

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში

ტომი 1 – ძირითადი ცნებები

მეორე გამოცემა



International Federation
of Accountants

International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

წინამდებარე გამოცემა მოამზადა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისიაა, ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, გააძლიეროს მთელს მსოფლიოში ბუღალტრის პროფესია და თავისი წვლილი შეიტანოს საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარების საქმეში, უმაღლესი ხარისხის პროფესიული სტანდარტების დამკვიდრებითა და მათი დაცვის სტიმულირებით, ამ სტანდარტების კონვერგენციის პროცესის ხელშეწყობით საერთაშორისო მასშტაბით და გამოენახოს საზოგადოებისათვის საინტერესო პრობლემებს, როდესაც ყველაზე მეტად საჭირო იქნება ბუღალტრის პროფესიის კომპეტენცია.

უფრო დაწვრილებითი ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მოგვწეროთ წერილი შემდეგ მისამართზე paulthompson@ifac.org.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, რომელიც მოამზადა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტმა და 2010 წლის ოქტომბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (ბსფ), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ (ბაფ) 2013 წლის დეკემბერში და გამოიყენება ბსფ-ის ნებართვით. ბსფ თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომელიც სახელმძღვანელოს გამოყენებას შეიძლება მოჰყვეს. ბსფ-ის ყველა პუბლიკაციის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2010 წ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). ყველა უფლება დაცულია.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2013 წ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). ყველა უფლება დაცულია.

სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition* ISBN: 978-1-60815-076-2

ამ პუბლიკაციის (ორიგინალური ვერსიის) გადმოწერა შესაძლებელია უფასოდ, ბსფ-ის ვებგვერდიდან: www.ifac.org.

Copyright October 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: "Copyright © October 2010 by the International Federation of Accountants. All rights reserved. Used with permission." Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store, or transmit this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

საავტორო უფლება © 2010 წლის ოქტომბერი, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია. ყველა უფლება დაცულია. ნებადართულია ამ საშუალოს ასლების გადაღება იმ პირობით, რომ ასლები გამოყენებული იქნება სასწავლო დაწესებულებებში, ან პირადი მიზნებისთვის და არ გაიყიდება ან არ გავრცელდება და ამავე დროს თითოეულ ეგზემპლარზე მითითებული იქნება პირველი წყარო: „საავტორო უფლება © 2010 წლის ოქტომბერი, ეკუთვნის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციას. ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ბსფ-ის ნებართვით.“ სხვა დანარჩენ შემთხვევაში, კანონმდებლობით ნებადართული შემთხვევების გარდა, წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემისთვის მოითხოვება ბსფ-ის წერილობითი ნებართვა. ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით permissions@ifac.org.

სარჩევი

I ტომი	ძირითადი ასს-ების მიითითება	გვ.
წინასიტყვაობა		5
თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ		6
1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო		8
2. ახალი სტილით ფორმულირებული ასს-ები		14
ძირითადი ცნებები		
3. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი – ზოგადი მიმოხილვა	ბევრი	21
4. ეთიკა, ასს-ები და ხარისხის კონტროლი	ხკსს 1, 200, 220	40
5. შიდა კონტროლი – მიზანი და კომპონენტები	315	55
6. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებები	315	84
7. არსებობა და აუდიტორული რისკი	320	91
8. რისკის შესაფასებელი პროცედურები	240,315	102
9. შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	240, 300, 330, 500	112
10. დამატებითი აუდიტორული პროცედურები	330, 505, 520	125
11. სააღრიცხვო შეფასებები	540	150
12. დაკავშირებული მხარეები	550	160
13. შემდგომი მოვლენები	560	172
14. ფუნქციონირებადი საწარმო	570	181
15. სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	192
16. აუდიტის დოკუმენტაცია	ხკსს 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	233
17. მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	700	248

სარჩევი

II ტომი	ძირითადი ასს-ების მითითება	გვ.
წინასიტყვაობა		5
თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ		6
1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო		8
2. შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის		14
1-ლი ეტაპი: რისკის შეფასება		
3. რისკის შეფასება – ზოგადი მიმოხილვა		26
წინასწარი სამუშაოები		
4. ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება	ხკსს 1, 210, 220, 300	29
აუდიტის დაგეგმვა		
5. აუდიტის საერთო სტრატეგია	300	46
6. არსებითობის განსაზღვრა და გამოყენება	320, 450	57
7. განხილვა აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფში	240, 300, 315	74
რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარება		
8. თანდაყოლილი რისკები – იდენტიფიკაცია	240, 315	84
9. თანდაყოლილი რისკები – შეფასება	240, 315	111
10. მნიშვნელოვანი რისკები	240, 315, 300	123
11. შიდა კონტროლის შესწავლა	240, 315	134
12. შიდა კონტროლის შეფასება	315	149
13. ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	265	181
14. რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება	315	194
მე-2 ეტაპი: რეაგირება რისკზე		
15. რისკზე რეაგირება – ზოგადი მიმოხილვა	–	204
16. საპასუხო აუდიტის გეგმა	260, 300, 330, 500	206
17. ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა	330, 500, 530	230
18. შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირება	230, 500	262
19. ოფიციალური წერილები	580	267
მე-3 ეტაპი: დასკვნის მომზადება		
20. დასკვნის მომზადება – მიმოხილვა	–	280
21. აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება	220, 330, 450, 520, 540	282
22. მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება	260,450	301
23. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიკაციები	705	313
24. მნიშვნელოვან გარემოებათა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები	706	327
25. შესადარისი ინფორმაცია	710	333

წინასიტყვაობა

წინამდებარე სახელმძღვანელოს მეორე გამოცემა ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტმა მოამზადა იმ მიზნით, რომ დახმარებოდა პრაქტიკოსებს მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტის ჩატარებასა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) სათანადო დონეზე გამოყენებაში.

მართალია, სახელმძღვანელო კონკრეტულად კანადის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტმა მოამზადა, მაგრამ სახელმძღვანელოზე სრული პასუხისმგებლობა ატეხს ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტს. სახელმძღვანელოს განხილვაში მონაწილეობა მიიღეს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პერსონალმა და საერთაშორისო საკონსულტაციო ჯგუფმა, რომლის წევრებიც არიან მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნის ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციების წევრები.

ეს სახელმძღვანელო არ წარმოადგენს ასს-ების გამოყენების საკითხებზე შექმნილ სავალდებულო დოკუმენტს. არ შეიძლება მისი გამოყენება ასს-ების შემცვლელად. სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებმა უნდა გამოიყენონ, როგორც დამატებითი დამხმარე მასალა, რომლის მიზანია პრაქტიკოსების დახმარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების უკეთ გაგებასა და მათ სათანადოდ გამოყენებაში მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში. სახელმძღვანელო არ მოიცავს ასს-ების ყველა ასპექტს და პრაქტიკოსებმა ის არ უნდა გამოიყენონ ასს-ების მოთხოვნების სრულად დაცვის მტკიცების ან დემონსტრირებისთვის.

სახელმძღვანელოს მიზანია, კონკრეტული მაგალითების მეშვეობით პრაქტიკოსებისთვის უფრო ნათელი გახადოს, როგორ უნდა ჩატარდეს აუდიტი ასს-ების შესაბამისად. სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებს სთავაზობს აუდიტის ჩატარების პრაქტიკულ მიდგომას „როგორ“, რომლის გამოყენებაც შეუძლიათ მცირე და საშუალო საწარმოებში რისკზე დაფუძნებული აუდიტის ჩატარებისას. საბოლოო ჯამში, სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებს დაეხმარება მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტის მაღალ დონეზე და, დანახარჯების თვალსაზრისით, ეფექტიანად ჩატარებაში და ამით, თავის მხრივ, დაეხმარება მათ, უფრო უკეთ იმსახურონ საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. კომიტეტის ვარაუდით, ამ სახელმძღვანელოს გამოყენებენ წევრი ორგანიზაციები, აუდიტური ფირმები და სხვები, პროფესიონალი ბუღალტრებისა და სტუდენტების მომზადებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების პროგრამების საფუძველად.

ბსფ-ის წევრ ორგანიზაციებსა და ფირმებს შეუძლიათ ამ სახელმძღვანელოს პირდაპირ გამოყენება, ან მათი ადაპტირება საკუთარი საჭიროებებისა და თავიანთი იურისდიქციის მოთხოვნების შესაბამისად. წევრ ორგანიზაციებსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს სახელმძღვანელოს გამოყენება შეუძლიათ საფუძველად, რომლის მიხედვითაც შექმნიან საკუთარი პროდუქციის, მაგალითად, სასწავლო მასალას, აუდიტის პროგრამულ უზრუნველყოფას, საკონტროლო კითხვარებსა და სამუშაო ფორმებს.

ბსფ-ის მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების კომიტეტი რეკომენდაციას აძლევს სახელმძღვანელოს მკითხველებს, ესტუმრონ მცირე და საშუალო ფირმების საერთაშორისო ცენტრის ვებ-გვერდს (www.ifac.org/smp), სადაც შეუძლიათ ცენტრის სხვა გამოცემებისა და რესურსების გაცნობა.

სილვი ვოგელი

ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების

კომიტეტის თავმჯდომარე.

2010 წლის ოქტომბერი

თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ

ეს არის სახელმძღვანელოს მეორე გამოცემა. მართალია, მიგვაჩნია, რომ სახელმძღვანელო ამ სახითაც სასარგებლო და მაღალი ხარისხისაა, მაგრამ შესაძლებელია მისი გაუმჯობესება. ჩვენ მზად ვართ რეგულარულად განვაახლოთ სახელმძღვანელო, რათა ის მუდმივად ასახავდეს მოქმედი სტანდარტების მოთხოვნებს და მაქსიმალურად სასარგებლო იყოს.

მოხარული ვიქნებით, თუ მივიღებთ შენიშვნებს ეროვნული სტანდარტების შემმუშავებელი ორგანიზაციებიდან, ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციებიდან, პრაქტიკოსებისა და სხვებისგან. ამ შენიშვნებს გამოვიყენებთ სახელმძღვანელოს სარგებლიანობის შესაფასებლად და მის გასაუმჯობესებლად შესაძლებელია გამოცემის მომზადებად და გამოქვეყნებად.

კერძოდ, ჩვენ გვინტერესებს მოსაზრებები შემდეგ საკითხებზე:

1. როგორ იყენებთ სახელმძღვანელოს? მაგალითად, პრაქტიკული წვრთნის მასალის საფუძვლად და/ან პრაქტიკული ცნობარის სახით, თუ რაიმე სხვა გზით?
2. მიგაჩნიათ, რომ სახელმძღვანელო საკმარის ღონეზეა მისადაგებული მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტთან?
3. მიგაჩნიათ, რომ სახელმძღვანელოს სტრუქტურა ადვილად გამოყენებადია? თუ არა, თქვენი აზრით, როგორ შეიძლება მისი გაუმჯობესება?
4. კიდევ რა გზით შეიძლება სახელმძღვანელოს იმგვარად გაუმჯობესება, რომ უფრო სასარგებლო გახდეს?
5. ცნობილია თქვენთვის რაიმე სხვა პროდუქცია, რომელიც ამ სახელმძღვანელოზე დაყრდნობით არის დამუშავებული, მაგალითად, პრაქტიკოსების პრაქტიკული წვრთნის მასალები, სამუშაო ფორმები, საკონტროლო კითხვარები და სამუშაო პროგრამები. თუ ასეა, გთხოვთ ამის შესახებ დეტალური ინფორმაცია მოგვაწოდოთ.

გთხოვთ თქვენი შენიშვნები გამოგვიგზავნოთ შემდეგ მისამართზე:

Email: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Mail: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor New York,
New York 10017, USA

სამართლებრივი განცხადება

წინამდებარე სახელმძღვანელო შეიქმნა მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსს-ები) გამოყენებაში პრაქტიკოსების დასახმარებლად, მაგრამ გამიზნული არაა იმისთვის, რომ შეცვალოს თავად ასსს-ები. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა წინამდებარე სახელმძღვანელო უნდა გამოიყენოს საკუთარი პროფესიული განსჯისა და თითოეული კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას, ან ვალდებულებას, რომელიც შეიძლება გამოიწვიოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, წინამდებარე სახელმძღვანელოს გამოყენებამ.

1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო

წინამდებარე სახელმძღვანელოს მიზანია, პრაქტიკული სახელმძღვანელო მითითებებით უზრუნველყოს ის აუდიტორები (აუდიტური ფირმები), რომლებიც აუდიტს ატარებენ მცირე და საშუალო ბიზნესის სამეურნეო სუბიექტებში. ამასთან, ამ სახელმძღვანელოს არანაირი მასალის გამოყენება არ შეიძლება შედეგის შემცვლელად:

- **ასს-ების გაცნობა და შესწავლა**

იგულისხმება, რომ პრაქტიკოსი იცნობს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ები) ტექსტს, რომელიც შეტანილია ბსფ-ის 2010 წლის ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარში (ბსფ-ის ცნობარი). ასს 200.19-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ების, მათ შორის, მისი განყოფილების – „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – მთლიანი ტექსტი, რათა კარგად გაიგოს თითოეული სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს პრაქტიკაში მისი მოთხოვნები.

- **პროფესიული განხილვის გამოყენება**

პროფესიული განხილვა აუცილებელია მთელი აუდიტის განმავლობაში, ფირმისა და კონკრეტული დამკვეთის აუდიტორული გარიგებისთვის დამახასიათებელი კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით და ასევე მამინაც, როდესაც მოითხოვება ამა თუ იმ სტანდარტის ინტერპრეტაცია.

მართალია, მოსალოდნელია, რომ სახელმძღვანელოს ძირითადი მომხმარებლები იქნებიან მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმები, მაგრამ მოცემული სახელმძღვანელო მიზნად ისახავს ყველა პრაქტიკოსის დახმარებას, რომლებიც ატარებენ მცირე და საშუალო ბიზნესის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს.

სახელმძღვანელო დაგეხმარებათ:

- უფრო საფუძვლიანად გაერკვეთ, როგორ ტარდება აუდიტი ასს-ების შესაბამისად;
- შეიმუშაოთ პერსონალისთვის სახელმძღვანელო (როგორც ადგილობრივი მოთხოვნებისა და ფირმის პროცედურების შემავსებელი დოკუმენტი, საჭიროების შემთხვევაში), რომლის გამოყენებაც შესაძლებელი იქნება ყოველდღიურ საქმიანობაში ინსტრუქციების სახით და პერსონალის პრაქტიკული სწავლების, ინდივიდუალურად სწავლისა და განხილვის საფუძვლად; და
- უზრუნველყოთ იმის გარანტია, რომ პერსონალი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას იყენებს სათანადო მიდგომას.

წინამდებარე სახელმძღვანელოში ხშირად ნახსენებია აუდიტის (შემსრულებელი) ჯგუფი, რაც გულისხმობს, რომ აუდიტის ჩატარებაში მონაწილეობს ერთზე მეტი პირი. თუმცა, იგივე პრინციპები გამოიყენება იმ აუდიტშიც, რომელსაც ერთი პიროვნება (ინდივიდუალური აუდიტორი – პრაქტიკოსი) ატარებს.

1.1 სახელმძღვანელოს გამრავლება, თარგმნა და ადაპტირება

ბსფ მიესალმება და ხელს უწყობს ამ სახელმძღვანელოს გამრავლებას, თარგმნასა და ადაპტირებას. დაინტერესებულ მხარეებს სახელმძღვანელოს გამრავლების, თარგმნის, ან ადაპტირების უფლების მოსაპოვებლად შეუძლიათ მიმართონ ბსფ-ის ნებართვების განყოფილებას permissions@ifac.org

1.2 შინაარსი და სტრუქტურა

სახელმძღვანელო შედგება ორი ტომისგან:

- 1-ლი ტომი – ძირითადი ცნებები;
- მე-2 ტომი – პრაქტიკული სახელმძღვანელო.

ეს არის სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომი, სადაც ზოგადად არის განხილული აუდიტის მთელი პროცესი და აუდიტთან დაკავშირებული ძირითადი ცნებები, როგორცაა არსებობა, მტკიცებები, შიდა კონტროლი, რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. აქვე მოცემულია ასს-ების იმ მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა, რომლებიც ეხება:

- სპეციფიკურ სფეროებს, როგორცაა, სააღრიცხვო შეფასებები, დაკავშირებული მხარეები, შემდგომი მოვლენები, ფუნქციონირებადი საწარმო და სხვ.;
- სამუშაო დოკუმენტაციას; და
- მოსაზრების ჩამოყალიბებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

სახელმძღვანელოს მე-2 ტომში აქცენტი გადატანილია პრაქტიკულ საკითხებზე, კერძოდ, როგორ უნდა გამოიყენოთ რეალურ სიტუაციაში 1-ელ ტომში განხილული ცნებები. აქ განხილულია ყველა ტიპური სტადია, რომელსაც აუდიტი მოიცავს: ახალი დამკვეთის აყვანა, დაგეგმვა და რისკის შეფასება და შემდეგ შეფასებულ რისკზე რეაგირება, შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება და შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება.

გამორების თავიდან ასაცილებლად, მე-2 ტომში აღარ არის შეტანილი ასს-ების მოთხოვნები, რომლებიც აუდიტის სპეციფიკურ სფეროებს ეხება, როგორცაა, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები, დაკავშირებული მხარეები, შემდგომი მოვლენები, ფუნქციონირებადი საწარმო და მრავალი სხვა სტანდარტის მოთხოვნები. 1-ელ ტომში ეს მოთხოვნები წარმოდგენილია ან ცალკეულ თავებში, ან მე-15 თავში, სახელწოდებით „სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა“.

სახელმძღვანელოს სტრუქტურის მიმოხილვა

ორივე ტომის თითოეული თავი ფორმირებულია შემდეგი სტრუქტურით:

- **თავის სათაური**
- **აუდიტის პროცესის სქემა – ამონარიდი**

თავების უმეტესობა შეიცავს აუდიტის პროცესის ამსახველი სქემიდან ამონარიდს (საჭიროების შემთხვევაში), რათა უფრო ნათელი გახდეს მოცემულ თავში განხილული ძირითადი საკითხები (ქმედებები).
- **თავის შინაარსი**

ამ სათაურის ქვეშ მოცემულია თავის შინაარსისა და მიზნის მოკლე მიმოხილვა.
- **შესაბამისი ასს-ები**

სახელმძღვანელოს თავების უმეტესობა იწყება მოცემული თავის შინაარსის შესაფერისი ასს-ებიდან ამონარიდებით. ამონარიდები მოიცავს სტანდარტის შესაბამის მოთხოვნებს და, ზოგ შემთხვევაში, სტანდარტის მიზნებს (მიზნები ზოგჯერ ცალკეა გამოტანილი, როდესაც თავი, ძირითადად, რომელიმე ერთ ასს-ს ეხება), ზოგიერთ განმარტებასა და მასალას „გამოყენება და სხვა ასს-განმარტებითი მასალა“ – განყოფილებიდან. ამ ამონარიდების ციტირება იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებელი არ არის შესაბამისი ასს-ის სხვა მასალის (რომელიც აქ არ არის მოტანილი), ან სხვა ასს-ების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ თავში განხილულ საკითხებთან. სახელმძღვანელოში ციტირებული ამონარიდები ერთადერთ მიზანს ემსახურება – ავტორები იყენებენ მათ თითოეული თავის შინაარსის დასასაბუთებლად. მაგალითად, ასს 200, ასს 220 და ასს 300-ის მოთხოვნები ეხება აუდიტორული შემოწმების მთელ პროცესს, მაგრამ სახელმძღვანელოში ციტირებულია მხოლოდ ერთ თუ ორ თავში.
- **ზოგადი მიმოხილვა და თავის შინაარსი**

თითოეული თავის ზოგადი მიმოხილვის ნაწილში მოცემულია:

 - ამონარიდები შესაბამისი ასს-ებიდან; და
 - მოცემული თავის თემატიკის მოკლე მიმოხილვა.

ზოგად მიმოხილვას მოჰყვება თავის საგნის უფრო დეტალური განხილვა და პრაქტიკული ეტაპობრივი სახელმძღვანელო მითითებები/მეთოდოლოგია იმის შესახებ, როგორ უნდა დაინერგოს

პრაქტიკაში შესაბამისი ასს-ები. აქ შეიძლება მითითებული იყოს შესაფერისი ასს-ები. მართალია, სახელმძღვანელოს აქცენტი გადატანილია მხოლოდ იმ ასს-ებზე, რომლებიც გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას ეხება, მაგრამ, საჭიროების შემთხვევაში, მითითებული და ციტირებულია ამონარიდები ბსფ-ის ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსიდან და ზარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტ 1-დან (ხკსს 1), რომელიც ეხება იმ ფირმებს, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და აუდიტთან დაკავშირებულ მომსახურების გარიგებებს.

- **მნიშვნელოვანი რჩევები**

ითქმის მთელ სახელმძღვანელოში შეგხვდებით მასალა შემდეგი სათაურით „მნიშვნელოვანი რჩევები“. ამ დასათაურების ქვეშ მოცემულია პრაქტიკული სახელმძღვანელო მითითებები აუდიტის ისეთ საკითხებზე, რომლებიც შეიძლება ადვილად გამოჩნდეს პრაქტიკოსს, ან, სადაც პრაქტიკოსებს ხშირად უჭირთ გარკვეული ცნებების გაგება (აღქმა) და გამოყენება.

- **საილუსტრაციო სასწავლო მაგალითები**

იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნათ იმის შესახებ, როგორ გამოიყენება პრაქტიკაში ასს-ები, სახელმძღვანელოს მე-2 ტომში განხილულია ორი სასწავლო მაგალითი. მე-2 ტომში ბევრი თავის ბოლოს განხილულია ორი შესაძლო მიდგომა, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ასს-ების მოთხოვნების დოკუმენტირება. სასწავლო მაგალითების შესახებ დეტალური ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ გაეცნოთ მე-2 ტომის მე-2 თავს.

სასწავლო მაგალითები და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია, რომელიც სახელმძღვანელოშია განხილული, მხოლოდ საილუსტრაციო მიზანს ემსახურება. ეს დოკუმენტაცია რეალური ტიპური აუდიტის ფაილის მხოლოდ ძალიან მცირე ნაწილია და ითვალისწინებს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული ასს-ის მოთხოვნების დოკუმენტირების ერთ-ერთ შესაძლო გზას. აქ განხილული მონაცემები, ანალიზი და კომენტარები მოიცავს მხოლოდ მრავალი შესაძლო გარემოებიდან ერთ კონკრეტულ სიტუაციასა და მოსაზრებებს, რომლის გამოყენებაც აუდიტორს დასჭირდება კონკრეტულ აუდიტში. აუდიტორს ყოველთვის დასჭირდება პროფესიული განხილვა (განსჯა).

პირველი სასწავლო მაგალითი ეყრდნობა ფიქტიურ სამეურნეო ერთეულს, რომლის სახელწოდებაა „დეფტა ავეჯი“. ეს არის ოჯახის საკუთრებაში მყოფი ადგილობრივი ავეჯის მწარმოებელი კომპანია, რომელსაც ჰყავს სრულ განაკვეთზე მომუშავე 10 თანამშრომელი. სამეურნეო სუბიექტს მარტივი მმართველობითი სტრუქტურა, მართვის მცირე რაოდენობის დონეები და ოპერაციების დამუშავების მარტივი, ტიპური პროცესები აქვს. ბუღალტრული აღრიცხვის პერსონალი იყენებს მზა, სტანდარტულ პროგრამულ პაკეტს.

მეორე სასწავლო მაგალითი ეყრდნობა სხვა ფიქტიურ სამეურნეო სუბიექტს, რომლის სახელწოდებაა „კუმარი და კომპანია“ („კუმარი“). ეს არის ძალიან პატარა სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ჰყავს სრულ განაკვეთზე მომუშავე 2 თანამშრომელი, პლუს მესაკუთრე და ერთი არასრულ განაკვეთზე მომუშავე ბუღალტერი.

1.3 ტერმინების გლოსარი

სახელმძღვანელოში გამოიყენება ბევრი ისეთი ტერმინი, რომელიც განმარტებულია ბსფ-ის ეთიკის კოდექსში, ტერმინების გლოსარში და ასს-ებში (რომლებიც შესულია ბსფ-ის 2010 წლის ზარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარში (ბსფ-ის ცნობარი). ფირმის პარტნიორებიც და პერსონალიც კარგად უნდა ერკვეოდნენ ამ ცნებებში.

გარდა ამისა, სახელმძღვანელოში გამოყენებულია შემდეგი ტერმინები:

თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები

კონტროლის ზემოაღნიშნულ მექანიზმებს შეიძუშავებს და ნერგავს ხელმძღვანელობა თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და ჩადენილი თაღლითობის გამოსასწორებლად. ხელმძღვანელობის მხრიდან ამგვარი კონტროლის მექანიზმების იგნორირების შემთხვევაში, ეს მექანიზმები ვერ აღკვეთს თაღლითობის ფაქტებს, მაგრამ თაღლითობის ჩადენის ხელისშემშლელ როლს ითამაშებს და ჩადენილი თაღლითობა უფრო ძნელად დასამალი გახდება. ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ტიპური მაგალითებია:

- პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დამატებით ანგარიშვალდებულებას ამკვიდრებს, როგორცაა, მაგალითად, საბუღალტრო გატარებების დამტკიცება ხელმოწერით;
- კონფიდენციალურ მონაცემებსა და ოპერაციებზე ხელმისაწვდომობის კონტროლის გამკაცრება;
- ვიზუალური (უხმაურო) სიგნალიზაციის სისტემის გამოყენება, რომელიც სისტემის უსაფრთხოებაზე პასუხისმგებელ პირს ვიზუალურად მისცემს ნიშანს, რომ სისტემაში უნებართვოდ შევიდნენ;
- განსხვავებებისა და გადახრების შესახებ ანგარიშების მომზადება;
- კვალის დატოვება აუდიტისთვის (სამეურნეო ოპერაციების ეტაპობრივი რეგისტრაცია, მისი შესრულების მომენტიდან ფინანსური შედეგის მიღებამდე, ან კომპიუტერულ სისტემებში საკონტროლო ჟურნალის წარმოება, სადაც რეგისტრირდება ყველა ოპერაცია, რომელიც დაკავშირებულია კომპიუტერული სისტემის უსაფრთხოებასთან. გვიჩვენებს, ვინ შევიდა სისტემაში და მითითებულ პერიოდში რა ოპერაციები შესრულდა. ინციდენტის ანალიზის დროს შესაძლებელი ხდება მოვლენების ქრონოლოგიის დადგენა);
- სამოქმედო გეგმები თაღლითობასთან დაკავშირებული გაუთვალისწინებელი შემთხვევებისთვის;
- საკადრო რესურსების კონტროლის პროცედურები, როგორცაა, მაგალითად, იმ პირთა გამოვლენა და მათზე მონიტორინგის განხორციელება, რომლებსაც თაღლითობის ჩადენის ყველაზე მეტი შესაძლებლობა აქვთ (მაგალითად, ზედმეტად გულუხვი, მფლანგველი ცხოვრების სტილი); და
- მექანიზმები იმისთვის, რომ პოტენციური თაღლითობის შესახებ ინფორმირება ანონიმურად ხდებოდეს.

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმები მიმართულია მასშტაბური რისკებისკენ. ისინი ქმნიან მთელი ორგანიზაციის კულტურის „გენერალურ ხაზს“, საერთო ატმოსფეროს და განსაზღვრავენ კონტროლის გარემოს სავარაუდო ჩარჩოებსა და ასპექტებს. ამგვარი მექანიზმები ხშირად ნაკლებად მატერიალურია კონტროლის იმ მექანიზმებთან შედარებით, რომლებიც საოპერაციო დონეზე მოქმედებს, მაგრამ ყოვლისმომცველ და მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ყველა სხვა კონტროლის მექანიზმზე. სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმები, როგორც ასეთი, ქმნიან ყველაზე მნიშვნელოვან ფუნდამენტს, რომელსაც ეფუძნება კონტროლის სხვა საშუალებები. სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების მაგალითებია: ხელმძღვანელობის ორიენტაცია და პოზიცია ეთიკურ ქმედებებთან და შიდა კონტროლთან მიმართებით, საკადრო პოლიტიკა და პროცედურები (რომელიც ეხება თანამშრომელთა დაქირავებასა და დაქირავებულ თანამშრომელთა კომპეტენციას), თაღლითობის პრევენციისა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურები. ამ ტიპის კონტროლის მექანიზმები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ყველა სხვა ბიზნესპროცესზე.

ხელმძღვანელობა

პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნია(თ) აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობაში შედის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი.

მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები

პირ(ებ)ი ან ორგანიზაცი(ებ)ა (მაგ., კორპორაციული ორგანიზაცია, რომელიც მართავს მინდობილ ქონებას), რომლებსაც გააჩნია(თ) სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ამაში შედის ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებში შეიძლება შედიოდეს ხელმძღვანელი პერსონალი, მაგალითად, კერძო ან საჯარო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი ორგანოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი.

მესაკუთრე-მმართველი

ეს ტერმინი მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის იმ მესაკუთრეებს, რომლებიც მონაწილეობენ სამეურნეო სუბიექტის ყოველდღიური საქმიანობისა და მართვის პროცესში. ზშირად მესაკუთრე-მმართველი შეიძლება იმავდროულად იყოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირიც.

მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმები

ამ კატეგორიას მიეკუთვნება აუდიტური ფირმები, რომლებსაც გააჩნიათ შემდეგი მახასიათებლები: მისი დამკვეთების უმეტესობა მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტებია; საკუთარი შეზღუდული ტექნიკური რესურსები შევსების მიზნით დამატებით იყენებენ გარე რესურსებს და სადაც შედარებით მცირე (შეზღუდული) რაოდენობის პროფესიული პერსონალი მუშაობს. სხვადასხვა იურისდიქციაში განსხვავებული იქნება მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმების საკლასიფიკაციო კრიტერიუმები.

1.4 სახელმძღვანელოში გამოყენებული აბრევიატურები

ასს	აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი
ასპდ	აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება
აურ	არსებითი უზუსტობის რისკი
ბსფ	ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია
დასს	აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი
თრ	თანდაყოლილი რისკი
კრ	კონტროლის რისკი
მასს	მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი
მისს	მიმონილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი
მტკიცებები:	
ს	სისრულე
ა	არსებობა
წ	სისწორე
შ	შეფასება
სდ	სამუშაო დოკუმენტი
ს/ტ	საინფორმაციო ტექნოლოგიები
ფასს	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი
ფ/ა	ფინანსური ანგარიშგება
შრ	შეუმჩნეველობის რისკი
ხკსს	ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი

2. ახალი სტილით ფორმულირებული ასს-ები

2009 წლის მარტში აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (IAASB) გამოაცხადა პროექტის დასრულება, რომელიც მიზნად ისახავდა ასს-ების გამჭვირვალობის გაუმჯობესებას (*გამჭვირვალობის პროექტი*). პროგრამა ითვალისწინებდა ახლებურად დამუშავებული კონვენციების გამოყენებას ყველა ასს-ის მიმართ (რომელთაგან ზოგიერთი ძირეულად შეიცვალა, ზოგიერთში კი მხოლოდ მცირე ცვლილებები შევიდა), რათა ასახულიყო ახალი კონვენციები და, ზოგადად, ის საკითხები, რომლებიც სტანდარტების გამჭვირვალობას აუმჯობესებს. ამჟამად აუდიტორებს ხელთ აქვთ 36 განახლებული და ახალი სტილით ფორმულირებული ასს-ი და ახალი სტილით ფორმულირებული ხკსს.

ახალი სტილით ფორმულირებული სტანდარტების სტრუქტურა

ახალი სტილით ფორმულირებულ ასს-ებს ტიპური სტრუქტურა აქვთ, რაც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში:

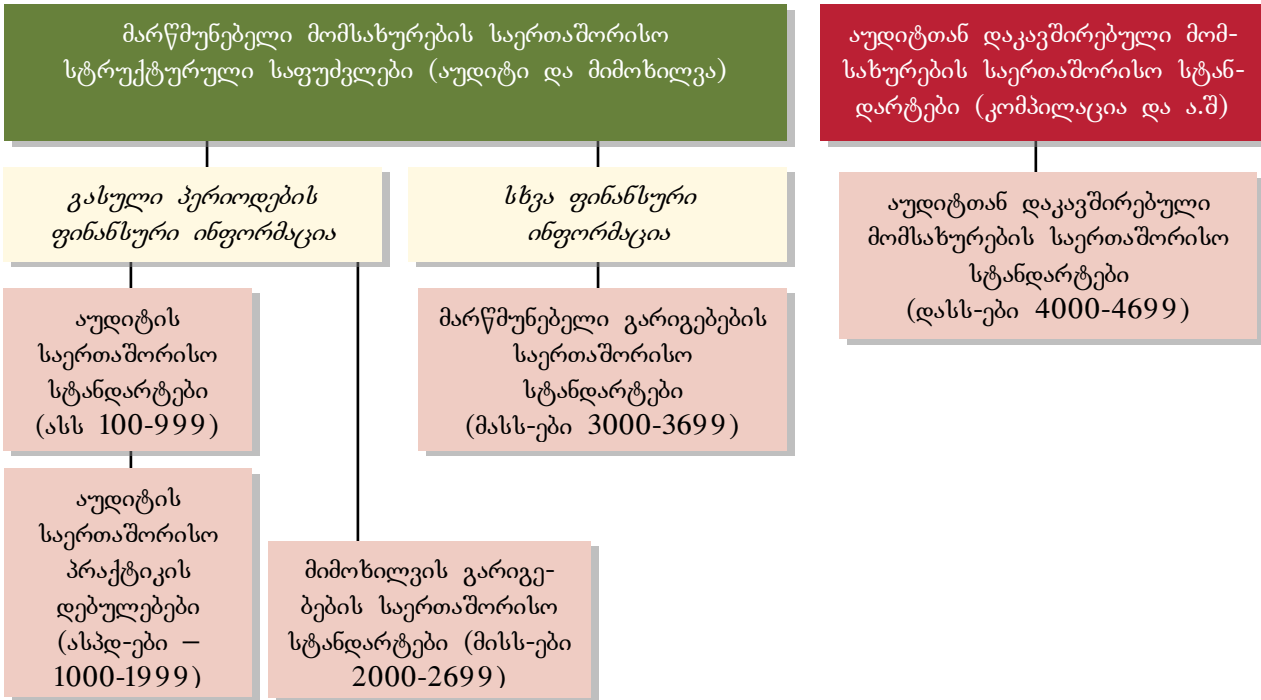
ასს-ის ელემენტი	კომენტარები
შესავალი	ასს-ის მიზნისა და მოქმედების სფეროს აღწერა, მათ შორის, როგორ არის დაკავშირებული მოცემული ასს-ი სხვა ასს-ებთან, მოცემული ასს-ის საგანი, აუდიტორისა და სხვების პასუხისმგებლობა და ასევე რა კონტექსტში გამოიყენება ეს ასს-ი.
მიზნები	<p>მიზნები, რომლებსაც უნდა მიაღწიოს აუდიტორმა მოცემული ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად. აუდიტორს აუდიტის საერთო მიზნების მისაღწევად მოეთხოვება შესაფერის ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების გამოყენება აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში ისე, რომ გაითვალისწინოს ასს-ებს შორის ურთიერთკავშირი. ასს 200-ის 21(ა) პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს, რომ:</p> <p>ა) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა, ასს-ებით მოთხოვნილის გარდა, რაიმე სხვა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად; და</p> <p>ბ) შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.</p>
განმარტებები	ასს-ის მიზნების მიზნებისთვის გარკვეული ტერმინებისთვის მინიჭებული მნიშვნელობა. ტერმინების განმარტების მიზანია, ხელი შეეწყოს ასს-ების ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას. ეს განმარტებები იმისთვის არაა გამიზნული, რომ უარყოს (ან შეცვალოს) სხვა მიზნებისთვის დადგენილი ტერმინების მნიშვნელობა, მაგალითად, კანონმდებლობით განსაზღვრული ტერმინების. თუ სხვა რამ არ არის მითითებული, ტერმინები ერთი და იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება ყველა ასს-ში.
მოთხოვნები	სტანდარტის ამ ნაწილში აღწერილია აუდიტორისთვის დადგენილი სავალდებულო მოთხოვნები. თითოეული მოთხოვნის ჩამოსაყალიბებლად გამოიყენება ვალდებულების აღმნიშვნელი მეშველი ზმნა „უნდა“. მაგალითად, ასს 200-ის მე-15 პუნქტში აღნიშნულია: „აუდიტორმა უნდა დაიცვას შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს“

ასს-ის ელემენტი	კომენტარები
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	<p>სტანდარტის ამ ნაწილში – „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – უფრო დეტალურად არის ახსნილი მოცემული ასს-ის მოთხოვნები და ჩამოყალიბებულია მათ შესასრულებლად საჭირო სახელმძღვანელო მითითებები. კერძოდ, შეიძლება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უფრო ზუსტად იყოს ახსნილი, რას ნიშნავს ესა თუ ის კონკრეტული მოთხოვნა, ან რას ითვალისწინებს; • საჭიროების შემთხვევაში, მოიცავს სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც მიესადაგება შედარებით მცირე სამეურნეო სუბიექტებს; და • მოიცავს მოცემული გარემოებების შესაფერისი პროცედურების მაგალითებს. თუმცა, როდესაც აუდიტორი არჩევს ფაქტობრივად ჩასატარებელ პროცედურებს, მას მოეთხოვება პროფესიული განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისა და აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინებით. <p>მართალია, ამგვარი სახელმძღვანელო მითითებები, თავისთავად, სავალდებულო მოთხოვნას არ წარმოადგენს, მაგრამ მათი გათვალისწინება აუცილებელია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენების უზრუნველსაყოფად. „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – განყოფილებაში შეიძლება მოცემული იყოს აგრეთვე ზოგადი ხასიათის ინფორმაცია, მოცემულ ასს-ში განხილული საკითხების შესახებ.</p>
დანართები	<p>დანართები „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – განყოფილების ნაწილია. დანართების გამოყენების მიზანი და დანიშნულება ახსნილია შესაბამისი ასს-ის ტექსტში, ან თვითონ დანართის სათაურსა და მის შესავალში.</p>

2.1 ასს-ების საკლასიფიკაციო ინდექსები და მათ შორის ურთიერთკავშირი

შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია ასს-ების სტრუქტურა.

ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები – ხკსს-ები 1-99



შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, სახელმძღვანელოს რომელ თავებში რომელი ასს-ები (მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტებისთვის შესაფერისი) და ხკსს 1 განიხილება. აღსანიშნავია, რომ ბევრი ასს-ი (მაგალითად, ანალიზური პროცედურები) აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე გამოიყენება. ამ ცხრილში მითითებულია მხოლოდ სახელმძღვანელოს ძირითადი თავები, რომლებიც მითითებული სტანდარტების მოთხოვნებს ეხება. ასს-ებში მოცემული ზოგიერთი მასალა სხვა თავებშიც არის განხილული, რადგან ასს-ების ბევრი მოთხოვნა, გარკვეულწილად (მაგრამ არა ძირითადად) სახელმძღვანელოს ბევრ თავში გამოიყენება (მაგალითად, პროფესიული განსჯის გამოყენება).

№ ასს/ხკსს 1		ტომი და თავები ტ1 = ტომი 1 ტ2 = ტომი 2
ხკსს 1	ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს	ტ1-4, 16 ტ2-4
200	დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად	ტ1-3,4
210	აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	ტ2-4
220	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი	ტ1-16, ტ2-4, 21
230	აუდიტის დოკუმენტაცია	ტ1-4,16; ტ2-18
240	აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	ტ1-8,9,16 ტ2-7,8,9,10
250	კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	ტ1-15
260	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება	ტ2-16,22
265	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	ტ2-13
300	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა	ტ1-9,16 ტ2-4,5,7,10,16
315	არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით	ტ1-3,5,6,8,16 ტ2-7,8,9,10,11,12,14
320	არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს	ტ1-7, ტ2-6
330	აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის	ტ1-3,9,10,16 ტ2-16,17,21
402	აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე	ტ1-15
450	აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	ტ2-6,21,22
500	აუდიტორული მტკიცებულება	ტ1-9; ტ2-16,17,18
501	აუდიტორული მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის	ტ1-15
505	გარეშე მხარეების დადასტურება	ტ1-10
510	პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები	ტ1-15
520	ანალიზური პროცედურები	ტ1-10, ტ2-21
530	აუდიტორული შერჩევა	ტ2-17

№ ასს/სკსს 1		ტომი და თავები ტ1 = ტომი 1 ტ2 = ტომი 2
540	სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	ტ1-11; ტ2-21
550	დაკავშირებული მხარეები	ტ1-12
560	შემდგომი მოვლენები	ტ1-13
570	ფუნქციონირებადი საწარმო	ტ1-14
580	ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	ტ1-19
600	სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	ტ1-15
610	შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	ტ1-15
620	აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	ტ1-15
700	მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	ტ1-3,17
705	მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	ტ2-23
706	მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	ტ2-24
710	შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	ტ2-25
720	აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით	ტ1-15
800	სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი	არ განიხილება
805	სპეციფიკური საკითხები – ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი	არ განიხილება
810	გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	არ განიხილება

ასს-ები 800, 805 და 810 ამჟამად ნაკლებად გამოიყენება მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, ამიტომ წინამდებარე სახელმძღვანელოში არ განიხილება ამ სტანდარტების მოთხოვნები.

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, სახელმძღვანელოს რომელი თავი რომელ ასს-ს ეხება.

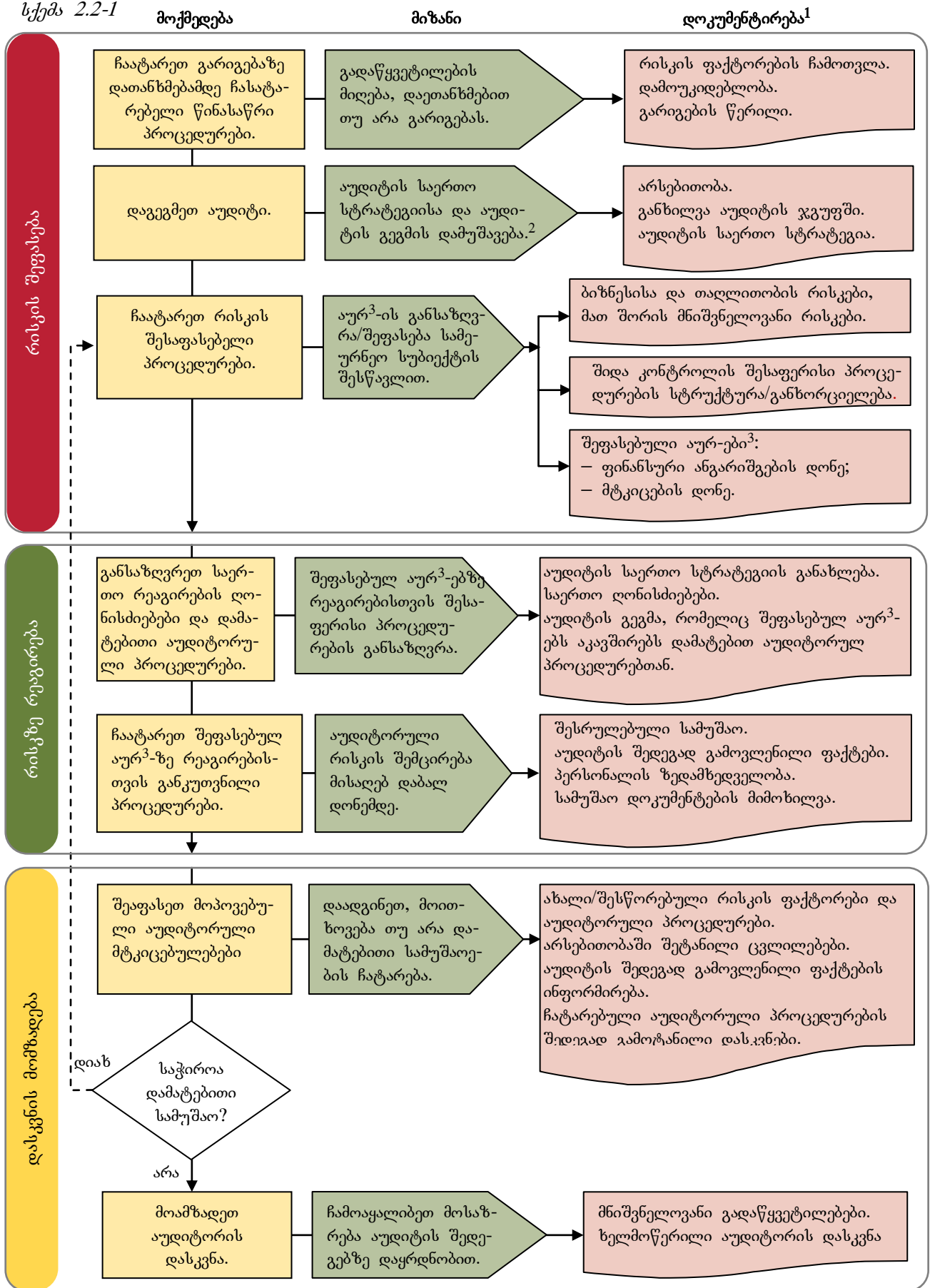
შენიშვნა: ცხრილში მხოლოდ ძირითადი ასს-ებია ჩამოთვლილი. სახელმძღვანელოს ბევრი თავი რომელიმე ერთ კონკრეტულ ასს-ში განხილულ საკითხებზე გაცილებით მეტ ასპექტს მოიცავს.

