ის მიხედვით, როგორცაა, მაგალითად:

ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში);²⁹ და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება პრაქტიკოსის მიერ მისს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

პროცედურები სპეციფიკური გარემოებებისთვის

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა (იხ. პუნქტები 52(ა) და (დ))

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

გ91ა. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო

²⁹ იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ92. ~~წინამდებარე მისს-ის მიხედვით, როდესაც პრაქტიკოსი აღმოაჩენს ან ეჭვობს, რომ ადგილი აქვს თაღლითობას ან უკანონო ქმედებებს, იგი ვალდებულია განსაზღვროს, გააჩნია თუ არა მას აღნიშნული ქმედების ან საექვო ქმედების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე გარე მხარისთვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება მოითხოვებოდეს ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:~~

ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ინფორმირებას;

ბ) აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ინფორმირება მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; (იხ. პუნქტი გ92ა) ან

გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს. (იხ. პუნქტი გ92ბ)

~~მართალია, პრაქტიკოსის პროფესიული მოვალეობა, დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვა, ეწინააღმდეგება ინფორმირების ამგვარ ვალდებულებას, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებებში, პრაქტიკოსის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას შეიძლება უპირატესი ძალა ჰქონდეს კონფიდენციალობასთან შედარებით.~~

გ92ა. ზოგ შემთხვევაში, შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს იმის დადგენას, მიზანშეწონილი ქმედება იქნება თუ არა მოცემულ გარემოებებში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფო-

რმაციის მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ პრაქტიკოსმა სათანადო ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი სხვა ზომების გატარება. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.³⁰ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსში ახსნილია, რომ ამგვარი ინფორმირება მიჩნეული არ იქნება ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით დადგენილი კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად.³¹

გ92ბ. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები არ ითვალისწინებს მოთხოვნებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებისთვის, შეიძლება ისინი პრაქტიკოსს უფლებას აძლევდეს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს

გ92გ. სხვა გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულების შესრულებას, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით.

გ92დ. 52(დ) პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან, კონფიდენციალურად, მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

³⁰ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.51-225.52.

³¹ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

მასს 3000 (გადასინჯული) – „მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“

მოთხოვნები

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა

45. პრაქტიკოსმა შესაფერისი მხარე(ები) უნდა გამოკითხოს:

- ა) გააჩნიათ თუ არა მათ ინფორმაცია რაიმე ფაქტობრივი, საექვო ან სავარაუდო წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე; (იხ. პუნქტები გ101- გ101ა)
- ბ) პასუხისმგებელ მხარეს გააჩნია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური და თუ ეს ასეა, უნდა ჩაატაროს დამატებითი გამოკითხვა, რათა შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობა და ძირითადი აღმოჩენილი ფაქტები განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში; და
- გ) პასუხისმგებელმა მხარემ გამოიყენა თუ არა ექსპერტები განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისას.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

78. გარიგების პირობებისა და გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს, მისთვის ცნობილი გახდა თუ არა რაიმე ისეთი საკითხი, რის შესახებაც ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელს, დამკვეთ მხარეს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვებს. (იხ. პუნქტი გ192- გ192ვ)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა (იხ. 45-47მ პუნქტები)

გ101ა. პრაქტიკოსს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ მასს-ით განსაზღვრული პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებში ამ მასს-ის მიხედვით, როგორიცაა, მაგალითად:

ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ აუდიტორის ინფორმირება;³² და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება პრაქტიკოსის მიერ წინამდებარე და სხვა მასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის. გ192ა-გ192ე პუნქტებში უფრო დეტალურად არის განხილული კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით განსაზღვრულ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებასა და ანგარიშის წარდგენას.

³² იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები (იხ. 78-ე პუნქტი)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

გ192ა. შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნას ხელმძღვანელობის სათანადო დონისთვის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს პრაქტიკოსის მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის, ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ192ბ. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება:

- ა) პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;
- ბ) ადგენდეს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზან-

შეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.³³

გ192გ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

- ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას;
- ბ) პრაქტიკოსმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; ან
- გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

გ192დ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთ დარღვევებს, რომლებსაც პრაქტიკოსი წააწყდა, ან მისთვის ცნობილი გახდა გარიგების შესრულების პროცესში, მაგრამ გავლენას არ ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. წინამდებარე მასს-ის მიხედვით, პრაქტიკოსს არ ევალება კანონმდებლობის ისეთი მოთხოვნების ცოდნა, რომლებიც გავლენას არ ახდენს მოცემულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. თუმცა, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ პრაქტიკოსმა გამოიყენოს თავისი ცოდნა, პროფესიული განსჯა და გამოცდილება ამგვარ დარღვევებზე რეაგირებისთვის. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

გ192ე. გარკვეულ გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულება, რო-

³³ იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 22551-225.52.

მელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით. სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება არ მიიჩნეოდეს კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად, შესაფერისი ეთიკური ნორმების მიხედვით.³⁴

გ192ვ. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი, ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგის დასადგენად ან, კონფიდენციალურად, კონსულტაციების მიღება მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციისგან (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება).³⁵

მასს 3402 – „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“

მოთხოვნები

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

56. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება მომსახურე ორგანიზაციაში კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის, ან თაღლითობის შემთხვევების, ან მომსახურე ორგანიზაციის შეცდომების შესახებ (რომლებიც გასწორებული არ არის), რომლებიც აშკარად ტრივიალური არ არის და შეუძლია გავლენის მოხდენა ერთ ან მეტ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სათანადო წესით ეცნობა თუ არა ეს საკითხი შესაბამის მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს. თუ საკითხის ინფორმირება არ განხორციელებულა ასეთი სახით და მომსახურე ორგანიზაციას არ სურს ამის გაკეთება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები. (იხ: პუნქტი გ53)

^{34.} იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

^{35.} იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.55.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

(იხ. 56-ე პუნქტი)

გ53. 56-ე პუნქტში აღწერილ გარემოებებზე რეაგირების მიზნით გამოსაყენებელი შესაფერისი ზომები, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, შეიძლება მოიცავდეს:

- იურიდიული კონსულტაციის მიღებას მოქმედების სხვადასხვა კურსის მოსალოდნელი შედეგების შესახებ;
- მომსახურე ორგანიზაციის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას;
- იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა მესამე მხარეთა ინფორმირება (მაგალითად, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს ავალდებულებდეს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს, ან მომსახურე ორგანიზაციის გარე აუდიტორის ინფორმირებას,³⁶ ან ადგენდეს მისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამგვარი ინფორმირება. მესამე მხარეთა (მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოს) ინფორმირებას, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას, ან მარწმუნებელ დასკვნაში „სხვა გარემოებები“ აზრის დამატებას;
- გარიგებიდან გამოსვლას.

მასს 3410 – „მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

78. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, პრაქტიკოსმა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ქვემოთ განხილულ საკითხებზე, რომლებიც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდა გარიგების მიმდინარეობისას და განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ამ ინფორმაციის მესამე

³⁶ იხ. მაგალითად, ბესის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

მხარისათვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტში ან მის გარეთ:

- ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით, მათი ყურადღება რომ დაიმსახუროს;
- ბ) გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობა; და
- გ) საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან ~~კანონდარღვევასთან~~, გარდა ამკარად ტრივიალური საკითხებისა. (იხ. პუნქტი გ87)

დასს 4410 (გადასინჯული) – „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

ეთიკური მოთხოვნები

21. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას შესაფერისი ეთიკური ნორმები. (იხ. პუნქტები გ19-გ21ე)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

27. პრაქტიკოსმა, კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში, ხელმძღვანელობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც დროულად უნდა აცნობოს კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაკუთრებულ ყურადღებას. (იხ. პუნქტი გ41- გ41ა)

ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 21-ე პუნქტი)

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ21ა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება:

- ა) პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;

ბ) ადგენდეს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.³⁷

გ21ბ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას;

ბ) პრაქტიკოსმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; ან

გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

გ21გ. წინამდებარე დასს-ის 28-ე პუნქტის მიხედვით, პრაქტიკოსს არ ევალება კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთ დონზე ცოდნა, რაც აუცილებელი არ არის კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად. თუმცა, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ პრაქტიკოსმა გამოიყენოს თავისი ცოდნა, პროფესიული განსჯა და გამოცდილება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

გ21დ. გარკვეულ გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულება, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით. სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება

³⁷ იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.51-225.52.

არ მიიჩნეოდეს კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად შესაფერისი ეთიკური ნორმების მიხედვით.³⁸

გ21ე. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი, ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგის დასადგენად ან, კონფიდენციალურად, კონსულტაციების მიღება მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციისგან (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება).³⁹

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ41ა. შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნას ხელმძღვანელობის სათანადო დონისთვის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს პრაქტიკოსის მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის, ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება

³⁸ იხ. მაგალითად, ბესსის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

³⁹ იხ. მაგალითად, ბესსის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.55.

გამოსცა:





International Auditing
and Assurance
Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-318-3

თარგმნა:



თბილისი, წერეთლის გამზ. 61
ტელ/ფაქსი: (+995 32) 235 0157
www.gfpaa.ge