თავი	სახელწოდება	№ ასს/ბკსს 1
ტ1-3	რისკზე დაფუძნებული აუდიტი – ზოგადი მიმოხილვა	ბევრი
ტ1-4	ეთიკა, ასს-ები და ხარისხის კონტროლი	ბკსს 1, 200, 220
ტ1-5	შიდა კონტროლი – მიზანი და კომპონენტები	315
ტ1-6	ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებები	315
ტ1-7	არსებითობა და აუდიტორული რისკი	320
ტ1-8	რისკის შესაფასებელი პროცედურები	240,315
ტ1-9	შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	240,300,330,500
ტ1-10	დამატებითი აუდიტორული პროცედურები	330,505,520
ტ1-11	სააღრიცხვო შეფასებები	540
ტ1-12	დაკავშირებული მხარეები	550
ტ1-13	შემდგომი მოვლენები	560
ტ1-14	ფუნქციონირებადი საწარმო	570
ტ1-15	სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა	250,402,501,510,600, 610,620,720
ტ1-16	აუდიტის დოკუმენტაცია	ბკსს 1, 220, 230,240,300,315,330
ტ1-17	მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	700
ტ2-4	ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება	ბკსს 1, 210,220,300
ტ2-5	აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგია	300
ტ2-6	არსებითობის განსაზღვრა და გამოყენება	320,450
ტ2-7	განხილვა აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფში	240,300,315
ტ2-8	თანდაყოლილი რისკები – იდენტიფიკაცია	240,315
ტ2-9	თანდაყოლილი რისკი – შეფასება	240,315
ტ2-10	მნიშვნელოვანი რისკები	240,315,300
ტ2-11	შიდა კონტროლის შესწავლა	315
ტ2-12	შიდა კონტროლის შეფასება	315
ტ2-13	ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	265
ტ2-14	რისკის შეფასების სტადიის დასრულება	315
ტ2-16	საპასუხო აუდიტის გეგმა	260,300,330,500
ტ2-17	ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა	330,500,530
ტ2-18	შესრულებული სამუშაოების დოკუმენტირება	230,500
ტ2-19	ოფიციალური წერილები	580
ტ2-21	აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება	220,330,450,520,540
ტ2-22	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება	260,450
ტ2-23	აუდიტორული დასკვნის მოდიფიკაციები	705
ტ2-24	მნიშვნელოვან გარემოებათა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები	706
ტ2-25	შესადარისი ინფორმაცია	710

2.2 აუდიტის პროცესი

ამ სახელმძღვანელოში აღწერილი აუდიტის ჩატარების მიდგომა სამ ეტაპად არის დაყოფილი – რისკის შეფასება, რისკზე რეაგირება და დასკვნის მომზადება. შემდეგ სქემაზე ილუსტრირებულია თითოეული ეტაპის შინაარსი და მათი ურთიერთკავშირი აუდიტორის ქმედებებთან და აუდიტის სხვა ეტაპებთან.

სქემა 2.2-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

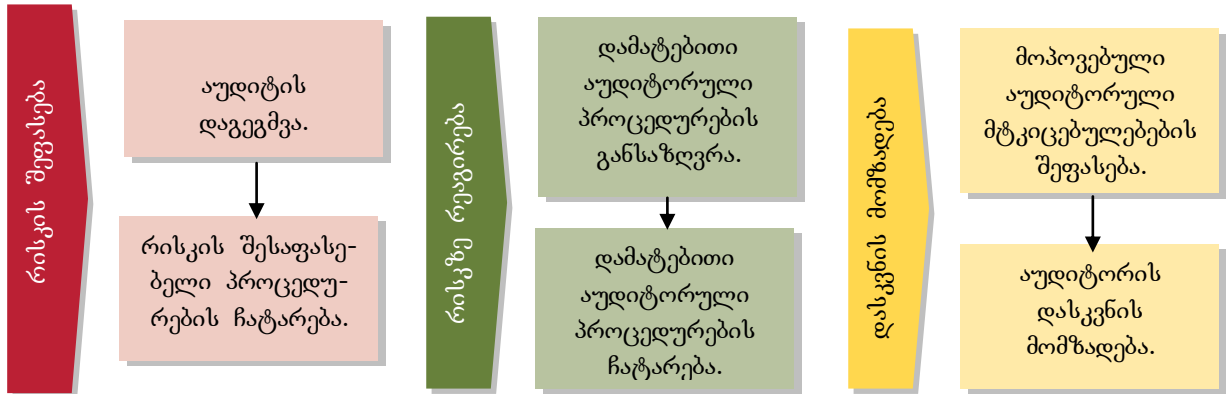
I ტომი

პირველი წიგნი

3. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი – ზოგადი მიმოხილვა

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტორის მიზნები, ძირითადი ელემენტები და რისკზე დაფუძნებული აუდიტის ჩატარების მიდგომა.	ბჰპრი

სქემა 3.0-1



პუნქტი	ასს-ის მიზნები
200.11	<p>ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის საერთო მიზნებია:</p> <p>ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და</p> <p>ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება, ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200.3	<p>აუდიტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის ხარისხის ამაღლება. აღნიშნული მიიღწევა აუდიტორის მიერ მოსაზრების გამოსატყობით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად. მეტწილად საერთო დანიშნულების საფუძვლებში, ეს მოსაზრება ენება იმას, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ასს-ებისა და შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი აუდიტორს აძლევს ზემოაღნიშნული მოსაზრების ჩამოყალიბების შესაძლებლობას. (იხ.: პუნქტი გ1)</p>
200.5	<p>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 გ28- გ52)</p>
200.გ34	<p>არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება არსებობდეს ორ დონეზე:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და • მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებისთვის.
200.გ40	<p>საზოგადოდ, ასს-ებში ცალკე-ცალკე არ არის განხილული თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, არამედ განხილულია როგორც „არსებითი უზუსტობის რისკების“ ერთობლიობის შეფასება. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია ცალ-ცალკეც და ერთადვე 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 არ გამოისახოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორისათვის გაცილებით მნიშვნელოვანია თვითონ იმის საჭიროება, რომ სათანადოდ შეაფასოს რისკები, ვიდრე ის განსხვავებული მიდგომები, რომლებსაც გამოიყენებს მათ შესაფასებლად.</p>
200.გ45	<p>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 დასაბუთებს აუდიტორულ მოსაზრებას, მხოლოდ დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები წარმოიშობა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების ხასიათიდან; • აუდიტორული პროცედურების ხასიათიდან; და • იმის საჭიროებიდან, რომ აუდიტი ჩატარდეს ზომიერად მისაღებ ვადებში და ზომიერი დანახარჯებით.

3.1 ზოგადი მიმოხილვა

რისკზე დაფუძნებულ აუდიტში აუდიტორის ძირითადი მიზნებია:

- მიიღოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; შედეგად მას შესაძლებლობა ეძლევა, გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და
- აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით შეადგინოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.

დასაბუთებული რწმუნება

ასს-ები აუდიტორს ავალდებულებს, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა, მაგრამ არ არის აბსოლუტური დონის. აუდიტორს დასაბუთებული რწმუნება მაშინ ექნება, როდესაც მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს აუდიტორული რისკის (რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოხატავს არა-ადეკვატურ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია) შესამცირებლად მისაღებად დაბალ დონემდე. აუდიტორი ვერ უზრუნველყოფს აბსოლუტურ რწმუნებას, შესრულებული სამუშაოსთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო. ამ შეზღუდვებს განაპირობებს აუდიტორული მტკიცებულებების უმეტესობის ხასიათი (რომელთა საფუძველზეც აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები და აყალიბებს მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ), რომლებიც დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას.

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები

შემდეგ ცხრილში მოკლედ აღწერილია აუდიტორული შემოწმების სამუშაოსთვის დამახასიათებელი რამდენიმე თანდაყოლილი შეზღუდვა.

ცხრილი 3.1-1

შეზღუდვები	მიზეზები
ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სპეციფიკა	<p>ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის მსჯელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების მისასადაგებლად, მოცემული სამუშაო სუბიექტისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ ფაქტებთან და გარემოებებთან; და • ხელმძღვანელობის სუბიექტურ გადაწყვეტილებებსა და შეფასებებს (როგორცაა სააღრიცხვო შეფასებები), რაც, თავის მხრივ, მოიცავს სხვადასხვა დასაშვებ ინტერპრეტაციებსა თუ შეფასებებს.
ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათი	<p>აუდიტორული მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს უმეტესი ნაწილი შედგება აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვებისა და შეფასების პროცესისგან. ეს მტკიცებულებები, თავისი არსით, დამარწმუნებელი ხასიათისაა, ანუ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას.</p> <p>აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მსვლელობისას ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად. მტკიცებულებები ასევე შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • წინა აუდიტი; • ახალი დამკვეთების აყვანისა და ძველთან ურთიერთობის გასაგრძელებლად განკუთვნილი ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები; • სამუშაო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერები; და • აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც მოამზადა სამუშაო სუბიექტის მიერ დაქირავებულმა (თანამშრომელმა) ექსპერტმა, ან ხელშეკრულებით მოწვეულმა ექსპერტმა.

შეზღუდვები	მიზეზები
<p>აუდიტორული პროცედურების ხასიათი</p>	<p>რამდენადაც კარგად არ უნდა იყოს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, ისინი ვერ გამოავლენს ყველა უზუსტობას. გაითვალისწინეთ შემდეგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ნებისმიერი შერჩევითი ერთობლიობა, რომელიც გენერალური ერთობლიობის 100%-ზე ნაკლებია, წარმოშობს გარკვეულ რისკს, რომ ესა თუ ის უზუსტობა ვერ გამოვლინდება; • ხელმძღვანელობამ ან სხვებმა შეიძლება განზრახ ან უნებლიედ არ მიაწოდონ აუდიტორს სრული მოცულობით საჭირო ინფორმაცია. თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს შენიღბვის მიზნით შემუშავებულ რთულ და გულმოდგინედ ორგანიზებულ გეგმებს; და • აუდიტორულმა პროცედურებმა, რომლებიც აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გამოიყენება, შესაძლოა ვერ გამოავლინოს, რომ ფინანსური ანგარიშგებას რაღაც ინფორმაცია აკლია (ტერმინი „ინფორმაციის გამოტოვება“).
<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა</p>	<p>ფინანსური ინფორმაციის რელევანტურობა/ღირებულება დროთა განმავლობაში მცირდება და საჭირო ხდება დაბალანსების მიღწევა ინფორმაციის საიმედოობასა და მის დანახარჯს შორის.</p> <p>ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მოელიან, რომ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს ზომიერად მისაღებ ვადაში და ზომიერი დანახარჯების პირობებში; შესაბამისად, მათ გაცნობიერებული აქვთ, რომ შეუძლებელია ყველანაირ არსებულ ინფორმაციაზე რეაგირება, ან ყოველი საკითხის დეტალურად შესწავლა იმის ვარაუდით, რომ ინფორმაცია მცდარი ან გაყალბებულია საწინააღმდეგოს დამტკიცებამდე.</p>

აუდიტის მასშტაბი

აუდიტორის სამუშაოს მოცულობა და მისი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, როგორც წესი, შემოიფარგლება მხოლოდ იმით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად. შედეგად, აუდიტორის არამოდიფიცირებული დასკვნა არ იძლევა რწმუნებას სამეურნეო სუბიექტის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის შესახებ; არც ხელმძღვანელობის საქმიანობის მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობაზე, რომელიც მართავდა სამეურნეო სუბიექტის საქმეებს.

თუ აუდიტორის ძირითადი პასუხისმგებლობა გაფართოვდებოდა, მაგ., ადგილობრივი კანონმდებლობის მოთხოვნებით, აუდიტორი იძულებული გახდებოდა, უფრო მეტი სამუშაო შეესრულებინა და აუდიტორის დასკვნაც უფრო გაეფართოებინა, ან შეეცვალა, შესაბამისად.

არსებითი უზუსტობები

არსებით უზუსტობასთან (ფინანსური ანგარიშგების ყველა შეუსწორებელი უზუსტობისა და მცდარი/შეცდომაში შემყვანი ინფორმაციის ერთობლიობა, ინფორმაციის გამოტოვების ჩათვლით) მაშინ გვაქვს საქმე, როდესაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ იგი გავლენას იქონიებს მომხმარებელთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

მტკიცებები

მტკიცება აღნიშნავს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციას, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. მტკიცებები უკავშირდება ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვადასხვა ელემენტების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში (თანხები და განმარტებითი ინფორმაცია). მაგალითად, სისრულის მტკიცება დაკავშირებულია ყველა ოპერაციასა და მოვლენასთან, რომლებიც უნდა ასახულიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ აისახებოდა. აუდიტორი მტკიცებებს იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსაზღვრვად.

3.2 აუდიტორული რისკი

აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტის მიზანია, აუდიტორული რისკის შემცირება მისაღებ დაბალ დონემდე.

აუდიტორული რისკი ორი მთავარი ელემენტისგან შედგება, როგორც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 3.2-1

რისკი	ტიპი	წყარო
თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები	ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას.	სამეურნეო სუბიექტის მიზნები/ოპერაციები და ხელმძღვანელობის შიდა კონტროლის სტრუქტურა/ფუნქციონირება.
შეუმჩნეველობის რისკი	აუდიტორმა შეიძლება ვერ აღმოაჩინოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში.	აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა.

აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად აუდიტორს მოეთხოვება:

- შეაფასოს არსებითი უზუსტობების რისკები; და
- შეამციროს შეუმჩნეველობის რისკი როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე სხვადასხვა კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნის მტკიცების დონეზე.

აუდიტორული რისკის კომპონენტები

აუდიტორული რისკის მთავარი კომპონენტები განხილულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 3.2-2

რისკის ტიპი	დახასიათება	კომენტარი
თანდაყოლილი რისკი	რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისგან, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთობლიობაში, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებამდე.	მოიცავს ისეთ მოვლენებს ან პირობებს (გარეგანს თუ შიდას), რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს უზუსტობა (შეცდომა ან თაღლითობა) ფინანსურ ანგარიშგებაში. რისკების (ხშირად კლასიფიცირდება როგორც ბიზნესის ან თაღლითობის რისკები) წყაროები შეიძლება წარმოიქმნას სამეურნეო სუბიექტის მიზნებიდან, მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან, მარეგულირებელი გარემოსგან, რომელშიც ის საქმიანობს, ასევე თვითონ სამეურნეო სუბიექტის ზომიდან და სირთულიდან.
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.	ხელმძღვანელობა შეიძლება კონტროლის მექანიზმებს, რათა შეასუსტოს კონკრეტული თანდაყოლილი რისკის (ბიზნესის ან თაღლითობის) ფაქტორი. სამეურნეო სუბიექტი აფასებს თავის რისკებს (რისკის შეფასება) და შემდეგ შეიძლება შეესაბამის კონტროლის მექანიზმებს და ახორციელებს პრაქტიკაში რისკზე დაქვემდებარების ალბათობის დასაშვებ (მისაღებ) დონემდე შესამცირებლად.

რისკის ტიპი	დახასიათება	კომენტარი
კონტროლის რისკი (გავრძელება)		<p>კონტროლის მექანიზმები, თავისი არსით, შეიძლება იყოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ყოვლისმომცველი, როგორცაა ხელმძღვანელობის პოზიცია შიდა კონტროლთან მიმართებით, ვალდებულება, დაქირაოს კომპეტენტური პერსონალი და თავიდან აიცილოს თაღლითობა. ამ ტიპის კონტროლის მექანიზმებს, საზოგადოდ, სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ. • სპეციალური მიზნისთვის განკუთვნილი, მაგალითად, დაკავშირებული იყოს ამა თუ იმ კონკრეტული ოპერაციის ინციდენტასთან, დაშუშავებასა და ბუღალტრულ ასახვასთან. ამ ტიპის კონტროლის მექანიზმებს ხშირად უწოდებენ ბიზნესპროცესის, საქმიანობის დონის ან საოპერაციო დონის კონტროლს საშუალებებს (პროცედურებს).
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.	<p>აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკებს აფასებს (თანდაყოლილ და კონტროლის რისკებს) ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე.</p> <p>შემდგომში ხდება აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. ეს პროცესი გულისხმობს შემდეგი ტიპის პოტენციური რისკების მხედველობაში მიღებასაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არასწორი აუდიტორული პროცედურის შერჩევა; • სათანადო აუდიტორული პროცედურის არამართებულად გამოყენება; ან • აუდიტორული პროცედურის შედეგების არასწორი ინტერპრეტაცია.

შენიშვნა: ასს-ებში არსებითი უზუსტობის რისკი მტკიცების დონეზე განსაზღვრულია როგორც ორი ელემენტისგან შემდგარი რისკი: თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი. შესაბამისად, ასს-ებში, როგორც წესი, ცალ-ცალკე არ განიხილება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები, არამედ ერთად ხდება „არსებითი უზუსტობის რისკის“ შეფასება. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია თვითონ გადაწყვიტოს, თანდაყოლილ და კონტროლის რისკებს ცალ-ცალკე შეაფასებს თუ ერთად, მისთვის მიზანშეწონილი აუდიტის მეთოდისა თუ მეთოდოლოგიისა და პრაქტიკული მოსაზრებებიდან გამომდინარე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ბევრი თანდაყოლილი რისკი შეიძლება გადაიქცეს ბიზნესის, ან თაღლითობის რისკად. ასეთ შემთხვევაში, ცალკე შეადგინეთ თაღლითობის რისკის ფაქტორების სია და ცალკე შეაფასეთ. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შესაძლებელია, რომ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები მიმართული იყოს მხოლოდ ბიზნესის რისკის ელემენტზე და თაღლითობის რისკზე – არა.

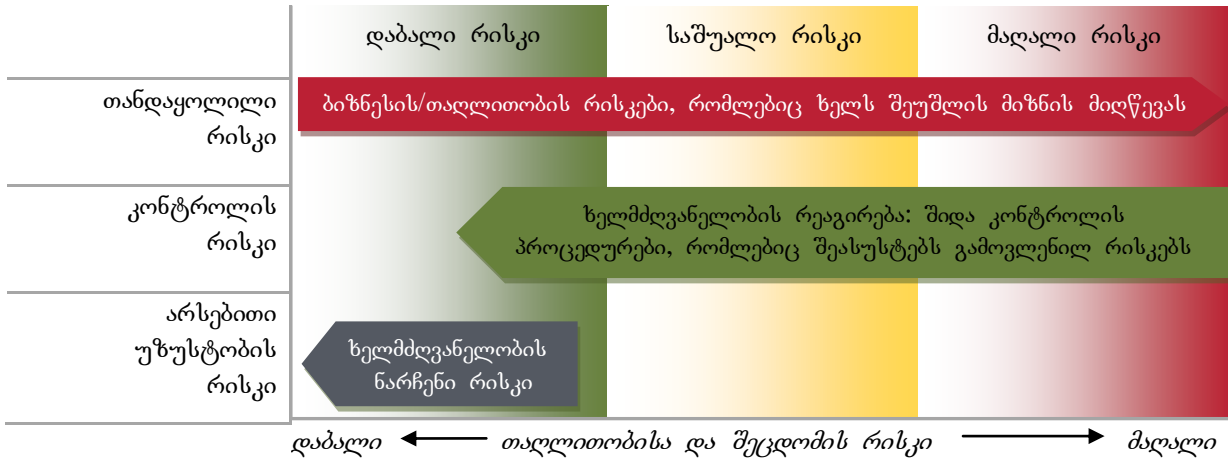
თაღლითობის რისკის ელემენტის განცალკევება ბიზნესის რისკისგან ასევე საშუალებას გვაძლევს, თაღლითობა შევაფასოთ ყველა სხვა იდენტიფიცირებულ თაღლითობის რისკებთან მიმართებაში. ეს შეიძლება დაგვეხმაროს უჩვეულო მოვლენების/ოპერაციების გამოვლენაში, რომლებიც შემდგომ გამოკვლევას საჭიროებს, ან იმ პირ(ებ)ის გამოვლენაში, რომლებსაც გააჩნდათ თაღლითობის ჩადენის მოტივი, შესაძლებლობა და თავისი ქმედების „გამამართლებელი“ მიზეზი (რაციონალური ახსნა). მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის ახალმა სისტემამ შეიძლება შექმნას შეცდომების დაშვების შესაძლებლობა (ბიზნესის რისკი), მაგრამ ასევე შეიძლება ვინმეს მისცეს იმის შესაძლებლობა, რომ გააყალბოს ფინანსური შედეგები ან უკანონოდ მიითვისოს ფული (თაღლითობის რისკი).

აუდიტორული რისკის კომპონენტების რეზიუმე

სქემა 3.2-3

სამეურნეო სუბიექტის მიზანი

ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც არ შეიცავს არსებით უზუსტობას

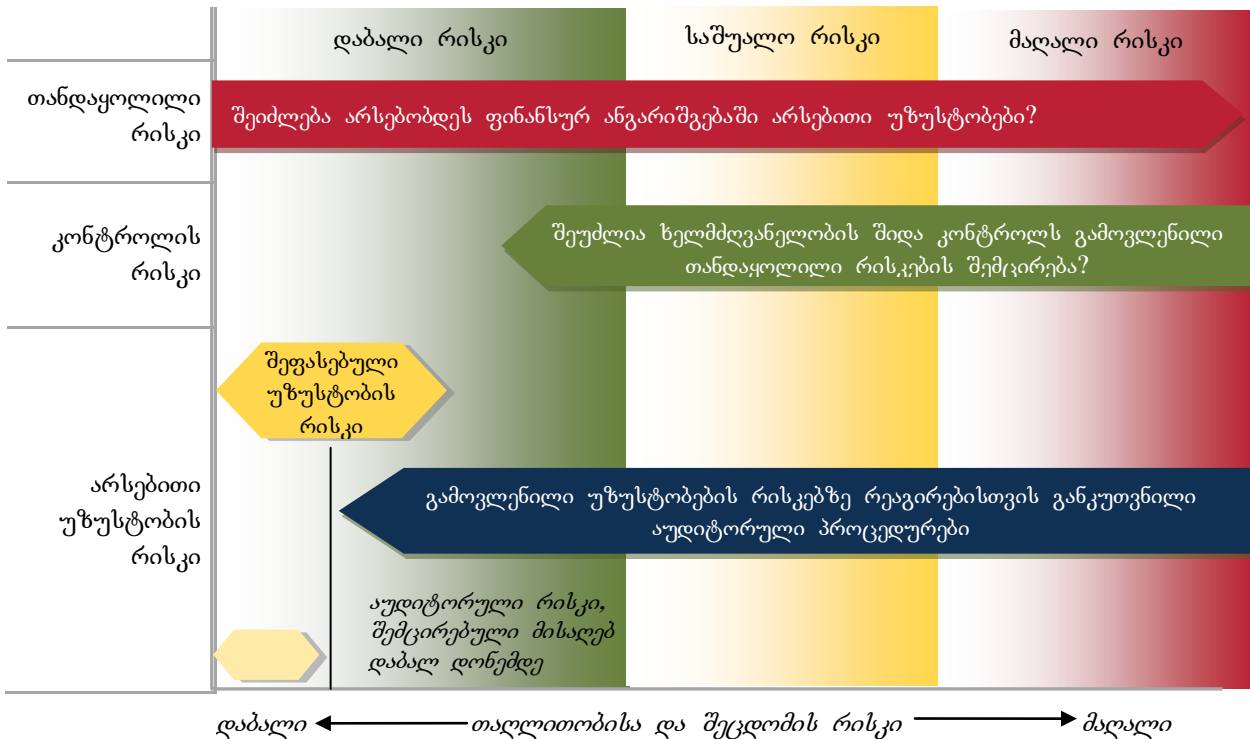


შენიშვნა: ამ სქემაზე ზოლების სიგრძე განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარემოებებისა და სამეურნეო სუბიექტის რისკის ტიპიდან გამომდინარე.

სქემა: 3.2-4

აუდიტორის მიზანი

დაადგინოს, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას



შენიშვნა: ამ სქემაზე ზოლების სიგრძე განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარემოებებისა და სამეურნეო სუბიექტის რისკის ტიპიდან და აუდიტორის საპასუხო ქმედებების ბუნებიდან გამომდინარე.

3.3 როგორ ჩავატაროთ რისკზე დაფუძნებული აუდიტი

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200.15	აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის აღიარებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ.: პუნქტები გ18-გ22)
200.16	აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. (იხ.: პუნქტები გ23-გ27)
200.17	დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რითიც აუდიტორს შესაძლებლობა ეძლევა, გამოიტანოს დასაბუთებული დასკვნები, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. (იხ.: პუნქტები გ28-გ52)
200.21	აუდიტორის საერთო მიზნების მისაღწევად, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს შესაბამის ასს-ებში განსაზღვრული მიზნები აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს და გაითვალისწინოს ასს-ებს შორის ურთიერთკავშირი, რათა: (იხ.: პუნქტები გ67-გ69) ა) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა, ასს-ებით მოთხოვნილის გარდა, რაიმე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად; და (იხ.: პუნქტი გ70) ბ) შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. (იხ.: პუნქტი გ71)

რისკზე დაფუძნებული აუდიტი სამ მთავარ ეტაპს მოიცავს, როგორც ნაჩვენები ქვემოთ:

ცხრილი 3.3-1

ბიჯები (ეტაპები)	აღწერა
რისკის შეფასება	რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად და შესაფასებლად.
რისკზე რეაგირება	ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება.
დასკვნის მომზადება	ეს გულისხმობს: <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის მოსაზრების ჩამოყალიბებას შეკრებილ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით; და • ისეთი დასკვნის მომზადებას, რომელიც შეესაბამება აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებს.

რისკის შემადგენელი სამი ელემენტის აღწერის მარტივი გზაა შემდეგი:

სქემა 3.3-2



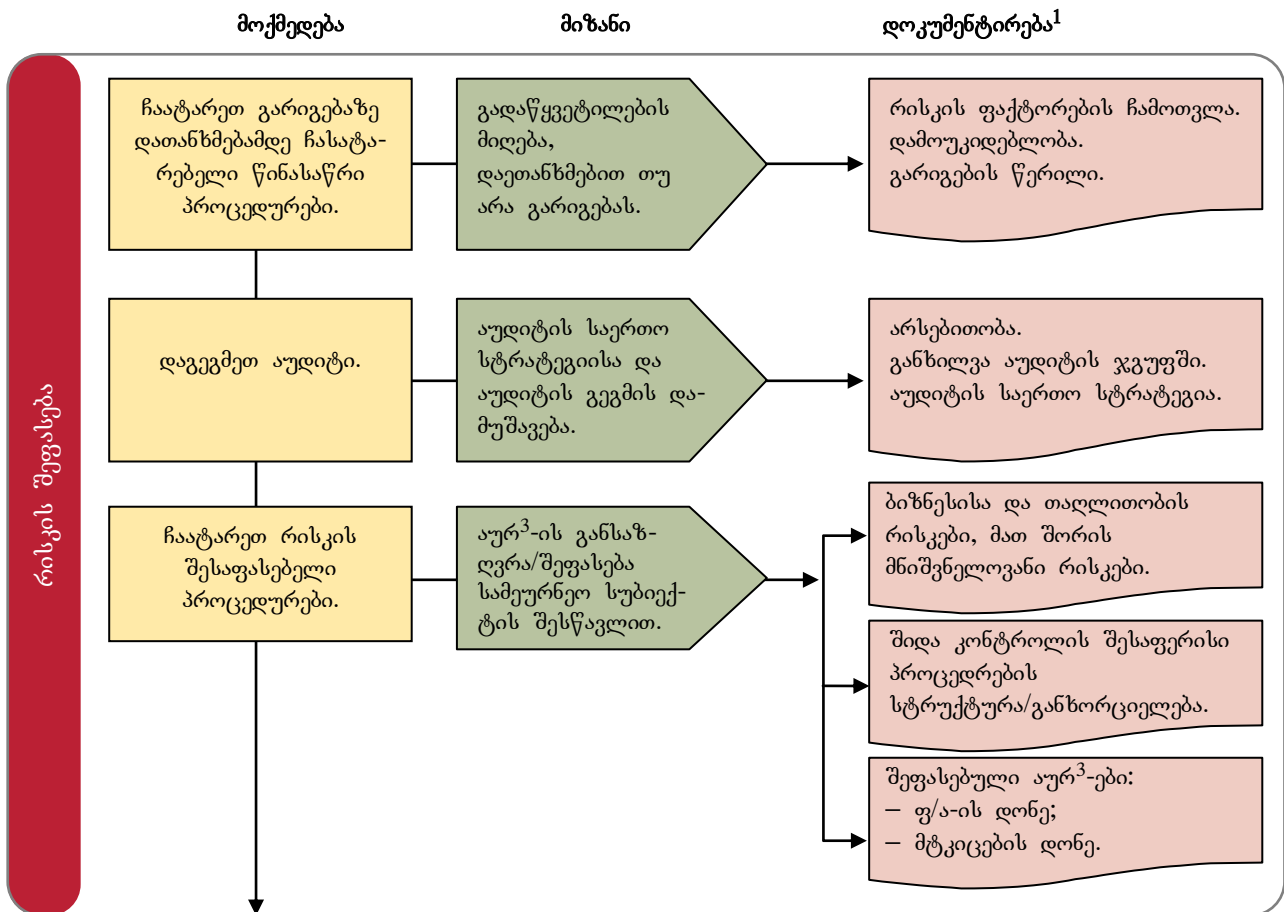
* „მოვლენა“ აღნიშნავს ბიზნესის ან თაღლითობის რისკის ფაქტორს (იხ. დახასიათება 3.2–2 ცხრილში.) რომელიც, თუ მართლაც მოხდება (მატერიალიზდება), უარყოფითად იმოქმედებს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მოაშალოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც არ შეიცავს შეცდომითა და თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც მისი მიზანია. ეს ცნება ასევე მოიცავს რისკებს, რომლებსაც გამოიწვევს შიდა კონტროლის ისეთი მექანიზმების უქონლობა, რომელთა დანიშნულებაა ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების წარმოქმნის შესაძლებლობის შემცირება.

ქვემოთ სქემაზე განხილულია სხვადასხვა ამოცანა, რომლებიც აუდიტორმა უნდა დაისახოს რისკ-ზე დაფუძნებული აუდიტის ჩატარებისას ზემოაღნიშნული 3 ეტაპიდან თითოეულზე. თითოეული ეტაპს უფრო დაწვრილებით განვიხილავთ სახელმძღვანელოს სხვა თავებში.

რისკის შეფასება:

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
315.3	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.

სქემა 3.3-3



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

რისკის ფაქტობრივი შეფასების ეტაპი მოიცავს:

ცხრილი 3.3-4

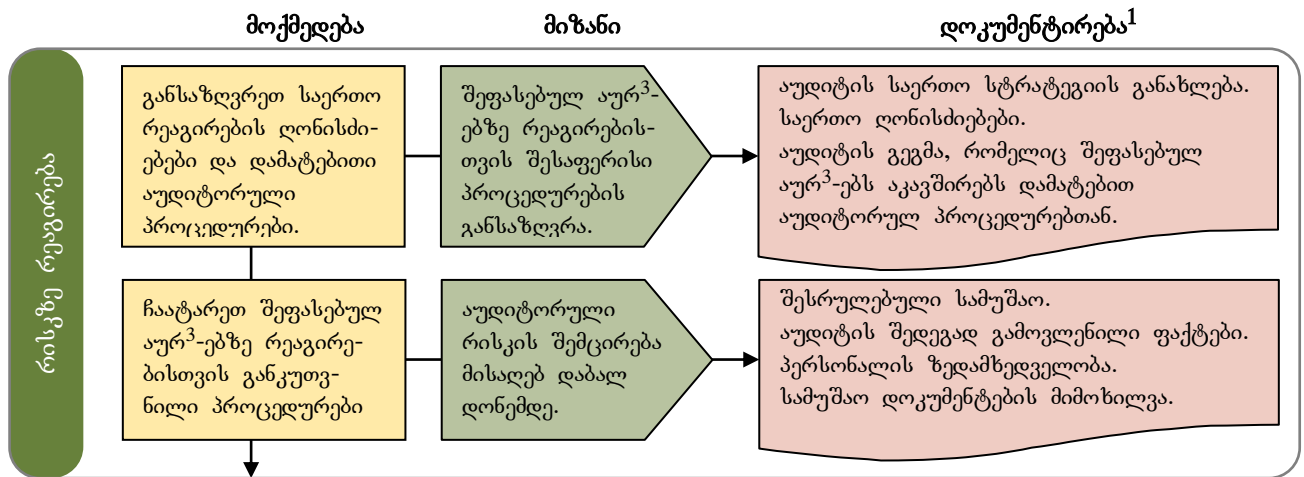
მოთხოვნები	აღწერა
<p>ჯგუფის უფროსი წევრებისა და პარტნიორების მონაწილეობა საწყისი ეტაპიდანვე</p>	<p>გარიგების პარტნიორი და დავალების შემსრულებელი ჯგუფის სხვა მთავარი წევრები აქტიურად უნდა იყვნენ ჩართულნი აუდიტის დაგეგმვის პროცესში და მონაწილეობას იღებდნენ დაგეგმვასა და გარიგების ჯგუფის წევრებს შორის განხილვებში. ეს მოგვცემს იმის გარანტიას, რომ აუდიტის გეგმაში საუკეთესოდ იქნება გამოყენებული მათი გამოცდილება და გამჭვირვალობა. აღსანიშნავია, რომ ასს-ებში, ჩვეულებრივ, ტერმინი „აუდიტორი“ აღნიშნავს პირ(ებ)ს, რომლებიც ატარებენ აუდიტს. იქ, სადაც კონკრეტული ასს გული-სხმობს ამა თუ იმ მოთხოვნის ან პასუხისმგებლობის შესრულების აუცილებლობას გარიგების პარტნიორის მიერ, „აუდიტორის“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“.</p>
<p>აქცენტი „პროფესიულ სკეპტიციზმზე“</p>	<p>აუდიტორმა არ უნდა უგულებელყოს წარსული გამოცდილებიდან შექმნილი შთაბეჭდილება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა კეთილსინდისიერებისა და პატიოსანების შესახებ. მიუხედავად ამისა, მათი ნდობა არ ათავისუფლებს აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობის ვალდებულების შენარჩუნების აუცილებლობისგან და არც იმის უფლებას აძლევს, რომ დაკმაყოფილდეს დასაბუთებული რწმუნების მისაღწევად ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან მოპოვებული ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტორული მტკიცებულებებით.</p>
<p>დაგეგმვა</p>	<p>აუდიტის დაგეგმვაზე დახარჯული დრო (აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შემუშავება) უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ აუდიტის მიზნები სათანადოდ მიიღწევა და აუდიტის შემსრულებელი პერსონალის მუშაობა ყოველთვის მიმართული იქნება მტკიცებულებების მოპოვებაზე ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მნიშვნელოვანი ნაწილების შესახებ, სადაც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი არსებითი უზუსტობის არსებობა.</p>
<p>განხილვა და მუდმივი კომუნიკაცია ჯგუფის წევრებს შორის</p>	<p>ჯგუფი, რომელიც გეგმავს განხილვას/შეხვედრას გარიგების პარტნიორთან, უზრუნველყოფს სრულ ფორუმს იმისათვის, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პერსონალი ინფორმირებული იყოს ზოგადად დამკვეთის შესახებ და პოტენციური რისკიანი სფეროების შესახებ; • განიხილებოდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის ეფექტიანობა და შემდგომში, აუცილებლობის შემთხვევაში, ცვლილებების შეტანისთვის; • იმსჯელონ, როგორ შეიძლება განხორციელდეს თაღლითობა და შემდეგ განსაზღვრონ მასზე რეაგირებისთვის შესაფერისი ღონისძიებები; და • განაწილდეს ჯგუფის წევრებს შორის პასუხისმგებლობები და შედგეს დავალების შესრულების განრიგი (კალენდარული გეგმა). <p>ასევე მნიშვნელოვანია აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის მუდმივი კომუნიკაცია დავალების შესრულების პროცესში; უკეთესია, თუ ნებისმიერი გამოვლენილი პრობლემის, შემჩნეული უჩვეულო საქმიანობის, ან თაღლითობის შესაძლო ინდიკატორების განხილვა და მათზე რეაგირება მაშინვე მოხდება; ეს ჯგუფს საშუალებას მისცემს, დროულად აცნობოს ხელმძღვანელობას ამის შესახებ და, საჭიროების შემთხვევაში, შეცვალოს აუდიტის სტრატეგია და აუდიტორული პროცედურები.</p>

მოთხოვნები	აღწერა
აქცენტი რისკების აღმოჩენაზე	ყველაზე მნიშვნელოვანი ნაბიჯი რისკის შეფასების პროცესში არის ყველა შესაფერისი რისკის იდენტიფიცირება. თუ აუდიტორი ვერ გამოავლენს ბიზნესისა და თაღლითობის რისკებს, არ შეაფასებს მათ და სამუშაო დოკუმენტებში არ ასახავს, შესაბამისად ვერ მოახდენს მათზე რეაგირებას (საჭიროების შემთხვევაში). ამიტომ არის რომ, კარგად შემუშავებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები ძალიან მნიშვნელოვანია აუდიტის ეფექტიანად ჩატარებისთვის. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია, რომ რისკის შესაფასებელი პროცედურები ჩაატაროს სათანადო დონის პერსონალმა.
რისკებზე რეაგირების ხელმძღვანელობის უნარის შეფასება	კიდევ ერთი მთავარი ნაბიჯი რისკის შეფასების პროცესში არის ის, რომ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის რეაგირების ეფექტიანობა გამოვლენის რისკებზე (ანუ ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი შიდა კონტროლის სისტემის/მისი ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობა), რადგან ამით მცირდება ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, სავარაუდოდ, აუდიტორი უფრო მეტად დაეყრდნობა/ენდობა კონტროლის გარემოსა და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგის პროცედურებს და უფრო ნაკლებად – ტრადიციულ კონტროლის საშუალებებს.
პროფესიული განსჯის გამოყენება	ას-ებით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში გამოიყენოს პროფესიული განსჯა და შემდეგ სამუშაო დოკუმენტებში გააფორმოს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები. რისკის შეფასების პროცესთან დაკავშირებული აუდიტორის ამოცანების ტიპური მაგალითებია: <ul style="list-style-type: none"> გადაწყვეტილების მიღება, უნდა დაეთანხმოს თუ არა ახალ გარიგებას, ან გააგრძელოს თუ არა არსებულ დამკვეთთან ურთიერთობა; აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიის შემუშავება; არსებითობის დადგენა; არსებითი უზუსტობის, მათ შორის, მნიშვნელოვანი რისკების შეფასება და ფინანსური ანგარიშგების სხვა ისეთი სფეროების დადგენა, სადაც შეიძლება აუცილებელი იყოს სპეციალური აუდიტორული გამოკვლევის ჩატარება; და მოსალოდნელი სამომავლო შედეგების გამოთვლა, როდესაც ანალიზურ პროცედურებს ატარებს.

რეაგირება რისკზე

პუნქტი	ას-ის მიზნები
330.3	აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

სქემა 3.3.-5



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ, იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

ამ ეტაპზე, აუდიტორი განიხილავს რისკების (თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები) გამომწვევ მიზეზებს, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ასევე ცალკეული მტკიცების დონეზე (თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის) რისკების შესაფასებლად და შეიმუშავებს გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერის აუდიტორულ პროცედურებს.

შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე აუდიტორის საპასუხო ქმედებები დოკუმენტირდება აუდიტის გეგმაში, რომელიც მოიცავს:

- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ საერთო ხასიათის ღონისძიებებს;
- ფინანსური ანგარიშგების არსებით სფეროებთან მიმართებით ჩასატარებელ პროცედურებს; და
- კონკრეტულ აუდიტორულ პროცედურებს და მათი ჩატარების დროს, რომლებიც მიესადაგება ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს.

საერთო ხასიათის საპასუხო ღონისძიებები მიმართულია ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. ამ ღონისძიებებში შედის დავალების შესასრულებლად სათანადო პერსონალის შერჩევა/დანისშვნა და მათზე ზედამხედველობის განხორციელება; სათანადო ყურადღების გამახვილება პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე; იმის განსაზღვრა, რა დონეზე დასჭირდება შემოწმება და დადასტურება ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორებისთვის მიცემულ განმარტებებს/ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციას, ასევე ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურებისა და იმის განხილვა, რა დოკუმენტაცია უნდა შემოწმდეს სამეურნეო სუბიექტის არსებითი ოპერაციების მხარდასაჭერად.

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, საზოგადოდ, შედგება ძირითადი პროცედურებისგან, როგორცაა ოპერაციებისა და ნაშთების ელემენტების ტესტები, ანალიზური პროცედურები და კონტროლის ტესტები (იქ, სადაც მოსალოდნელია, რომ ამგვარი კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა შესამოწმებელი პერიოდის განმავლობაში).

როდესაც აუდიტორი გეგმავს სხვადასხვა ტიპის პროცედურების ერთდროულად გამოყენებას შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, მან უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- **კონტროლის ტესტების გამოყენება**
 - განსაზღვრეთ შესაბამისი შიდა კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც, შემოწმების შემთხვევაში, შეამცირებს სხვა ძირითადი პროცედურების საჭიროებას/მოცულობას. როგორც

წესი, შიდა კონტროლის ტესტებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ხშირად მნიშვნელოვნად ნაკლებია ოპერაციების ტესტირებისთვის შედგენილი შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე. თუ ვივარაუდებთ, რომ შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები სათანადოდ ფუნქციონირებს და შიდა კონტროლის პროცედურებიდან გადახრების არსებობა მოსალოდნელი არ არის, კონტროლის ტესტების ჩატარების შედეგად ხშირად ნაკლები სამუშაო იქნება შესასრულებელი. თუმცა, არ არსებობს იმის მოთხოვნა, რომ უნდა ჩატარდეს შიდა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება (პირდაპირ ან არაპირდაპირ);

– განსაზღვრეთ ნებისმიერი მტკიცება, რომლის აუდიტისთვის საკმარისი არ იქნება მხოლოდ არსებითი პროცედურების ჩატარება. მაგალითად, ეს ხშირად ეხება მცირე სამეურნეო სუბიექტების რეალიზაციის ოპერაციების სისრულესა და ისეთ სიტუაციებს, როდესაც ოპერაციების დაშუშავება მალაღ ღონეზე ავტომატიზებულია (როგორცაა, მაგალითად, ინტერნეტის მეშვეობით რეალიზაცია), ხელით მცირე ან არანაირი ჩარევის გარეშე.

• **ანალიზური ძირითადი პროცედურები**

ანალიზური ძირითადი პროცედურები ტარდება ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელთათვისაც მთლიანი სიდიდის (თანხის) წინასწარგანჭვრეტა შესაძლებელია საიმედოდ, არსებული მტკიცებულებების საფუძველზე. მოსალოდნელი შედეგები შეუდარდება სააღრიცხვო ჩანაწერებში დაფიქსირებულ ფაქტობრივ თანხას და ადვილად დადგინდება უზუსტობის ოდენობა (იხ. 1-ლი ტომის მე-10 თავი). ზოგიერთ შემთხვევაში, თუ კონკრეტული მტკიცებისთვის შეფასებული რისკი დაბალია (შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების არსებობის გათვალისწინების გარეშე), აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

• **არაპროგნოზირებადობა**

აუცილებელია ჩასატარებელ აუდიტორულ პროცედურებში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინება. ამის ტიპური მაგალითია ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომელიც მიმართულია შესაძლო თაღლითობის აღმოჩენაზე.

• **შიდა კონტროლის გვერდის ავლა ხელმძღვანელობის მხრიდან**

აუცილებელია სპეციფიკური აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც მიმართული იქნება ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების შესაძლებლობის გამოვლენაზე.

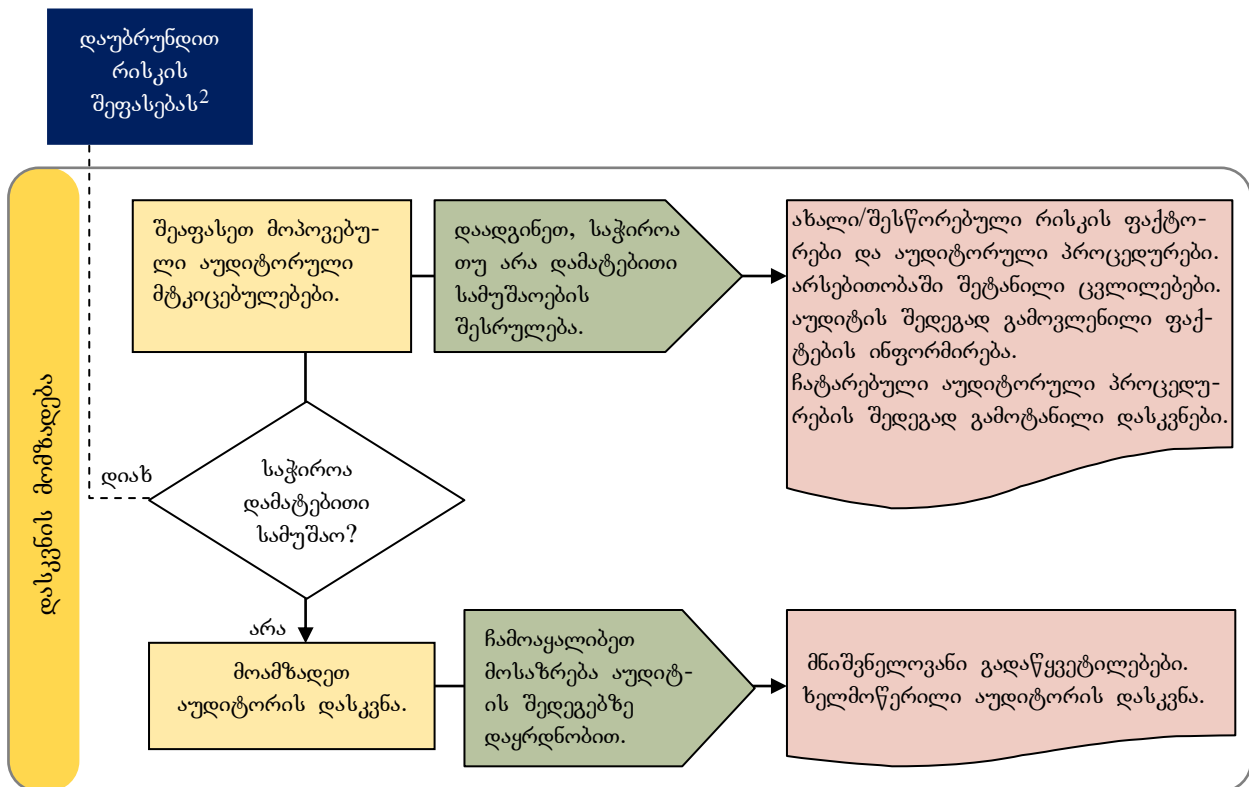
• **მნიშვნელოვანი რისკები**

გამოვლენილ „მნიშვნელოვან რისკებზე“ რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. (იხ. მე-2 ტომის მე-10 თავი).

დასკვნის მომზადება

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
700.6	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და</p> <p>ბ) ამ მოსაზრების გარკვევით გამოხატვა წერილობითი ანგარიშის (აუდიტორის დასკვნის) მეშვეობით, რომელშიც აღწერილია აუდიტორის მოსაზრების საფუძველი.</p>

სქემა 3.3-6



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.

აუდიტის საბოლოო ეტაპია აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება და იმის დადგენა, მოპოვებული მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

აუდიტის ამ ეტაპზე მნიშვნელოვანია დადგინდეს:

- შეფასებულ რისკის დონეში მომხდარი ცვლილება;
- მართებულია თუ არა შესრულებული სამუშაოს შედეგად გამოტანილი დასკვნები;
- გამოვლინდა თუ არა რაიმე საეჭვო გარემოება; და
- დამატებითი რისკები (რომელიც ადრე არ იყო გამოვლენილი) სათანადოდ შეფასდა თუ არა და, საჭიროებისამებრ, ჩატარდა თუ არა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები.

ჯგუფის შემადგამელი შეხვედრის ჩატარება (დამკვეთთან ადგილზე მუშაობის პერიოდში ან ბოლოს) არ წარმოადგენს ასს-ების კონკრეტულ მოთხოვნას, მაგრამ ეს შეხვედრა პერსონალისთვის ნამდვილად სასარგებლოა და ჯგუფს დაეხმარება აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ფაქტების განხილვაში, თაღლითობის ნიშნების გამოვლენასა და იმის დადგენაში, აუცილებელია თუ არა რაიმე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

მას შემდეგ, რაც ყველა პროცედურა ჩატარდება და აუდიტორები დასკვნებსაც გამოიტანენ:

- აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს; და
- უნდა ჩამოყალიბდეს აუდიტორული მოსაზრება და მიღებულ იქნეს გადაწყვეტილება აუდიტორის დასკვნის შესაფერისი ტექსტის ფორმულირებაზე.

3.4 დოკუმენტაცია

აუდიტორმა იმგვარად უნდა მოამზადოს აუდიტის საშუალო დოკუმენტაცია, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ კონკრეტულ აუდიტთან, გაიგოს:

- იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით;
- ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები; და
- აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები.

საზოგადოდ, მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დოკუმენტაცია ნაკლებად ვრცელია, ვიდრე დიდი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის. მაგალითად, აუდიტის სხვადასხვა ასპექტები შეიძლება ერთი დოკუმენტში ჩაიწეროს და, საჭიროებისამებრ, გარეკანზე მიეთითოს ამ ჩანაწერების მხარდამჭერი სხვა საშუალო დოკუმენტები.

აუცილებელი არ არის აუდიტორის საშუალო დოკუმენტებში აისახოს:

- აუდიტის პროცესში განხილული ყველა უმნიშვნელო დეტალი ან პროფესიული მსჯელობა; და
- ასს-ების ისეთი მოთხოვნების შესრულების რატიფიცირება, რაც დასტურდება აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტებით. მაგალითად, აუდიტის გეგმის არსებობა ფაილში ამტკიცებს, რომ აუდიტი დაგეგმილი იყო; ხოლო ხელმოწერილი გარიგების წერილი ადასტურებს, რომ აუდიტორმა შეათანხმა აუდიტორული გარიგების პირობები.

3.5 რისკზე დაფუძნებული აუდიტის უპირატესობები

შემდეგ ცხრილში შეჯამებულია რისკზე დაფუძნებული აუდიტის ზოგიერთი უპირატესობა.

ცხრილი 3.5.-1

უპირატესობა	დახასიათება
მოქნილობა დროის გამოყენებაში, აუდიტის ჩატარებისას	რისკის შესაფასებელი პროცედურები ხშირად ტარდება სამეურნეო სუბიექტის ფისკალური პერიოდის დამთავრებამდე, რაც შესაძლებელი იყო რისკზე დაფუძნებული აუდიტის შემოღებამდეც. ვინაიდან რისკის შესაფასებელი პროცედურები არ ითვალისწინებს ოპერაციებისა და ნაშთების ელემენტების ტესტირებას, მათი ჩატარება შესაძლებელია პერიოდის დასრულებამდე, იმის ვარაუდით, რომ არავითარი ძირითადი ოპერაციული ცვლილებები არ არის მოსალოდნელი. ეს ხელს უწყობს აუდიტის პერსონალის დაბალანსებულად დატვირთვას მთელი პერიოდის განმავლობაში. დამკვეთს ექნება დრო, რეაგირება მოახდინოს შიდა კონტროლში გამოვლენილ და მისთვის ინფორმირებულ ნაკლოვანებებზე და აუდიტის ჯგუფის მხრიდან მოთხოვნილ სხვა სახის დახმარებაზე მანამ, სანამ აუდიტორები დაიწყებენ ადგილზე მუშაობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. თუმცა, როდესაც შუალედური ფინანსური ინფორმაცია ადვილად ხელმისაწვდომი არ არის, რისკის შესაფასებელი ანალიზური პროცედურები შეიძლება უფრო მოგვიანებით ჩატარდეს.
აუდიტის ჯგუფის ძალისხმევა მიმართულია ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან სფეროებზე	დაადგენს რა აუდიტორი, სად შეიძლება არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკები, მას შეუძლია ჯგუფის საშუალო მიმართოს მაღალრისკიანი ადგილებისკენ და შეამციროს საშუალო დაბალრისკიანი ადგილებში. ეს ასევე ხელს უწყობს აუდიტის შემსრულებელი პერსონალის რესურსების ეფექტიანად გამოყენებას.
აუდიტორული პროცედურები კონცენტრირებულია სპეციფიკურ რისკებზე	დამატებითი აუდიტორული პროცედურები კონკრეტულად მიმართულია შეფასებულ რისკებზე. შესაბამისად, შეიძლება მნიშვნელოვნად შემცირდეს ან სულაც არ ჩატარდეს ისეთი ტესტები, რომლებიც მხოლოდ ზოგადად არის რისკებზე მიმართული.

უპირატესობა	დახასიათება
შიდა კონტროლის შესწავლა	შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლის პროცესი აუდიტორს საშუალებას მისცემს, მიიღოს ინფორმირებული გადაწყვეტილებები იმის შესახებ, უნდა ჩაატაროს თუ არა შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება. ვინაიდან ზოგიერთი კონტროლის პროცედურისთვის კონტროლის ტესტირების ჩატარება შეიძლება მხოლოდ 3 წელიწადში ერთხელ გახდეს საჭირო, შიდა კონტროლის შესწავლის შედეგად ხშირად გაცილებით ნაკლები საშუალო შეიძლება ჰქონდეს ჯგუფს ჩასატარებელი, ვიდრე ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების გაფართოებული ტესტირების ჩატარების დროს (იხ. მე-2 ტომის მე-17 თავი).
ხელმძღვანელობისთვის საინტერესო (მნიშვნელოვანი) საკითხების დროული ინფორმირება	შიდა კონტროლის უკეთ გაგებამ შეიძლება ხელი შეუწყოს შიდა კონტროლის ზოგიერთი კომპონენტის (როგორცაა, კონტროლის გარემო და საინფორმაციო-ტექნოლოგიური სისტემის საერთო კონტროლის საშუალებები) ისეთი ნაკლოვანებების გამოვლენას, რაც ადრე არ იყო შემჩნეული. ამ ნაკლოვანებების შესახებ ხელმძღვანელობის დროული ინფორმირება ხელმძღვანელობას საშუალებას მისცემს, მიიღოს სათანადო ზომები, რაც ორივე მხარისათვის ხელსაყრელია. ამით შეიძლება დაიზოგოს აუდიტის ჩატარებისთვის განკუთვნილი დროც.

3.6. ასს-ები მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200. გ63	სადაც შესაფერისია, მცირე სამეურნეო სუბიექტებისა და საჯარო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის დამახასიათებელი დამატებითი მოსაზრებები შეტანილია ამა თუ იმ ასს-ის გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის განყოფილებაში. ეს დამატებითი მოსაზრებები აუდიტორს აღნიშნული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს ეხმარება ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში. თუმცა, ისინი არც ზღუდავენ და არც ამცირებენ აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გამოიყენოს და დაიცვას ასს-ების მოთხოვნები.
200. გ64	იმისათვის, რომ კონკრეტულად იყოს განსაზღვრული მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი დამატებითი მოსაზრებები, „მცირე სამეურნეო სუბიექტი“ აღნიშნავს ნებისმიერ ისეთ სამეურნეო სუბიექტს, რომელსაც ტიპურად გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები: <ul style="list-style-type: none"> ა) მესაკუთრისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციების კონცენტრირება რამდენიმე პირის ხელში (ხშირ შემთხვევაში, ეს არის ერთადერთი პირი – ფიზიკური პირი ან სხვა საწარმო (სამეურნეო სუბიექტი) – რომელიც ფლობს სამეურნეო სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი: <ul style="list-style-type: none"> (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) ხელმძღვანელობის მცირე რაოდენობის დონეები, რომლის პასუხისმგებლობაშიც იქნება ფართო სპექტრის კონტროლის მექანიზმები; და (vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი მოვალეობების ფართო სპექტრით. <p>ეს ხარისხობრივი მახასიათებლები ყოვლისმომცველი არ არის, არ ეხება მხოლოდ მცირე სამეურნეო სუბიექტებს და არც აუცილებელი არ არის, რომ ყველა მცირე სამეურნეო სუბიექტს ჰქონდეს ყველა ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებელი.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200. გ65	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 ზომის კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტშიც.
200. გ66	ასს-ები ეხება მცირე სამეურნეო სუბიექტის მფლობელს, რომელიც ყოველდღიურად მონაწილეობს საწარმოს მართვაში „მესაკუთრე-მმართველის“ რანგში.

ასს-ებში ერთმანეთისგან არაა გამოჯნული აუდიტის მიდგომა, რომელიც გამოიყენება ეროვნული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში, სადაც დასაქმებულია ათასობით ადამიანი და მცირე საწარმოში, სადაც ერთი პიროვნება მუშაობს. აუდიტი არის აუდიტი. შესაბამისად, არ იცვლება აუდიტის ჩატარების ძირითადი მიდგომა მხოლოდ იმიტომ, რომ აუდიტის დამკვეთი მცირე საწარმოა.

სიტყვა „აუდიტი“ განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის ნათელი და გასაგები გზავნილის გადასაცემად. ეს შეტყობინება იმას გულისხმობს, რომ აუდიტორმა მიიღო დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსურ ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს, მიუხედავად აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და ტიპისა.

ამ პროპორციულობის საკითხს ეხება ბსფ-ის *აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს* მიერ 2009 წლის აგვისტოში გამოცემული თანამშრომლების კითხვა-პასუხი დოკუმენტი, სახელწოდებით „ასს-ების გამოყენება სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და სირთულის პროპორციულად“. მისი მიზანია, დაეხმაროს აუდიტორებს ახალი სტილით ფორმულირებული ასს-ების დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტიანად გამოყენებაში. პასუხი კითხვაზე „როგორ მიდგომას ითვალისწინებს ასს-ები მცირე საწარმოთა აუდიტისთვის, უფრო დიდი და რთული სამეურნეო სუბიექტებისგან განსხვავებით“, არის შემდეგი:

„აუდიტორის მიზნები ერთნაირია სხვადასხვა ზომისა და სირთულის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუდიტი ზუსტად ერთნაირი გზით დაიგეგმება და ჩატარდება. ასს-ებში აღიარებულია, რომ აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარებაც მოითხოვება აუდიტორის მიზნების მისაღწევად და ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად, შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს იმისდა მიხედვით, აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტი დიდია თუ მცირე, რთულია თუ შედარებით მარტივი. ამგვარად, ასს-ების მოთხოვნებში გაითვალისწინება ის საკითხები, რაზედაც აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება აუდიტში და დაწვრილებით არ არის განხილული აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი ყველა პროცედურა.

ასს-ებში ასევე ახსნილია, რომ აუდიტის ჩატარების სათანადო მიდგომის შემუშავება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსასაზღვრად და ჩასატარებლად, დამოკიდებულია აუდიტორისეულ რისკის შეფასებაზე. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესწავლის სავალდებულო პროცედურის შედეგებსა და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე დაყრდნობით, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს კომბინირებული მიდგომის გამოყენება და ჩაატაროს როგორც კონტროლის ტესტები, ისე ძირითადი პროცედურები, რაც ეფექტურ მიდგომას წარმოადგენს შეფასებულ რისკებზე რეაგირების პირობებში. სხვა შემთხვევაში (კერძოდ, მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში), იმის გამო, რომ მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტებში ბევრი კონტროლის მექანიზმი არ იარსებებს, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ უფრო ეფექტური იქნება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების სახით ჩაატაროს ძირითადი აუდიტორული პროცედურები.

ასევე მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ როგორც ასს-ებშია აღიარებული, პროფესიული მსჯელობა/განსჯა აუცილებელია აუდიტის სათანადო დონეზე ჩასატარებლად. პროფესიული განსჯა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, როდესაც აუდიტორი ადგენს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ტიპებს (ხასიათს), მოცულობასა და მათი ჩატარების დროს ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად და აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. თუმცა, იმის აღიარება, რომ მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში აუდიტორს ესაჭიროება პროფესიული განსჯის გამოყენება, არ ნიშნავს იმას, რომ აუდიტორს უფლება აქვს, არ იხელმძღვანელოს

ასს-ების რომელიმე მოთხოვნით, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა და იმ პირობით, რომ აუდიტორი ჩაატარებს ალტერნატიულ აუდიტორულ პროცედურებს ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად“.

ზემოთ განხილული საკვანძო საკითხები შეიძლება შემდეგნაირად შეჯამდეს:

- აუდიტის მიზნები ერთნაირია ნებისმიერი მოცულობის აუდიტში;
- აუცილებელი კონკრეტული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და შეფასებული რისკებიდან გამომდინარე;
- ასს-ებში აქცენტი გადატანილია ისეთ საკითხებზე, რომლებზეც აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება და არა კონკრეტული პროცედურების დეტალებზე;
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა დამოკიდებულია რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე;
- სათანადო პროფესიული განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება მნიშვნელოვანია იმ პროცედურების განსაზღვრისთვის, რომლებიც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის; და
- გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, საზოგადოდ, პროფესიული განსჯის გამოყენება არ შეიძლება იმ მიზნით, რომ აუდიტორმა თავი აარიდოს ასს-ების მოთხოვნების შესრულებას.

გარდა ამისა, ასს-ები შეიცავს რიგ სპეციალურ პუნქტებს, რომლებიც კონკრეტულად მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს ეხება. წინამდებარე სახელმძღვანელო იძლევა სასარგებლო მითითებებს იმის შესახებ, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ასს-ების კონკრეტული მოთხოვნები მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში.

შემდეგ ცხრილში მოცემულია რამდენიმე რეკომენდაცია, თუ როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა წარმატებით ასს-ების მოთხოვნები შედარებით მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში.

ცხრილი 3.6-1

<p>1. ყურადღებით წაიკითხეთ ასს-ები და მოამზადეთ პერსონალი.</p> <p>ასს-ების მოთხოვნების ვერგაგებამ შეიძლება გამოიწვიოს შემდეგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორული რისკის შეფასების მთელი ეტაპი ვახდება „ზედმეტი ტვირთი“ სხვა მნიშვნელოვან სამუშაოსთან მიმართებით. ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების შერჩევა უნდა მოხდეს რისკის შეფასების გათვალისწინებით და არა სტანდარტული პროცედურების სიღრმად, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის მიმართ. რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილოს ფინანსური ანგარიშგების ისეთ სფეროებზე, სადაც მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის ალბათობა, ნაკლებად სარისკო მუხლებთან შედარებით. • მარტივი აუდიტი რთულ და შრომატევად პროექტად გადაქცევა. ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, თუ აუდიტორის სამუშაო უფრო მეტად კონცენტრირებული იქნება აუდიტის უსარგებლო სტანდარტული ფორმებისა და საკონტროლო კითხვარების შევსებაზე, ნაცვლად იმისა, რომ კონკრეტული დამკვეთის აუდიტში ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობაზე გადაწყვეტილება მიიღოს პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე, სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და სირთულის და შეფასებული რისკების გათვალისწინებით. • არ შესრულდება ასს-ების სავალდებულო მოთხოვნები („აუდიტორმა უნდა“).
<p>2. დრო დაუთმეთ დაგეგმვას, არა აქვს მნიშვნელობა, რამდენად მცირე მასშტაბებისაა დავალება</p> <p>ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, რომ დაგეგმვაზე დახარჯული ერთი საათი დავალების შესრულებისას გაცილებით მეტ დროს გვიზოგავს. აუდიტის ეფექტიანი დაგეგმვა ხშირად განაპირობებს განსხვავებას ბიუჯეტის ფარგლებში ჩატარებულ ხარისხიან აუდიტსა და დაბალხარისხიან აუდიტს შორის, რომელიც ბიუჯეტს აჭარბებს. დაგეგმვა მაინცდამაინც არ გულისხმობს ოფისში ჯგუფის ხანგრძლივი და ხშირი შეხვედრების გამართვას. ძალზე მცირე მოცულობის დავალებებში, აუდიტის დაგეგმვა შესაძლოა განხორციელდეს საწყის ეტაპზე ჩატარებული ხანმოკლე განხილვების შედეგად და შემდეგ აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში.</p>

დაგეგმვის დროს გასათვალისწინებელი ძირითადი საკითხებია:

- მოუწოდეთ პერსონალს, დაადგინონ ფინანსური ანგარიშგების ისეთი სფეროები, სადაც ჩვეულებრივი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ზედმეტი იქნება, გამომდინარე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებიდან.
- დარწმუნდით რომ, თითოეული თანამშრომელი აცნობიერებს იმ საშუალო დოკუმენტაციის აუცილებლობასა და მიზანს, რომლის შევსებაც მას ევალება. უამრავი საათი შეიძლება დაკარგოს პერსონალმა ისეთი ფორმების შევსებაზე, რომელთა მნიშვნელობაც მათ არ ესმით.
- განიხილეთ თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი. მოუწოდეთ პერსონალს, სკეპტიკურად განეწყონ მუშაობისას და გამოიჩინონ ცნობისმოყვარეობა; მიეცით უფლება, გაცნობონ წამოჭრილი პრობლემებისა და აუხსნელი საკითხების შესახებ და გამოთქვან შენიშვნები.
- განიხილეთ თქვენთვის ცნობილი დაკავშირებული მხარეები და სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების სპეციფიკა/მოცულობა.
- განიხილეთ, შესაძლებელია თუ არა წინა პერიოდებში მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაციის მარტივად განახლება და ცვლილებების შეტანა, ნაცვლად იმისა, რომ ყველაფერი თავიდან გაკეთდეს. დოკუმენტაცია, რისკის ფაქტორებისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის მექანიზმების შეფასება საკმარისი უნდა იყოს იმისათვის, რომ აუდიტორებმა შემდგომ პერიოდებში შეძლონ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა და ყურადღების გამახვილება დარგის ახალ ტენდენციებზე, მთავარ საოპერაციო ცვლილებებზე, ახალ თანდაყოლილ რისკებსა და შეცვლილ შიდა კონტროლის მექანიზმებზე.

3. შეაფასეთ კონტროლის გარემო.

დრო დაუთმეთ ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) შიდა კონტროლის მექანიზმების შესწავლას, რომლებიც კონტროლის გარემოს შემადგენელი ნაწილია. ყოვლისმომცველი კონტროლის მექანიზმები საკმაოდ განსხვავდება საოპერაციო კონტროლის პროცედურებისგან. ისინი ისეთ საკითხებს ეხება, როგორცაა პატიოსნება და ეთიკა, კორპორაციული მართვა, თანამშრომელთა კომპეტენტურობა, ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება და პოზიცია შიდა კონტროლთან, თაღლითობის თავიდან აცილებასთან, რისკების მართვასთან და შიდა კონტროლის ეფექტიანობის მონიტორინგის საკითხებთან მიმართებით. თუ ორგანიზაციის გენერალური ხაზი, საერთო ეთიკური ატმოსფერო არაადამაკმაყოფილებელია, ხელმძღვანელობამ შეიძლება ადვილად უგულვებელყოს დადგენილი კონტროლი და მამინ შეიძლება ეჭვქვეშ დადგეს ყველაზე საუკეთესო საოპერაციო კონტროლის მექანიზმებიც კი, მაგალითად, შესყიდვებისა და გაყიდვების სისტემების.

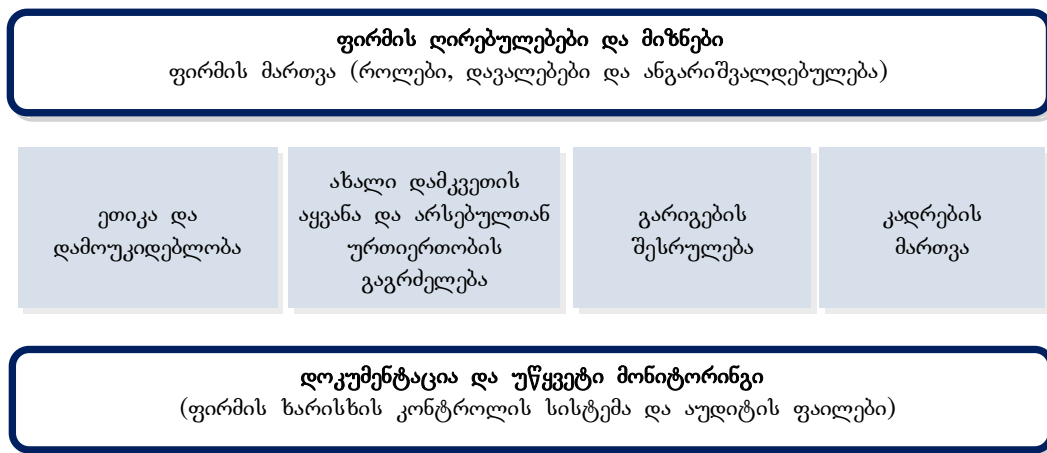
4. მიზნად დაისახეთ მუდმივი გაუმჯობესება.

ზოგ აუდიტორს ახასიათებს ტენდენცია, რომ მუშაობისას ბრმად გადაიღოს წინა აუდიტორის მაგალითი, რის შედეგადაც აუდიტის ფაილი წინა წლის ფაილის ზუსტი ასლი იქნება. გაცილებით უკეთესი მიდგომაა, როდესაც წინა წლებში გაწეული საშუალო მუდმივად განიხილება და დადგინდება მომხდარი ცვლილებები, რაც აუდიტს უფრო ქმედითსა და ეფექტიანს გახდის.

4. ეთიკა, ასს-ები და ხარისხის კონტროლი

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
საკითხები, რომლებსაც უნდა ითვალისწინებდეს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემა ეთიკისა (მათ შორის, დამოუკიდებლობის) და ასს-ების მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად.	სკსს 1, 200, 220

ნახაზი 4.0-1



პუნქტი	სკსს/ასს-ების მიზნები
სკსს 1.11	<p>ფირმის მიზანია, შეიმუშაოს და დანერგოს ხარისხის კონტროლის სისტემა, რათა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ:</p> <p>ა) ფირმა და მისი პერსონალი იცავენ პროფესიულ სტანდარტებსა და სათანადო იურიდიულ და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და</p> <p>ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.</p>
220.6	<p>აუდიტორის მიზანია ხარისხის კონტროლის ისეთი პროცედურების განხორციელება გარიგების დონეზე, რომლებიც აუდიტორს უზრუნველყოფს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ:</p> <p>ა) აუდიტი შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და</p> <p>ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან/ხკსს-დან
ხკსს 1.13	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.
ხკსს 1.18	ფირმამ უნდა დააწესოს 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, სიტუაციისდა მიხედვით, ფირმის პარტნიორთა მმართველმა საბჭომ (ან ეკვივალენტურმა ორგანომ), საკუთარ თავზე აიღოს საბოლოო პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე. (იხ. პუნქტი გ4-გ5)
ხკსს 1.19	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 აღებისთვის საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება, უნარი და აუცილებელი უფლებამოსილება. (იხ. პუნქტი გ6)
ხკსს 1.29	ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ფირმას ჰყავს საჭირო კომპეტენციის, უნარისა 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)
ხკსს 1.32	ფირმამ უნდა დააწესოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით, 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)
ხკსს 1.48	ფირმას უნდა ჰქონდეს მონიტორინგის პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რეგულარული, ადეკვატურია და ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ეს პროცესი უნდა: ა) მოიცავდეს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას უწყვეტად, მათ შორის, ციკლურ საფუძველზე თითოეული გარიგების პარტნიორის, სულ მცირე, ერთი დასრულებული გარიგების დათვალიერებას; 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 გ) მოითხოვდეს, რომ ის პირები, რომლებიც ასრულებენ გარიგებას ან გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას, არ მონაწილეობდნენ გარიგების დათვალიერებაში. (იხ.: პუნქტები გ64-გ68)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან/ხკსს-დან
ხკსს 1.57	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)
200.14	აუდიტორმა უნდა დაიცვას შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. (იხ.: პუნქტები გ14-გ17)
200.15	აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის აღიარებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ.: პუნქტები გ18-გ22)
200.16	აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. (იხ.: პუნქტები გ23-გ27)
220.17	აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების შემსრულებელ ჯგუფთან ერთად მსჯელობის გზით, დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. (იხ.: პუნქტები გ18-გ20)
220.18	გარიგების პარტნიორი: <ul style="list-style-type: none"> ა) პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია როდესაც ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით; ბ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებმა გაიარეს სათანადო კონსულტაცია გარიგების პერიოდის განმავლობაში, როგორც გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის ფარგლებში, ისე გარიგების შემსრულებელ ჯგუფსა 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 გამწვევ მხარესთან; და დ) ვალდებულია, დაადგინოს, რომ განხორციელდა ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ.: პუნქტები გ21-გ22)
220.19	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 პარტნიორი ვალდებულია: <ul style="list-style-type: none"> ა) დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი; ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან ერთად განიხილოს აუდიტორული გარიგების განმავლობაში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, რომლებიც დაფიქსირდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის განმავლობაში; და გ) არ შეადგინოს აუდიტორული დასკვნა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ.: პუნქტები გ23-გ25)

4.1 ზოგადი მიმოხილვა

სამუშაოს ხარისხიანად შესრულებას, პირველ რიგში, განაპირობებს ფირმაში ძლიერი მმართველობითი სტრუქტურისა და უმაღლესი ეთიკური სტანდარტების ერთგული გარიგების პარტნიორების არსებობა.

ამ თავში ყურადღება გამახვილებულია ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნაზე; მოცემულია ზოგიერთი პრაქტიკული რჩევა ისეთ საკითხებზე, რომლებიც ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის ჩატარებისას.

აუდიტისა და აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად სასიცოცხლო მნიშვნელობა აქვს:

- საზოგადოებრივი ინტერესის დაცვას;
- დამკვეთის კმაყოფილების შენარჩუნებას;
- დახარჯული ფულის ეფექტურობის მიღწევას;
- პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნების დაცვას; და
- პროფესიული რეპუტაციის შექმნასა და შენარჩუნებას.

ბსფ-ის სახელმძღვანელოში „*მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმების ხარისხის კონტროლი*“ დეტალურად აღწერილია ხარისხის კონტროლის სტანდარტები და მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა დაინერგოს ხარისხის კონტროლის სისტემა მცირე და საშუალო ფირმებში.

2009 წელს ბსფ-ის ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ გამოსცა პროფესიონალ ბუღალტერთა განახლებული ეთიკის კოდექსი, რომელმაც უფრო ნათელი გახადა ეთიკის გარკვეული მოთხოვნები და მნიშვნელოვნად გაამკაცრა აუდიტორების დამოუკიდებლობის მოთხოვნები, რაც მოკლედ განხილულია ქვემოთ:

- გაფართოვდა დამოუკიდებლობის მოთხოვნები კოტირებული სამეურნეო სუბიექტებისა და საზოგადოების ინტერესების სფეროში მყოფი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის;
- განისაზღვრა „შესვენების“ გარკვეული შუალედური პერიოდი, სანამ ფირმის გარკვეულ წევრებს ისევ ექნებათ გარკვეული თანამდებობების დაკავების უფლება საზოგადოების ინტერესების სფეროში მყოფი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში;
- აუდიტის ყველა ძირითადი პარტნიორისთვის გაფართოვდა როტაციის მოთხოვნები;
- გამკაცრდა ზოგიერთი დებულება, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის დამკვეთებისთვის არამარწმუნებელი მომსახურების გაწევასთან, როგორცაა საგადასახადო დაგეგმვა და სხვა სახის საკონსულტაციო მომსახურება. ზოგიერთი აკრძალვა შეეხო ისეთი აუდიტის დამკვეთებისთვის საგადასახადო დაგეგმვის, საგადასახადო საკითხებში კონსულტაციებისა და სხვა სახის საკონსულტაციო მომსახურების გაწევას, რომლებიც არ განეკუთვნება საზოგადოების ინტერესების სფეროს;
- შემოღებულია აუდიტორული დასკვნის გაცემის წინ ან შემდგომში მიმოხილვის ჩატარების მოთხოვნა, თუ საზოგადოების ინტერესების სფეროში მყოფი აუდიტის დამკვეთიდან მიღებული მთლიანი საზღაური აღემატება ფირმის მიერ ორი თანამიმდევრული წლის მანძილზე მიღებული მთლიანი საზღაურის 15%-ს; და
- იკრძალება აუდიტის მთავარი პარტნიორების შეფასება ან მათთვის კომპენსაციის მიცემა, აუდიტის დამკვეთებისთვის არამარწმუნებელი მომსახურების გაწევის გამო.

განახლებული კოდექსი ამოქმედდა 2011 წლის 1 იანვრიდან.

4.2 ხარისხის კონტროლის სისტემები

აუდიტურ ფირმაში ხარისხის კონტროლის სისტემა შეიძლება მიესადაგოს შიდა კონტროლის იმ ხუთ კომპონენტს, რომელთა შეფასებაც აუდიტორებს ევალებათ ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესში, რომელსაც უტარდება აუდიტი. აუდიტური ფირმის შიდა კონტროლის სისტემებშიც (ხარისხის კონტროლის გარდა) შიდა კონტროლის ეს ხუთი კომპონენტი გამოიყენება, როგორცაა, მაგალითად, ნამუშევარი დროის აღრიცხვა და ანგარიშების გამოწერა, საქმის წარმოება, ხარჯების კონტროლი და მარკეტინგული საქმიანობა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია და ერთმანეთთან დაკავშირებულია ხარისხის კონტროლის ელემენტები, რომლებიც განსაზღვრულია ხკსს 1-სა და ასს 220-ში და შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი, რომელსაც მოიცავს ასს 315 და ეხება იმ სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებსაც უტარდება აუდიტი. შიდა კონტროლის ზემოაღნიშნული ხუთი კომპონენტიდან თითოეული უფრო სრულად არის განხილული ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის მე-5 თავში.

ცხრილი 4.2-1

შიდა კონტროლის კომპონენტები (ასს 315)	ფირმის ღონის ხარისხის კონტროლის ელემენტები (ხკსს 1)	გარიგების ღონის ხარისხის კონტროლის ელემენტები (ასს 220)
კონტროლის გარემო („გენერალური ხაზი“)	ხარისხის მართვაზე პასუხისმგებლობა ფირმის ფარგლებში. შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები. შრომითი (საკადრო) რესურსები.	ხარისხის მართვაზე პასუხისმგებლობა ცალკეულ აუდიტში. შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები. გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის დაკომპლექტება.
რისკის შეფასება (რა შეიძლება იყოს მცდარი)	ახალი დამკვეთების აყვანა, არსებულ დამკვეთებთან ურთიერთობისა და კონკრეტული გარიგებების გაგრძელება.	ახალი დამკვეთების აყვანა, არსებულ დამკვეთებთან ურთიერთობისა და კონკრეტული გარიგებების გაგრძელება. რისკები იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა შეიძლება არ იყოს მოცემული გარიგებების შესაფერისი.
საინფორმაციო სისტემები (შესრულების კონტროლი)	ხარისხის კონტროლის სისტემა. დოკუმენტაცია.	აუდიტის დოკუმენტაცია.
კონტროლის პროცედურები (პრევენციული და უზუსტობის აღმოჩენი/გამოსასწორებელი კონტროლი)	გარიგების (დავალების) შესრულება.	გარიგების (დავალების) შესრულება.
მონიტორინგი (მიღწეულია ფირმის/გარიგების მიზნები?)	ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების უწყვეტი მონიტორინგი.	უწყვეტი მონიტორინგის შედეგების გამოყენება კონკრეტულ აუდიტთან მიმართებით.

4.3 კონტროლის გარემო

მაღალი ხარისხისა და დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტიანი მომსახურების გაწევა აუდიტორი ფირმების წარმატების ძირითადი მამოძრავებელი ძალაა. ხარისხიან მომსახურებას ასევე სასიცოცხლო მნიშვნელობა ენიჭება პროფესიონალი ბუღალტრების მიერ საზოგადოების წინაშე აღებული პასუხისმგებლობის შესრულების თვალსაზრისით.

ხარისხიანი მომსახურების გაწევა ყოველთვის ფირმის ბიზნესსტრატეგიის მთავარი მიზანი უნდა იყოს. ამ მიზნების შესახებ მთელ პერსონალს რეგულარულად უნდა მიეწოდებოდეს ინფორმაცია, ხოლო შედეგებზე უნდა ხორციელდებოდეს მონიტორინგი. ამისათვის საჭიროა ამ პროცესების მართვა და დადგენილ ქმედებებზე ანგარიშგაღებულების სისტემის დანერგვა. არადაამაკმაყოფილებელმა ხარისხის კონტროლმა შეიძლება გამოიწვიოს არაადეკვატური აუდიტორული მოსაზრებები (დასკვნები), დამკვეთის არადაამაკმაყოფილებელი მომსახურება, სასამართლო პროცესები და ფირმის რეპუტაციის შელახვა.

პატარა ფირმებში ძლიერი საერთო ეთიკური ატმოსფეროს ჩამოყალიბებას შეიძლება აბრკოლებდეს შემდეგი საკითხები:

ცხრილი 4.3-1

დაბრკოლება	აღწერა
<p>არასწორი პოზიცია</p>	<p>ხარისხის კონტროლის მიმართ არასწორი პოზიცია განაპირობებს ფირმის მუშაობის ხარისხზე მოქმედ ფაქტორთა უმეტესობას. იგი მოიცავს შემდეგნაირ დამოკიდებულებას (თუმცა, აუცილებელი არაა, რომ ასეთი უკიდურესი ხასიათი ჰქონდეს):</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფირმა მუდმივად მუშაობს კრიზისულ რეჟიმში; • აუდიტის დავალებებისა და სამუშაოს უხარისხოდ დაგეგმვა ფირმის მუშაობაში ნორმას წარმოადგენს; • არ იცავენ ხარისხის, ან უმაღლეს ეთიკურ სტანდარტებს; • არ აინტერესებთ საზოგადოებისა და სხვა დაინტერესებულ მხარეთა მოლოდინი ხარისხის შესახებ; • მიაჩნიათ, რომ აუდიტის სტანდარტების ცვლილებების გამოყენება მხოლოდ დიდი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტშია სავალდებულო; ფირმამ ზოგიერთი მეთოდი და ტერმინოლოგია შეიძლება შეიცვალოს მხოლოდ ფორმალურად და ზედაპირულად, ასს-ების მოთხოვნების დაცვის დემონსტრირებისთვის, მაგრამ სინამდვილეში აუდიტს ისევ, ძირითადად, ძველი მეთოდებით ატარებდეს; • მიაჩნიათ, რომ მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის ჩატარება ფირმას რისკს არ უქმნის და ამიტომ შესრულებული სამუშაო მინიმალური უნდა იყოს; • აუდიტის დროს შესასრულებელი სამუშაო მორგებულია მიღებულ საზღაურზე და არა კონკრეტული აუდიტის დამკვეთის რისკზე; • ხარისხის კონტროლის პარტნიორი დამკვეთებს სავსებით საიმედოდ მიიჩნევს; • „გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა“ უხარისხოდ ტარდება, ან საერთოდ არ ტარდება; • მიაჩნიათ, რომ ვინაიდან დამკვეთი ფულს იხდის, მან უნდა მიიღოს სასურველი შედეგი; • პარტნიორები ინარჩუნებენ (ან იყვანენ) ფირმის პოზიციიდან მაღალი რისკის მატარებელ აუდიტის დამკვეთებს (საზღაურის მისაღებად); • არ სურთ ხარისხის კონტროლის სტანდარტული საფირმო პოლიტიკის დანერგვა. პარტნიორს სურს, რომ აუდიტის ფაილები და სამუშაო დოკუმენტები მომზადდეს მისი სურვილისამებრ, არ აინტერესებს, როგორ აკეთებენ სხვები; • პერსონალს სთხოვენ ფირმის პოლიტიკის დაცვას, მაგრამ თვითონ არ იცავენ (ანუ, ატარებენ შემდეგ პოლიტიკას „გააკეთე ის, რასაც გეუბნები და არა ის, რასაც მე ვაკეთებ“.
<p>არ სურთ ინვესტირება პერსონალის პრაქტიკული წვრთნის ან კვალიფიკაციის ამაღლების პროგრამებში</p>	<p>აუდიტის ხარისხიანად ჩატარება დამოკიდებულია სამუშაოს შემსრულებელი პერსონალის კვალიფიკაციასა და კომპეტენტურობაზე. ამის მისაღწევად აუცილებელია ყველა პარტნიორისა და პროფესიული კადრების უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველყოფა და მათი მუშაობის მაჩვენებლების შეფასება (ყველა პერიოდში). ამასთან, თუ ფირმა ინვესტიციებს არ ჩადებს პერსონალის განვითარებაში, ეს პერსონალის დენადობასაც გამოიწვევს.</p>
<p>უღისცაპლინობა</p>	<p>არ ისჯებიან პარტნიორები, ან თანამშრომლები, როდესაც ფირმის პოლიტიკას არღვევენ, რაც აშკარა გზავნილია პერსონალისთვის, რომ ფირმის დაწერილი და დამტკიცებული პოლიტიკა რეალურად არცთუ ისეთი მნიშვნელოვანია. ეს ძირს უთხრის ფირმის ყველანაირი პოლიტიკისა და პროცედურის დაცვას და ზრდის ფირმის რისკს.</p>

ფირმის ჯანსაღი საერთო ეთიკური ატმოსფეროს შექმნა შეუძლიათ ხელმძღვანელობასა და გარიგების პარტნიორებს შემდეგი ღონისძიებების გატარებით:

ცხრილი 4.3-2

ფირმის ტონის შექმნა	აღწერა
ფირმის მიზნების, პრიორიტეტებისა და ღირებულებების განსაზღვრა	<p>ეს შეიძლება იყოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხარისხისა და მაღალი ეთიკური სტანდარტების დაცვის უწყვეტი ვალდებულება; • ინვესტიციის ჩადება პერსონალის სწავლაში, პრაქტიკულ წვრთნასა და კვალიფიკაციის ამაღლებაში; • ინვესტიციის ჩადება საჭირო ტექნოლოგიურ, შრომით და ფინანსურ რესურსებში; • პოლიტიკა, რომელიც უზრუნველყოფს ცალკეული დავალების ხარისხიან მართვას და ჯანსაღ ფისკალურ მართვას; და • რისკის დასაშვები ღონის განსაზღვრას, გადაწყვეტილების მიღების პროცესში გამოსაყენებლად.
რეგულარული ინფორმირება	<p>ფირმის ღირებულებებისა და ვალდებულებების გამყარება თანამშრომელთა რეგულარული ინფორმირების გზით (სიტყვიერად ან წერილობით). ინფორმირება უნდა ეხებოდეს პატიოსნების, ობიექტურობის, დამოუკიდებლობის, პროფესიული სეპტიციზმის, პერსონალის განვითარებისა და საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებულების აუცილებლობას. ინფორმირება შეიძლება განხორციელდეს შედეგების შეფასების სისტემის მეშვეობით, პარტნიორების მხრიდან ინფორმირებით, ელექტრონული ფოსტით წერილების გაგზავნით, ოფისში შეხვედრების მოწყობითა და შიდა საინფორმაციო ბიულეტენებით.</p>
ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოს (ინსტრუქციების) განაზღვრა	<p>ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები უნდა განახლდეს ყოველ პერიოდში, ხარისხის კონტროლის სისტემაში გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და ყველანაირ ახალ მოთხოვნებზე რეაგირების მიზნით.</p>
თანამშრომლების ანგარიშვალდებულება	<p>ნათლად უნდა განისაზღვროს თანამშრომელთა პასუხისმგებლობები და ანგარიშვალდებულება ხარისხის კონტროლის ფუნქციებზე (როგორცაა დამოუკიდებლობის საკითხები, კონსულტაცია, ფაილის მიმოხილვა და ა.შ.).</p>
თანამშრომელთა კომპეტენციის ამაღლება და ხარისხიანი მუშაობის წახალისება	<p>პერსონალის განვითარება და კვალიფიკაციის ამაღლება შესაძლებელია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • თითოეული სამუშაოს ნათელი და გასაგები აღწერილობისა და წლიური შედეგების შეფასებების დოკუმენტირებით, საიდანაც გამომდინარეობს, რომ მუშაობის ხარისხი პრიორიტეტულია ფირმისთვის; • ხარისხიანი სამუშაოს წახალისების სისტემის შემოღებით; და • დისციპლინარული სასჯელის დაწესებით ფირმის პოლიტიკის დამრღვევთათვის.
მუდმივი სრულყოფა	<p>სწრაფი ზომების გატარება ხარვეზების გამოსასწორებლად, რომლებიც გამოვლინდა, ვთქვით, ფირმის მიერ ჩატარებული გარიგების ფაილის მონიტორინგით, მათ შორის, დასრულებული ფაილების ციკლური შემოწმების შედეგად.</p>
მაგალითის მიცემა	<p>თანამშრომლებისთვის დადებითი მაგალითის მიცემა პარტნიორების ყოველდღიური საქციელით. მაგალითად, თუ პოლიტიკაში ხაზგასმულია ხარისხიანი მუშაობის აუცილებლობა, თანამშრომელი არ უნდა გააკრიტიკონ იმისთვის, რომ ბიუჯეტით გათვალისწინებულ დროზე სამართლიანად დიდხანს მუშაობს.</p>

4.4 ფირმის რისკის შეფასება

რისკის მართვა არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც ფირმას ეხმარება ნეგატიური მოვლენების განჭვრეტაში, ეფექტური გადაწყვეტილებების მიღების ჩარჩოების განსაზღვრასა და ფირმის რესურსების რენტაბელურად გამოყენებაში.

რისკის მართვის ზოგიერთი ფორმა თითქმის ყველა ფირმაში გვხვდება, ეს პროცესი ხშირად არა-ფორმალურ ხასიათს ატარებს და არ არის დოკუმენტირებული. ჩვეულებრივ, ინდივიდუალური პარტნიორები ავლენენ რისკებს და მათზე რეაგირებენ ფირმისა და მათი დამკვეთების საქმეებში უშუალო მონაწილეობით. რისკის შეფასების უფრო ქმედითი და ეფექტური მიდგომაა რისკის მართვის მთელი პროცესის ფორმალიზება და ოფიციალურად დოკუმენტირება. აუცილებელი არ არის, რომ ეს იყოს შრომატევადი ან რთულად განსახორციელებელი პროცესი. აღსანიშნავია, რომ ფირმის რისკის შეფასების პროცესის ეფექტიანად მართვამ შეიძლება ნაკლები სტრესი გამოიწვიოს პარტნიორებსა და პერსონალში, დაზოგოს მათი დრო და ფირმის დანახარჯები, გაზარდოს ფირმის მიზნების მიღწევის შანსები.

ნებისმიერი სიდიდის ფირმაში შესაძლებელია რისკის შეფასებისთვის მარტივი პროცესის გამოყენება, მათ შორის ინდივიდუალური აუდიტორის შემთხვევაშიც კი. იგი მოიცავს ქვემოთ განხილულ მოქმედებებს:

ცხრილი 4.4-1

მოქმედება	აღწერა
ფირმისთვის რისკის დასაშვების დონის განსაზღვრა	რისკის დასაშვები დონე შეიძლება გამოისახოს რაოდენობრივ სიდიდეებში, მაგალითად, დაუმთავრებელი წარმოების ჩამოსაწერი დასაშვები ოდენობა, ან ხარისხობრივი ფაქტორებით, როგორცაა დამკვეთის ისეთი მახასიათებლების განსაზღვრა, რომელიც ფირმისთვის მიუღებელი იქნება. მას შემდეგ, რაც განისაზღვრება რისკის დასაშვები დონე, პარტნიორებსა და თანამშრომლებს უკვე ექნებათ სასარგებლო ათვლითი წერტილი გადაწყვეტილებების მისაღებად (მაგალითად, ჩამოსაწერად და ახალ დამკვეთზე თანხმობის მისაცემად და ა.შ.).
იმის განსაზღვრა, რა შეიძლება იყოს მცდარი	განისაზღვრება ისეთი მოვლენები (რისკის ფაქტორები ან საფრთხეები), რამაც შეიძლება ხელი შეუშალოს ფირმას დასახული მიზნების მიღწევაში. ეს ნაბიჯი გულისხმობს, რომ ფირმას უკვე დასახული აქვს მკაფიო მიზნები და აღებული აქვს ხარისხიანი მუშაობის ვალდებულება.
რისკების პრიორიტეტებად დაყოფა	რისკების დასაშვები დონის გამოყენებით, პრიორიტეტებად დაიყოფა გამოვლენილი მოვლენები, მათი ხდომილობის ალბათობისა და გავლენის შეფასების საფუძველზე.
რა სახის რეაგირებაა საჭირო?	ფირმა განსაზღვრავს რისკებზე საპასუხო რეაგირების დონისძიებებს რისკის პოტენციური გავლენის შესამცირებლად, ფირმისთვის მისაღები რისკის დონის ფარგლებში. პირველ რიგში, რეაგირება მოხდება ისეთ მოვლენებზე (რისკებზე), რომლებიც ყველაზე პრიორიტეტულად მიიჩნევა.
პასუხისმგებლობის დაწესება	ყველა რისკზე, რომელიც საჭიროებს მოქმედებას ან მონიტორინგს, ინიშნება ვინმე პასუხისმგებელ პირი, რათა მან მიიღოს შესაბამისი ზომები და რისკის მართვა განახორციელოს ყოველდღიურად.
რისკის მართვის პროცესის მდგომარეობის მონიტორინგი	აუცილებელია პერიოდული (მარტივი) ანგარიშების ჩაბარების მოთხოვნა იმ პირებისგან, რომლებიც დანიშნულნი არიან ფირმის სახელით რისკების მართვაზე (ეს შეიძლება ეხებოდეს ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურების დაცვას, პერსონალის სწავლებისა და გადამზადების მოთხოვნებს, პერსონალის მუშაობის შეფასებასა და დამოუკიდებლობის საკითხებს).

ქვემოთ განხილულია ფირმის რისკის შესაფასებელი დოკუმენტის ნიმუში.

ცხრილი 4.4.-2

ფირმა _____ მოამზადა _____

მომზადების თარიღი _____

№	მოვლენა – რისკის ფაქტორი რა შეუშლის ხელს ფირმის მიზნების მიღწევას?	სავარაუდო შედეგი	თანდაყოლილი რისკის შეფასება			ფირმის საპასუხო ქმედება რისკის შემცირების/ მართვის უზრუნველსაყოფად	ვინ არის პასუხისმგებელი?	ნარჩენი რისკი (მაღალი, საშუალო, დაბალი)	საჭირო დამატებითი მოქმედება	
			ხდომილობის ალბათობა	გავლენა	კომბინირებული ქულა				რა?	ვინ?
1	ფირმამ აიყვანა მაღალი რისკის მქონე დამკვეთი	ადვოკატების მომსახურების და/ან სასამართლოს გაუთვალისწინებელი დრო/ხარჯები	4	4	16	ხარისხის კონტროლის ინსტრუქციებში დადგენილია კრიტერიუმები და მმართველმა პარტნიორმა უნდა დამტკიცოს ყველა ახალი დამკვეთი.	მმართველი პარტნიორი	დაბალი	არა	
2	შეიძლება ვერ გამოვიღოთ დამოუკიდებლობის საკითხი ახალი/არსებული დამკვეთისთვის	მიზანშეწონილი არ არის აუდიტორული მოსაზრების გაცემა, როდესაც ამას მოკვება საზოგადოების თვალში რეპუტაციის შელახვა.	2	4	8	წესები დადგენილია ხარისხის კონტროლის ინსტრუქციებში. თანამშრომლები ხელს აწერენ წლიურ დეკლარაციას და ჯგუფ ბილინგი იკვლევს და აგვარებს ყველა გამოვლენილ პრობლემას.	ჯგუფ ბილინგი	დაბალი	არა	
3	აუდიტორული გარიგებები არ არის სათანადოდ დაგეგმილი	თანამშრომელთა დროის ფუჭად გაფლანგვა. გააპარება რისკის ფაქტორები (ე.ი. თაღლითობის) და აუდიტორების რეაგირება არ იქნება ადეკვატური.	4	5	20	ყველა აუდიტისთვის მოითხოვება საგვემო შეხვედრის ჩატარება. სინდი აწარმოებს დამკვეთების სას და საგვემო შეხვედრების თარიღების ჩანაწერებს. ჯო ვიპსი აკონტროლებს პარტნიორებთან ერთად.	ჯო ვიპსი	დაბალი	არა	
4	თანამშრომლებმა არ იციან ახალი სტილით ფორმულირებული სტანდარტები	სამუშაოს არადასაკმაყოფილებელი ხარისხი, რაც არ შეესაბამება ასს-ების ნორმებს (სტანდარტებს)	4	5	20	ჯო ვიპსი ადგენს თანამშრომელთა პრაქტიკული წვრთნის კურსების სიებს, მათი საჭიროებების შესაბამისად.	ჯო ვიპსი	საშუალო	ჯო ვიპსი 01/01 XX წ.	ჯო ვიპსი 01/01 XX წ.

შენიშვნები:

ხდომილობის ალბათობა შეაფასეთ 1-5 ქულიანი შეფასების სისტემით (უმნიშვნელო = 1; ნაკლებად მოსალოდნელი = 2; შესაძლო = 3; დიდი ალბათობით მოსალოდნელი = 4; თითქმის უდავო = 5);

გავლენა შეაფასეთ 1-5 ქულიანი შეფასების სისტემით (არაარსებითი = 1; მცირე = 2; საშუალო = 3; მაღალი = 4 არსებითი = 5);

ნარჩენი რისკი შეაფასეთ როგორც დაბალი, საშუალო ან მაღალი. ეს არის რისკი, რომელიც რჩება მას შემდეგ, რაც ფირმა საპასუხო ზომას გაატარებს.

4.5 საინფორმაციო სისტემები

ფირმების უმეტესობას აქვს კარგად განვითარებული საინფორმაციო სისტემები დამკვეთების გამოსაკვლევად, დროის ბიუჯეტისა და ანგარიშსწორების, დანახარჯების, პერსონალისა და გარეგნობის ფაილის მართვის უზრუნველსაყოფად. თუმცა, საინფორმაციო სისტემები, რომლებიც ამოწმებს შესრულებული მუშაობის ხარისხსა და ფირმის ხარისხის კონტროლის ინსტრუქციების დაცვას, ხშირად არ არის კარგად განვითარებული.

ზემოაღნიშნულის გარდა, საინფორმაციო სისტემები ასევე უნდა ახორციელებდეს რისკების გამოვლენასა და შეფასებას, რაც ფირმის რისკის შეფასების პროცესის ნაწილი უნდა იყოს.

შემდეგ ცხრილში განხილულია, რა საკითხებს უნდა მიექცეს ყურადღება ხარისხის კონტროლის იმ ასპექტებთან მიმართებით, რომლებიც უკავშირდება ლოკუმენტაციასა და უწყვეტი მიმოხილვის პროცესს:

ცხრილი 4.5-1

მონიტორინგის ობიექტი	მოქმედების აღწერა
<p>ფირმის რისკის ფაქტორები და თანამშრომლების ვალდებულება ხარისხზე</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ახალი დამკვეთის აყვანის/არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების შეფასებები. • ხარისხის ამა თუ იმ ასპექტზე პასუხისმგებელი ყველა პირისგან ანგარიშების წარმოდგენის მოთხოვნა. ეს მოიცავს კომიტეტის სხდომების ოქმებს (ე.ი. ხარისხის კონტროლი), განხილულ საკითხებს, ან უბრალოდ იმის განცხადებას, რომ არაფერია მოსასწავნელი. • ხარისხის საკითხებზე ინფორმირება ფირმის მთელი პერსონალისთვის. • მონიტორინგის ბოლო ანგარიში და თითოეული გამოვლენილი ნაკლის გამოსასწორებლად საჭირო აუცილებელი კონკრეტული ზომების, ან რეკომენდაციების მომზადება (ვინ, რა, როდის და ა.შ.). ასევე მონიტორინგის თარიღები: როდესაც ზომების გატარება დასრულდა და, საჭიროების შემთხვევაში, შესხენებები გაიგზავნა; • დეტალური ინფორმაცია ნებისმიერი დამკვეთის ან მესამე მხარის საჩივრებზე, რომლებიც ეხება ფირმის სამუშაოს, ან ფირმის პერსონალის საქციელს. ასევე კონტროლის განხორციელება იმაზე, როგორ გამოიკვლიეს საჩივარი, გამოკვლევის შედეგები და მომჩივნის ინფორმირება და ნებისმიერი სხვა შესაფერისი ქმედება.
<p>ეთიკა და დამოუკიდებლობა</p>	<ul style="list-style-type: none"> • აკრძალული ინვესტიციების ნუსხა. • ინფორმაცია იმის შესახებ, რა სახის ეთიკური (მათ შორის დამოუკიდებლობის) საფრთხეები გამოვლინდა და რა სახის დამცავი ზომები გატარდა საფრთხის აღმოსაფხვრელად, ან სულ მცირე შესამცირებლად მაინც.
<p>პერსონალი</p>	<ul style="list-style-type: none"> • დასაქმების შეთავაზება. • ახალი თანამშრომლების რეკომენდაციების შემოწმების მტკიცებულება. • ახალი თანამშრომლების ინფორმირების, ინსტრუქტაჟისა და პრაქტიკული წვრთნის კუთხით გატარებული ზომები. • თანამშრომელთა მიერ ხელმოწერილი წერილის (ყოველწლიური) ასლი და თარიღი, სადაც ისინი ადასტურებენ თავიანთ დამოუკიდებლობას და ფირმის ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოს (ინსტრუქციების) ცოდნას. • პერსონალის შეფასებების მტკიცებულებები, მათ შორის თარიღი და ნებისმიერი ქმედება, რომელიც განხორციელდა ამგვარი შეფასებისთვის, მაგალითად, ტრენინგებზე დასწრების შემოწმება და ა.შ. • თანამშრომელთა მუშაობის განრიგი, მათ შორის, დაგეგმილი განრიგის შედარება ფაქტობრივთან. • შიდა და გარე ტრენინგების თარიღები, განხილული თემატიკა და დამსწრე პირთა ვინაობა. • ინფორმაცია ნებისმიერი გატარებული დისციპლინარული ზომების შესახებ.

მონიტორინგის ობიექტი	მოქმედების აღწერა
დავალების მართვა	<ul style="list-style-type: none"> ყველა აუდიტის მიხედვით თარიღები, როდის იყო დაგეგმილი ჯგუფის საგეგმო შეხვედრის ჩატარება და რეალურად როდის ჩატარდა. რომელი ფაილები საჭიროებს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებას, ვინ არის დანიშნული შემმოწმებლად და მიმოხილვის დაგეგმილი თარიღი. შემდგომში იმის დადგენა (გეგმურთან შესადარებლად), ვინ ჩაატარა რეალურად მიმოხილვა და როდის ჩატარდა, ასევე ნებისმიერი განხილული პრობლემები და როგორ გადაიჭრა პრობლემა. ასს-ების მოთხოვნებისგან ნებისმიერი გადახვევის მიზეზები და შესაბამისი მიზნის მისაღწევად ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები. ინფორმაცია სხვებისგან მიღებული კონსულტაციების შესახებ და როგორ გადაიჭრა სადავო აუდიტის/ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხები. გარიგების შეფერხების მიზეზები და როგორ მოგვარდა შეფერხებები. მიზეზები შეიძლება იყოს პერსონალის შეცვლა, ინფორმაციის დაგვიანებით მიღება, დამკვეთის პერსონალის ადგილზე არყოფნა, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვები და ნებისმიერი უთანხმოება დამკვეთთან. აუდიტორის დასკვნის თარიღი და შესრულდა თუ არა რეკომენდაცია იმის შესახებ, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღიდან 60 დღეში უნდა დასრულდეს გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება. როგორ მოგვარდა მონიტორინგის განმანორციელებელი პირის მიერ აუდიტის ფაილის შესახებ გამოთქმული შენიშვნები.

4.6 ფირმის მაკონტროლებელი საქმიანობა (ღონისძიებები)

მაკონტროლებელი ღონისძიებების მიზანია ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულების უზრუნველყოფა.

ხარისხის კონტროლის სისტემის შემუშავების, განხორციელებისა და მონიტორინგის ერთ-ერთი შესაძლო გზა არის შემდეგი სქემით მოქმედება: **დაგეგმე-გააკეთე-შეამოწმე-იმოქმედე**. შემდეგ ცხრილში დახასიათებულია ამ პროცესის შემადგენელი თითოეული ელემენტი.

ცხრილი 4.6-1

მოქმედება	აღწერა
დაგეგმეთ	დასახეთ მიზნები და ხარისხის კონტროლის პროცესები, რომლებიც აუცილებელია საჭირო შედეგების მისაღწევად.
გააკეთეთ	პრაქტიკულად განახორციელეთ ახალი პროცესები, ხშირად, მცირე მასშტაბით, თუ ეს შესაძლებელია.
შეამოწმეთ	შეაფასეთ ახალი პროცესები, მიღებული შედეგები შეუდარეთ მოსალოდნელს და შემდეგ გამოიკვლიეთ გამოვლენილი განსხვავებები.
იმოქმედეთ	გაანალიზეთ განსხვავებები, რათა დაადგინოთ მათი გამომწვევი მიზეზი. თითოეული განსხვავება იქნება „დაგეგმე-გააკეთე-შეამოწმე-იმოქმედე“ სქემის ერთი ან მეტი ეტაპის ნაწილი. განსაზღვრეთ, სად უნდა განახორციელოთ ცვლილებები გაუმჯობესების მიზნით.

მაგალითად, ფირმის მიზანი შეიძლება იყოს, არ გასცეს აუდიტორის დასკვნა მანამ, სანამ არ გარკვევა ყველა შეკითხვა და გადადებული საკითხი. საგადადებლო პოლიტიკა იმაში მდგომარეობს, რომ გარიგების საბოლოო დასკვნა არ უნდა გამოიცეს, წარედგინოს ან გავრცელდეს ვინმეზე, სანამ სათანადო წესით არ დამტკიცდება. ამ პოლიტიკის შესრულების გაკონტროლება შეიძლება აუდიტორის დასკვნის **საბოლოო ვერსიის გამოშვების პროცედურის** მეშვეობით, სადაც პასუხისმგებელი პირი დაადასტურებს, რომ დასკვნის დამტკიცების ყველა პროცედურა შესრულდა (მტკიცებულება მოიპოვა) და დოკუმენტირებულია. პოლიტიკის ეფექტიანობის შემოწმება შესაძლებელია დამტკიცების დამადასტურებელი ხელმოწერების შემოწმებით. თუ გადახრები გამოვლინდება, მიზეზები უნდა გამოიკვლიონ და სათანადო ზომები გატარდეს, როგორცაა, დისციპლინარული სასჯელი, პერსონალის გადაშვება, ან პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანა.

ყველა პოლიტიკასა და პროცედურაზე კონტროლის საშუალებების დანერგვა შეუძლებელია, ან ძვირი ჯდება. ფირმებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ მსჯელობას და გაითვალისწინონ მათ მიერ შეფასებული რისკების დონეები, რათა განსაზღვრონ, რა ტიპის მაკონტროლებელი ღონისძიებ/კონტროლის პროცედურა უნდა დაინერგოს.

კონტროლის პროცედურა დაკავშირებული უნდა იყოს:

- ფირმის ხარისხის კონტროლის ინსტრუქციებში (სახელმძღვანელოში) დოკუმენტირებულ ყველა პოლიტიკასა და პროცედურასთან;
- ფირმის (ოფისის) საქმის წარმოების პოლიტიკასთან;
- საოპერაციო პოლიტიკასა და პროცედურებთან; და
- საკადრო პოლიტიკასა და პროცედურებთან.

მაკონტროლებელი საქმიანობის ობიექტი უნდა იყოს ხარისხის კონტროლის, ეთიკისა და დამოუკიდებლობის მოთხოვნები და ფირმის მიერ მოცემული აუდიტისთვის შესაფერისი ასს-ების მოთხოვნების შესრულება.

სქემა 4.6-2

შესაძლო მაკონტროლებელი ზომები



4.7 მონიტორინგი

კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ელემენტია მისი ადეკვატურობისა და ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობის მონიტორინგი. მონიტორინგი შეიძლება გულისხმობდეს ფირმისა და კონკრეტული გარიგების დონის პოლიტიკისა და პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის დამოუკიდებელ მიმოხილვას და გარიგების დასრულებული ფაილის შემოწმებას.

ეფექტური მონიტორინგის პროცესი ხელს უწყობს უწყვეტი გაუმჯობესების კულტურის ჩამოყალიბებას, სადაც პარტნიორები და თანამშრომლები მუდმივად ცდილობენ, ხარისხიანად იმუშაონ და იღებენ სათანადო „ჯილდოს“ (წახალისებას) მუშაობის შედეგების გაუმჯობესებისთვის.

ფირმის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება დაიყოს ორ ნაწილად:

- **უწყვეტი მონიტორინგი** (ფაილის ციკლური შემოწმების გარდა)

ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტი (იგულისხმება წლიური) განხილვა და შეფასება ხელს უწყობს იმის დადგენას, არის თუ არა მოქმედი პოლიტიკა და პროცედურები მიზნის შესაფერისი და ადეკვატური და ეფექტიანად ფუნქციონირებს თუ არა. როდესაც მონიტორინგი ყოველწლიურად ტარდება და შედეგები დოკუმენტირდება, ეს ხელს უწყობს ხარისხის კონტროლის იმ მოთხოვნის შესრულებას, რომელიც ითვალისწინებს თანამშრომელთა ყოველწლიურ ინფორმირებას დავალების ხარისხის გაუმჯობესების თაობაზე ფირმის გეგმების შესახებ. უწყვეტი მონიტორინგის პროცესი მოიცავს ხარისხის კონტროლის თითოეულ ელემენტს და შეფასებას დაექვემდებარება შემდეგი საკითხები:

- განახლდა თუ არა ფირმის ხარისხის კონტროლის ინსტრუქციები (სახელმძღვანელო) ახალი მოთხოვნებისა და მოვლენების შესაბამისად;
- შეასრულეს თუ არა ნამდვილად თავიანთი მოვალეობები იმ პირებმა, რომელთაც პასუხისმგებლობა ჰქონდათ დაკისრებული ხარისხის კონტროლზე;
- მოპოვებულია თუ არა პარტნიორებისა და პერსონალისგან დასტურის წერილები იმის შესახებ, რომ თითოეულმა მათგანმა შეასრულა ფირმის დამოუკიდებლობისა და ეთიკის პოლიტიკა და პროცედურები;
- მიმდინარეობს თუ არა პარტნიორებისა და პერსონალის მუდმივი პროფესიული ზრდა-განვითარება;
- ახალი დამკვეთების აყვანასთან, არსებულ დამკვეთებთან საქმიანი ურთიერთობისა და კონკრეტული გარიგებების გაგრძელებასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებები შეესაბამება თუ არა ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს;
- დაცულია თუ არა ეთიკის კოდექსის მოთხოვნები;
- გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვებზე დაინიშნა თუ არა სათანადო კვალიფიკაციის მქონე პირები და მიმოხილვა დასრულდა თუ არა აუდიტორული დასკვნის დათარიღებამდე;
- გამოვლენილი ხარვეზების შესახებ მიეწოდა თუ არა ინფორმაცია შესაბამის პერსონალს; და
- გატარდა თუ არა სათანადო ზომები გამოვლენილი ხარვეზების დროულად გამოსასწორებლად.

- **დასრულებული ფაილის ციკლური შემოწმება**

ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტი განხილვისა და შეფასების პროცესი მოიცავს თითოეული პარტნიორის მინიმუმ ერთი დასრულებული ფაილის ციკლურ შემოწმებას. ამგვარი შემოწმების მიზანია, უზრუნველყოფილ იქნეს პროფესიული/საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა და ფირმა დარწმუნდეს, რომ გაცემული აუდიტორული დასკვნები კონკრეტული გარიგებების შესაფერისია. ციკლური შემოწმებები ფირმას ეხმარება ხარვეზების გამოვლენასა და პერსონალის კვალიფიკაციის ამაღლების საჭიროების დადგენაში და საშუალებას აძლევს მას, დროულად განახორციელოს აუცილებელი ცვლილებები.

ფაილის მიმოხილვის ბოლო ეტაპზე მიმოხილველი ამზადებს ანგარიშს და პარტნიორებთან განხილვის შემდეგ ეს ინფორმაცია მიეწოდება ყველა მენეჯერსა და პროფესიულ კადრს, ასევე ეცნობებათ, რა ზომები გატარდება გამოვლენილი ხარვეზების გამოსასწორებლად.

ვის შეიძლება დაევალოს მონიტორინგის ჩატარება?

- **ფირმის დონის პოლიტიკის მონიტორინგი**

ფირმის პოლიტიკის დაცვის მიმოხილვა უნდა ჩაატაროს შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე პიროვნებამ, რომელიც, იდეალურ შემთხვევაში, პასუხისმგებელი არ არის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მართვაზე, ან შემუშავებაზე. თუმცა, ხკსს 1-ში აღნიშნულია, რომ ამის გაკეთება მცირე ფირმებში ყოველთვის არ არის შესაძლებელი და, მაშასადამე, მისაღებია თვითმონიტორინგი. არსებობს სხვა გზაც: გარიგების პარტნიორად შეიძლება დაინიშნოს შესაბამისი კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე პირი ფირმის გარედან. ეს ხელს შეუწყობს ფირმის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გაძლიერებას.

- **დასრულებული ფაილის შემოწმება**

გარიგების დასრულებული ფაილების შესამოწმებლად დანიშნულ პირს უნდა ჰქონდეს შესაბამისი კვალიფიკაცია და, გარდა ამისა, არ უნდა მონაწილეობდეს მოცემულ გარიგებაში, ან გარიგების ხარისხის კონტროლის ფაილის მიმოხილვაში.

4.8 შესაბამისი ასს-ების მოთხოვნების დაცვა

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200.18	აუდიტორმა უნდა დაიცვას აუდიტის შესაბამისი ასს-ები. ესა თუ ის ასს-ი აუდიტის შესაბამისია, როდესაც მოცემული ასს-ი მოქმედებაშია და არსებობს გარემოებები, რომლებიც რეგულირდება ამ ასს-ით. (იხ.: პუნქტები გ53-გ57)
200.22	23-ე პუნქტის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამა თუ იმ ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტული გარემოებებისთვის: ა) შესაბამისი არ არის მთელი ასს-ი; ან ბ) ესა თუ ის მოთხოვნა შესაბამისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. (იხ.: პუნქტები გ72-გ73)
200.23	გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი მსჯელობით აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები. აუდიტორის მიერ რომელიმე შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევის საჭიროება, სავარაუდოდ, წარმოიშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს მოთხოვნა შეეხება კონკრეტულ ჩასატარებელ პროცედურას, ხოლო კონკრეტული აუდიტის კონკრეტულ გარემოებებში, ეს პროცედურა ეფექტური არ არის ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად. (იხ.: პუნქტი გ74)
230.12	თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევას, მან დოკუმენტებში უნდა ასახოს ამ სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზები და როგორ მიიღწევა ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით ამ მოთხოვნის მიზანი. (იხ.: პუნქტები გ18-გ19)

ასს-ებში აუდიტორებისთვის დადგენილია პასუხისმგებლობისა და სხვა პროფესიული მოთხოვნები, რომელთა დაცვა სავალდებულოა აუდიტის ჩატარებისას. როგორც აღნიშნულია ასს 200-ის მე-18, 22-ე და 23-ე პუნქტებში, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს თითოეული შესაბამისი ასს-ის ყველა შესაფერისი მოთხოვნა, გარდა იშვიათი გამონაკლისი შემთხვევებისა, როდესაც ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად აუდიტორს მოუწევს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. ამასთან დაკავშირებით, გაითვალისწინეთ შემდეგი:

ცხრილი 4.8-1

ასს-ები	აღწერა
სტატუსი	<p>ასს-ები, ერთად აღებული, უზრუნველყოფს აუდიტორის საერთო მიზნების მისაღწევად საჭირო სამუშაოს სტანდარტებს.</p> <p>ასს-ებში განხილულია აუდიტორის საერთო ხასიათის პასუხისმგებლობები, ასევე სხვა მოსაზრებები, რომლებიც ეხება ამ პასუხისმგებლობების შესრულებას პრაქტიკაში, კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებით.</p>
შესაბამისობა	<p>ზოგიერთი ასს (და, შესაბამისად, მათი ყველა მოთხოვნა) შეიძლება არ შეესაბამებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს (მაგალითად, შიდა აუდიტი, ან ჯგუფის ანგარიშგება).</p> <p>ზოგიერთი ასს შეიცავს პირობით მოთხოვნებს. ეს მოთხოვნები მაშინ უნდა შეასრულოს აუდიტორმა, როდესაც გათვალისწინებული გარემოებები და პირობები არსებობს.</p> <p>სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს შესაბამისი ასს-ის მოთხოვნებიდან გადახვევა, ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები და ასევე სტანდარტის მოთხოვნებიდან გადახვევის მიზეზები.</p>
ადგილობრივი კანონმდებლობა	<p>აუდიტორს, ასს-ების გარდა, შეიძლება მოეთხოვებოდეს გარკვეული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების, ან კონკრეტული იურისდიქციის ან ქვეყნის აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნების შესრულება.</p>
სხვა	<p>ამ თუ იმ კონკრეტული ასს-ის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის თარიღი და მისი გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვა განმარტებულია თვითონ ასს-ში. თუმცა, ასს-ის ძალაში შესვლის თარიღზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო მოთხოვნებმაც.</p> <p>თუ კონკრეტულ ასს-ში სხვა რამ არ არის მითითებული, აუდიტორს მისი გამოყენების უფლება აქვს სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღამდეც.</p>

5. შიდა კონტროლი – მიზანი და კომპონენტები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მიზნები, მასშტაბები და აღწერა, მათ შორის, აუდიტორის მიერ შესაფასებელი შიდა კონტროლის სუთი კომპონენტი.	315

სქემა 5.0-1

სამეურნეო სუბიექტის მიზანი = ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.



პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.4 (გ)	შიდა კონტროლი – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომელიც 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.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.12	აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტის შესაბამის 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 გ42-გ65)
315.13	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, დანერგულია თუ არა ისინი. (იხ.: პუნქტები გ66-გ68)

5.1 ზოგადი მიმოხილვა

შიდა კონტროლის სისტემას აპროექტებს, ნერგავს და ახორციელებს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა თანამშრომლები იმ მიზნით, რომ მართონ გამოვლენილი ბიზნესისა და თაღლითობის რისკები, რომლებიც საფრთხეს უქმნის დასახული მიზნების მიღწევას, როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობა.

შენიშვნა: კონტროლის ნებისმიერი საშუალება ყოველთვის განკუთვნილია ამა თუ იმ პოტენციურ რისკზე რეაგირებისთვის (შემცირებისთვის). კონტროლის მექანიზმი, რომელიც არ რეაგირებს რისკზე, ამკარად ზედმეტია.

კონტროლის სისტემის სტრუქტურის შეფასებისას აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა დაადგინოს რისკები, რომლებიც საჭიროებს შემცირებას კონტროლის მექანიზმებით. ამის შემდეგ უკვე დაადგენს, კონკრეტულად რა სახის კონტროლის მექანიზმები მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტში ამ რისკებზე რეაგირებისთვის.

5.2 შიდა კონტროლის მიზნები

შიდა კონტროლი წარმოადგენს ხელმძღვანელობის საპასუხო ქმედებას, რომელიც გამიზნულია გამოვლენილი რისკის ფაქტორის ზემოქმედების შესამცირებლად, ან კონტროლის მიზნის მისაღწევად. პირდაპირი კავშირი არსებობს სამეურნეო სუბიექტის მიზნებსა და შიდა კონტროლის იმ მექანიზმებს შორის, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ნერგავს დასახული მიზნების მისაღწევად. მას შემდეგ, რაც სამეურნეო სუბიექტი მიზნებს განსაზღვრავს, შესაძლებელია პოტენციური მოვლენების (რისკების) გამოვლენა და შეფასება, რომლებიც ხელს შეუშლიდა მისი მიზნების მიღწევას. ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, ხელმძღვანელობას შეუძლია განსაზღვროს შესაბამისი საპასუხო ქმედებები, რაც მოიცავს შიდა კონტროლის სტრუქტურის (კონსტრუქციის) განსაზღვრას.

შიდა კონტროლის მიზნები შეიძლება დავაჯგუფოთ ოთხ ფართო კატეგორიად:

- სტრატეგიული, მაღალი დონის მიზნები, რომლებიც გამომდინარეობს სამეურნეო სუბიექტის მისიის დოკუმენტიდან;
- ფინანსური ანგარიშგება (ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი);
- ოპერაციები (საოპერაციო კონტროლის საშუალებები); და
- კანონმდებლობის მოთხოვნებთან შესაბამისობა.

აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებები, ძირითადად, ფინანსურ ანგარიშგებასთან არის დაკავშირებული. კერძოდ, ეხება სამეურნეო სუბიექტის მიზანს, მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება გარე მიზნებისთვის (მომხმარებლებისთვის).

საოპერაციო კონტროლის საშუალებები, როგორცაა წარმოების დაგეგმვა და კადრების მართვა, ხარისხის კონტროლი და თანამშრომელთა ჯანდაცვისა და უსაფრთხოების მოთხოვნების დაცვა, როგორც წესი, არ არის რელევანტური აუდიტისთვის, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც:

- ეს ინფორმაცია აუდიტორმა გამოიყენება ანალიზური პროცედურების დასაგეგმად; ან
- აუცილებელია ამ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მაგალითად, თუ აუდიტორმა წარმოების სტატისტიკური მონაცემები გამოიყენა ანალიზური პროცედურის საფუძვლად, მაშინ აუდიტისთვის შესაფერისი იქნება კონტროლის ის საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ამ მონაცემების სისწორეს. თუ გარკვეული კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევა პირდაპირ და არსებითი გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტისთვის რელევანტური იქნება ამგვარი დარღვევების გამოსავლენად და მათ შესახებ ხელმძღვანელობის ინფორმირების უზრუნველსაყოფად დანერგილი კონტროლის მექანიზმები.

შიდა კონტროლის კომპონენტები

ასს 315-ში გამოყენებული ტერმინი „შიდა კონტროლი“ უფრო ფართო მნიშვნელობისაა, ვიდრე მხოლოდ კონტროლის ისეთი მექანიზმები, როგორცაა მოვალეობების დანაწილება, სანქცირება და ანგარიშების შეჯერება და ა.შ.

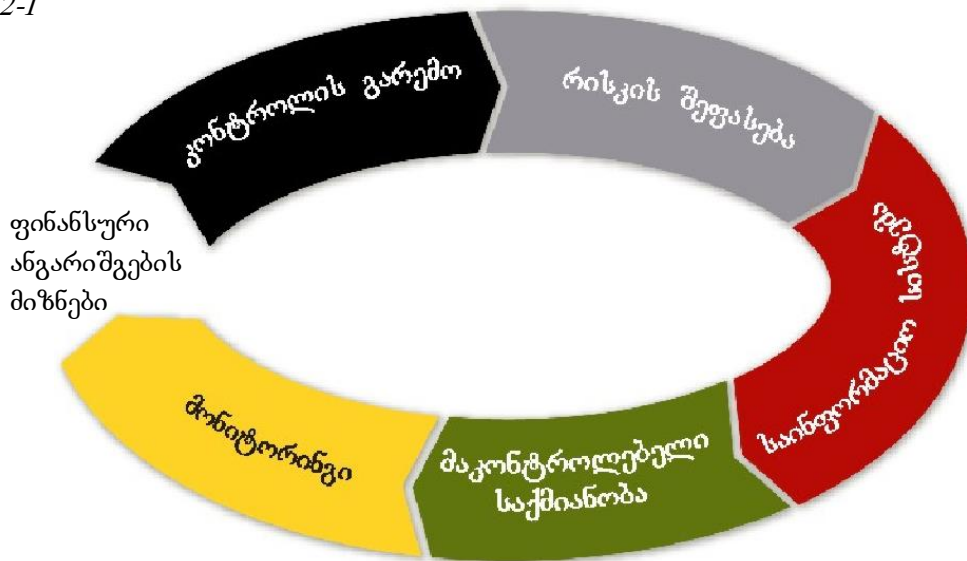
შიდა კონტროლი ხუთ ძირითად კომპონენტს მოიცავს:

- კონტროლის გარემო;
- სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი;
- საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის ბიზნესპროცესები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და ინფორმირების პროცესი;
- აუდიტისთვის შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა;
- შიდა კონტროლის მონიტორინგი.

შემდეგ ნახაზზე ნაჩვენებია ამ კომპონენტების კავშირი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშების მომზადების მიზნებთან.

შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი

ნახაზი 5.2-1



შიდა კონტროლის დაყოფა ხუთ კომპონენტად აუდიტორებს ეხმარება, უკეთ გაერკვნენ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა ასპექტში. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ:

- სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და სირთულის მიხედვით, შიდა კონტროლის სტრუქტურა შეიძლება სხვადასხვანაირად იყოს ფორმირებული და სხვადასხვა გზით ხორციელდებოდეს პრაქტიკაში. მცირე სამეურნეო სუბიექტები დასახული მიზნების მისაღწევად ხშირად იყენებენ ნაკლებად ფორმალურ საშუალებებსა და პროცედურებს. აქ შიდა კონტროლის ზემოაღნიშნული ხუთი კომპონენტი შეიძლება არ იყოს ნათლად გამოიყვანილი; თუმცა, ამ შემთხვევაშიც, შიდა კონტროლის მიზნები ისეთივე მნიშვნელოვანია, როგორც მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში. მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველს შეუძლია (და, თუ სხვა პერსონალი არ ჰყავს, ვალდებულია) ერთდროულად შეასრულოს შიდა კონტროლის რამდენიმე კომპონენტის ფუნქცია;
- აუდიტორს შეუძლია ასს 315-ის ტერმინოლოგიისგან განსხვავებული ტერმინოლოგიის გამოყენება შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტისა და აუდიტზე მათი გავლენის აღსაწერად, მაგრამ აუდიტმა აუცილებლად უნდა მოიცვას ზემოაღნიშნული ხუთივე კომპონენტი;
- აუდიტორის უპირველესი მიზანია იმის გარკვევა, კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებს შეუძლია თუ არა და როგორ არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშების ნაშთებში, ან განმარტებით შენიშვნებსა და მათთან დაკავშირებულ მტკიცებებში.

მოკლედ განვიხილოთ შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი.

5.3 კონტროლის გარემო

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.14	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას კონტროლის გარემოზე. ამ მიზნით, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:</p> <p>ა) ხელმძღვანელობამ, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატოსნების კულტურასა და ეთიკურ ქცევას; და</p> <p>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 69-გ78)</p>



კონტროლის გარემო არის ეფექტიანი შიდა კონტროლის საფუძველი, რომელიც უზრუნველყოფს სამეურნეო სუბიექტის დისციპლინასა და სტრუქტურას. კონტროლის გარემო განსაზღვრავს მთელი ორგანიზაციის საერთო ატმოსფეროს, რაც გავლენას ახდენს თანამშრომელთა ცნობიერებისა და ინფორმირებულობის დონის ამაღლებაზე შიდა კონტროლის მნიშვნელობის შესახებ.

კონტროლის გარემო მოიცავს ბიზნესის წარმართვისა და მართვის ფუნქციებს, ასევე მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობას.

შენიშვნა: საზოგადოდ, კონტროლის გარემო, როგორც კონტროლის მექანიზმი, თავისი არსით, ყოველისმომცველი, მასშტაბურია. იგი თვითონ უშუალოდ ვერ აიცილებს თავიდან, ვერც გამოავლენს და შეასწორებს არსებით უზუსტობას. კონტროლის გარემო ქმნის მნიშვნელოვან ნიადაგს, საძირკველს, რომელზეც „დაშენდება“ კონტროლის სხვა საშუალებები.

სქემა 5.3-1



კონტროლის გარემოს კონტროლის მექანიზმები გავლენას იქონიებს სხვა კონკრეტული კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის აუდიტორისეულ შეფასებაზე, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს სპეციფიკურ სფეროებს, მაგალითად, რეალიზაციასა და შესყიდვებს. თუ ხელმძღვანელობას უარყოფითი დამოკიდებულება აქვს ზოგადად კონტროლის მიმართ, ეს საფრთხეს შეუქმნის კონტროლის სხვა მექანიზმების (მაგალითად, რეალიზაციის და ა.შ.) ეფექტიანობას, არა აქვს მნიშვნელობა, რამდენად კარგად იყო ისინი დაპროექტებული.

აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს სტრუქტურის შეფასების პროცესი უმდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:

ცხრილი 5.3-2

გასათვალისწინებელი ძირითადი ელემენტები	აღწერა
პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება	პატიოსნება და სხვა ეთიკური ღირებულებები მნიშვნელოვანი (ფუნდამენტური) ელემენტებია, რომლებიც გავლენას ახდენს სხვა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურაზე, ადმინისტრირებასა და მონიტორინგის პროცესების ეფექტიანობაზე.
კომპეტენტურობის ვალდებულება	ხელმძღვანელობის მოსაზრება ცალკეული სამუშაო ადგილების კომპეტენტურობის დონეების შესახებ და როგორ ხდება ამ დონეების მისადაგება პერსონალის აუცილებელ კვალიფიკაციასა და ცოდნასთან.
მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მონაწილეობა	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების დამახასიათებელი ნიშნებია: <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლობა; • მათი გამოცდილება და განვითარების დონე; • მათი მონაწილეობისა და მათ მიერ მიღებული ინფორმაციის დონე, ასევე რამდენად აქტიურად მონაწილეობენ ამ საქმიანობაში; • მათი მოქმედებების მიზანშეწონილობა, მათ შორის, დონე, რომელზეც რთული საკითხები წამოიჭრება და გვარდება ხელმძღვანელობასთან ერთად, ასევე მათი ურთიერთქმედება შიდა და გარე აუდიტორებთან.

გასათვალისწინებელი ძირითადი ელემენტები	აღწერა
ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი	ხელმძღვანელობის მიდგომა ბიზნესის რისკების საკუთარ თავზე აღებისა და მართვის საკითხებისადმი; ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება და ქმედებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან, ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციებსა და პერსონალთან მიმართებით.
ორგანიზაციული სტრუქტურა	საფუძვლები, რომლის მიხედვითაც ივეგმება, ხორციელდება, კონტროლდება და მიმოიხილება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა, დასახული მიზნების შესრულების კუთხით.
უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის დანაწილება	როგორ არის დანაწილებული უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა საოპერაციო საქმიანობებზე და საანგარიშგებო ურთიერთობებისა და უფლებამოსილების როგორი იერარქია არის დამკვიდრებული.
საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა	კადრების შვესება, ორიენტირება, პრაქტიკული წვრთნა, შეფასება, კონსულტაციის გაწევა, წახალისება, ანაზღაურება და დისციპლინარული ზომები.

ზემოთ განხილული კონტროლის მექანიზმები, თავისი არსით, ყოველისმომცველია, მთელ სამეურნეო სუბიექტს ეხება და მათი შეფასება ხშირად უფრო სუბიექტურად ხდება, ვიდრე ტრადიციული კონტროლის საშუალებების (როგორცაა, მოვალეობების დანაწილება). ამიტომ, შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას.

ზოგიერთ სიტუაციაში, კონტროლის გარემოს ძლიერი მხარეების კომპენსაცია, ან ჩანაცვლებაც კი შესაძლებელია სუსტი საოპერაციო კონტროლის მექანიზმებით. მაგრამ კონტროლის გარემოს სისუსტემ შეიძლება შეარყიოს ან საერთოდ ჩაშალოს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების კარგი სტრუქტურის ეფექტი. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტში არ იარსებებს პატიოსნების კულტურა და ეთიკური ქცევის ნორმები, აუდიტორს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენა მართებს იმის დასადგენად, რა ტიპის (დამატებითი) აუდიტორული პროცედურები იქნებოდა ეფექტური ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შიდა კონტროლი ისეთი მოცულობით არის ჩამოშლილი, რომ ერთადერთი გამოსავალი გარიგებიდან გამოსვლა იქნება.

კონტროლის გარემო მცირე სამეურნეო სუბიექტებში

მცირე სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემო განსხვავდება დიდი სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემოსგან, მაგრამ არანაკლებ მნიშვნელოვანია. მისი მნიშვნელობა მით უფრო იზრდება, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს რესურსები ტრადიციული კონტროლის მექანიზმების დასანერგად, როგორცაა მოვალეობების დანაწილება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში კომპეტენტური მესაკუთრე-მმართველის აქტიურმა მონაწილეობამ (კონტროლის გარემოს სიძლიერე) შეიძლება შეამციროს სხვა კონტროლის მექანიზმების საჭიროება, როგორცაა, მოვალეობების დანაწილება. შესაბამისად, კონტროლის გარემოს ძლიერი მხარეები შეიძლება არაპირდაპირ ემსახურებოდეს გარკვეული ტიპის უზუსტობების თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას. მაგალითად, როდესაც მესაკუთრე-მმართველი ცალკეულ ოპერაციებს მათ შესრულებამდე განიხილავს და ამტკიცებს, ამან შეიძლება ხელი შეუწყოს გარკვეული შეცდომებისა და თაღლითობის თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გასწორებას. თუმცა, კონტროლის გარემოს ამგვარი სიძლიერე ვერ შეასუსტებს სხვა რისკებს, როგორცაა, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების იგნორირება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, როგორც წესი, კონტროლის გარემოს მხარდამჭერი მწირი დოკუმენტაცია არსებობს. შესაბამისად, ხშირად ხელმძღვანელობის (როგორცაა მესაკუთრე-მმართველის) პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები იქნება ის საფუძველი, რომლის მიხედვითაც აუდიტორი აფასებს შიდა კონტროლის სტრუქტურასა და მის ფუნქციონირებას. მაგალითად, მსხვილი სამეურნეო სუბიექტები, სავარაუდოდ, თანამშრომლებს აცნობენ ქცევის კოდექსს, რომელშიც გაწერილია მისაღები ქცევის ნორმები და მათი დარღვევის შედეგები. მცირე სამეურნეო

სუბიექტებს მსგავსი ღირებულებებისა და მისაღები ქცევის ნორმების ინფორმირება შეუძლიათ ზეპირად, ან ხელმძღვანელობის ქცევის პირადი მაგალითით.

როდესაც არ არსებობს კონკრეტული კონტროლის პროცედურის მხარდამჭერი დოკუმენტაცია, აუდიტორმა ფაილისთვის უნდა მოამზადოს მემო (მოხსენებითი ბარათი), შენიშვნების სახით. მაგალითად, იმის გასარკვევად, სამეურნეო სუბიექტი აცნობებს თუ არა თანამშრომლებს სამეურნეო სუბიექტისთვის მისაღები პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების შესახებ და რა ზომები ტარდება მათ ასამოქმედებლად, აუდიტორმა შეიძლება:

- ხელმძღვანელობასთან განხილვის გზით დაადგინოს სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებები, მისაღები ქცევის ნორმები და რა ზომები ტარდება მათ ასამოქმედებლად. აუდიტორი შეაფასებს, არის თუ არა ეს საკმარისი კონტროლის მიზნებისთვის;
- ჰკითხოს ერთ ან ორ თანამშრომელს, რა მიაჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებებად, ქცევის მისაღებ ნორმებად და რა ზომები ტარდება ცხოვრებაში მათ ასამოქმედებლად. ამგვარი გასაუბრებიდან აუდიტორი გაიგებს, თანამშრომლები ინფორმირებულნი არიან თუ არა ხელმძღვანელობის ღირებულებებისა და მისაღები ქცევის ნორმების შესახებ და რეალურად ხდება თუ არა მათი დაცვა. ამით აუდიტორი გაიგებს, მოქმედებს, თუ არა სამეურნეო სუბიექტში კონტროლი.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მცირე სამეურნეო სუბიექტებს ხშირად არ სურთ არაფორმალურად მოქმედი შიდა კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირება. თუმცა, ხშირად ხელმძღვანელობისთვის ხელსაყრელიცაა, რომ დოკუმენტურად გააფორმონ ზოგიერთი მნიშვნელოვანი პოლიტიკა და პროცედურა. ასეთი პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ შეიძლება ინფორმირებულნი იყვნენ ახალი თანამშრომლები, ხოლო აუდიტის დრო შეიძლება დაიზოგოს, ნაცვლად იმისა, რომ აუდიტორმა ყოველ წელს ჩაატაროს თანამშრომლების გამოკითხვა. ზემოთ განხილულ მაგალითში, ყველაზე მცირე სიდიდის სამეურნეო სუბიექტსაც კი შეუძლია თანამშრომლებისთვის მარტივი დოკუმენტის მომზადება, სადაც დაფიქსირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებები და მისაღები ქცევის ნორმები და თანამშრომლებისთვის დარიგება; შემდეგ, საჭიროების შემთხვევაში (თუ პრობლემა წარმოიშვა), მიუთითონ (შეახსენონ) ამ დოკუმენტის არსებობაზე.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთ საკვანძო სფერო, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მცირე სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემოს შეფასებისას:

ცხრილი 5.3-3

კონტროლის ელემენტი	მთავარი შეკითხვა	შესაძლო კონტროლის მექანიზმები
პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება	ხელმძღვანელობის რომელი ქმედებები ემსახურება პერსონალის ცდუნების, ან სტიმულის აღმოფხვრას, ან შემცირებას, რამაც შეიძლება უბიძგოს მას არაკეთილსინდისიერი, უკანონო, ან არაეთიკური ქმედებისკენ?	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა სიტყვებითა და საქციელით მუდმივად ახდენს იმის დემონსტრირებას, რომ იგი იცავს ეთიკის უმაღლეს სტანდარტებს. • ხელმძღვანელობა ხელს უშლის ან ამცირებს ისეთი სტიმულის, ან ცდუნებების წარმოშობას, რამაც შესაძლოა უბიძგოს მათ არაკეთილსინდისიერი ან არაეთიკური ქმედებისკენ. • არსებობს ქცევის კოდექსი ან სხვა ანალოგიური დოკუმენტი, რომელიც ადგენს ეთიკური და მორალური ქცევის ნორმებს. • თანამშრომლებს კარგად ესმით, რა სახის ქცევაა მისაღები და რა არა. მათ იციან, რა უნდა გააკეთონ, როდესაც აწყდებიან სხვის შეუფერებელ ქცევას. • საჭიროების შემთხვევაში, ტარდება იძულებითი (ადმინისტრაციული) ზომები.

კონტროლის ელემენტი	მთავარი შეკითხვა	შესაძლო კონტროლის მექანიზმები
<p>კომპეტენტურობის ვალდებულება</p>	<p>ფლობს პერსონალი დაკისრებული ამოცანების შესასრულებლად საჭირო აუცილებელ ცოდნასა და უნარებს?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა ატარებს სათანადო ზომებს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ პერსონალს ჰქონდეს დაკისრებული მოვალეობების შესაფერისი ცოდნა და უნარები. • არსებობს სამუშაოთა აღწერილობა, რომელიც რეალურად გამოიყენება პრაქტიკაში. • ხელმძღვანელობა ხელს უწყობს პერსონალს, მონაწილეობა მიიღონ მათთვის საჭირო საკითხებზე გამართულ კვალიფიკაციის ამალგების (ტრენინგების) პროგრამებში. • პერსონალის უნარ-ჩვევების შედარება და შესაბამისობის უზრუნველყოფა მათი სამუშაოს აღწერილობასთან ხდება თავიდანაც და შემდეგ მუდმივად.
<p>მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მონაწილეობა (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ხელმძღვანელობა წარმოადგენს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს)</p>	<p>რამდენად ეფექტურია სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების მართვაში მათი მონაწილეობა?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების უმეტესობა ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებელია. • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს აქვთ სათანადო კვალიფიკაცია, გამოცდილება და ფინანსური საკითხების ცოდნა. • მნიშვნელოვანი საკითხებისა და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაცია დროულად მიეწოდებათ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს. • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები ეფექტურად ახორციელებენ ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის საქმიანობაზე. ამაში იგულისხმება რთული საკითხების წამოწევა და მათზე პასუხების მოძიება. • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები რეგულარულად იკრიბებიან და შეხვედრების ოქმები დროულად ფორმდება და ვრცელდება, საჭიროებისამებრ.
<p>ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი</p>	<p>როგორია ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება (პოზიცია) და ქმედებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან მიმართებით?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა ავლენს დადებით დამოკიდებულებასა და ქმედებებს: <ul style="list-style-type: none"> – ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ძლიერი შიდა კონტროლის მიმართ (მათ შორის ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის იგნორირებასა და სხვა თაღლითობასთან მიმართებით); – შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის/გამოყენების მიმართ; – ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მექანიზმების მიმართ; და – საბუღალტრო პერსონალის მიმართ.

კონტროლის ელემენტი	მთავარი შეკითხვა	შესაძლო კონტროლის მექანიზმები
		<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს პროცედურები აქტივების, დოკუმენტებისა და ჩანაწერების უნებართვო ხელმისაწვდომობის ან განადგურების თავიდან ასაცილებლად; • ხელმძღვანელობა აანალიზებს ბიზნესის რისკებს და ატარებს სათანადო ზომებს.
ორგანიზაციული სტრუქტურა	სამეურნეო სუბიექტს აქვს სათანადო ორგანიზაციული სტრუქტურა?	<ul style="list-style-type: none"> • ორგანიზაციული სტრუქტურა შესაფერისია იმისათვის, რომ ხელი შეუწყოს სამეურნეო სუბიექტის მიზნების, საოპერაციო ფუნქციებისა და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებას. • ხელმძღვანელობას ნათლად აქვს გაცნობიერებული თავისი პასუხისმგებლობა და უფლებამოსილება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე და გააჩნია თავისი ფუნქციების ხარისხიანად შესასრულებლად საჭირო გამოცდილება და ცოდნა. • სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა ხელს უწყობს საიმედო და დროული ინფორმაციის მიწოდებას შესაბამისი პირებისთვის, რომლებსაც ევალებათ დაგეგმვა და კონტროლის განხორციელება. • შეუთავსებელი მოვალეობები შეძლებისდაგვარად დანაწევრებულია.
უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განსაზღვრა	სათანადოდ არის განსაზღვრული თანამშრომელთა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის ძირითადი სფეროები?	<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს ოპერაციების სანქციებისა და დამტკიცების პოლიტიკა და პროცედურები. • არსებობს ანგარიშმგებლობისა და ანგარიშვალდებულების იერარქია (სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისი). • სამუშაოთა აღწერილობა მოიცავს შიდა კონტროლთან დაკავშირებულ პასუხისმგებლობას.
საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა	რა სტანდარტები აქვს დამკვეთს იმისათვის, რომ დასაქმდეს ყველაზე კომპეტენტური და საიმედო ხალხი? ტარდება ტრენინგები იმის უზრუნველსაყოფად, რომ თანამშრომლებმა შეძლონ თავიანთი სამუშაოს შესრულება? აწინაურებენ თანამშრომლებს შესრულებული სამუშაოს ხარისხის მიხედვით?	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა ადგენს/იყენებს სტანდარტებს იმისათვის, რომ სამსახურში აიყვანონ ყველაზე კვალიფიციურ პირები. • დასაქმების პრაქტიკა მოიცავს პრეტენდენტთან გასაუბრებას, ავტობიოგრაფიის შემოწმებას და სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებების, ქცევის მისაღები ნორმებისა და ხელმძღვანელობის მუშაობის სტილის ინფორმირებას. • პერიოდულად ხდება სამუშაოს შესრულების ხარისხის შეფასება, შედეგების განხილვა თითოეულ თანამშრომელთან და შესაბამისი ზომები გატარება. • კვალიფიკაციის ამაღლების პოლიტიკა ითვალისწინებს თანამშრომელთა სამომავლო როლსა და პასუხისმგებლობას, სამუშაოს ხარისხის მოსალოდნელ დონეებსა და მოთხოვნილებებს.

5.4 რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.15	<p>აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტში პროცედურული პროცესი, რომელიც:</p> <p>ა) გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამის ბიზნესის რისკებს;</p> <p>ბ) შეაფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას;</p> <p>გ) შეაფასებს მათი ხდომილობის ალბათობას; და</p> <p>დ) გადაწყვეტილებას მიიღებს ამ რისკების მართვისთვის საჭირო ზომების შესახებ. (იხ.: პუნქტი გ79)</p>
315.16	<p>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 გამოევიწყებინა 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.</p>
315.17	<p>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.: პუნქტი გ80)</p>



რისკის შესაფასებელი პროცესი ხელმძღვანელობას უზრუნველყოფს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც ესაჭიროება იმის დასადგენად, რა სახის ბიზნესის/თაღლითობის რისკების მართვა იქნება საჭირო და რა ზომები უნდა გაატაროს. ხელმძღვანელობამ კონკრეტულ რისკზე რეაგირებისთვის შეიძლება დასახოს გეგმები, შეიმუშაოს პროგრამები, ან გასატარებელი ზომები, ან გადაწყვიტოს, რომ რისკს თავის თავზე აიღებს დანახარჯების, ან სხვა მოსაზრებების გამო.

თუ სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი გარემოებების შესაფერისია, ეს აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში. რისკის შესაფასებელი პროცესი, ჩვეულებრივ, მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- საოპერაციო გარემოში მომხდარი ცვლილებები;
- ახალი უფროსი რანგის პერსონალი;
- ახალი ან განახლებული საინფორმაციო სისტემები;
- სამეურნეო სუბიექტის სწრაფი ზრდა;
- ახალი ტექნოლოგია;
- ბიზნესის მართვის ახალი მოდელები, ახალი პროდუქცია, ან საქმიანობა;
- კორპორაციული რესტრუქტურის ცვლილება (მათ შორის, ინვესტიციების შეკვეცა და ახალი კომპანიების შექმნა);
- საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში; და
- ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც რისკის შესაფასებელი ფორმალური პროცესის არსებობა ნაკლებად მოსალოდნელია, აუდიტორი ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილავს, როგორ ზღვება ბიზნესის რისკების გამოვლენა და მათზე რეაგირება.

ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა განიხილოს შემდეგი საკითხები. კერძოდ, ხელმძღვანელობა:

- როგორ ავლენს ფინანსური ანგარიშგებისთვის მნიშვნელოვან რისკებს;
- როგორ აფასებს რისკების მნიშვნელობას;
- როგორ აფასებს მათი ხდომილობის ალბათობას; და
- როგორ განსაზღვრავს რისკების მართვის (რეაგირების) მიზნით გასატარებელ ზომებს.

თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლის გამოვლენაც ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო, მან უნდა გააანალიზოს:

- ხელმძღვანელობის პროცედურების წარუმატებლობის მიზეზი;
- პროცესების გარემოებებთან შესაბამისობის საკითხი.

თუ სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელ პროცესს (თუ საერთოდ არსებობს ასეთი პროცესი) მნიშვნელოვანი ხარვეზი აქვს, ამის შესახებ ეცნობება ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე

ასს 315-ის მე-2 დანართში მოცემულია იმ შესაძლო პირობებისა და მოვლენების სასარგებლო სია, რომლებიც შეიძლება მიგვანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე.

5.5 საინფორმაციო სისტემები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.18	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საინფორმაციო სისტემის შესახებ, შესაბამისი ბიზნესპროცესების ჩათვლით, მათ შორის, შემდეგ სფეროებზე:</p> <p>ა) სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებიდან ისეთი კატეგორიის სამეურნეო ოპერაციებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;</p> <p>ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიური და მანუალური სისტემების პროცედურებზე, რომელთა მეშვეობითაც ხდება ამ სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების მიხედვით შესწორება, მთავარ ბუღალტრულ წიგნში გადატანა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა;</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.18 (გაგრძელება)	<p>გ) დაკავშირებულ სააღრიცხვო 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 წიგნში. ეს დოკუმენტები შეიძლება იყოს ან ხელით მომზადებული, ან ელექტრონული ფორმის;</p> <p>დ) როგორ რეაგირებს საინფორმაციო სისტემა ოპერაციების კატეგორიების გარდასხვა მოვლენებსა და პირობებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;</p> <p>ე) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე, რომელიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია; და</p> <p>ვ) საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის, არასტანდარტულ გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების, ან კორექტირებების ჩასაწერად. (იხ.: პუნქტები გ81-გ85)</p>
315.19	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმაზე, თუ როგორ ასრულებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობას, ასევე როგორ ახორციელებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების ინფორმირებას, მათ შორის: (იხ.: პუნქტები გ86-გ87)</p> <p>ა) ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის ინფორმაციულ კავშირს; და</p> <p>ბ) გარეშე მხარეთა, მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოების, ინფორმირებას.</p>



ხელმძღვანელობასა (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს) ესაჭიროებათ საიმელო ინფორმაცია იმისათვის, რომ:

- მართონ სამეურნეო სუბიექტი (როგორიცაა, დაგეგმვა, ბიუჯეტების შედგენა, შედეგების მონიტორინგი, რესურსების განაწილება, ფასების დადგენა, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება საანგარიშგებო მიზნებისთვის);
- მიაღწიონ დასახულ მიზნებს; და
- გამოავლინონ და შეაფასონ რისკის ფაქტორები და რეაგირება მოახდინონ.

ამისათვის საჭიროა, განისაზღვროს და შეგროვდეს შესაფერისი ინფორმაცია და დროულად მიეწოდოს იმ პერსონალს (სამეურნეო სუბიექტის ყველა დონეზე), რომელსაც სჭირდება ის გადაწყვეტილების მისაღებად.

საინფორმაციო სისტემა შედგება ინფრასტრუქტურისგან (ფიზიკური და აპარატურული უზრუნველყოფის კომპონენტები), პროგრამული უზრუნველყოფისგან, ადამიანებისგან, პროცედურებისა და მონაცემებისგან. საინფორმაციო ტექნოლოგია ფართოდ გამოიყენება ბევრ საინფორმაციო სისტემაში. საინფორმაციო სისტემა განსაზღვრავს, მოიპოვებს, ამუშავებს და ავრცელებს იმ ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და შიდა კონტროლის მიზნებისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნების შესაფერისი საინფორმაციო სისტემა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემას, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 5.5-1

ბიზნესპროცესები (რეალიზაცია, შესყიდვები, შრომის ანაზღაურება და ა.შ.)	ბიზნესპროცესი არის იმ ქმედებების სტრუქტურული ერთობლიობა (ნაკრები), რომლებიც განკუთვნილია გარკვეული შედეგის მისაღებად. საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით ხდება ოპერაციების დოკუმენტირება, დამუშავება და გავრცელება.
ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა	ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამულ უზრუნველყოფას, ელექტრონულ ცხრილებს, ასევე პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც გამოიყენება პერიოდული ფინანსური ანგარიშგებისა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგებისა და მისი განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად.

საინფორმაციო სისტემას გააჩნია პროცედურები, პოლიტიკა და ჩანაწერები (მანუალური და ავტომატიზებული), რომელთა მიზანია ქვემოთ განხილულ საკითხებზე რეაგირება:

ნახაზი 5.5-2

შემავალი მონაცემები

ოპერაციები, თარიღები და პირობები

ბიზნესპროცესები

ოპერაციების (მათ შორის მოვლენების/პირობების) ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და გავრცელება და ანგარიშგაღებულების უზრუნველყოფა (უსაფრთხოება, კლასიფიცირება, გაზომვა და ა.შ) შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე.
ოპერაციების არასწორი დამუშავების გასწორება;
პროცედურული პროცესი, რომელიც განკუთვნილია შიდა კონტროლის სისტემის იგნორირებაზე, ან ჩაშლაზე კონტროლის განსახორციელებლად.

აღრიცხვის სისტემები

ინფორმაციის გადატანა ოპერაციების დამუშავების სისტემებიდან მთავარ წიგნში. ინფორმაციის შეკრება სამეურნეო ოპერაციების გარდა სხვა შესაფერისი მოვლენების/პირობების შესახებ (აქტივების ცვეთა/ამორტიზაცია, მარაგის შეფასება, დებიტორული დავალიანება და სხვ.)
ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი სხვა ინფორმაციის შეკრება (დაგროვება), რეგისტრაცია, დამუშავება, დაჯამება და ანგარიშში სათანადოდ წარდგენა.
სტანდარტული და სხვა ტიპის საბუღალტრო გატარებების გამოყენება სამეურნეო ოპერაციების, სააღრიცხვო შეფასებებისა და კორექტირებების ბუღალტრულად ასახვისთვის.

გამომავალი ინფორმაცია

ფინანსური ანგარიშგება (მათ შორის, განმარტებითი შენიშვნები)

უფრო დიდ სამეურნეო სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემები შეიძლება უფრო რთული, ავტომატიზებული და მაღალ დონეზე ინტეგრირებული იყოს. მცირე სამეურნეო სუბიექტები ხშირად იყენებენ მანუალურ, ან ავტონომიურ (არასისტემურ) საინფორმაციო ტექნოლოგიებს.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ბევრ სერიულ საბუღალტრო პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტებს (თუნდაც მცირე ზომის იყოს) მოჰყვება პროგრამაში ჩამონტაჟებული სხვადასხვა გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები, რომელთა გამოყენება შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე კონტროლის გასაუმჯობესებლად. ამგვარი კონტროლის საშუალებები მოიცავს მონაცემების ავტომატიზებულ შეჯვრებას, „გამონაკლისებს“ (ინფორმაციის უქონლობის) შესახებ ანგარიშის მომზადებას ხელმძღვანელობისთვის განსახილველად და უზრუნველყოფს მთელი ფინანსური ანგარიშგების თავსებადობას.

იმისათვის, რომ უკეთ გაერკვეს საინფორმაციო სისტემაში (მათ შორის, ბიზნესპროცესებში), აუდიტორმა, ზემოაღნიშნულის გარდა, უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

ცხრილი 5.5-3

დაადგინეთ	იმოქმედეთ
გამოყენებული საინფორმაციო წყაროები	<p>რომელი კატეგორიის ოპერაციებია მნიშვნელოვანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის? როგორ წარმოიშობა ოპერაციები სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესების ფარგლებში?</p> <p>რა სახის საბუღალტრო ჩანაწერები (ელექტრონული, თუ მანუალური) არსებობს? როგორ რეაგირებს სისტემა სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის?</p>
როგორ ხდება ინფორმაციის მოპოვება და დამუშავება	<p>რა პროცესები გამოყენება:</p> <ul style="list-style-type: none"> სამეურნეო ოპერაციებისა და არასტანდარტული ოპერაციების (როგორიცაა დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და ა.შ.) ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის წარსადგენად; და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსამზადებლად? <p>რა პროცედურები არსებობს:</p> <ul style="list-style-type: none"> შიდა კონტროლის უნებართვო გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, მათ შორის, სტანდარტულ და არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები; ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების იგნორირება, ან შეჩერება; სისტემის მუშაობაში ისეთი სიტუაციების გამოსავლენად, რომლებიც ნორმიდან გადახრას წარმოადგენს (ანგარიში გამონაკლისების შესახებ) და ანგარიშის წარსადგენად გატარებული გამოსასწორებელი ზომების შესახებ.
როგორ ხდება მომზადებული ინფორმაციის გამოყენება	<p>როგორ ასრულებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობას, ასევე როგორ ახორციელებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების ინფორმირებას?</p> <p>რა სახის ანგარიშებს ამზადებს საინფორმაციო სისტემა რეგულარულად და როგორ ხდება მათი გამოყენება სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესში?</p> <p>რა ინფორმაციას აწვდის ხელმძღვანელობა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს (თუ ისინი სხვადასხვა პიროვნებებია) და გარეშე მხარეებს, როგორიცაა, მარეგულირებელი ორგანოები?</p>

კომუნიკაცია

წარმატებული საინფორმაციო სისტემის მთავარი კომპონენტია კომუნიკაცია. შესაბამისად, თუ ინფორმაციას გადაწყვეტილების მისაღებად და შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ხელშესაწყობად იყენებენ, ინფორმაცია დროულად უნდა მიეწოდოს შესაბამის პირებს (როგორც სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, ისე მის გარეთ).

ეფექტური შიდა კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლის პროცესი) სამეურნეო სუბიექტის პერსონალს ეხმარება, ნათლად გაიგონ შიდა კონტროლის მიზნები, გამოყენებული ბიზნესპროცესები და თავიანთი ინდივიდუალური როლი და პასუხისმგებლობა. გარდა ამისა, იმის გაგებაშიც ეხმარება, როგორ არის დაკავშირებული მათი სამუშაო სხვების საქმიანობასთან და როგორ ხდება გადახრების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის უფრო მაღალი დონის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.

საკომუნიკაციო საშუალებები შეიძლება იყოს არაფორმალური (სიტყვიერი), ან ფორმალური (ანუ, დოკუმენტირებული სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ინსტრუქციებში).

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შიდა კომუნიკაცია უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელ პერსონალსა და თანამშრომლებს შორის ხშირად უფრო მარტივი და ნაკლებად ფორმალურია იმის გამო, რომ უფრო ნაკლებია მართვის დონეები, უფრო მცირე რიცხოვანია თანამშრომლები და უფრო მეტია უფროსი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალი.

ეფექტური გარე კომუნიკაცია უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მიღწევაზე, ეცნობება შესაბამის გარეშე მხარეებს, როგორცაა მთავარი დაინტერესებული მხარეები, საფინანსო დაწესებულებები, მარეგულირებელი და სამთავრობო უწყებები.

საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების დოკუმენტაციის არარსებობა

მცირე სამეურნეო სუბიექტებს ნაკლებად რთული საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემები აქვთ, რომლებიც არადაამაკმაყოფილებლად (ნაკლებად) არის დოკუმენტირებული. თუ ხელმძღვანელობას არა აქვს საბუღალტრო პროცედურების ვრცელი აღწერილობა, წერილობითი სააღრიცხვო პოლიტიკა, ან არ აწარმოებენ რთულ საბუღალტრო ჩანაწერებს, აუდიტორი საჭირო ინფორმაციას უფრო გამოკითხვებისა და დაკვირვების გზით მოიპოვებს, ვიდრე დოკუმენტაციის განხილვით.

5.6 მაკონტროლებელი საქმიანობა

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.20	აუდიტორმა წარმოადგენა 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 გ88-გ94)
315.21	სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლისას, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, როგორი რეაგირება მოახდინა სამეურნეო სუბიექტმა საინფორმაციო ტექნოლოგიით გამოწვეულ რისკებზე. (იხ.: პუნქტები გ95-გ97)

**მაკონტროლებელი
საქმიანობა**

მაკონტროლებელი საქმიანობა აღნიშნავს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს ხელმძღვანელობის დირექტივების განხორციელებას. მაგალითად, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს იმას, რომ საქონელი არ გაეგზავნოს მაღალი საკრედიტო რისკის მქონე მომხმარებელს, ან მხოლოდ დამტკიცებული (სანქცირებული) შესყიდვები განხორციელდეს. აღნიშნული კონტროლის პროცედურები უკავშირდება ისეთ რისკებს, რომლებიც შემცირების გარეშე, საფრთხეს შეუქმნის სამეურნეო სუბიექტის მიზნების მიღწევას.

მაკონტროლებელი საქმიანობა (ავტომატიზებული სისტემების იქნება ეს თუ მანუალური სისტემების) განკუთვნილია ისეთი რისკების შესამცირებლად, რომლებიც ჩნდება სამეურნეო სუბიექტის ყოველდღიურ საქმიანობაში, როგორცაა ოპერაციების დამუშავება (ბიზნესპროცესები, როგორცაა რეალიზაცია, შესყიდვები და ხელფასების გაცემა) და აქტივების დაცვა.

ბიზნესპროცესი წარმოადგენს იმ სტრუქტურული ქმედებების ერთობლიობას, რომელიც განკუთვნილია გარკვეული შედეგის მისაღებად. საზოგადოდ, შესაძლებელია ბიზნესპროცესის დონის კონტროლის პროცედურების კლასიფიცირება შემდეგნაირად: პრევენციული, აღმოჩენი და გამოსასწორებელი, ან კომპენსაციური ან დირექტიული, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 5.6-1

კონტროლის პროცედურების კლასიფიკაცია	აღწერა
პრევენციული კონტროლი	შეცდომების ან დარღვევების აღკვეთა.
აღმოჩენი კონტროლი	შეცდომების ან დარღვევების გამოვლენა წარმოშობის შემდეგ, რათა გატარდეს გამოსასწორებელი ზომები.
კომპენსაციური კონტროლი	გარკვეული რწმუნების უზრუნველყოფა იმ შემთხვევაში, როდესაც რესურსების შეზღუდვამ შეიძლება ხელი შეუშალოს სხვა, უფრო პირდაპირი კონტროლის პროცედურების შესრულებას.
დირექტიული კონტროლი (მაგ., პოლიტიკა)	ინსტრუქციები სასურველი მიზნების მისაღწევად.

ბიზნესპროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ხასიათი განსხვავებული იქნება, არსებული რისკებისა და კონკრეტული კომპიუტერული პროგრამების მიხედვით.

ბიზნესპროცესის დონის ტიპური კონტროლის პროცედურები მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

ცხრილი 5.6-2

კონტროლის პროცედურა	აღწერა	მაგალითები
მოვალეობების დანაწილება	ასეთმა კონტროლის მექანიზმებმა შეიძლება შეამციროს იმის ალბათობა, რომ რომელიმე პირს ერთდროულად შეეძლოს შეცდომების დაშვება, თაღლითობის ჩადენა და ამის დამალვაც.	თანამშრომელს, რომელიც პასუხისმგებელია დებიტორული დავალიანების ანგარიშების დამუშავებაზე, ხელი არ მიუწვდება ნაღდი ფულის მიღებაზე.

კონტროლის პროცედურა	აღწერა	მაგალითები
სანქციონების კონტროლი	ამგვარი კონტროლის პროცედურები განსაზღვრავს, ვის აქვს სხვადასხვა მბალონური (სტანდარტული) და არა-მბალონური ოპერაციებისა და ღონისძიებების დამტკიცების უფლებამოსლება.	პასუხისმგებელი თანამშრომლის დანიშვნა შემდეგი საკითხების სანქცირებაზე: <ul style="list-style-type: none"> • ახალი თანამშრომლების დაქირავება; • ინვესტიციების განხორციელება; • საქონლისა და მომსახურების შეკვეთა; და • მომხმარებლისთვის კრედიტის გაზრდა.
ანგარიშების შეჯერება	ეს მოიცავს ანგარიშების შეჯერების მასალის დროულად მომზადებას, დამოუკიდებელი პირის მიერ შედეგების განხილვას და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარებას.	საბანკო ანგარიშების, რეალიზაციის ოპერაციების, კომპანიათაშორისი (ჯგუფის წევრი კომპანიების) ნაშთების, დამხმარე ანგარიშების და ა.შ. შეჯერება.
საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები	ამგვარი კონტროლის მექანიზმები პროგრამირდება საინფორმაციო ტექნოლოგიების პროგრამებში, მაგალითად, გაყიდვების ან შესყიდვების. იგი მოიცავს სრულად ავტომატიზებულ და ნაწილობრივად ავტომატიზებულ კონტროლის მექანიზმებს.	ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის, ანგარიშ-ფაქტურების ფასების, სისტემაში შეტანილი მონაცემების კანონიერებისა და დოკუმენტების რიგითი თანამიმდევრობის შემოწმება და გამონაკლისების შესახებ ანგარიშების მომზადება მენეჯერისთვის განსახილველად.
ფაქტობრივი შედეგების მიმოხილვა	ამგვარი კონტროლის მექანიზმების არსებობისას რეგულარულად ხდება ფაქტობრივი შედეგების განხილვა და გაანალიზება და ბიუჯეტებთან, პროგნოზებთან და წინა პერიოდების შედეგებთან შედარება. იგი ასევე მოიცავს შესაბამის მონაცემთა სხვადასხვა ნაკრების (საოპერაციო ან ფინანსური) ერთმანეთთან შედარებას და ასევე შიდა მონაცემების შედარებას ინფორმაციის გარე წყაროებთან. მოულოდნელ გადახრებს იკვლევენ და ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.	საოპერაციო შედეგების ანალიზი, ფაქტობრივი შედეგების ბიუჯეტთან შედარება და გადახრების გამოკვლევა.
ფიზიკური კონტროლის პროცედურები	ამგვარი კონტროლის მექანიზმები დაკავშირებულია აქტივების ფიზიკურ უსაფრთხოებასთან და სამეურნეო სუბიექტის შენობების, საბუღალტრო ჩანაწერების, კომპიუტერული პროგრამებისა და მონაცემთა ფაილების ნებადართულ ხელმისაწვდომობასთან.	ამ ტიპის კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფა (კარის საკეტები და სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან მისვლის შეზღუდვა) და ნაღდი ფულის, ფასიანი ქაღალდებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების პერიოდული შედარება საბუღალტრო ჩანაწერებთან.

მცირე სამეურნეო სუბიექტები

მაკონტროლებელი საქმიანობა პირდაპირ განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და მოხდენის შემდეგ მის გამოსასწორებლად. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ცნებები, რომლებიც მაკონტროლებელ საქმიანობაში იგულისხმება, სავარაუდოდ, დიდი სამეურნეო სუბიექტების მსგავსია, მაგრამ მათი მნიშვნელობა აუდიტორისთვის შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს. განვიხილოთ შემდეგი:

ცხრილი 5.6-3

კონტროლის მექანიზმები მცირე სამეურნეო სუბიექტებში	კომენტარები
არაფორმალური და შეზღუდული დოკუმენტაცია	ბევრი კონტროლის მექანიზმი შეიძლება მოქმედებდეს არაოფიციალურად და არ იყოს კარგად დოკუმენტირებული. მაგალითად, მომხმარებლისთვის კრედიტის დამტკიცება შეიძლება ხდებოდეს უფრო ხელმძღვანელის განსჯისა და ცოდნის საფუძველზე, ვიდრე წინასწარ დადგენილი საკრედიტო ლიმიტის მიხედვით.
შეზღუდული გამოყენების სფერო	კონტროლის მექანიზმები (თუ არსებობს), სავარაუდოდ, დაკავშირებულია ძირითად საოპერაციო ციკლებთან, როგორცაა ამონაგები, შესყიდვები და თანამშრომელთა შრომის ანაზღაურების ხარჯები.
რისკები შეიძლება შემცირებული იყოს კონტროლის გარემოს მიერ (იხ. 1-ლი ტომი, 5.3 თავი)	<p>გარკვეული ტიპის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება არ იყოს შესაფერისი მცირე სამეურნეო სუბიექტისთვის, უფროსი რანგის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კონტროლის მექანიზმების არსებობის გამო. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობა ამტკიცებს მნიშვნელოვან ოპერაციებს, ამან შესაძლოა უზრუნველყოს ძლიერი კონტროლი მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და ოპერაციებზე, შეამციროს უფრო დეტალური კონტროლის პროცედურების საჭიროება, ან საერთოდ აღარ გახდეს ისინი საჭირო. ზოგიერთ ოპერაციაში უზუსტობები (ჩვეულებრივ, დიდი სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის მექანიზმებით) შეიძლება შემცირდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • კორპორაციული კულტურით, რომელიც განსაკუთრებულ აქცენტს აკეთებს კონტროლის მნიშვნელობაზე; • კომპეტენტური პერსონალის დაქირავებით; • ამონაგებსა და ხარჯებზე მონიტორინგის განხორციელებით დამტკიცებული ბიუჯეტის გათვალისწინებით; • უფროსი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალის მიერ ყველა ძირითადი ოპერაციის დამტკიცების სავალდებულო პროცედურით; • საქმიანობის შედეგების ამსახველი ძირითადი მაჩვენებლების მონიტორინგით; და • პერსონალზე პასუხისმგებლობის იმგვარი განაწილებით, რომ მოვალეობები მაქსიმალურად იყოს დანაწილებული.

აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი კონტროლის პროცედურები პოტენციურად შეამცირებს შემდეგი სახის რისკებს:

• **მნიშვნელოვანი რისკები**

გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ განხილვას საჭიროებს. (იხ. მე-2 ტომის მე-10 თავი).

- **რისკები, რომლებზეც ადვილად რეაგირება შეუძლებელია ძირითადი პროცედურებით**

ესენია ისეთი გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება.

- **არსებითი უზუსტობის სხვა რისკები**

აუდიტორის მსჯელობაზე, აუდიტისთვის შესაფერისია თუ არა ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- აუდიტორის ინფორმირებულობა იმის შესახებ, არსებობს თუ არა კონტროლის მექანიზმები შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებში. თუ კონკრეტულ რისკზე უკვე ადეკვატურად მოხდა რეაგირება (მაგალითად, კონტროლის გარემოს, საინფორმაციო სისტემის და ა.შ. მეშვეობით), საჭირო აღარ არის იმის დადგენა, არსებობს თუ არა დამატებითი კონტროლის მექანიზმები;
- მრავალჯერადი კონტროლის მექანიზმების არსებობა, რომელიც ერთსა და იმავე მიზანს ემსახურება. საჭირო არ არის ამ მიზანთან დაკავშირებული თითოეული კონტროლის მექანიზმის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება;
- აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლება, რისი მიღწევაც შესაძლებელია გარკვეული ძირითადი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებით. ამის გაკეთება მაშინ არის შესაძლებელი, როდესაც:
 - აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შიდა კონტროლის მექანიზმების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებით შეიძლება უფრო ეკონომიური აღმოჩნდეს, ვიდრე ძირითადი პროცედურების ჩატარება. როგორც წესი, კონტროლის ტესტებს უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა ესაჭიროება, ვიდრე ძირითად ტესტებს. თუ კონტროლი ავტომატიზებულია, შეიძლება საკმარისი იყოს მხოლოდ ერთი ელემენტისგან შემდგარი შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირება (თუ საინფორმაციო ტექნოლოგიებს კარგი საერთო კონტროლის მექანიზმები აქვს). გარდა ამისა, თუ კონტროლის სისტემა და ამ სისტემაში ჩართული პერსონალი წინა წლების შემდეგ არ შეცვლილა, შესაძლებელი იქნება (გარკვეულ პირობებში) კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების შეზღუდვა და სამ წელიწადში ერთხელ ჩატარება. (იხ. მე-2 ტომის მე-17 თავი).
 - მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შეკრება კონკრეტული მტკიცების დონეზე. მაგალითად, საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების სისრულის მტკიცების ტესტირება შეიძლება რთული აღმოჩნდეს (და ზოგჯერ შეუძლებელიც) მხოლოდ არსებითი პროცედურების ჩატარებით. ასეთ სიტუაციაში, მნიშვნელოვანი იქნება ნებისმიერი შიდა კონტროლის მექანიზმის დადგენა, რომელიც დაკავშირებულია ამ მტკიცებასთან და შესაბამის რისკთან. თუ მოსალოდნელია, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელი იქნება დადგენილი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებით.

5.7 საინფორმაციო ტექნოლოგიების რისკებისა და კონტროლის მექანიზმების (პროცედურების) შესწავლა

სამეურნეო სუბიექტების უმეტესობა მართვის, კონტროლისა და ანგარიშგების მიზნებისთვის დღეს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებს სულ მცირე რამდენიმე საქმიანობისთვის მაინც. საინფორმაციო ტექნოლოგიებს ხშირად მართავს ცენტრალური ტექნოლოგიების ჯგუფი, რომელიც უზრუნველყოფს ყოველდღიურ მომხმარებლებს (თანამშრომლებს) შესაბამისი ტექნიკური, პროგრამული უზრუნველყოფითა და თავიანთი მოვალეობების შესრულებისთვის აუცილებელი პროგრამებით. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, საინფორმაციო ტექნოლოგიების მართვის პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ერთ პირს, თუნდაც იგი ნახევარ განაკვეთზე მუშაობდეს, ან ხელშეკრულებით ჰქონდეს გადაცემული ამ მომსახურების შესრულება სხვა ორგანიზაციას.

სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის მიუხედავად, ყოველთვის არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიების მართვასა და გამოყენებასთან დაკავშირებული სხვადასხვა რისკის ფაქტორი, რომლებსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ არ შემცირდება.

არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიების ორი სახის კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც ერთობლივად უნდა მუშაობდეს იმისთვის, რომ უზრუნველყონ ინფორმაციის სრული და ზუსტი დამუშავება:

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები**

ამგვარი კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებს ყველა პროგრამაში და ჩვეულებრივ შედგება როგორც ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისგან (რომლებიც ჩამონტაჟებულია კომპიუტერულ პროგრამებში) და მანუალური პროცედურებისგან (როგორცაა საინფორმაციო ტექნოლოგიების ბიუჯეტი და მომსახურების პროვადერებთან დადებული ხელშეკრულებები); და

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის საშუალებები**

ეს არის კონტროლის ავტომატიზებული საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ პროგრამებთან (მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციების ან ხელფასების დამუშავება).

არსებობს ასევე მესამე სახის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც მოიცავს მანუალურ და ავტომატიზებულ ელემენტს. ამგვარ კონტროლის მექანიზმებს შეიძლება ეწოდოს საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული კონტროლის მექანიზმები. კონტროლი ხორციელდება ხელით, მაგრამ მისი ეფექტიანობა ეყრდნობა საინფორმაციო ტექნოლოგიების პროგრამების მიერ შექმნილ ინფორმაციას. მაგალითად, ფინანსური მენეჯერი შეიძლება იხილავდეს ყოველთვიურ/კვარტალურ ფინანსურ ანგარიშგებას (რომელიც შექმნილია ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის მიერ) და იკვლევდეს გამოვლენილ გადახრებს.

შემდეგ ცხრილში აღწერილია საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების მოქმედების ფარგლები:

ცხრილი 5.7-1

საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები	
<p>სტანდარტები, დაგეგმვა, პოლიტიკა და ა.შ.</p> <p><i>(საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის გარემო)</i></p>	<p>საინფორმაციო ტექნოლოგიების მართვის სტრუქტურა.</p> <p>როგორ ხდება საინფორმაციო ტექნოლოგიების რისკების გამოვლენა, შემცირება და მართვა.</p> <p>საჭირო საინფორმაციო სისტემა, სტრატეგიული გეგმა (თუ არსებობს) და ბიუჯეტი.</p> <p>საინფორმაციო ტექნოლოგიების პოლიტიკა, პროცედურები და სტანდარტები.</p> <p>ორგანიზაციული სტრუქტურა და მოვალეობების დანაწილება.</p> <p>გაუთვალისწინებელი მოვლენების დაგეგმვა (სარეზერვო გეგმები).</p>
<p>მონაცემთა უსაფრთხოება, საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინფრასტრუქტურა და ყოველდღიური ოპერაციები</p>	<p>საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინფრასტრუქტურის შექმნა, დამონტაჟება, განლაგება, ინტეგრაცია და ტექნომომსახურება.</p> <p>საინფორმაციო მომსახურების გაწევა მომხმარებლებისთვის.</p> <p>მესამე მხარე პროვადერების მართვა.</p> <p>სისტემური პროგრამული უზრუნველყოფის, უსაფრთხოების პროგრამების, მონაცემთა ბაზის მართვის სისტემებისა და მომსახურების პროგრამების გამოყენება.</p> <p>ავარიული შემთხვევების გამოვლენის, სისტემაში შესვლისა და მონიტორინგის განხორციელების ფუნქციები.</p>

საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები	
პროგრამების ხელმისაწვდომობა და მონაცემების გამოყენება	<p>მომხმარებლის პაროლებისა და საიდენტიფიკაციო სახელების გაცემა/გაუქმება და უსაფრთხოება.</p> <p>ინტერნეტის ქსელური დაცვის პროგრამები და დისტანციურ სარგებლობასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები.</p> <p>მონაცემთა კოდირებისა და დამიფერის ალგორითმები.</p> <p>მომხმარებელთა ანგარიშები და სისტემაში პრივილეგიური შესვლის კონტროლის მექანიზმები.</p> <p>მომხმარებლების მონაცემები, რომლებიც იძლევა სისტემაში შესვლის ნებართვას, ან ზღუდავს.</p>
პროგრამის შექმნა და პროგრამული ცვლილებები	<p>ახალი პროგრამების შექმნა და დანერგვა.</p> <p>სისტემის დაპროექტებისა და ხარისხის უზრუნველყოფის მეთოდოლოგია.</p> <p>არსებული პროგრამების ექსპლუატაცია, მათ შორის კონტროლის განხორციელება პროგრამულ ცვლილებებზე.</p>
საინფორმაციო ტექნოლოგიების ფუნქციონირების მონიტორინგი	<p>პოლიტიკა, პროცედურები, შემოწმებები და ანგარიშები „გამონაკლისების“ შესახებ, რაც უზრუნველყოფს იმას, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ინფორმაციის მომხმარებელს მიეწოდებოდეს გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ზუსტი მონაცემები; • საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის პროცედურები მუდმივად ფუნქციონირებდეს; და • საინფორმაციო ტექნოლოგიები ემსახურებოდეს და შესაბამისობაში იყოს სამეურნეო სუბიექტის მოთხოვნილებებთან.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის საშუალებები

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის საშუალებები დაკავშირებულია ბიზნესპროცესების დონის კონკრეტული პროგრამების გამოყენებასთან.

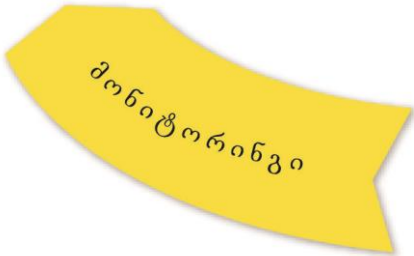
გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები, თავისი არსით, შეიძლება იყოს პრევენციული, ან აღმოჩენი და განკუთვნილია სააღრიცხვო ჩანაწერების მთლიანობის უზრუნველსაყოფად.

გამოყენებითი კონტროლის ტიპური მექანიზმები დაკავშირებულია ისეთ პროცედურებთან, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადებისთვის, ან სხვა ფინანსურ მონაცემებთან. ამგვარი კონტროლის პროცედურები უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ შესრულებული სამეურნეო ოპერაციები დამტკიცებულია და სრულყოფილად და ზუსტად არის დოკუმენტირებული და დამუშავებული. ამის მაგალითებია: სისტემაში შემავალი მონაცემების კანონიერების შემოწმება და მონაცემთა შეყვანის მომენტში მათი შესწორება, ასევე დოკუმენტების რიგითი ნუმერაციის შემოწმება, რასაც მოჰყვება „გამონაკლისების“ ანგარიშების ხელით შემოწმება.

5.8 მონიტორინგი

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.22	<p>აუდიტორმა წარმოადგინა 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 შესაბამის მაკონტროლებელ საქმიანობასთან, ასევე იმაზე, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი კონტროლის პროცედურებში არსებული ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების ინიცირებას. (იხ.: პუნქტები გ98-გ100)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.24	აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შექმნას სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგის საქმიანობაში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროების შესახებ, ასევე რის საფუძველზე მიიჩნევს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას საკმაოდ საიმედოდ მოცემული კონკრეტული მიზნისთვის (იხ.: პუნქტი გ104).



მონიტორინგის პროცესი იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ მუდმივად ხდებოდეს შიდა კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე თვალ-ყურის დევნება და შეფასება. მისი მიზანია უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ კონტროლის მექანიზმები სათანადოდ მუშაობს და, თუ ასე არ არის, გატარდეს საჭირო გამოსასწორებელი ზომები.

მონიტორინგი უზრუნველყოფს ხელმძღვანელობასთან უკუკავშირს იმის შესახებ, მათ მიერ რისკების შესამცირებლად შექმნილი შიდა კონტროლის სისტემა:

- არის თუ არა ეფექტური კონტროლის დასახული მიზნების მისაღწევად;
- სათანადოდ ხორციელდება თუ არა პრაქტიკაში და სწორად გაიგეს თუ არა თანამშრომლებმა კონტროლის პროცედურების მიზანი და თავიანთი მოვალეობები;
- ყოველდღიურად გამოიყენება თუ არა; და
- საჭიროებს თუ არა მოდიფიცირებას ან გაუმჯობესებას გარემო პირობებში მომხდარი ცვლილებების გასათვალისწინებლად.

ხელმძღვანელობა კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგს ახორციელებს მუდმივი, ყოველდღიური პროცედურების (ყოველდღიური მონიტორინგი) მეშვეობით, ან პერიოდულად ცალკეული სფეროების შეფასების მეშვეობით, ან ორივე მიდგომის ერთობლივი გამოყენებით.

ყოველდღიური მონიტორინგი პროცედურები მცირე სამეურნეო სუბიექტებში არაფორმალური ხასიათისაა და, ჩვეულებრივ, სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული, განმეორებადი საქმიანობის შემადგენელი ნაწილია. ეს გულისხმობს რეგულარულ მმართველობით და საზედამხედველო საქმიანობას და ასევე „გამონაკლისების“ ანგარიშების მიმოხილვას, რომელიც შეიძლება შექმნას საინფორმაციო სისტემაში. როდესაც ხელმძღვანელობა თვითონ მჭიდროდ არის ჩართული ყოველდღიურ ოპერაციებში, ისინი ხშირად გამოავლენენ მნიშვნელოვან გადახრებს მოსალოდნელი (მაგ., საბიუჯეტო) მონაცემებიდან და შეცდომებს ფინანსურ მონაცემებში და ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს კონტროლის პროცედურის შესაცვლელად ან გასაუმჯობესებლად.

პერიოდული მონიტორინგი (სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული სფეროების ინდივიდუალურად შეფასება, მაგალითად, რასაც აკეთებს შიდა აუდიტის სამსახური მსხვილ კომპანიაში) არ არის დამახასიათებელი მცირე სამეურნეო სუბიექტებისათვის. თუმცა, შესაძლებელია, გადაამწყვეტი მნიშვნელობის პროცესების პერიოდული შეფასება ჩაატარონ კვალიფიციურმა თანამშრომლებმა, რომლებიც უშუალოდ არ მონაწილეობენ ამ პროცესებში, ან გარედან მოწვეულმა შესაფერისი კვალიფიკაციის პიროვნებამ.

ხელმძღვანელობის მონიტორინგული საქმიანობა ასევე შეიძლება მოიცავდეს გარეშე მხარეებისგან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც მიუთითებს პრობლემებზე ან ავლენს ისეთ სფეროებს, რომლებიც გაუმჯობესებას საჭიროებს. ასეთი ინფორმაცია შეიძლება იყოს:

- კლიენტებისგან (მომხმარებლებისგან) შემოსული საჩივრები;
- მმართველი ორგანოების კომენტარები, როგორცაა, მაგალითად ფრანშიზის გამცემი კომპანია, საფინანსო დაწესებულებები და მარეგულირებელი ორგანოები; და
- გარე აუდიტორებისა და კონსულტანტების საინფორმაციო ანგარიშები შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ.

მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაციის წყაროები

მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაციის დიდ ნაწილს ქმნის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა. ხელმძღვანელობა შეიძლება უსაფუძვლოდ ვარაუდობდეს, რომ ეს ინფორმაცია ზუსტია. თუ ასე არ არის, ანუ ეს ინფორმაცია არ არის ზუსტი, არსებობს არასწორი დასკვნების გამოტანისა და შედეგად მცდარი გადაწყვეტილებების მიღების რისკი.

შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცედურულ პროცესს აფასებს, აუცილებელია, რომ შეისწავლოს:

- სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებული ინფორმაციის წყაროები; და
- გაარკვიოს, რის საფუძველზე მიიჩნევს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას საკმარისად საიმედოდ კონკრეტული მიზნისთვის.

5.9 აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურების შესწავლა

შემდეგი ცხრილში მოკლედ განხილულია, როგორ, რა თანამიმდევრობით უნდა იმოქმედოს აუდიტორმა აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესში.

ცხრილი 5.9-1

განსაზღვრეთ	აუდიტორის საშუალო ობიექტი
<p>არსებითი უზუსტობის სპეციფიკური რისკები, რომლებიც შემცირებას საჭიროებს</p>	<p>არსებითი უზუსტობის პოტენციურ რისკები (რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებთან), რომელიც არსებობს მტკიცების დონეზე. მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • რეგულარული ყოველდღიური საოპერაციო რისკები; • თაღლითობის რისკები (როგორცაა ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირება და აქტივების უკანონოდ მითვისება); • გასამუდავებელ ინფორმაციაზე დაკავშირებული რისკები (არასრული ან ნაკლები (გამოტოვებული) ინფორმაცია); • მნიშვნელოვანი რისკები; • არატიპური რისკები (როგორცაა ახალი საბუღალტრო სისტემის დანერგვა); და • მსჯელობის რისკები (სააღრიცხვო შეფასებები, აქტივების, ვალდებულებების და სხვ. შეფასება და ა.შ.).
<p>გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ხელმძღვანელობის ქმედებები</p>	<p>რა კონკრეტული (მანუალური, ან პროგრამული) კონტროლის საშუალებები არსებობს, რომლებიც (ინდივიდუალურად ან სხვასთან კომბინაციაში) თავიდან აიცილებს, ან გამოავლენს და შეასწორებს არსებითი შეცდომებსა და თაღლითობას.</p> <p>ეს ნაბიჯი არ საჭიროებს აუდიტორისგან ყველა არსებული კონტროლის საშუალების გამოვლენას. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დანერგილი ჰქონდეს 15 კონტროლის პროცედურა კონკრეტულ რისკზე რეაგირებისთვის. თუ აუდიტორმა დაასკვნა, რომ პირველი სამი კონტროლის პროცედურის არსებობა საკმარისია შესაბამისი რისკების შესამცირებლად, საჭირო აღარ არის მუშაობის გაგრძელება დარჩენილი თორმეტივე კონტროლის პროცედურის არსებობის დასადგენად.</p>

განსაზღვრეთ	აუდიტორის სამუშაოს ობიექტი
მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები	ხელმძღვანელობის წარუმატებლობა არსებითი უზუსტობის რისკების შემცირების საკითხში, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვან ხარვეზებს გამოიწვევს შიდა კონტროლის მუშაობაში. ამის შესახებ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას და აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს (დაგეგმოს) შესაბამისი საპასუხო აუდიტორული პროცედურები.
აუდიტის შესაბამისი კონტროლის საშუალებების პრაქტიკაში მოქმედება	ეს მოიცავს აუდიტორული პროცედურების (დამკვეთის პერსონალის გამოკითხვების გარდა) ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ შესაბამისი გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები მართლაც არსებობს და გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტში. ამის გაკეთება შესაძლებელია რომელიმე კონკრეტულ ოპერაციაზე ერთ კონკრეტულ დღეს მთელი სისტემის მეშვეობით დაკვირვებით. ეს არ არის კონტროლის ტესტი, რომლის მიზანია შეფასდეს, ესა თუ კონტროლის პროცედურა ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა აუდიტს დაქვემდებარებული მთელი პერიოდის განმავლობაში.

5.10 მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებები

მეტ წილ სამეურნეო სუბიექტებში შიდა კონტროლის სისტემა შედგება მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებების კომბინაციისგან. შემდეგ ცხრილში განხილულია სხვადასხვა ტიპის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებული რისკები და მათი დადებითი მხარეები.

ცხრილი 5.10-1

სარგებელი	
მანუალური კონტროლი	ავტომატიზებული კონტროლი
<ul style="list-style-type: none"> გამოიყენება ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის მონიტორინგისთვის. კარგია ისეთ სფეროებში, სადაც მსჯელობა და სუბიექტური გადაწყვეტილების მიღება არის საჭირო დიდ, უჩვეულო, ან არაგანმეორებად ოპერაციებთან მიმართებაში. სასარგებლოა, როდესაც რთულია შეცდომების გამოვლენა, ან პროგნოზირება. გარემოებების შეცვლამ შეიძლება მოითხოვოს კონტროლის განხორციელების აუცილებლობა არსებული ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმების მოქმედების ფარგლებს მიღმა. 	<ul style="list-style-type: none"> მუდმივად გამოიყენება წინასწარდადგენილი ბიზნესის წესები და რთული გამოთვლები ტარდება დიდი მოცულობის ოპერაციების ან მონაცემების დასამუშავებლად. აუმჯობესებს ინფორმაციის გადაცემის დროულობას, ხელმისაწვდომობასა და სიზუსტეს. აადვილებს ინფორმაციის დამატებითი ანალიზის ჩატარების პროცესს. აუმჯობესებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და მისი პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგის განხორციელების შესაძლებლობას; ამცირებს კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკს; და აფართოებს მოვალეობების ეფექტური დანაწილების მიღწევის შესაძლებლობას სათანადო სისტემის დანერგვით, რომელიც ზღუდავს კომპიუტერული პროგრამების, მონაცემთა ბაზებისა და საოპერაციო სისტემების ხელმისაწვდომობას.

რისკები	
მანუალური კონტროლი	ავტომატიზებული კონტროლი
<ul style="list-style-type: none"> • ნაკლებად საიმედოა ვიდრე ავტომატიზებული კონტროლი, რადგან ადამიანი ასრულებს. • უფრო ადვილად შეიძლება გვერდის ავლა, იგნორირება, ან გაუქმება. • ახასიათებს მარტივი შეცდომების დაშვების ტენდენცია. • შეიძლება ვერ მოხდეს თანამიმდევრულობის დაცვა. • ნაკლებად არის შესაფერისი მაღალი მოცულობის ან განმეორებითი ოპერაციებისთვის, სადაც ავტომატიზებული კონტროლი უფრო ეფექტური იქნება. • ნაკლებად არის შესაფერისი ისეთი საქმიანობისთვის, სადაც შესაძლებელია კონტროლის განხორციელების კონკრეტული საშუალებების ადეკვატურად შემუშავება და ავტომატიზაცია. 	<ul style="list-style-type: none"> • შესაძლებელია მოხდეს 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 ჩაწერა (განსაკუთრებით რისკები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მრავალი მომხმარებელი სარგებლობს საერთო მონაცემთა ბაზით); • საინფორმაციო ტექნოლოგიების პერსონალის შესაძლებლობა, სისტემით სარგებლობისთვის მოიაზვონ 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 მოთხოვნისთანავე მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც სამეურნეო სუბიექტს აქვს როგორც მანუალური, ისე ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებები, ყოველთვის გაარკვიეთ, ვინ არის პასუხისმგებელი თითოეული კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირებაზე. მაგალითად, დაუშვავთ საწყობის გამგე პასუხისმგებელია საქონლის გაგზავნაზე. საწყობის გამგეს ხელით შეჰყავს მონაცემები რეალიზაციის სისტემაში, რომელსაც გააჩნია გამოყენებითი (პროგრამული) კონტროლის მექანიზმი, გასაგზავნი საქონელი შეუდაროს შეკვეთას. თუ შედარების პროცესში რაიმე არასწორი გამოვლინდება, ვის დაეკისრება პასუხისმგებლობა: საწყობის გამგეს, საინფორმაციო ტექნოლოგიების განყოფილებას, თუ ბუღალტერიას? თუ ერთი ადამიანი არ აგებს პასუხს მთელ პროცესზე, ადამიანები აუცილებლად ერთმანეთს ან სხვებს დაადანაშაულებენ შეცდომების დაშვების დროს.

როდესაც ამგვარი პასუხისმგებლობა არ იქნება დაწესებული, გაითვალისწინეთ:

- პოტენციური უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე, რომელიც შეიძლება დაფიქსირდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- სათანადო რეაგირება აუდიტორული პროცედურებით; და
- უნდა ეცნობოს თუ არა ამ საკითხის შესახებ ხელმძღვანელობას.

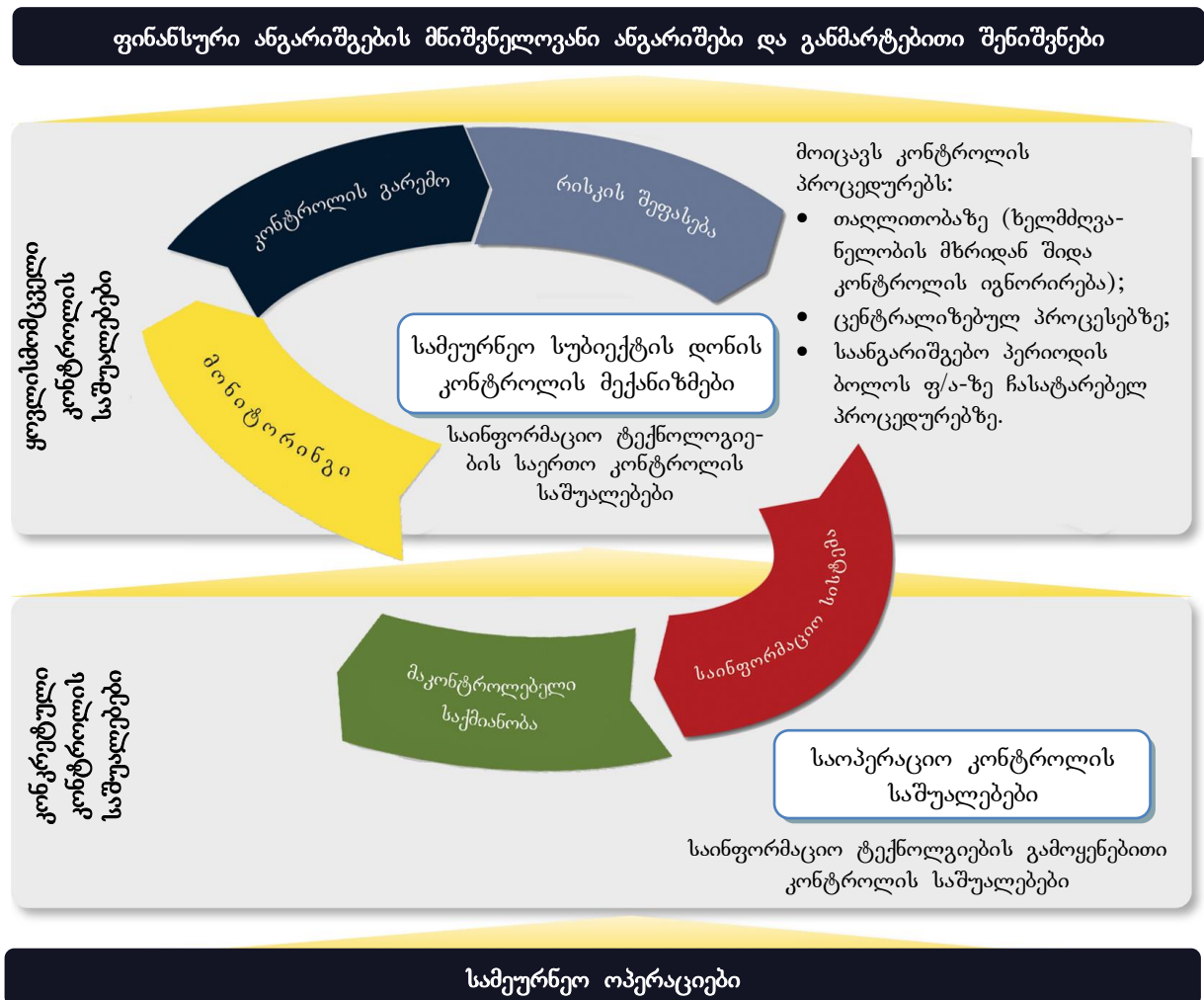
5.11 ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.14(ბ)	<p>აუდიტორმა ... (სხვასთან ერთად) უნდა შეაფასოს:</p> <p>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 69-გ78)</p>

ამ თავში უკვე განვიხილეთ შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი. ზოგიერთი კონტროლის მექანიზმი ყოვლისმომცველი ხასიათისაა და მხოლოდ არაპირდაპირ ემსახურება უზუსტობის თავიდან აცილებას, ან მის გამოვლენასა და გასწორებას მას შემდეგ, რაც მოხდება. სხვა კონტროლის მექანიზმები დაკავშირებულია კონკრეტულ საოპერაციო რისკებთან (როგორცაა ხელფასები, გაყიდვები და შესყიდვები) და სპეციალურად არის განკუთვნილი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან მის გამოსავლენად და გასასწორებლად.

შემდეგი ნახაზი გვიჩვენებს სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ორი დონის კონტროლის მექანიზმების ურთიერთქმედებას სისტემის ყველა დონეზე: ოპერაციის ინიცირება და დამუშავება (საოპერაციო დონე), საბუღალტრო ჩანაწერები (სამეურნეო სუბიექტის დონე) და ბოლოს ფინანსური ანგარიშგება. გაითვალისწინეთ, რომ შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტიდან სამი მანც, ძირითადად, ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებებისგან შედგება.

ნახაზი 5.11-1



შენიშვნები:

- ეს საილუსტრაციო ნახაზი წარმოადგენს ზოგად გზამკვლევეს. ზოგ შემთხვევაში, ყოვლისმომცველი კონტროლის მექანიზმი შეიძლება ისეთი დონის სიზუსტით ითვალისწინებდეს მუშაობას, რომ შეეძლოს კონკრეტული უზუსტობის თავიდან აცილება ან გამოვლენა ამა თუ იმ ბიზნესპროცესის დონეზე. მაგალითად, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ დამტკიცებული დეტალური ბიუჯეტი შეიძლება ხელმძღვანელობამ გამოიყენოს არასანქცირებული ადმინისტრაციული დანახარჯების გამოსავლენად. სხვა შემთხვევაში, კონტროლის პროცედურები და საინფორმაციო სისტემის ნაწილები შეიძლება დაკავშირებული იყოს სამეურნეო სუბიექტის დონის საქმიანობასთან;
- სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები (როგორცაა, თანამშრომელთა კომპეტენციის ვალდებულება) შეიძლება ნაკლებად მატერიალური იყოს ბიზნესპროცესის დონის (როგორცაა, მიღებული საქონლის შედარება შესყიდვის შეკვეთასთან) კონტროლის საშუალებებთან შედარებით, მაგრამ ისეთივე მნიშვნელოვანია თაღლითობისა და შეცდომების პრევენციისა და გამოვლენისთვის;
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი პროცედურები მოიცავს:
 - ოპერაციების ჯამური თანხების გადატანას მთავარ წიგნში;
 - სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას;
 - მთავარ წიგნში გასაკეთებელი საბუღალტრო გატარებების განსაზღვრას, დამტკიცებას, ჩაწერასა და დამუშავებას;
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში პერიოდული (განმეორებადი) და არაგანმეორებადი კორექტირებების შეტანას; და
 - ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული განმარტებითი შენიშვნების მომზადებას.
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების მსგავსია, იმ განსხვავებით, რომ ისინი ორინტირებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიების ოპერაციების მართვის პროცესზე (როგორცაა, სისტემის ორგანიზაციული სტრუქტურა, პერსონალით დაკომპლექტება, მონაცემთა მთლიანობა) მთელი სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი (პროგრამული) კონტროლის საშუალებები საოპერაციო დონის კონტროლის საშუალებების მსგავსია. ისინი ეხება იმას, რამდენად ზუსტად მუშავდება კონკრეტული ოპერაციები ბიზნესპროცესის დონეზე.

ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებები ქმნის ფუნდამენტს, რომელზეც შემდეგ ხდება კონკრეტული საოპერაციო კონტროლის საშუალებების „დაშენება“. ისინი განსაზღვრავს ორგანიზაციის კულტურის საერთო ატმოსფეროს („ზედა დონის ტონს“) და ქმნის ზოგადად ორგანიზაციის კონტროლის გარემოს შესახებ მოლოდინს. არადაამაკმაყოფილებლად შემუშავებულმა ყოვლისმომცველმა კონტროლის საშუალებებმა, ფაქტობრივად, შეიძლება ხელი შეუწყოს ყველა ტიპის შეცდომასა და თაღლითობას. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს ეფექტური გაყიდვების პროცესი, რომელიც მაღალ დონეზე კონტროლდება. თუმცა, თუ უფროსი რანგის ხელმძღვანელობას უარყოფითი დამოკიდებულება აქვს კონტროლთან მიმართებით და ზოგჯერ არღვევს მას, არსებითი შეცდომა შეიძლება მაინც არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ხელმძღვანელობის ამგვარი ქმედება და ორგანიზაციული კულტურის არადაამაკმაყოფილებელი ატმოსფერო ხშირად კორპორაციული დანაშაულის, კანონსაწინააღმდეგო ქმედების მიზეზია.

ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებები ასევე მოიცავს მონიტორინგის კონტროლის საშუალებებს, რომელთა მიზანია იმის შეფასება, რამდენად შეესაბამება ორგანიზაციული კულტურის არსებული ატმოსფერო დაგეგმილს და რამდენად მიიღწევა კონტროლის „მოლოდინები“. ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებები (ზოგჯერ უწოდებენ სამეურნეო სუბიექტი დონის კონტროლის საშუალებებს) შეიძლება იყოს:

- კონტროლის გარემოსთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები;

- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის იგნორირების ხელშეშლასთან დაკავშირებით შემოღებული კონტროლის საშუალებები;
- სამეურნეო სუბიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი;
- კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ახორციელებს ოპერაციების შედეგებისა და სხვა სახის კონტროლის საშუალებების მონიტორინგს;
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებით ჩასატარებელ პროცედურებზე დაწესებული კონტროლის საშუალებები; და
- პოლიტიკა, რომელიც ეხება ბიზნესის კონტროლისა და რისკის მართვის მნიშვნელოვან პრაქტიკულ მეთოდებს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტები

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ბიზნესპროცესების სპეციფიკური კონტროლის საშუალებების სიმწირე (რასაც განაპირობებს პერსონალისა და რესურსების შეზღუდვა) ხშირად კომპენსირდება ხელმძღვანელობის აქტიური მონაწილეობით (როგორცაა მესაკუთრე-მმართველი) შიდა კონტროლის პროცედურებში. ფაქტობრივად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში რამდენიმე ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალება შეიძლება ისეთი დონის სიზუსტით ითვალისწინებდეს მუშაობას, რომ შეეძლოს კონკრეტული უზუსტობის თავიდან აცილება, ან გამოვლენა. თუმცა, უფროსი რანგის ხელმძღვანელობის აქტიური მონაწილეობა შიდა კონტროლში, მეორე მხრივ, ზრდის ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების რისკს. ამ ტიპის რისკზე რეაგირება შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული პროცედურებით, ან თაღლითობის საწინააღმდეგო შესაფერისი კონტროლის საშუალებების დანერგვით (იხ. 1-ლი ტომი, თავი 5.12 ქვემოთ).

ყოვლისმომცველი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები

მართალია, ყოვლისმომცველ კონტროლის საშუალებებში არსებული ნაკლოვანებები, საზოგადოდ, უშუალოდ არ იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში ხარვეზს ან შეცდომებს, მაგრამ ისინი მაინც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს იმ უზუსტობების ალბათობაზე, რასაც განაპირობებს ამა თუ იმ ბიზნესპროცესის დონის კონტროლი. თუ ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებები კარგი არ არის, ამან შეიძლება სერიოზული ზიანი მიაყენოს ბიზნესპროცესის დონის სხვა კონტროლის საშუალებებს; შესაბამისად, ამ ტიპის კონტროლის საშუალებებში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ხარვეზების შესახებ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

5.12 თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები

ბოლო რამდენიმე წლის განმავლობაში გაჩნდა ახალი ტიპის შიდა კონტროლის მექანიზმები, რომლებსაც ზოგჯერ თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ. მას შემდეგ, რაც ცნობილი გახდა, რომ მსოფლიოში განხორციელებული თაღლითობის უდიდეს ნაწილში მართვის ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პირები მონაწილეობდნენ, დიდ სამეურნეო სუბიექტებში თაღლითობის საწინააღმდეგო ძლიერი პროგრამებისა და კონტროლის საშუალებების დანერგვა მიიჩნევა ჯანსაღი კონტროლის გარემოს ნაწილად. თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები შეიძლება შევადაროთ გზაზე გაკეთებულ ბორცვებს, რომელთა მიზანია მოძრაობის შეწყობა, მაგრამ არა მისი მთლიანად შეწყვეტა. თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები იმისთვისაა განკუთვნილია, რომ შეაკავოს (შეაფერხოს) არაკეთილსინდისიერი ქმედებები მათ მოხდენამდე, მაგრამ მათ არ ძალუძს თაღლითობის მთლიანად აღკვეთა.

თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები განსაკუთრებით აქტუალურია დიდ სამეურნეო სუბიექტებში, მაგრამ ასევე შეიძლება დაინერგოს მცირე სამეურნეო სუბიექტებშიც. ამგვარმა მექანიზმებმა შეიძლება ხელი ვერ შეუშალოს თაღლითობის ჩადენას, მაგრამ მათი არსებობა ძლიერ შემაფერხებელ ბარიერს ქმნის თაღლითობის ჩადენისთვის. ისინი დამნაშავეებს აიძულებს, კარგად დაფიქრდნენ თავიანთი ქმედებების შედეგებზე.

თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებების შემოღება შესაძლებელია შიდა კონტროლის ხუთივე კომპონენტისთვის. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა სამეურნეო სუბიექტის კულტურის საერთო

ატმოსფეროს („ზედა დონის ტონს“). ამაში იგულისხმება ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება და ქმედებები შიდა კონტროლთან მიმართებით და იგი კონტროლის გარემოს ნაწილს წარმოადგენს (იხ. 1-ლი ტომის 5.3 თავი), რომელიც გავლენას ახდენს მთელ პერსონალში კონტროლის თვითშეგნების ფორმირებაზე. კარგი „ზედა დონის ტონი“ მიიჩნევა ყველაზე ეფექტურ თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებად.

ქვემოთ განხილულია მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის შესაფერისი თაღლითობის საწინააღმდეგო ორი კონტროლის საშუალება:

- **საბუღალტრო გატარებები**

მენეჯერები თაღლითობის ჩასადენად ხშირად იყენებენ არატიპურ, არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებს. პოლიტიკა, რომელიც ითვალისწინებს წინასწარდადგენილ თანხაზე მეტი თანხისთვის არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების დასაბუთებას მენეჯერის ახსნა-განმარტებითა და ხელმოწერით (რომელიც საბუღალტრო გატარების დამტკიცების ფაქტის მიმანიშნებელია) არის ერთ-ერთი მარტივი თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალება, რომლის დანერგვაც შესაძლებელია ნებისმიერი სიდიდის სამეურნეო სუბიექტში. ამგვარი პოლიტიკა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტერს ოფიციალურ უფლებამოსილებას აძლევს, ყოველთვის მოსთხოვოს მენეჯერს (რომელიც საბუღალტრო გატარებას ითხოვს) ახსნა-განმარტების დაწერა და დამტკიცება. ამან შეიძლება ყოველთვის ხელი ვერ შეუშალოს უფროს მენეჯერს შეუსაბამო საბუღალტრო გატარების მოთხოვნაში, მაგრამ იმის ცოდნა, რომ მან ბუღალტერს უნდა წარუდგინოს ფიზიკურად დოკუმენტირებული დამტკიცება და საბუღალტრო გატარების დასაბუთება და ახსნა-განმარტება, შეიძლება საკმარისი შემაფერხებელი ფაქტორი აღმოჩნდეს მენეჯერისთვის. თუ ეს არ შეაკავებს მას, აუდიტორმა შეიძლება შეამჩნიოს, რომ ჩანაწერი არ იყო დამტკიცებული და იკითხავს მიზეზს, რასაც შეიძლება შემდგომში მოჰყვეს აუდიტორის მხრიდან დამატებითი გამოკვლევის ჩატარება.

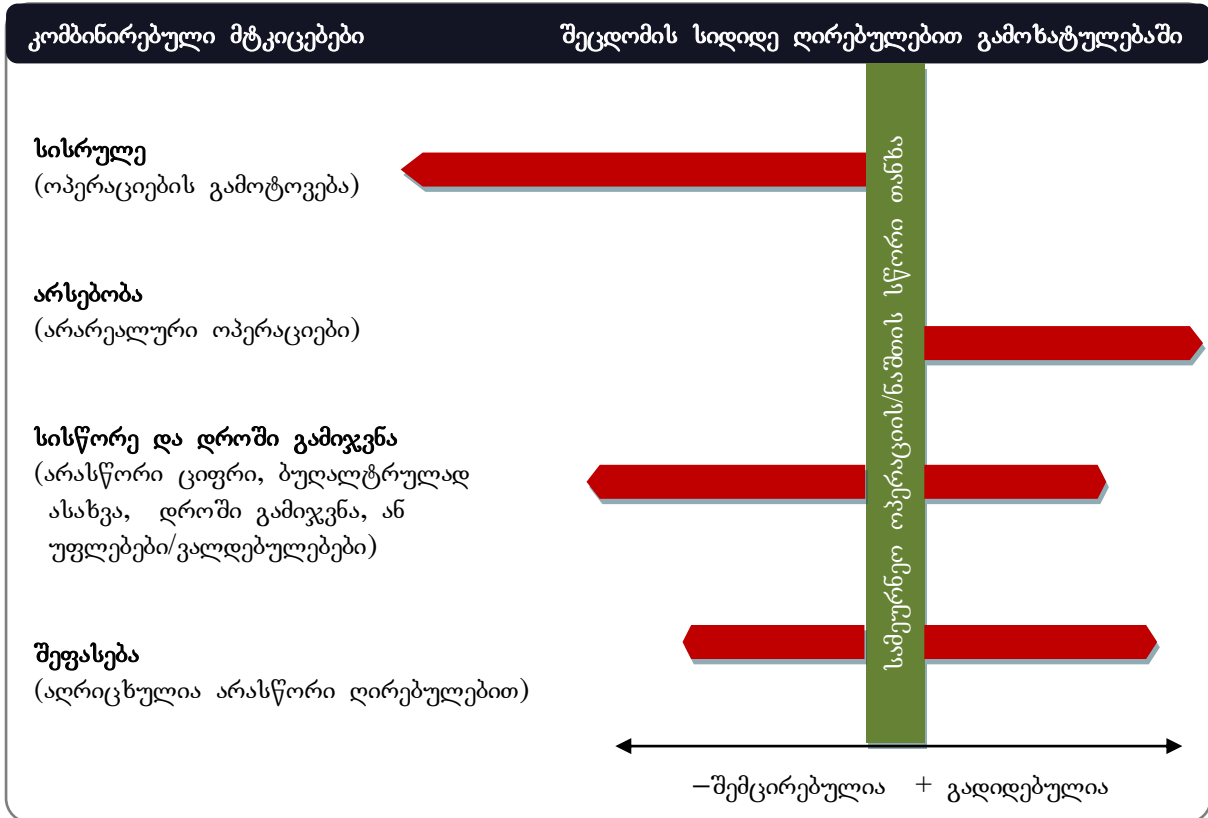
- **მოვალეობების დანაწილება**

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ბუღალტერი ხშირად განსაკუთრებული ნდობით სარგებლობს და მინიმალური ზედამხედველობის ქვეშაა, ამიტომ საკმარისი შესაძლებლობა გააჩნია თაღლითობის ჩასადენად. თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალების ერთ-ერთი შესაძლო (მაგრამ ცოტა ძვირი) ვარიანტია სხვა ბუღალტრის დაქირავება ნახევარ განაკვეთზე, რათა მან სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრის საქმე გადაიბაროს წელიწადში მინიმუმ ერთი ან მეტი კვირით მაინც, მაგალითად, როდესაც ბუღალტერი შვებულებაშია ან სხვა დავალებებს ასრულებს. შემცველის დაქირავების პოლიტიკა ბუღალტრისთვის შეიძლება თაღლითობის ჩადენის შემაფერხებელი ფაქტორი აღმოჩნდეს, ხოლო თუ თაღლითობა უკვე ჩადენილია, ჩანაცვლების პოლიტიკა მისი გამოვლენის შესაძლებლობას მისცემს სამეურნეო სუბიექტს.

6. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
ხელმძღვანელობის მტკიცებების გამოყენება აუდიტში.	315

ნახაზი 6.0-1



6.1 ზოგადი მიმოხილვა

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.4(ა)	<p>მტკიცებები</p> <p>მტკიცებები – სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციაა, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად.</p>

როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორებს წარუდგენს ოფიციალურ ცნობას შემდეგი სახით: „მოთხოვნილობაში ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია სამართლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად“, ამგვარი განცხადება, ფაქტობრივად, გულისხმობს გარკვეული მტკიცებების არსებობას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი და ფინანსურ ანგარიშგებაში განსახიერებული მტკიცებები ეხება სხვადასხვა ელემენტების (როგორცაა, თანხები და გასამჟღავნებელი ინფორმაცია) ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებას, გაზომვას, წარდგენასა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებას.

ხელმძღვანელობის მტკიცებების მაგალითებია:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა აქტივი არსებობს;
- რეალიზაციის ყველა ოპერაცია აისახა სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (მარაგი) ასახულია შესაბამისი ღირებულებებით;
- კრედიტორული დავალიანება წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის რეალურ ვალდებულებებს;
- ბუღალტრულად ასახული ყველა ოპერაცია განხორციელდა აუდიტს დაქვემდებარებულ პერიოდში; და
- ყველა თანხა სათანადოდ არის წარდგენილი და განმარტებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ამგვარ მტკიცებებს ხშირად აერთიანებენ და ერთი სახელწოდებით მოიხსენიებენ, ასე მაგალითად, სისრულე, არსებობა, წარმოშობა, სისწორე, შეფასება ა.შ. მაგალითად, ხელმძღვანელობა შეიძლება აუდიტორს უმტკიცებდეს, რომ საბუღალტრო ჩანაწერებში ასახული რეალიზაციის ოპერაციების ნაშთი მოიცავს რეალიზაციის ყველა ოპერაციას (სისრულის მტკიცება), ეს ოპერაციები ნამდვილად განხორციელდა (წარმოშობის მტკიცება), ოპერაციები სწორად აისახა საბუღალტრო ჩანაწერებში და შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდში (სისწორისა და დროში გამიჯვნის მტკიცება).

6.2 მტკიცებების აღწერა

ასს 315-ის (გ111) პუნქტში აღწერილია იმ მტკიცებების კატეგორიები, რომელთა გამოყენებაც აუდიტორს შეუძლია სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განხილვისას. ამ მტკიცებების დახასიათება მოცემულია შემდეგ ცხრილში.

	მტკიცება	დახასიათება
აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციებისა და მოვლენების კატეგორიები	წარმოშობა	ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაციები და მოვლენები უკვე მოხდა და დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტთან.
	სისრულე	ყველა ის ოპერაცია და მოვლენა, რომელიც დოკუმენტურად უნდა აღრიცხულიყო, უკვე აღრიცხულია.
	სისწორე	დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები აღრიცხულია სათანადოდ.
	დროში გამიჯვნა	ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სწორ საანგარიშგებო პერიოდში.
	კლასიფიკაცია	ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშგებაში.

	მტკიცება	დანასიათება
ანგარიშის ნაშთები	არსებობა	აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს.
პერიოდის ბოლოს	უფლებები და ვალდებულებები	სამეურნეო სუბიექტი ფლობს ან აკონტროლებს აქტივებს, ხოლო ვალდებულებები სამეურნეო სუბიექტის მოვალეობებია.
	სისრულე	ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია.
	შეფასება და მიკუთვნება	აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი შეტანილია ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაფერისი თანხებით და ნებისმიერი გამომდინარე შეფასება, ან თანხების მიკუთვნების კორექტირებები სათანადოდ არის ასახული.

	მტკიცება	დანასიათება
წარდგენა და ახსნა-განმარტება	წარმოშობა, უფლებები და ვალდებულებები	გამჟღავნებული მოვლენები, ოპერაციები და სხვა საკითხები უკვე მოხდა და დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტთან.
	სისრულე	ყველა განმარტებითი შენიშვნა, რომელიც შეტანილი უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, უკვე შეტანილია.
	კლასიფიკაცია და აღქმადობა	ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის წარდგენილი და აღწერილი, ხოლო განმარტებითი შენიშვნები ნათლად არის ჩამოყალიბებული.
	სისწორე და შეფასება	ფინანსური და სხვა სახის ინფორმაცია სამართლიანად და შესაფერისი ოდენობით არის ასახული.

შემდეგ ცხრილში შეჯამებულია, როგორ გამოიყენება ზემოაღნიშნული მტკიცებები ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით.

ნახაზი 6.2-2

მტკიცებები	ოპერაციების კატეგორიები	ანგარიშების ნაშთები	წარდგენა და ახსნა-განმარტება
არსებობა /წარმოშობა	√	√	√
სისრულე	√	√	√
უფლებები და ვალდებულებები		√	√
სისწორე/კლასიფიკაცია	√		√
დროში გამიჯვნა	√		
კლასიფიკაცია და აღქმადობა	√		√
შეფასება/მიკუთვნება		√	√

6.3 კომბინირებული მტკიცებები

ასს 315 აუდიტორს უფლებას აძლევს, მტკიცებები ზუსტად ისე გამოიყენოს, როგორც ზემოთ არის აღწერილი, ან სხვაგვარად გამოხატოს, მაგრამ იმ პირობით, რომ ყველა ზემოთ აღწერილ ასპექტს გაითვალისწინებს.

იმისათვის, რომ მტკიცებების გამოყენება მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში ოდნავ გაადვილდეს, ამ სახელმძღვანელოში გავაერთიანეთ რამდენიმე მტკიცება ისე, რომ მათი გამოყენება შესაძლებელია სამივე კატეგორიისთვის (ანუ, ნაშთებისთვის, ოპერაციებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის). შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია ოთხი კომბინირებული მტკიცება და აგრეთვე ცალკეული მტკიცებები, რომლებსაც ისინი მოიცავს.

ცხრილი 6.3-1

კომბინირებული მტკიცებები	ოპერაციების კატეგორიები	ანგარიშების ნაშთები	წარდგენა და ახსნა-განმარტება
სისრულე (ს)	სისრულე	სისრულე	სისრულე
არსებობა (ა)	წარმოშობა	არსებობა	წარმოშობა
სისწორე და დროში გამიჯვნა (წ/დგ)	სისწორე დროში გამიჯვნა კლასიფიკაცია	უფლებები და ვალდებულებები	სისწორე უფლებები და ვალდებულებები კლასიფიკაცია და აღქმადობა
შეფასება (შ)		შეფასება და მიკუთვნება	შეფასება

შენიშვნა:

როდესაც ირჩევთ კომბინირებული მტკიცების გამოყენებას, როგორც ზემოთ არის აღწერილი, მნიშვნელოვანია, გვანსოვდეს, რომ სისწორისა და დროში გამიჯვნის მტკიცება მოიცავს უფლებებსა და ვალდებულებებსაც, ასევე კლასიფიკაციასა და აღქმადობას.

შემდეგ ცხრილში აღწერილია ოთხი კომბინირებული მტკიცება, რომლებიც ამ სახელმძღვანელოში გამოიყენება.

ცხრილი 6.3-2

კომბინირებული მტკიცება	დახასიათება
სისრულე (ს)	ყველაფერი, რაც უნდა ასახულიყო ბუღალტრულად, ან გამჟღავნებულიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. არ არსებობს აღურიცხავი, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში გაუმჟღავნებელი აქტივები, ვალდებულებები ან მოვლენები; არ არსებობს გამოტოვებული ან არასრულად ჩამოყალიბებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები.
არსებობა (ა)	ყველაფერი, რაც ბუღალტრულად ასახულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს შესაბამისი თარიღით და უნდა ყოფილიყო ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში; აქტივები, ვალდებულებები, ბუღალტრულად ასახული ოპერაციები და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული სხვა საკითხები (მოვლენები) არსებობს, უკვე მოხდა და დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტთან.

კომბინირებული მტკიცება	დახასიათება
სისწორე და ღრობი გამიჯვნა (წ/დგ)	ყველა ვალდებულება, ამონაგები, ხარჯების მუხლები და აქტივებზე უფლებები (საკუთრების ან კონტროლის ფორმით) წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის ქონებას ან ვალდებულებას და ბუღალტრულად ასახულია შესაბამისი თანხით და მიკუთვნებულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდზე. ეს მტკიცება ასევე მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი თანხების კლასიფიკაციასა და განმარტებით შენიშვნებს.
შეფასება (შ)	<p>აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაბამისი თანხით (ღირებულებით).</p> <p>შეფასების ან მიკუთვნების ნებისმიერი კორექტირება, რაც მოითხოვება მათი ხასიათის გამო, ან ბუღალტრული აღრიცხვის მოქმედი პრინციპებით, სათანადოდ არის ასახული.</p>

6.4 მტკიცებების გამოყენება აუდიტში

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.25	<p>აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე; და (იხ.: პუნქტები გ105-გ108)</p> <p>ბ) მტკიცების ღონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით (იხ.: პუნქტები გ109-გ113),</p> <p>რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.</p>

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ფინანსურ ანგარიშგებაში განსახიერებულია სხვადასხვა მტკიცებები. აუდიტორს ამ მტკიცებების გამოყენება შეუძლია ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების ღონეზე რისკების შეფასებისას.

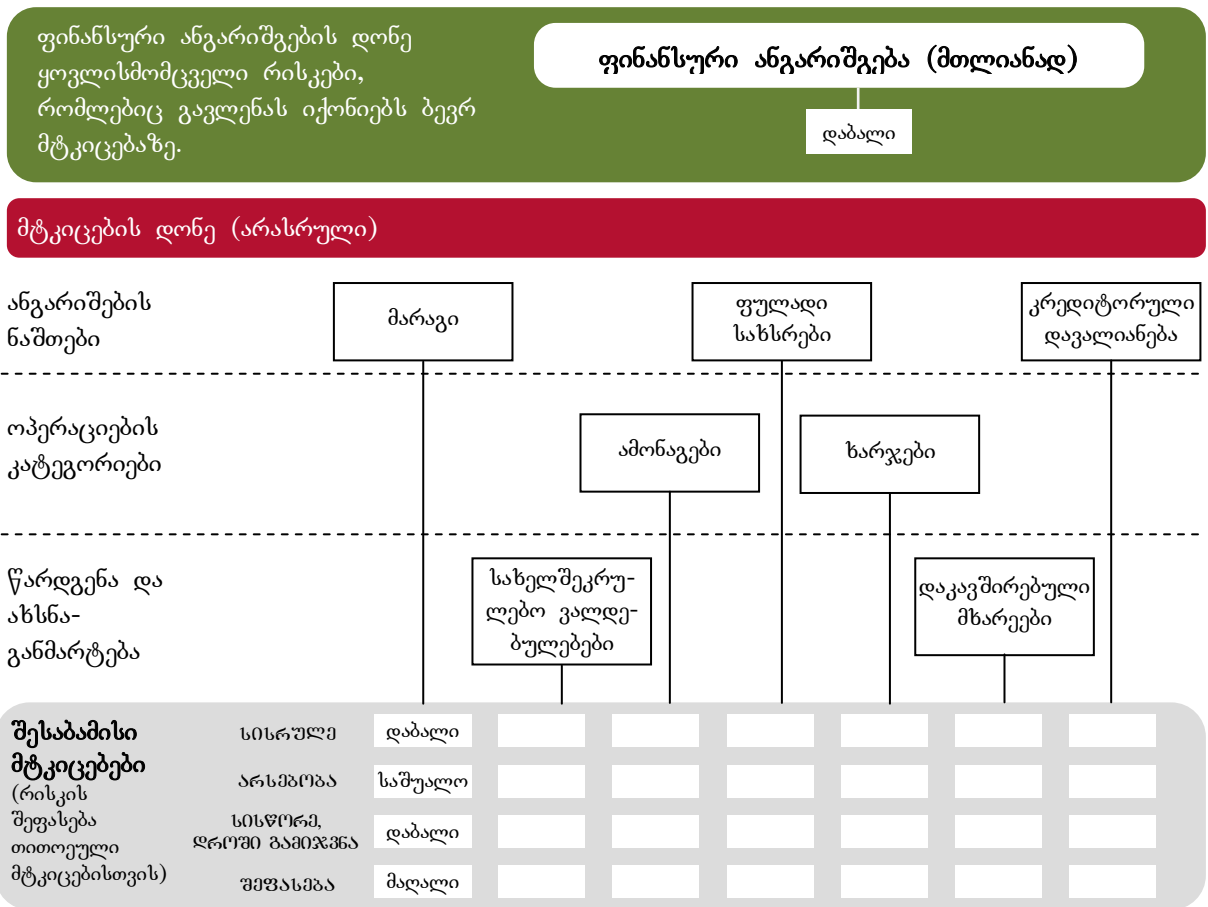
ცხრილი 6.4-1

რისკების შეფასება:	კომენტარები
ფინანსური ანგარიშგების ღონე	<p>მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, თავისი არსით, ყოველსომომცველია და ამიტომ ყველა მტკიცებაზე ვრცელდება. მაგალითად, თუ უფროსი ბუღალტერი საკმარისად კომპეტენტური არ არის, დაკისრებული ამოცანების შესრულების თვალსაზრისით, სავსებით შესაძლებელია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეცდომები იყოს. ამასთან, ასეთი შეცდომების ხასიათი ხშირად არ შემოიფარგლება ერთი ანგარიშის ნაშთით, ოპერაციების ნაკადით, ან განმარტებითი შენიშვნით. გარდა ამისა, შეცდომა მართლ ერთ მტკიცებაში არ იქნება დაშვებული, მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციების სისრულეში. ეს შეცდომა შეიძლება ადვილად დაუკავშირდეს სხვა მტკიცებებს, როგორცაა, მაგალითად, სისწორე, არსებობა და შეფასება.</p>

რისკების შეფასება:	კომენტარები
მტკიცების დონე	<p>მტკიცების დონის რისკები ეხება ინდივიდუალური ანგარიშგების ნაშთებს დროის რომელიმე მომენტში (ანუ, პერიოდის ბოლოს), ოპერაციების კატეგორიებს (ფისკალურ პერიოდში) და წარდგენასა და ახსნა-განმარტებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.</p> <p>თითოეული მტკიცების რელევანტურობა ინდივიდუალური ანგარიშის ნაშთისთვის (ან ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის) სხვადასხვანაირი იქნება ნაშთისა და პოტენციური არსებითი უზუსტობის რისკების სპეციფიკის მიხედვით. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი იხილავს შეფასების მტკიცებას, მან კრედიტორული დავალიანებისთვის შეიძლება შეცდომის რისკი შეაფასოს, როგორც დაბალი; თუმცა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისთვის (მარაგი), სადაც დაძველების ფაქტორი არსებობს, აუდიტორმა მარაგის შეფასების რისკი უნდა შეაფასოს, როგორც მაღალი. კიდევ ერთი მაგალითია სიტუაცია, როდესაც მარაგის ნაშთის სისრულესთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები (გამოტოვებული მუხლები) დაბალია, მაგრამ მაღალია რეალიზაციის ოპერაციების ნაშთისთვის.</p>

შემდეგ ნახაზზე ილუსტრირებულია ორი დონის რისკების შეფასებებს შორის განსხვავებები.

ნახაზი 6.4-2



შენიშვნა: ამ ნახაზში გამოყენებულია 1-ლი ტომის 6.3 თავში აღწერილი კომბინირებული მტკიცებები.

აუდიტორი მტკიცებებს იმისთვის იყენებს, რომ საფუძველი შეიქმნას:

- სხვადასხვა ტიპის უზუსტობების არსებობის შესაძლებლობის გასათვალისწინებლად;
- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებლად; და
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად, რომლებიც რეაგირებას მოახდენს შეფასებულ რისკებზე.

ცხრილი. 6.4-3

მტკიცებების გამოყენება	პროცედურები
<p>პოტენციური უზუსტობების ტიპების გათვალისწინება</p>	<p>ეს მოიცავს რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებას შესაძლო არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია თავის თავს დაუსვას შემდეგი კითხვები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არსებობს აქტივი? (არსებობა) • სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებაა? (უფლებები და ვალდებულებები) • რეალიზაციის ყველა ოპერაცია სათანადოდ არის ბუღალტრულად ასახული? (სისრულე) • სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) ნაშთი კორექტირებულია მწიფად რეალიზებადი და დაძველებული (მორალურად გაცვეთილი) ელემენტების გასათვალისწინებლად? (შეფასება) • კრედიტორული დავალიანების ნაშთი მოიცავს პერიოდის ბოლოსთვის ცნობილ ყველა ვალდებულებას? (სისრულე) • ოპერაციები სათანადო (სწორ) პერიოდში აისახა? (დროში გამიჯვნა) • სწორად არის თანხები წარდგენილი და განმარტებული ფინანსურ ანგარიშგებაში? (სისწორე)
<p>არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება</p>	<p>არსებითი უზუსტობის რისკი არის თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის კომბინაცია. შეფასების პროცესი მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • თანდაყოლილი რისკს განსაზღვრეთ პოტენციური უზუსტობები და შესაბამისი მტკიცებები, შემდეგ შეაფასეთ რისკის მატერიალიზების ალბათობა და მისი შესაძლო სიდიდე. • კონტროლის რისკი განსაზღვრეთ და შეაფასეთ სამეურნეო სუბიექტში არსებული შესაბამისი შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ამცირებს შეფასებულ რისკებს და დაკავშირებულია განსახილველ მტკიცებებთან.
<p>აუდიტორული პროცედურების შემუშავება</p>	<p>ბოლო ეტაპია ისეთი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა (დაგეგმვა), რომლებიც რეაგირებას მოახდენს მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე. მაგალითად, თუ მაღალია იმის რისკი, რომ დებიტორული დავალიანების ნაშთი გადიდებულია (არსებობის მტკიცება), ისეთი აუდიტორული პროცედურები უნდა დაიგეგმოს, რომლებიც კონკრეტულად არსებობის მტკიცებაზე რეაგირებისთვის იქნება განკუთვნილი. თუ რეალიზაციის ოპერაციების სისრულეს უკავშირდება რისკი, აუდიტორის შეუძლია ისეთი კონტროლის ტესტების დაგეგმვა, რომლებიც რეაგირებას მოახდენს სისრულის მტკიცებაზე.</p>

7. არსებობა და აუდიტორული რისკი

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
არსებობის კონცეფციის სათანადოდ გამოყენება აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე და აუდიტის მსვლელობისას.	320

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
320.8	აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.

ნახაზი: 7.0-1

არსებობის გამოყენება აუდიტში

რისკის შეფასება

განსაზღვრეთ:

- არსებობა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- სამუშაო არსებობა; დაგეგმეთ, რისკის შესაფასებელი რომელი პროცედურები უნდა ჩაატაროთ.

დაადგინეთ და შეაფასეთ არსებითი უზუსტობის რისკები.

რისკზე რეაგირება

განსაზღვრეთ დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ჩატარების ვადები და მოცულობა.

გადაამოწმეთ არსებობა და შეცვალეთ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი შეცვლილი გარემოებების გათვალისწინებით.

დასკვნის მომზადება

შეაფასეთ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა.

ჩამოაყალიბეთ მოსაზრება აუდიტორის დასკვნაში.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.9	ასს-ების მიზნებისთვის, სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და 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.
320.10	როდესაც აუდიტორი ამუშავებს 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 განმარტებითი შენიშვნები, 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 ის დონე ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის. (იხ. პ. გ2-გ11)
320.11	აუდიტორმა სამუშაო არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად. (იხ. პ. გ12)

7.1 ზოგადი მიმოხილვა

არსებითობა დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მნიშვნელობასთან იმ ეკონომიკური გადაწყვეტილებებისთვის, რომლებსაც მომხმარებლები იღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. არსებითობის კონცეფცია გულისხმობს, რომ გარკვეული საკითხები, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, მნიშვნელოვანია იმ ადამიანებისთვის, რომლებიც ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე იღებენ. ეს შეიძლება იყოს შემდეგი ტიპის გადაწყვეტილებები: უნდა განახორციელონ თუ არა ინვესტირება, სამეურნეო სუბიექტის (ბიზნესის) შექმნა, ან გახდებიან თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპარტნიორები, ან სესხს მისცემენ თუ არა სამეურნეო სუბიექტს.

წინამდებარე თავში ზოგადად განვიხილავთ, როგორ გამოიყენება არსებითობის კონცეფცია აუდიტში. ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის მე-6 თავში მოცემულია უფრო დეტალური სახელმძღვანელო მითითებები იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრება არსებითობის კონკრეტული სიდიდეები.

როდესაც რომელიმე უზუსტობა (ან ყველა უზუსტობა ერთად) საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ შეცვალოს ან შეგავლენა მოახდინოს ინფორმირებული პირის გადაწყვეტილებებზე, ადგილი აქვს არსებით უზუსტობას. ამ ზღვარს ქვემოთ, უზუსტობა, საზოგადოდ, არ მიიჩნევა არსებითად. ზღვარს, რომლის ზემოთაც ფინანსური ანგარიშგება იქნებოდა არსებითად მცდარი, ეწოდება „არსებითობა მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის“. ამ სახელმძღვანელოში ზემოაღნიშნული ტერმინი შემოკლებულია და ვუწოდებთ „საერთო არსებითობას“.

შენიშვნა:

არსებითობის განსაზღვრა მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (საერთო არსებითობა) არ ეფუძნება აუდიტორული რისკის შეფასებას. იგი განისაზღვრება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებთან მიმართებაში. არსებითობის სიდიდე, როგორც წესი, აუდიტშიც იგივე იქნება, რასაც გამოიყენებდა ფინანსური ანგარიშგების მომწოდებელი.

დავუშვათ, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა რომელიმე ჯგუფის გადაწყვეტილებაზე გავლენას მოახდენს 10,000 ევროს ოდენობის უზუსტობის არსებობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს იქნება არსებითობის დონე მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (ანუ საერთო არსებითობა) როგორც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისთვის, ისე აუდიტორისთვის. ნებისმიერი ინდივიდუალური უზუსტობა ან ინდივიდუალურად უმნიშვნელო უზუსტობების ერთობლიობა, რომელიც 10,000 ევროს აღემატება, გამოიწვევს იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იქნება და შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ მისაღებ დონემდე შეამციროს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ერთობლიობა ფინანსურ ანგარიშგებაში გადააჭარბებს მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობას. თუ აუდიტორი მარტო ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას გეგმავს, რომლებიც 10,000 ევროზე მეტ ინდივიდუალურ უზუსტობებს გამოავლენს, იარსებებს იმის საფრთხე (რისკი), რომ ინდივიდუალურად არაარსებითი უზუსტობების ერთობლიობა, რომლებიც ვერ გამოვლინდება აუდიტში, გადააჭარბებს არსებითობის ზღვარს ანუ 10,000 ევროს. მაშასადამე, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს გარკვეული დამატებითი სამუშაო, რაც საკმარისი იქნება პოტენციური გამოუვლენელი უზუსტობებისთვის შესაფერისი ზღვრის ანუ „უსაფრთხოების დიაპაზონის“ გასათვალისწინებლად. სამუშაო არსებითობის მიზანია ამგვარი უსაფრთხოების დიაპაზონის დადგენა.

სამუშაო არსებითობა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, განსაზღვროს არსებითობის ისეთი ოდენობა (საერთო არსებითობაზე დაყრდნობით, მაგრამ მასზე ნაკლები), რომელიც ასახავს რისკების შეფასებებს ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა ნაწილებისთვის. არსებითობის ამგვარი ნაკლები თანხები ქმნის უსაფრთხოების დიაპაზონს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის გამოყენებულ არსებითობასა (სამუშაო არსებითობა) და საერთო არსებითობას შორის.

ზემოთ განხილულ მაგალითში, აუდიტორმა პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ 6,000 ევრო სამუშაო არსებითობას გამოიყენებს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების მოცულობის განსაზღვრისთვის. სამუშაო არსებითობას და საერთო არსებითობას შორის განსხვავება 4,000 ევრო, ანუ უსაფრთხოების დიაპაზონი (10,000 – 6,000) უზრუნველყოფს უსაფრთხოების ინტერვალს ნებისმიერი გამოუვლენელი უზუსტობებისთვის, რომელიც შეიძლება არსებობდეს.

7.2 ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები

არსებითობას იყენებენ როგორც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისას, ისე აუდიტში. მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების არსებითობა (საერთო არსებითობა) ხშირად შემდეგი ტერმინებით არის ახსნილი (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველზე, როგორც ფასს-ები):

ცხრილი 7.2-1

ზეგავლენა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაზე	უზუსტობები, მათ შორის გამოტოვებული ინფორმაცია, არსებითად მიიჩნევა, თუ, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, გავლენას მოახდენს მომხმარებელთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.
არსებული გარემოებები	არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება არსებული გარემოებების ფონზე და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად.
მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნილებები	ისეთი საკითხების განსჯა, რომლებიც არსებითაა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის, ეფუძნება ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც ერთიანი ჯგუფის საერთო მოთხოვნილებების გათვალისწინებას. ამ კონტექსტში არ განიხილება კონკრეტული ინდივიდუალური მომხმარებლები, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება ძალზე განსხვავებული იყოს.

აუდიტორი არსებითობას განსაზღვრავს იმის მიხედვით, როგორ ესმის მას თვითონ მომხმარებლებ-ის საერთო მოთხოვნილებები. მიმართავს რა პროფესიულ განსჯას, გონივრულია, აუდიტორმა ივა-რაუდოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს:

- აქვთ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხების **სათა-ნადლო ცოდნა** და სურვილი, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია გამოიკვლიონ სათანადო გულმოდგინებით;
- **ესმით**, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი აუდიტორული შემოწმება ეყრდნობა არსებითობის დონეებს;
- **გაცნობიერებული** აქვთ ის **განუსაზღვრელობები**, რომლებიც ახლავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების განსაზღვრას: სააღრიცხვო შეფასებების (მიანხლოებითი სიდიდეების) გამოყენება, სუბიექტური განსჯა და მომავლის მოვლენების გათვალისწინება; და
- **გონივრულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს** იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინ-ფორმაციის საფუძველზე.

7.3 უზუსტობების ხასიათი

უზუსტობები შეიძლება სხვადასხვა მიზეზით იყოს გამოწვეული:

- მუხლის ზომა – ფულადი სიდიდე (რაოდენობრივი);
- მუხლის ხასიათი (ხარისხობრივი); და
- გარემოებები, რომელშიც უზუსტობა წარმოიშვა.

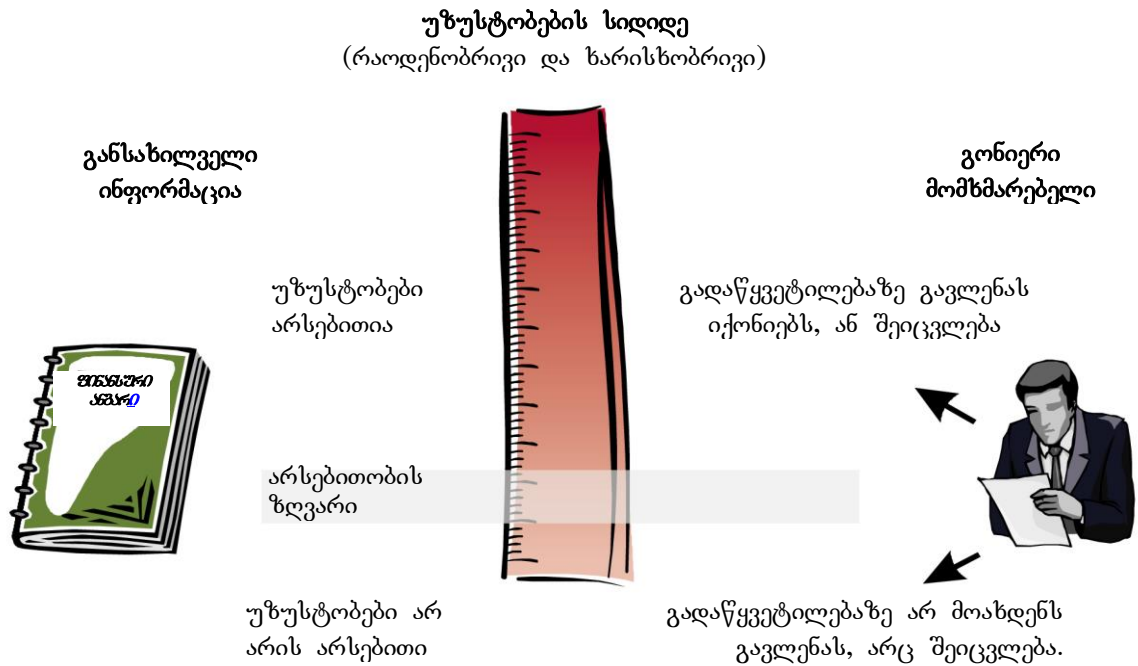
ცხრილი 7.3-1

ტიპური უზუსტობები	<ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოვლენილი შეცდომები და ჩადენილი თაღლითობა; • ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლებიდან გადახვევა; • თანამშრომლების ან ხელმძღვანელობის მიერ ჩადენილი თაღლითობა; • ხელმძღვანელობის შეცდომა; • არასწორი ან შეუსაბამო სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა; ან • სააღრიცხვო პოლიტიკის, ან განმარტებით შენიშვნებში გასათვალისწინებელი სხვა ინფორმაციის არასათანადოდ, ან არასრულყოფილად აღწერა.
--------------------------	--

არსებითობა არ არის აბსოლუტური რაოდენობა (ციფრი). იგი არის რაღაც შუალედური ოდენობა ძალიან არაარსებითსა და ძალიან არსებითს შორის. შესაბამისად, იმის შეფასება, თუ რა იქნება არსებითი, ყოველთვის აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

ზოგიერთ სიტუაციაში, რაოდენობრივ არსებითობის დონეზე მნიშვნელოვნად ნაკლები მუხლი შეიძ-ლება არსებითად იქნეს მიჩნეული მისი ხასიათის, ან ამ უზუსტობასთან დაკავშირებული გარემოე-ბების გამო. მაგალითად, ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეებთან რამდენიმე ოპერაციაა შესრულებული, შეიძლება ძალიან მნიშვნელოვანი იყოს იმ პირისთვის, ვინც გადაწყვე-ტილებას ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე იღებს. საბოლოოდ, ზოგიერთი არარარსებითი სა-კითხი შეიძლება არსებითი გახდეს, თუ ერთობლიობაში განვიხილავთ.

ნახაზი 7.3-2



7.4 არსებითობა და აუდიტორული რისკი

არსებითობა (როგორც ზემოთ განვიხილეთ) და აუდიტორული რისკი ერთმანეთთან დაკავშირებულია და მათი გათვალისწინება ერთობლივად ხდება აუდიტის პროცესში.

აუდიტორული რისკი აღნიშნავს იმის შესაძლებლობას, რომ აუდიტორი გამოხატავს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც არსებითად მცდარია.

ცხრილი 7.4-1

აუდიტორული რისკის კომპონენტები	
არსებითი უზუსტობის რისკები (აურ)	იმის შესაძლებლობა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იქნება აუდიტორული შემოწმების სამუშაოს დაწყებამდე. არსებითი უზუსტობის რისკები განიხილება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (ხშირად ეს არის ყოვლისმომცველი რისკები, რომლებიც გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე) და კონკრეტული მტკიცების დონეზე, რომელიც დაკავშირებულია გარკვეული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებთან. არსებითი უზუსტობის რისკი არის თანდაყოლილი რისკისა (თრ) და კონტროლის რისკის (კრ) კომბინაცია, რომელიც შეიძლება მოკლედ გამოისახოს შემდეგი ფორმულით $თრ \times კრ = აურ$.
შეუმჩნეველობის რისკი (შრ)	რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ აღმოაჩენს მტკიცებაში არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს. შეუმჩნეველობის რისკზე (შრ) რეაგირება ხდება შემდეგნაირად: <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის ხარისხიანად დაგეგმვით; • ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც რეაგირებს გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებზე; • აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის სათანადო პერსონალით დაკომპლექტებით;

აუდიტორული რისკის კომპონენტები	
<p>შეუმჩნეველობის რისკი (შრ) გავრძელება</p>	<ul style="list-style-type: none"> პროფესიული სეკტივიზმის გამოყენებითა; და აუდიტის პროცესში შესრულებულ სამუშაოზე ზედამხედველობის გაწევა და მისი განხილვით დამოუკიდებელი შესაფერისი პირების მიერ. <p>შეუმჩნეველობის რისკის ნულამდე დაყვანა შეუძლებელია ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო; ასევე იმიტომ, რომ აუცილებელია ადამიანის სუბიექტური (პროფესიული) განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება და შესამოწმებელი მტკიცებულებები განსხვავებული ხასიათისაა.</p>

ამგვარად, აუდიტორული რისკი (არ) შეიძლება გამოისახოს შემდეგი ფორმულით:

$$\text{არ} = \text{აურ} \times \text{შრ}$$

არსებითობა და აუდიტორული რისკი აუდიტის პროცესში გაითვალისწინება:

- არსებითი უზუსტობის რისკების განსაზღვრითა და შეფასებით;
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრით;
- არსებითობის დონის შესწორებით (საერთო და სამუშაო არსებითობა) აუდიტის პროცესში ახალი ინფორმაციის მიღების შემდეგ, რომლის თავიდანვე ცოდნას შესაძლოა გამოეწვივა აუდიტორის მხრიდან არსებითობის განსხვავებული თანხის (ან თანხების) დადგენა;
- ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე აუდიტორის დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასებით.

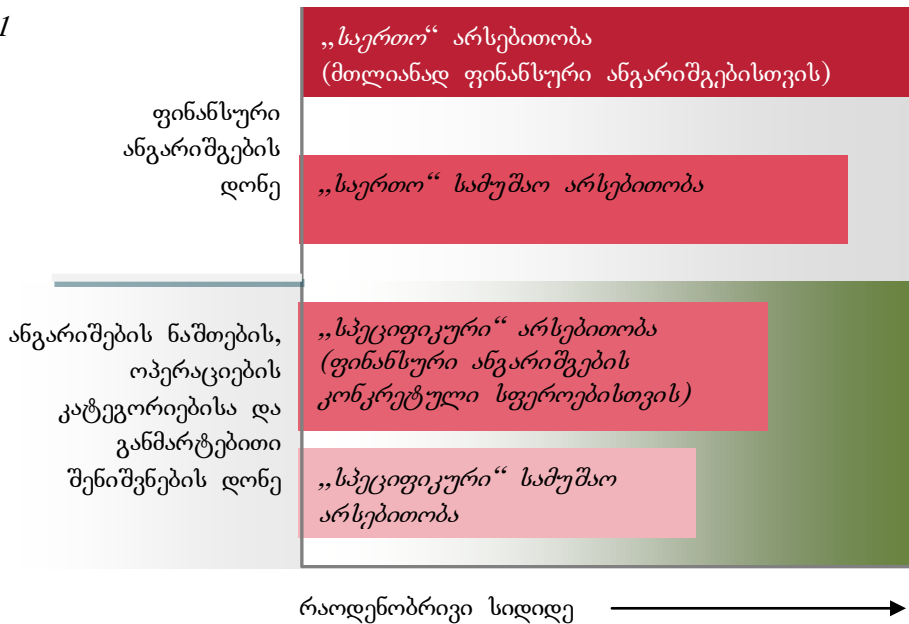
თუ საილუსტრაციოდ სიმაღლეში ხტომის მარტივ ანალოგიას მოვიშველიებთ, არსებითობა ეკვივალენტური იქნებოდა იმ ზღურბლის სიმაღლის, რომელსაც სპორტსმენი უნდა გადაახტეს. აუდიტორული რისკი კი ეკვივალენტურია იმ სირთულის დონის, რომელიც დამახასიათებელია ამ კონკრეტულ სიმაღლეზე ნახტომისთვის (აურ) და ასევე დამატებითი რისკის, რომელიც უკავშირდება სიმაღლეში ხტომის სტრატეგიაში, ან ნახტომის შესრულების დროს შეცდომის დაშვებას (შეუმჩნეველობის რისკი).

7.5 არსებითობის დონეები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.12	<p>აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის 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. პ. გ13).</p>
320.13	<p>თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის მისაღება 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 შესაფერისი რჩება თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.14	<p>აუდიტორმა აუდიტის ღოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი თანხები და ფაქტორები:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) არსებობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის; ბ) სადაც შესაფერისია, არსებობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის; გ) საშუალო არსებობა; და დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება.

ნახაზი 7.5-1



შენიშვნა: ტერმინები „საერთო“ და „სპეციფიკური“ ზემოთ მოცემულ ნახაზში და მომდევნო ტექსტშიც გამოიყენება წინამდებარე სახელმძღვანელოს მიზნებისთვის და არ წარმოადგენს ასს-ებში გამოყენებულ ტერმინებს. საერთო არსებობა ეხება მთელი ფინანსური ანგარიშგების არსებობას; სპეციფიკური არსებობა კი ეხება ცალკეული კატეგორიების ოპერაციებს, ანგარიშების ნაშთებს, ან განმარტებით შენიშვნებს.

აუდიტის დასაწყისში, აუდიტორი განსჯის და გადაწყვეტილებას იღებს იმ უზუსტობების სიდიდისა და ტიპის შესახებ, რომელსაც ის არსებითად მიიჩნევს. ეს გულისხმობს არსებობის სიდიდის განსაზღვრას ისე, როგორც ნაჩვენებია ქვემოთ.

არსებობის სიდიდის განსაზღვრა

ცხრილი 7.5-2

საერთო არსებობა	<p>საერთო არსებობა ეხება მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებას. იგი ეფუძნება მოსაზრებას იმის შესახებ, რამ შეიძლება იქონიოს გავლენა, გონივრულობის ფარგლებში, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებობა შეიცვლება აუდიტის მსვლელობისას, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც თავიდანვე რომ სცოდნოდა მას, სხვა სიდიდის (ან სიდიდეების) არსებობას დაადგენდა.</p>
-----------------	---

<p>საერთო საშუალო არსებითობა</p>	<p>სამუშაო არსებითობა განისაზღვრება საერთო არსებითობაზე უფრო ნაკლები სიდიდით.</p> <p>სამუშაო არსებითობა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, რეაგირება მოახდინოს კონკრეტული რისკების შეფასებებზე (საერთო არსებითობის შეცვლის გარეშე) და მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს ალბათობა იმისა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ერთობლიობა გადააჭარბებს საერთო არსებითობას. სამუშაო არსებითობა შეიცვლება აუდიტის შედეგების საფუძველზე (მაგალითად, როდესაც რისკის შეფასებას შეცვლის აუდიტორი).</p>
<p>სპეციფიკური არსებითობა</p>	<p>სპეციფიკური არსებითობა განისაზღვრება იმ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის, სადაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ საერთო არსებითობაზე უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობების არსებობას შეუძლია გავლენის მოხდენა მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.</p>
<p>სპეციფიკური საშუალო არსებითობა</p>	<p>სპეციფიკური სამუშაო არსებითობის სიდიდე უფრო ნაკლებია, ვიდრე სპეციფიკური არსებითობის. ეს აუდიტორს საშუალებას აძლევს, რეაგირება მოახდინოს კონკრეტული რისკების შეფასებებზე და გაითვალისწინოს ისეთი გამოუვლენელი და არაარსებითი უზუსტობების არსებობის შესაძლებლობა, რომლებიც ერთობლიობაში არსებითობის ოდენობას უთანაბრდება.</p>

არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის

არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (საერთო არსებითობა) ეფუძნება აუდიტორის სუბიექტურ მოსაზრებას იმის შესახებ, რა მოთხოვნილებები აქვს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ფინანსურ ინფორმაციაზე. მისი სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება ისეთივე ოდენობით, რომელსაც იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მომმზადებელი. პროფესიული განსჯის საფუძველზე, აუდიტორი არსებითობას განსაზღვრავს იმ უდიდესი უზუსტობის ოდენობით, რომელიც გავლენას არ იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი განსაზღვრავს საერთო არსებითობის სიდიდეს, არსებითობა გადაიქცევა ერთ-ერთ ფაქტორად, რომლის მიხედვითაც შეფასდება აუდიტის საბოლოო წარმატება და წარუმატებლობა. მაგალითად, დაუშვათ, აუდიტორმა საერთო არსებითობა განსაზღვრა 20,000 ევროს ოდენობით. თუ აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად:

- არ გამოვლინდა უზუსტობები, აუდიტორი გასცემს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას (დასკვნას);
- გამოვლინდა ზოგიერთი მცირე (არაარსებითი) უზუსტობა და არ გასწორდა. აუდიტორი გასცემს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას (დასკვნას);
- გამოვლინდა შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც აღემატება არსებითობას (20,000 ევროს) და ხელმძღვანელობამ არ ისურვა საჭირო კორექტირებების შეტანა – აუცილებელი იქნება ან პირობითი, ან უარყოფითი მოსაზრების (დასკვნის) გაცემა;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს შეუსწორებელი შეცდომები, რომლებიც აღემატება არსებითობას (20,000 ევროს), მაგრამ აუდიტორმა ვერ გამოავლინა ეს. შეიძლება აუდიტორმა გასცეს არაადეკვატური, არამოდიფიცირებელი მოსაზრება.

იმის გასაგებად, როგორ გამოიყენება არსებითობა აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასებისას, იხილეთ ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის 21-ე თავი.

აუდიტორები ზოგჯერ შეცდომაში შედიან და საერთო არსებითობისთვის ადგენენ შედარებით ნაკლებ სიდიდეს, როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებელია როგორც მაღალი. ეს არ იქნება მართებული, რადგან საერთო არსებითობა დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებებთან და არა აუდიტორული რისკის დონესთან.

თუ აუდიტორული რისკი იქნებოდა საერთო არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი, მაღალი რისკის მქონე აუდიტისთვის შესაფერისი უნდა ყოფილიყო საერთო არსებითობის იმაზე უფრო დაბალი დონე, რომელიც დადგინდებოდა მსგავსი ზომის სამეურნეო სუბიექტისთვის, სადაც აუდიტორული რისკი დაბალი იყო. ვთქვათ, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის საინფორმაციო მოთხოვნილებები ერთნაირია. თუ აუდიტორული რისკის მიუხედავად საერთო არსებითობის დონე განისაზღვრებოდა დაბალი დონის, ეს გამოიწვევდა:

- ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებში იმის მოლოდინს, რომ აუდიტორი გამოავლენს იმაზე მცირე სიდიდის უზუსტობებს, ვიდრე რეალურად არის საჭირო; და
- დამატებითი აუდიტორული სამუშაოს ჩატარების საჭიროებას, აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

იმის გამო, რომ საერთო არსებითობა დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მოთხოვნილებებთან, მისი სიდიდე არ შეიცვლება აუდიტის შედეგებისა და რისკების შეფასებების შეცვლის შედეგად. საერთო არსებითობის განახლება მაშინ არის საჭირო, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდანვე რომ სცოდნოდა მას, სხვა სიდიდის (ან სიდიდეების) არსებითობას დაადგენდა.

აუდიტის დასასრულს, საერთო არსებითობა გამოიყენება გამოვლენილი უზუსტობების ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენისა და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების ადეკვატურობის შესაფასებლად.

სამუშაო არსებითობა

სამუშაო არსებითობა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, რეაგირება მოახდინოს ანგარიშების ნაშთებთან, ოპერაციების კატეგორიებთან და განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებულ უზუსტობის რისკებზე ისე, რომ არ შეცვალოს საერთო არსებითობა. გარდა ამისა, სამუშაო არსებითობა აუდიტორს იმის საშუალებასაც აძლევს, არსებითობის სიდიდეები განსაზღვროს საერთო არსებითობაზე დაყრდნობით, მაგრამ მასზე დაბალი ოდენობით, რათა აისახოს რისკის შეფასებები და ასევე იმის რისკი, რომ ვერ გამოვლინდება უზუსტობები. ამგვარი ნაკლები თანხა/სიდიდე (თანხები/სიდიდეები) ქმნის უსაფრთხოების დიაპაზონს ჩასატარებელი ტესტირების სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის გამოყენებულ არსებითობასა (სამუშაო არსებითობა) და მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობას (საერთო არსებითობას) შორის.

სამუშაო არსებითობის სათანადო სიდიდის განსაზღვრით უფრო მეტი სამუშაო შესრულდება, რაც ზრდის იმის ალბათობას, რომ უზუსტობები (თუ არსებობს) გამოვლინდება. მაგალითად, თუ საერთო არსებითობა იყო 20,000 ევრო და აუდიტორული პროცედურები დაიგეგმა 20,000 ევროზე მეტი სიდიდის ყველა უზუსტობის გამოსავლენად, სავსებით შესაძლებელია, რომ ცდომილება, ვთქვათ, 8,000 ევრო გამოუვლენელი დარჩეს. თუ სამი ასეთი შეცდომა იარსებებდა, არსებითი უზუსტობა გაუტოლდებოდა 24,000 ევროს და ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იქნებოდა. თუმცა, თუ სამუშაო არსებითობა განისაზღვრებოდა 12,000 ევროს ოდენობით, უფრო მეტი შანსია იმისა, რომ 8,000 ევროს სიდიდის მინიმუმ ერთი ან ყველა შეცდომა გამოვლინდება. მაშინაც კი, თუ ამ სამი შეცდომიდან მხოლოდ ერთი გამოვლინდება და გასწორდება, დარჩენილი 16,000 ევროს ოდენობის უზუსტობა ნაკლები იქნებოდა საერთო არსებითობაზე და მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ იქნება არსებითად მცდარი.

სამუშაო არსებითობის სათანადო სიდიდის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია და არ წარმოადგენს უბრალო მექანიკურ გაანგარიშებას, როგორცაა, მაგალითად საერთო არსებითობის დონის მიმართ დადგენილი პროცენტის (ვთქვათ, 75%) ოდენობა. ამასთან, აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, სამუშაო არსებითობა შეიძლება განისაზღვროს როგორც ერთი სიდიდე მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან სხვადასხვა სიდიდეები ცალკეული ნაშთების, ოპერაციებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა საჭიროებს პროფესიულ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას ისეთი ფაქტორების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორულ რისკთან:

- აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტის შესახებ და რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგები;

- წინა პერიოდების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე; და
- შესაძლო უზუსტობების (მათი სიდიდის) მოლოდინი მიმდინარე პერიოდში.

საერთო სამუშაო არსებითობა, ან ინდივიდუალური ნაშთების, ოპერაციებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის დადგენილი სამუშაო არსებითობა აუდიტის მსვლელობისას შეიძლება ნებისმიერ დროს შეიცვალოს (ისე, რომ ამან გავლენა არ იქონიოს საერთო არსებითობაზე), რათა აისახოს რისკის შესწორებული შეფასებები, აუდიტის შედეგები და ასევე ახლად მოპოვებული ინფორმაცია. აუდიტის დასრულებისას საერთო არსებითობა გამოიყენება იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ჩამოაყალიბოს მოსაზრება, რომელსაც გამოხატავს აუდიტორის დასკვნაში (დამატებითი მითითებებისთვის იხილეთ მე-2 ტომის 21-ე თავი).

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც პოტენციური უზუსტობის არსებობას დაადგენთ, ჯერ გაითვალისწინეთ გარემოებები, რომელშიც ისინი წარმოიშვა და მათი გავლენა რისკების შეფასებებზე/აუდიტის გეგმებზე, სანამ სამუშაო არსებითობას შეცვლით.

სპეციფიკური არსებითობა

არსებობს სიტუაციები, როდესაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ საერთო არსებითობაზე უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობების არსებობას შეუძლია გავლენის მოხდენა მომხმარებლების მიერ ფინანსურ ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

ცხრილი 7.5-3

გადაწყვეტილებაზე მოქმედი ფაქტორები	შესაძლო მაგალითები
კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები და ბუღალტრული აღრიცხვის სავალდებულო წესები	<ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი განმარტებები, როგორცაა ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ანაზღაურება. • დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები. • სესხის შეთანხმებების, სახელშეკრულებო დებულებების, მარეგულირებელი დებულებებისა და სავალდებულებო/მარეგულირებელი ანგარიშგების მოთხოვნების შეუსრულებლობა. • გარკვეული სახის ხარჯები, როგორცაა, ფულის უკანონო გადახდის შემთხვევები, ან აღმასრულებელ პირთა ხარჯები.
დარგის მთავარი ინფორმაციის გამჟღავნება	<ul style="list-style-type: none"> • რეზერვები და სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების დანახარჯები სამთო-მოპოვებელი მრეწველობის სამეურნეო სუბიექტისთვის. • სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა დანახარჯები ფარმაცევტული მრეწველობის სამეურნეო სუბიექტებისთვის.
ინფორმაციის გამჟღავნება მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ	<ul style="list-style-type: none"> • ახლად შექმნილი კომპანია (ბიზნესი), ან ოპერაციების (საქმიანობის) გაფართოება. • შეწყვეტილი ოპერაციები. • უჩვეულო, ან გაუთვალისწინებელი მოვლენები (მაგალითად, სასამართლო პროცესი). • ახალი პროდუქციისა და მომსახურების დანერგვა.

აუდიტორი ზემოაღნიშნულ ფაქტორებს განიხილავს ერთი ან მეტი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის. აუდიტორისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს აგრეთვე ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შეხედულებების გაგება.

სპეციფიკური სამუშაო არსებითობა

ეს იგივე სამუშაო არსებითობაა, რაც ზემოთ განვიხილეთ, იმ განსხვავებით, რომ დაკავშირებულია სპეციფიკური არსებითობის სიდიდეებთან. სპეციფიკური სამუშაო არსებითობა უფრო მცირე სიდიდის უნდა იყოს, ვიდრე სპეციფიკური არსებითობა, რათა გარანტირებული იყოს, რომ აუდიტის დროს საკმარისი სამუშაო შესრულდება იმის ალბათობის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რომ შესწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ერთობლიობა გადააჭარბებს სპეციფიკურ არსებითობას.

7.6 არსებითობის საკითხის დოკუმენტირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.14	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი თანხები და ფაქტორები:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის; ბ) სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის; გ) სამუშაო არსებითობა; და დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება.

ვინაიდან არსებითობის სიდიდე აუდიტორის პროფესიულ განსჯას ეფუძნება, მნიშვნელოვანია, რომ სამუშაო დოკუმენტებში სათანადოდ ასახოთ სხვადასხვა დონის არსებითობის განსაზღვრაში მონაწილე ფაქტორები და თანხები (სიდიდეები). როგორც წესი, ეს მოხდება:

- დაგეგმვის ეტაპზე, როდესაც გადაწყვეტილებები მიიღება ჩასატარებელი სამუშაოს საჭირო მოცულობის შესახებ;
- აუდიტის მსვლელობისას, როდესაც აუდიტის შედეგების საფუძველზე ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის შეიძლება საჭირო გახდეს საერთო (სპეციფიკური) არსებითობის ან სამუშაო არსებითობის ოდენობის შესწორება.

დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს:

1. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები;
2. ფაქტორები, რომლებიც გამოიყენება:
 - მთლიანი ფინანსურ ანგარიშგებისთვის საერთო არსებითობისა და, საჭიროების შემთხვევაში, ცალკეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის არსებითობის დონის ან დონეების განსაზღვრისთვის;
 - სამუშაო არსებითობის განსაზღვრაში; და
3. აუდიტის მსვლელობისას მე-2 პუნქტში ხსენებული არსებითობის სიდიდეების შესწორება.

8. რისკის შესაფასებელი პროცედურები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
რისკის შესაფასებელი პროცედურების დახასიათება და აუდიტორის მიერ მათი გამოყენება არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად.	240, 315

შემდეგ ნახაზზე ილუსტრირებულია რისკის შესაფასებელი სამი პროცედურა.

ნახაზი: 8.0-1



პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.5	აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი პროცედურები, რათა უზრუნველყოს 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)
315.6	რისკის შესაფასებელი პროცედურები უნდა მოიცავდეს: <ul style="list-style-type: none"> ა) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვას სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, შეიძლება გააჩნდეთ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც, სავარაუდოდ, დაეხმარება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში; (იხ.: პუნქტი გ6) ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ.: პუნქტები გ7-გ10) გ) დაკვირვებასა და დათვალიერებას. (იხ.: პუნქტი გ11)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.11	<p>აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:</p> <p>ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები; (იხ.: პუნქტები გ17-გ22)</p> <p>ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) მისი სამეურნეო ოპერაციები; (ii) მისი მფლობელობისა და მმართველობის სტრუქტურები; (iii) იმ ინვესტიციების ტიპები, რომლებსაც დებს და რომელთა ჩადებასაც აპირებს 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 ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების კატეგორიებში გარკვევა. (იხ.: პუნქტები გ23-გ27) <p>გ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი 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.: პუნქტი გ28)</p> <p>დ) სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია, ასევე მასთან დაკავშირებული ბიზნესის ისეთი რისკები, რომლებიც შეიძლება გადაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკებში; (იხ.: პუნქტები გ29-გ35)</p> <p>ე) როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. (იხ.: პუნქტები გ36-გ41)</p>
315.12	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტის შესაბამის 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 გ42-გ65)</p>

8.1 ზოგადი მიმოხილვა

რისკის შესაფასებელი პროცედურების მიზანია არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება. ამისათვის აუდიტორს ევალება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, შიდა კონტროლის შესწავლა. ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია გარე წყაროებიდან, მაგალითად, ინტერნეტიდან და კომერციული პუბლიკაციებიდან, ასევე შიდა წყაროებიდან, როგორცაა სამეურნეო სუბიექტის ძირითად პერსონალთან გასაუბრება. სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესი ინფორმაციის მოპოვების, გაანალიზებისა და განახლების უწყვეტი, დინამიკური პროცესია, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

8.2 აუდიტორული მტკიცებულებები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც განამტკიცებს რისკების აუდიტორიულ შეფასებას ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე. თუმცა, ამ გზით მოპოვებული მტკიცებულებები არ არის ერთადერთი, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია რისკების შეფასების განსამტკიცებლად. რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები შეიძლება შეივსოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურებით (რომლებიც რეაგირებს გამოვლენილ რისკებზე), როგორც კონტროლის ტესტები და/ან ძირითადი პროცედურები.

სავალდებულო პროცედურები

აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს და დაგეგმოს რისკის შესაფასებელი პროცედურები, ასევე, რა დონეზე დასჭირდება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი პირველად ატარებს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტს, საჭირო მონაცემების მოპოვებასა და მათ დოკუმენტირებას ხშირად დიდი დრო სჭირდება. თუმცა, თუ პირველ წელს მოპოვებული ინფორმაცია კარგად არის დოკუმენტირებული, მომდევნო წლებში ინფორმაციის განახლებას გაცილებით ნაკლები დრო უნდა დასჭირდეს, ვიდრე პირველ წელს.

აუდიტორმა საკმარისი რაოდენობის რისკის შესაფასებელი პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რათა გამოავლინოს ბიზნესისა და თაღლითობის რისკის ფაქტორები, რომლებსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა ფინანსურ ანგარიშგებაში. აქ იგულისხმება ნებისმიერი ისეთი მოვლენის ან გარემოების განხილვა, რომელმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს იმის შესახებ, აქვს თუ არა სამეურნეო სუბიექტს უნარი, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

ასს 315-ის მე-11 და მე-12 პუნქტებში განხილულია, რა დონეზე ევალება აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა. თუმცა, აუდიტორის მიერ მიღწეული ინფორმირებულების მთლიანი დონე სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, ნაკლები იქნება ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის მართვის დროს მიღწეულ ინფორმირებულების დონეზე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც მუშაობთ ჩასატარებელი რისკის შესაფასებელი პროცედურების ტიპისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, გახსოვდეთ, რომ რამდენიმე ასს ადგენს კონკრეტულ გასათვალისწინებელ საკითხებს. ქვემოთ შეგიძლიათ იხილოთ ამის რამდენიმე მაგალითი:

ასს 240.16 – აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით

როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესწავლის მიზნით, როგორც მოთხოვნილია ასს 315-ით, ატარებს რისკის შესაფასებელ პროცედურებსა და სხვა შესაფერის ზომებს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს 17-24 პუნქტებში განსაზღვრული პროცედურები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

ასს 540.8 – სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტი

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 მოითხოვება:

- ა) სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნები, დაკავშირებული განმარტებების ჩათვლით;
- ბ) როგორ გამოავლენს ხელმძღვანელობა იმ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება განაპირობოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებებში ასახვის საჭიროება. აღნიშნული საკითხის შესწავლის დროს,

<p>აუდიტორმა უნდა გამოჰკითხოს ხელმძღვანელობა გარემოებების ცვლილებების თაობაზე, რამაც შეიძლება წარმოქმნას ახალი სააღრიცხვო შეფასებების ან არსებული გადასინჯვის საჭიროება;</p> <p>გ) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და რა მონაცემებს ეფუძნება შეფასებები, შემდგომ ჩათვლით:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) მეთოდი, სადაც შესაფერისია მოდელი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად;(ii) შესაბამისი კონტროლი;(iii) გამოიყენა თუ არა ექსპერტი ხელმძღვანელობამ;(iv) დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები;(v) ადგილი ჰქონდა თუ არა, ან ექნება თუ არა წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების მეთოდების ცვლილებას და, თუ ეს მოხდა, რატომ; და(vi) ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის ეფექტი და თუ შეაფასა, როგორ განახორციელა ეს.
<p>ასს 550.11 – დაკავშირებული მხარეები</p> <p>როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების ნაწილი, რომელთა ჩატარება ასს 315-ით და ასს 240-ით მოეთხოვება აუდიტორს აუდიტის დროს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-12-17 პუნქტებში განსაზღვრული აუდიტორული პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისათვის.</p>
<p>ასს 570.10 – ფუნქციონირებადი საწარმო</p> <p>როდესაც აუდიტორი ატარებს რისკის შესაფასებელ პროცედურებს ასს 315-ის მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობაზე – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.</p>

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ამგვარი რისკების გამოსავლენად საჭირო აუცილებელი პროცედურები შეიძლება მინიმალური იყოს, ხოლო უფრო დიდ და რთულ სამეურნეო სუბიექტებში – უფრო ფართო.

8.3 რისკის შესაფასებელი სამი პროცედურა

რისკის შესაფასებელი სამივე პროცედურა უნდა ჩატარდეს აუდიტში, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ ყოველთვის ყველა ასპექტის გაგება იყოს საჭირო. ბევრ სიტუაციაში ერთი ტიპის პროცედურის შედეგმა შეიძლება მეორის ჩატარების საჭიროება გამოავლინოს. მაგალითად, გაყიდვების მენეჯერთან გასაუბრების დროს შეიძლება გამოვლინდეს უჩვეულო, მაგრამ მნიშვნელოვანი მოცულობის რეალიზაციის ხელშეკრულების არსებობა. შედეგად შეიძლება საჭირო გახდეს გაყიდვების ხელშეკრულების შემოწმება და რეალიზაციის მარჯვებზე მისი გავლენის გაანალიზება. სხვა შემთხვევაში, წინასწარ საოპერაციო შედეგებზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგების მიხედვით შეიძლება გარკვეული კითხვების დასმა გახდეს საჭირო ხელმძღვანელობისთვის. ამ კითხვებზე პასუხებმა შეიძლება დაგვანახოს გარკვეული დოკუმენტების დათვალიერების, ან სამეურნეო სუბიექტის გარკვეულ მოქმედებებზე (პროცედურებზე) დაკვირვების აუცილებლობა.

განვიხილოთ ზემოაღნიშნული სამი პროცედურის არსი და გამოყენება.

8.4 ხელმძღვანელობისა და სხვების გამოკითხვა (მათ შორის თაღლითობასთან დაკავშირებით)



პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.17	<p>აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:</p> <p>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)</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებული პროცესი, მათ შორის, თაღლითობის ნებისმიერი სპეციფიკური რისკებთან მიმართებით, რომლებიც მათთვის გახდა ცნობილი, ან იმ ოპერაციათა კატეგორიებთან, ან ანგარიშთა ნაშთებთან, ან განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით, რომლებსაც, სავარაუდოდ, შეიძლება უკავშირდებოდეს თაღლითობის რისკი; (იხ.: პუნქტი გ14)</p> <p>გ) ხელმძღვანელობის მიერ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, მის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესთან დაკავშირებით; და</p> <p>დ) ხელმძღვანელობის მიერ პერსონალის ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, ეთიკური ქცევის შესახებ მის შეხედულებებთან დაკავშირებით.</p>
240.18	<p>აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირთა გამოკითხვა, გარემოებისდა მიხედვით, იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც ზემოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. (იხ.: პუნქტები გ15-გ17)</p>
240.20	<p>იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, როგორ ახორციელებენ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი 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)</p>
240.21	<p>იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. ასეთი გამოკითხვები ნაწილობრივ ტარდება ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების გამყარების მიზნით.</p>

აუდიტორი გამოკითხვებს ატარებს რისკის შესაფასებელ სხვა პროცედურებთან ერთობლიობაში, რაც მას ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში. გამოკითხვების მიზანია, აუდიტორმა შეძლოს ყველა საჭირო ასპექტის გარკვევა, რომლებიც ჩამოყალიბებულია ასს 315 მე-11 და მე-12 პუნქტებში. (იხ. ზემოთ).

როგორც წესი, ინფორმაციის უმეტეს ნაწილს აუდიტორი იღებს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირებისგან. თუმცა, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვადასხვა დონის ხელმძღვანელი პერსონალისა და სხვადასხვა უფლებამოსილების მქონე თანამშრომლების გამოკითხვამ შეიძლება განსხვავებული ასპექტები წარმოაჩინოს და დამატებითი ინფორმაცია მოგვცეს არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების დასადგენად, რაც, სხვა შემთხვევაში, შეიძლება ვერ გამოვლენილიყო. მაგალითად: გაყიდვების მენეჯერთან გასაუბრების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, რომ რეალიზაციის გარკვეული ოპერაციები დაჩქარებულად გაფორმდა (საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს) და ბუღალტრულად არ აისახა სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების აღიარების პოლიტიკის შესაბამისად.

შემდეგ ცხრილში ნახავთ, რა სფეროები შეიძლება მოიცვას გამოკითხვამ.

ცხრილი 8.4-1

გასაუბრება:	გამოკითხვის საგანი:
<p>მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან <i>(თუ ისინი არ მონაწილეობენ სამეურნეო სუბიექტის მართვაში)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • გარემო, რომელშიც ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა. • ზედამხედველობა ხელმძღვანელობის პროცესებზე, რომელთა მიზანია სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობისა და შეცდომების რისკების გამოვლენა და რეაგირება და ხელმძღვანელობის მიერ რისკების შემცირების მიზნით დანერგული შიდა კონტროლი. • ინფორმაცია რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან საგარაუდო თაღლითობის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე. • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა რომელიმე შეხვედრაზე დასწრება და წინა შეხვედრების ოქმების გაცნობა.
<p>ხელმძღვანელობისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ პირებთან</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებული რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის ან შეცდომის გამო, მათ შორის, ამ შეფასებების განსაზღვრის სინშირე, მათი ხასიათი და ფარგლები. • ხელმძღვანელობის მხრიდან თანამშრომელთა ინფორმირება (თუ ეს ხდება) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და ეთიკური ქცევის ნორმების შესახებ თავისი ხედვის თაობაზე. • სამეურნეო სუბიექტის კულტურა (ღირებულებები და ეთიკის ნორმები). • ხელმძღვანელობის მუშაობის სტილი. • ხელმძღვანელობის წამახალისებელი პროგრამები. • ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის პროცედურებიდან გადახვევის შესაძლებლობა. • ინფორმაცია თაღლითობის ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ. • როგორ მზადდება სააღრიცხვო შეფასებები. • ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და განხილვის პროცესი. • ხელმძღვანელობის მხრიდან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხები (თუ ასეთი არსებობს).

გასაუბრება:	გამოკითხვის საგანი:
წამყვანი თანამშრომლები (შესყიდვები, ხელფასები, ბუღალტრული აღრიცხვა და ა.შ.)	<ul style="list-style-type: none"> • ბიზნესის ტენდენციები და უჩვეულო მოვლენები. • რთული ან უჩვეულო სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დამუშავება, ან დოკუმენტირება. • რამდენად ხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის პროცედურების იგნორირება (ანუ, თუ უთხოვიათ თანამშრომლებსთვის ოდესმე შიდა კონტროლის გვერდის ავლა). • გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა/გამოყენება.
მარკეტინგისა და გაყიდვების პერსონალი	<ul style="list-style-type: none"> • მარკეტინგული სტრატეგია და გაყიდვების ტენდენციები. • გაყიდვების შედეგების მატერიალური წახალისება. • მომხმარებლებთან დადებული ხელშეკრულებები. • რამდენად ხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის პროცედურების იგნორირება (ანუ, თუ უთხოვიათ თანამშრომლებსთვის ოდესმე შიდა კონტროლის, ან ამონაგების აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკის გვერდის ავლა).

მნიშვნელოვანი რჩევები

ნუ შემოიფარგლებით მხოლოდ მესაკუთრე-მმართველისა და ბუღალტრის გამოკითხვით (განსაკუთრებით მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტის დროს). გამოჰკითხეთ (თუ არსებობს) სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლებს (მაგ., გაყიდვების მენეჯერს, წარმოების უფროსს, ან სხვა თანამშრომლებს) ტენდენციების შესახებ, უჩვეულო მოვლენების, ბიზნესის დიდი რისკების, შიდა კონტროლის ფუნქციონირებისა და ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლის ნებისმიერი შემთხვევის შესახებ.

თუ გამოვლინდა, რომ სავარაუდო თაღლითობაში მონაწილეობს უფროსი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალი, ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, დაუყოვნებლივ გაიარეთ კონსულტაცია გარიგების პარტნიორთან და განიხილეთ, გესაჭიროებათ თუ არა იურისკონსულტის რჩევა იმის თაობაზე, როგორ უნდა იმოქმედოთ. ამასთან, ეს ინფორმაცია კონფიდენციალურად უნდა შეინახოთ, რათა უზრუნველყოთ დამკვეთის ინფორმაციის უსაფრთხოებისა და კონფიდენციალობის ვალდებულებების შესრულება. სხვა დამატებითი მოთხოვნებისა და სახელმძღვანელო მითითებების გასათვალისწინებლად ასევე გადახედეთ ეთიკის კოდექსს.

8.5 ანალიზური პროცედურები



ანალიზური პროცედურების გამოყენება რისკის შესაფასებელი პროცედურების სახით აუდიტორს ეხმარება ისეთი საკითხების გამოვლენაში, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტზე, როგორცაა, მაგალითად, უჩვეულო ოპერაციები (გარიგებები), ან მოვლენები, თანხები, კოეფიციენტები და ტენდენციები.

გარდა იმისა, რომ შესაძლებელია ანალიზური პროცედურების გამოყენება რისკის შესაფასებელი პროცედურის სახით, მათი გამოყენება ასევე შეიძლება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების სახითაც:

- ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მტკიცების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს იქნება ანალიზური ძირითადი პროცედურა, რაც დეტალურად განხილულია ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის მე-10 თავში; და
- ფინანსური ანგარიშგების საერთო, საბოლოო მიმოხილვის ჩასატარებლად აუდიტის პროცესის დასრულებისას, ან მის მახლობელ პერიოდში.

ანალიზური პროცედურების უმეტესობა არ არის ძალიან დეტალური ან რთული. ანალიზურ პროცედურებში ხშირად იყენებენ მაღალ დონეზე აგრეგირებულ მონაცემებს, რაც იმას ნიშნავს, რომ შედეგებმა შეიძლება მხოლოდ ზოგადი საწყისი წარმოდგენა შეგვიქმნას იმის შესახებ, შეიძლება თუ არა, რომ არსებობდეს არსებითი უზუსტობა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ანალიზური პროცედურების ჩატარების საფეხურები.

ცხრილი 8.5-1

რა უნდა გავაკეთოთ	როგორ უნდა გავაკეთოთ
განსაზღვრეთ მონაცემებს შორის თანაფარდობა	<p>გამოითვალეთ სხვადასხვა ტიპის ინფორმაციას შორის სავარაუდო თანაფარდობები, რომლის არსებობაც მოსალოდნელია, გონივრულობის ფარგლებში, უკვე დამყარებული თანაფარდობების მიხედვით. თუ შესაძლებელია, გამოიყენეთ დამოუკიდებელი საინფორმაციო წყაროები (ანუ, ინფორმაცია, რომელიც არ არის შექმნილი სამეურნეო სუბიექტში).</p> <p>ანალიზისთვის გამოსადეგი ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაცია შეიძლება იყოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • წინა პერიოდების შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებები; • ბიუჯეტები, პროგნოზები და ექსტრაპოლაციური მონაცემები, მათ შორის, რომლებიც მიღებულია შუალედური ან წლიური მონაცემების ექსტრაპოლაციით; და • ინფორმაცია იმ დარგის შესახებ, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს და ასევე არსებული ეკონომიკური პირობების შესახებ.
შეადარეთ	<p>თქვენ მიერ გამოთვლილი მოსალოდნელი შედეგები შეუდარეთ ბუღალტრულად ასახულ თანხებს, ან საბუღალტრო მონაცემების მიხედვით გამოთვლილ კოეფიციენტებს.</p>
შეაფასეთ შედეგები	<p>შეაფასეთ შედეგები.</p> <p>თუ გამოავლენთ უჩვეულო ან მოულოდნელ თანაფარდობებს, განიხილეთ არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობის შესაძლებლობა.</p>

ანალიზური პროცედურების შედეგები უნდა განიხილოთ სხვა მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, რაც დაგეხმარებათ:

- არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების დადგენაში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლებში განსახიერებულ მტკიცებებთან; და
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

შენიშვნა: ზოგიერთმა მცირე სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება აუდიტორი ვერ უზრუნველყოს ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ინფორმაციით, მაგალითად, ნახევარწლიური, ან ყოველთვიური ფინანსური ინფორმაციით. ასეთ შემთხვევაში, ზოგიერთი ინფორმაცია შეიძლება მოიპოვოთ გამოკითხვის

გზით, მაგრამ დეტალური გამოკითხვების ჩატარება შეიძლება დაგჭირდეთ მანამ, სანამ მოგაწვდინან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პროექტს.

8.6 დაკვირვება და დათვალიერება



დაკვირვებისა და დათვალიერების პროცედურა:

- განამტკიცებს ხელმძღვანელობისა და სხვათა გამოკითხვების შედეგებს; და
- აუდიტორს უზრუნველყოფს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ დამატებითი ინფორმაციით.

დაკვირვებისა და დათვალიერების პროცედურები ჩვეულებრივ მოიცავს პროცედურის განსაზღვრასა და შემდეგ მის გამოყენებას, როგორც ეს ნაჩვენებია ქვემოთ.

ცხრილი 8.6-1

პროცედურა	შესაძლო გამოყენება
დაკვირვება	<p>გაითვალისწინეთ დაკვირვება შემდეგ სფეროებზე:</p> <ul style="list-style-type: none"> • როგორ მუშაობს სამეურნეო სუბიექტი და როგორ არის ორგანიზებული მისი სტრუქტურა; • სამეურნეო სუბიექტის შენობები და საწარმოო ობიექტები; • ხელმძღვანელობის მუშაობის სტილი და დამოკიდებულება შიდა კონტროლის მიმართ; • როგორ ხორციელდება პრაქტიკაში შიდა კონტროლის სხვადასხვა პროცედურა; და • როგორ იცავენ სამეურნეო სუბიექტის სხვადასხვა ძირითად პოლიტიკას.
დათვალიერება	<p>გაითვალისწინეთ შემდეგი დოკუმენტების დათვალიერება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ბიზნესგეგმები, სტრატეგიული გეგმები და პროექტები; • დარგობრივი კვლევები და მედიის ანგარიშები (გამონმარება) სამეურნეო სუბიექტის შესახებ; • ძირითადი ხელშეკრულებები და სახელშეკრულებო ვალდებულებები; • ნორმატიული აქტები და მიმოწერა მარეგულირებელ ორგანოებთან; • მიმოწერა იურისტებთან, ბანკებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან; • სააღრიცხვო პოლიტიკა და საბუღალტრო ჩანაწერები; • შიდა კონტროლის სახელმძღვანელოები (ინსტრუქციები); • ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანგარიშები (როგორიცაა, სამეურნეო სუბიექტის ეფექტიანობის მაჩვენებლები და შუალედური ფინანსური ანგარიშგება); და • სხვა ანგარიშები, როგორიცაა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შეხვედრების ოქმები, კონსულტანტების ანგარიშები და ა.შ.

8.7 შიდა კონტროლის სტრუქტურა და ფუნქციონირება

რისკის შესაფასებელ პროცედურებს განეკუთვნება აგრეთვე ისეთი პროცედურებიც, რომლებიც გამოიყენება შიდა კონტროლის შესაბამისი საშუალებების სტრუქტურისა და მათი პრაქტიკული ფუნქციონირების შესაფასებლად. ეს პროცედურები დეტალურად აღწერილია მე-2 ტომის მე-11 თავში.

8.8 რისკების შესახებ ინფორმაციის სხვა წყაროები

რისკის შესაფასებლად შესაძლებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების გამოყენებაც. შემდეგ ცხრილში განხილულია ამ პროცედურების ზოგიერთი ტიპური მაგალითი:

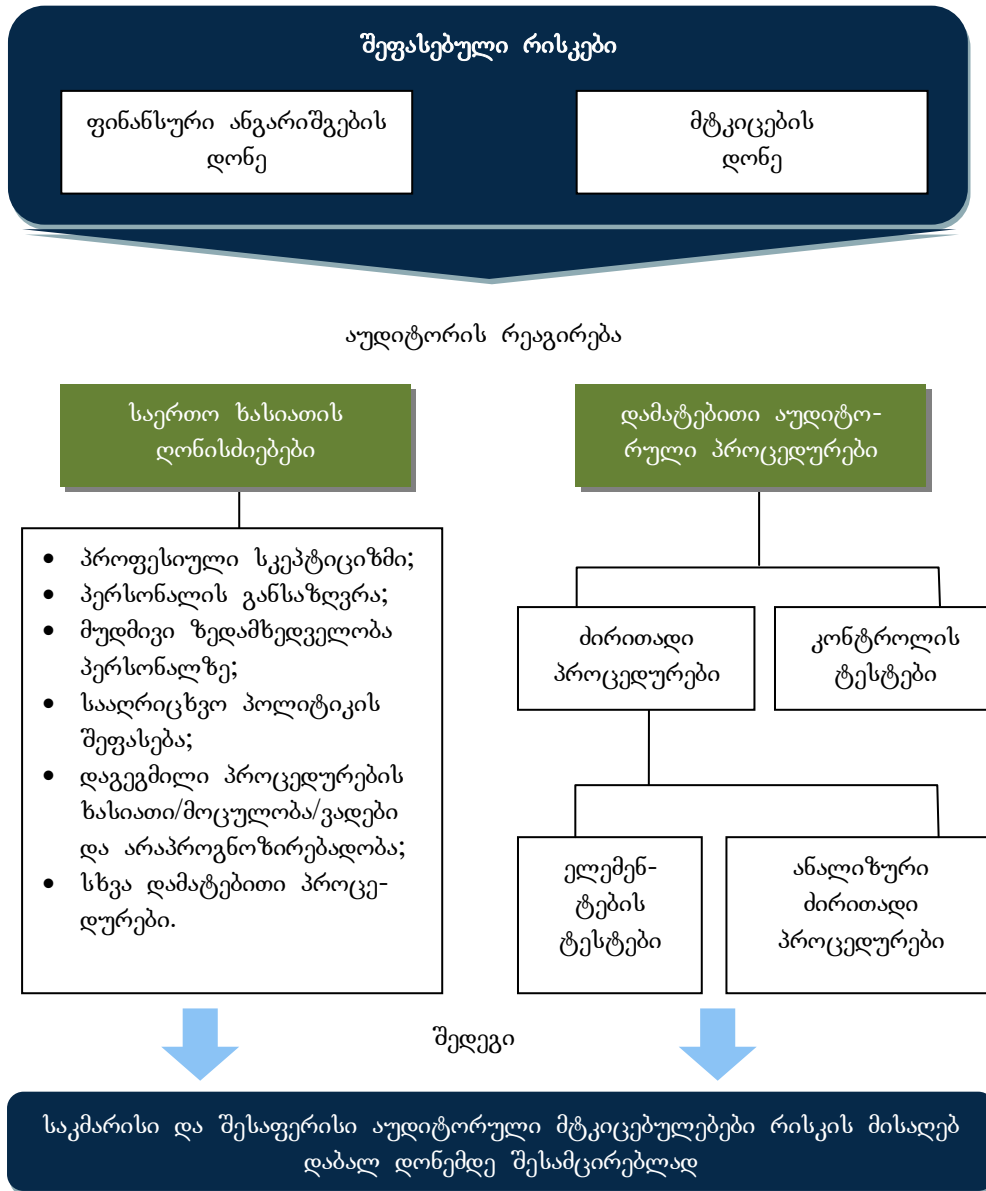
ცხრილი 8.8.1

წყარო	აღწერა
ახალი დამკვეთის აყვანა ან არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება	შესაბამისი ინფორმაციის მოპოვება წინასწარი პროცედურებიდან.
წინა პერიოდების სამუშაო	წინა პერიოდების აუდიტიდან ან სამეურნეო სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა დავალებებიდან მიღებული გამოცდილება. ეს შეიძლება იყოს: <ul style="list-style-type: none"> • წინა პერიოდების აუდიტში შესრულებული სამუშაო; • შიდა კონტროლის სუსტი მხარეები; • ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციულ სტრუქტურაში, ბიზნესპროცესებსა და შიდა კონტროლის სისტემებში; და • წარსულ პერიოდებში გამოვლენილი უზუსტობები და დროულად მოხდა თუ არა მათი გამოსწორება.
გარე ინფორმაცია	<ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტების ან შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვები. • ბანკების ან საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოების მიერ მომზადებული ანგარიშების მიმოხილვა. • ინფორმაცია დარგისა და მთლიანად ეკონომიკის მდგომარეობაზე, რომელიც მიღებულ იქნა ინტერნეტის მეშვეობით, კომერციული პრესიდან და მარეგულირებელი და ფინანსური პუბლიკაციებიდან.

9. შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება.	240, 300, 330, 500

ნახაზი 9.0-1



პუნქტი	ასს-ის მიზნები
330.3	აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
300.9	<p>აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების აღწერილობას:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) რისკის შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 315-ის თანახმად; ბ) მტკიცების დონეზე დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 330-ის თანახმად; გ) სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია, რათა გარიგება შესრულდეს ასს-ების შესაბამისად. (იხ.: პუნქტი გ12)
330.7	<p>დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას აუდიტორმა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის, ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის უნდა განიხილოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება, მათ შორის: <ul style="list-style-type: none"> (i) არსებითი უზუსტობის აღბათობა, 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 დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); და (იხ. პ. გ9-გ18) ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება.
500.6	<p>იმისათვის, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პ.გ1-გ25)</p>

9.1 ზოგადი მიმოხილვა

რისკის შესაფასებელი პროცედურები (იხ. ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის მე-8 თავი) იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა გამოავლინოს და შეაფასოს რისკები როგორც ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე არსებითი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე.

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები (იხ. ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის მე-10 თავი) უნდა შეესაბამებოდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. მათი მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

შემდეგ ნახაზზე ილუსტრირებულია აუდიტორული პროცედურების სამი ძირითადი კატეგორია.

ნახაზი 9.1-1



აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები
ფ/ა = ფინანსური ანგარიშგება

ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული რისკები, თავისი არსით, ყოვლისმომცველია და მოითხოვს საერთო ხასიათის ღონისძიებების გატარებას, როგორცაა სამუშაოს შესასრულებლად გამოყოფილ პირთა მოქმედებების განსაზღვრა, სათანადო დონის ზედამხედველობის განხორციელება სამუშაოთა შესრულებაზე და ნებისმიერი საჭირო ცვლილებების შეტანა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაში.

კონკრეტული მტიცების დონეზე შეფასებული რისკი დაკავშირებულია კონკრეტული ანგარიშის ნაშთებთან, გარკვეული კატეგორიის ოპერაციებსა და განმარტებით შენიშვნებთან. მასზე რეაგირებისთვის მოითხოვება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, როგორცაა ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების ელემენტების ტესტები, კონტროლის ტესტები და ანალიზური ძირითადი პროცედურები.

ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ტიპზე გავლენას იქონიებს:

- ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგები და ამის საფუძველზე განსაზღვრული რისკის შეფასება კონკრეტული მტიცების დონეზე; და
- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის აუდიტორის მიერ დაგეგმილი (განსაზღვრული) საერთო ხასიათის ღონისძიებები.

9.2 ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი საერთო ხასიათის ღონისძიებები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.5	აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პ.პ. გ1-გ3).

ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები აღნიშნავს რისკებს, რომლებიც ვრცელდება მთელ ფინანსურ ანგარიშგებაზე და პოტენციურად გავლენას ახდენს ბევრ მტიცებაზე. შედეგად, ამგვარი რისკები (მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობას გაცნობიერებული არა აქვს და მნიშვნელობას არ ანიჭებს შიდა კონტროლს) არაპირდაპირ ხელს შეუწყობს არსებითი უზუსტობების წარმოქმნას ცალკეული მტიცების დონეზე. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტერი კომპეტენტური არ არის, შეიძლება შეცდომის ან თაღლითობის წარმოქმნისთვის მრავალი შესაძლებლობა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების ბევრ ნაშთში, მრავალი კატეგორიის ოპერაციაში ან განმარტებით შენიშვნებში. შესაბამისად, ხშირად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

გამოვლენილ რისკებზე რეაგირება შეუძლებელია კონკრეტული აუდიტორული პროცედურებით, არამედ საჭიროა საერთო ხასიათის ზომების გატარება.

ასს 240-სა და ასს 330-ში აღწერილია რამდენიმე შესაძლო საერთო ხასიათის ღონისძიება, რომელიც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის. ამის რამდენიმე მაგალითი განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 9.2-1

ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი საერთო ხასიათის ღონისძიებები	
<p>კონკრეტული დავალების (გარიგების) მართვა</p>	<p>აუდიტის ჯგუფის წევრების ყურადღება გაამახვილეთ პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე.</p> <p>ჯგუფში შეიყვანეთ უფრო გამოცდილი პერსონალი, ან ის პირები, რომლებიც ფლობენ სპეციალურ კვალიფიკაციასა და უნარებს ისეთ სფეროებში, როგორცაა საშემფასებლო საქმიანობა, სასამართლო აუდიტი და საინფორმაციო ტექნოლოგიები.</p> <p>მუშაობის პროცესში უზრუნველყავით პერსონალზე მუდმივი ზედამხედველობა.</p>
<p>დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შერჩევასა და გათვალისწინებულ არაპროგნოზირებადობის ელემენტი</p>	<p>გათვალისწინეთ არაპროგნოზირებადობის ელემენტი ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შერჩევასა. ამას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს თაღლითობის რისკების შეფასებისას, რადგან სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე პირებისთვის შეიძლება ცნობილი იყოს ტიპური აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ჩვეულებრივ ტარდება ხოლმე და, შესაბამისად, შეიძლება მათ უფრო კარგად შენიღბონ და დაფარონ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება.</p> <p>აუდიტში ამგვარი არაპროგნოზირებადობის გათვალისწინება შესაძლებელია შემდეგი გზით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ძირითადი პროცედურები ჩატარეთ შერჩეული ანგარიშების ნაშთებსა და მტკიცებებზე, რომელთა ტესტირებაც აქამდე არ ჩატარებულა მათი არსებობის, ან რისკის გამო; • შეცვალეთ აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები – ჩატარეთ სხვა დროს და არა მაშინ, როდესაც მოსალოდნელი იყო მათი ჩატარება წარსული გამოცდილებიდან; • აუდიტორული შერჩევისთვის სხვა მეთოდები გამოიყენეთ; • აუდიტორული პროცედურები ჩატარეთ სხვა (სხვადასხვა) ადგილებზე, ან მოულოდნელად, წინასწარი გაფრთხილების გარეშე ჩატარეთ (მაგალითად, მარაგის ინვენტარიზაცია (დათვლა)).
<p>შეცვალეთ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები</p>	<p>არსებითი ცვლილებები შეიტანეთ აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებსა ან მოცულობაში. მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ძირითადი პროცედურები ჩატარეთ პერიოდის ბოლოს, შუალედური პერიოდის ნაცვლად; • ჩატარეთ გარკვეულ აქტივებზე ფიზიკური დაკვირვება ან დათვალიერება; • კიდევ ერთხელ ჩატარეთ მარაგის ჩანაწერების მიმოხილვა, რათა გამოავლინოთ არაორდინარული მუხლები, მოულოდნელი თანხები და სხვა მუხლები, რომლებზეც დამატებითი პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო; • დამატებითი საშუალო შეასრულეთ ხელმძღვანელობისეული სააღრიცხვო შეფასებების, მათი განხილვისა (მიღებული გადაწყვეტილებებისა) და გამოყენებული დაშვებების გონივრულობის დასადგენად;

ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი საერთო ხასიათის დონისძიებები	
<p>შეცვალეთ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • გაზარდეთ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ან ანალიზური პროცედურები უფრო დეტალიზებულ დონეზე ჩაატარეთ; • გამოიყენეთ კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა (აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფა), რათა: <ul style="list-style-type: none"> – უფრო მეტი მტკიცებულება შეაგროვოთ მნიშვნელოვანი ანგარიშგების მონაცემების, ან ელექტრონული ოპერაციების ფაილების მონაცემების შესახებ; – უფრო ვრცელი ტესტირება ჩაატაროთ ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშების ფაილებზე; – მთავარი ელექტრონული ფაილებიდან შეარჩიოთ შერჩევითი ერთობლიობა; – ოპერაციები დაახარისხოთ სპეციფიკური მახასიათებლების მიხედვით; და – შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად მთელი გენერალური ერთობლიობა შეამოწმოთ; • დამატებითი ინფორმაცია მოითხოვეთ გარე დადასტურების პროცედურებში. მაგალითად, დებიტორული დავალიანების დადასტურებისთვის აუდიტორს შეუძლია მოითხოვოს რეალიზაციის ხელშეკრულების დეტალების დადასტურება, მათ შორის, თარიღების, საქონლის უკან დაბრუნების უფლებისა და მიწოდების პირობების; და • შეცვალეთ ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ტიპები და მოცულობა, რათა უფრო მნიშვნელოვანი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოთ.
<p>შეცვალეთ აუდიტის მიდგომა</p>	<p>გაითვალისწინეთ კონტროლის გარემოს შესწავლით მოპოვებული ინფორმაცია.</p> <p>თუ კონტროლის გარემო ეფექტურია, აუდიტორს შეუძლია უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. ეს იმას გულისხმობს, რომ შესაძლებელია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უფრო მეტი სამუშაოს შესრულება შუალედურ პერიოდში, ვიდრე პერიოდის ბოლოს; და • აუდიტის ჩასატარებლად კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, რაც გულისხმობს როგორც კონტროლის ტესტების, ასევე ძირითადი პროცედურების ჩატარებას. <p>თუ კონტროლის გარემო სუსტია, მაშინ აუდიტორმა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უფრო მეტი აუდიტორული პროცედურა უნდა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში; • უფრო დეტალური აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან; • უნდა გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.
<p>გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვა</p>	<p>შეაფასეთ სამეურნეო სუბიექტის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, განსაკუთრებით, რომელიც ეხება მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრასა და რთულ ოპერაციებს, ხომ არ მიაწინებს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაზე, რაც განაპირობა ხელმძღვანელობის მიერ შემოსავლების „მართვის“ მცდელობამ.</p>

მნიშვნელოვანი რჩევები

ვადები

საერთო ხასიათის ღონისძიებები შეიძლება განისაზღვროს დაგეგმვის ეტაპზე და შემდეგ მოხდეს მათი გათვალისწინება (ინტეგრირება) აუდიტის საერთო სტრატეგიაში. ახალ გარიგებებში საერთო ხასიათის ღონისძიებები შეიძლება დაგეგმვის დროს განისაზღვროს წინასწარი მონახაზის სახით და მოგვიანებით დაზუსტდეს და დამტკიცდეს, ან შეიცვალოს რისკის შეფასების შედეგებზე დაყრდნობით.

დოკუმენტირება

მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში საერთო ხასიათის ღონისძიებებისა და სტრატეგიის განსაზღვრა არ არის რთული და შრომატევადი სამუშაო. ზოგ შემთხვევაში, ორივე სამუშაოს შესრულება შესაძლებელია მოკლე მემორანდუმის (მოხსენებითი ბარათის) მომზადებით წინა აუდიტის ბოლოს (იმ პირობით, თუ იგი ყველა აუცილებელ საკითხს მოიცავს), რომლის განახლება შესაძლებელი იქნება შემდგომში, ხელმძღვანელობასთან გასაუბრების საფუძველზე.

შიდა კონტროლის გვერდის ავლა ხელმძღვანელობის მხრიდან

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.26	<p>თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებით, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, საშემოსავლო ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტში მითითებულია დოკუმენტაცია, რომლის მომზადებაც მაშინ არის საჭირო, როდესაც აუდიტორი ასკვნის, რომ ეს ვარაუდი არ მიესადაგება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებსა და, აქედან გამომდინარე, ვერ დაადგინა, რომ ამონაგების აღიარება წარმოადგენს თაღლითობის მიზეზით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. (იხ.: პუნქტები გ28-გ30)</p>
240.32	<p>ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკების აუდიტორის შეფასების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა:</p> <p>ა) შეამოწმოს მთავარი წიგნის საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა კორექტირებების ადეკვატურობა. ასეთი ტესტირებისთვის აუდიტორული პროცედურების შემუშავების და ჩატარების დროს, აუდიტორმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს გამოჰკითხოთ იმ შეუფერებელი ან არაორდინარული ქმედების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებისა და სხვა კორექტირებების დაშუქებით; (ii) შეარჩიოს ისეთი საბუღალტრო გატარებები და სხვა კორექტირებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და (iii) გაითვალისწინოს საბუღალტრო გატარებებისა და სხვა კორექტირებების ტესტირების საჭიროება მთელი პერიოდის შესახებ. (იხ.: პუნქტები გ41-გ44) <p>ბ) ჩაატაროს სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა მიკერძოების გამოვლენის მიზნით და შეაფასოს, მიკერძოების გამოწვევი გარემოებები (თუკი ასეთები იქნება) წარმოადგენს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. ასეთი მიმოხილვის ჩატარების დროს, აუდიტორმა უნდა:</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.32 (გაგრძელება)	<p>(i) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების მომზადების დროს ჩატარებული მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილებები (თუნდაც თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე დასაბუთებული 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;</p> <p>(ii) ჩაატაროს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში; (იხ.: პუნქტები გ45-გ47)</p> <p>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 კომერციული 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)</p>
240.33	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გამოვლენილ რისკებზე საპასუხო ქმედების ჩატარების მიზნით, საჭიროა თუ არა 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 შესასრულებლად).</p>

ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლა და თაღლითური (ყალბი) ამონაგების აღიარება არსებით რისკებად მიიჩნევა (იხ. ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის მე-10 თავი) და ამაზე აუდიტორს ევალება შესაბამისი რეაგირება. აქედან გამომდინარე, არსებობს გარკვეული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ტარდება ყოველი აუდიტის დროს. წინა ცხრილში შეტანილი იყო ამ საკითხებთან დაკავშირებული ამონარიდები ასს-ებიდან, ხოლო რამდენიმე დამატებითი კომენტარი იხილეთ შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 9.2-2

აუდიტორული პროცედურები ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის რისკებზე რეაგირებისთვის	
<p>საბუღალტრო გატარებები</p>	<p>განსაზღვრეთ, შეარჩიეთ და შეამოწმეთ საბუღალტრო გატარებები და კორექტირებები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესისა და შიდა კონტროლის სტრუქტურის/ფაქტობრივი მუშაობის შესწავლით; და • შემდგეის გათვალისწინებით: <ul style="list-style-type: none"> – ყალბი საბუღალტრო გატარებებისა და კორექტირებების მახასიათებლები; – თაღლითობის რისკის ფაქტორების არსებობა, რომლებიც დაკავშირებულია ცალკეული კატეგორიის საბუღალტრო გატარებებთან და კორექტირებებთან; – ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ჩართული პირების გამოკითხვა შეუფერებელი და არაორდინარული მოქმედებების თაობაზე.
<p>სააღრიცხვო შეფასებები</p>	<p>მიმოიხილეთ სპეციფიკურ ოპერაციებთან და ნაშთებთან დაკავშირებული შეფასებები, რათა გამოავლინოთ ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ფაქტები. გარდა ამისა, ჩაატარეთ შემდგეი პროცედურები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელახლა განიხილეთ სააღრიცხვო შეფასებები მთლიანობაში; • ჩაატარეთ იმ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის მსჯელობისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში; და • დაადგინეთ, მათი ერთობლივი გავლენა წარმოქმნის თუ არა არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში.
<p>მნიშვნელოვანი ოპერაციები</p>	<p>გაარკვიეთ ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციების ლოგიკური კომერციული მიზეზი, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს სცილდება, ან სხვა მხრივ არაორდინარული ჩანს. ამ მიზნით უნდა შეაფასოთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს ხომ არ აკეთებს კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების საჭიროებაზე, ვიდრე შესაბამისი ოპერაციის ეკონომიკურ მხარეზე (შინაარსზე); • ასეთი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთულია ხომ არ ჩანს; • განიხილა თუ არა ხელმძღვანელობამ ამგვარი ოპერაციების ხასიათი და მათი შესრულების მიზანშეწონილობა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან; • ხომ არ მონაწილეობენ ამ ოპერაციებში ადრე დაუდგენელი დაკავშირებული მხარეები, ან ისეთი მხარეები, რომლებსაც არა აქვთ ამ ოპერაციების შესრულების ფინანსური შესაძლებლობა აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის დახმარების გარეშე; • ოპერაციები, რომლებშიც მონაწილეობენ არაკონსოლიდირებული დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები, იყო თუ არა სათანადოდ განხილული ან დამტკიცებული სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ; და • არსებობს თუ არა ამ ოპერაციებისთვის შესაბამისი დოკუმენტაცია.

აუდიტორული პროცედურები ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის რისკებზე რეაგირებისთვის	
ამონაგების აღიარება	ჩაატარეთ ანალიზური ძირითადი პროცედურები. გაითვალისწინეთ კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენების საჭიროება, არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობების ან ოპერაციების გამოსავლენად. მოიპოვეთ მომხმარებლებისგან მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების პირობებისა (საქონლის მიღების კრიტერიუმები, მიწოდებისა და გადახდის პირობები) და სხვა დაკავშირებული არაძირითადი ხელშეკრულებების (საქონლის უკან დაბრუნების უფლება, გარანტირებული გადაყიდვების ოდენობა და ა.შ.) არარსებობის დადასტურება.

9.3. მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.6	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. პ. გ4-გ8).

აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასება უზრუნველყოფს დასაყრდენს:

- აუდიტის ჩატარების მართებული მიდგომის განსაზღვრისთვის; და
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად. დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უფრო დეტალურად აღწერილია 1-ლი ტომის მე-10 თავში.

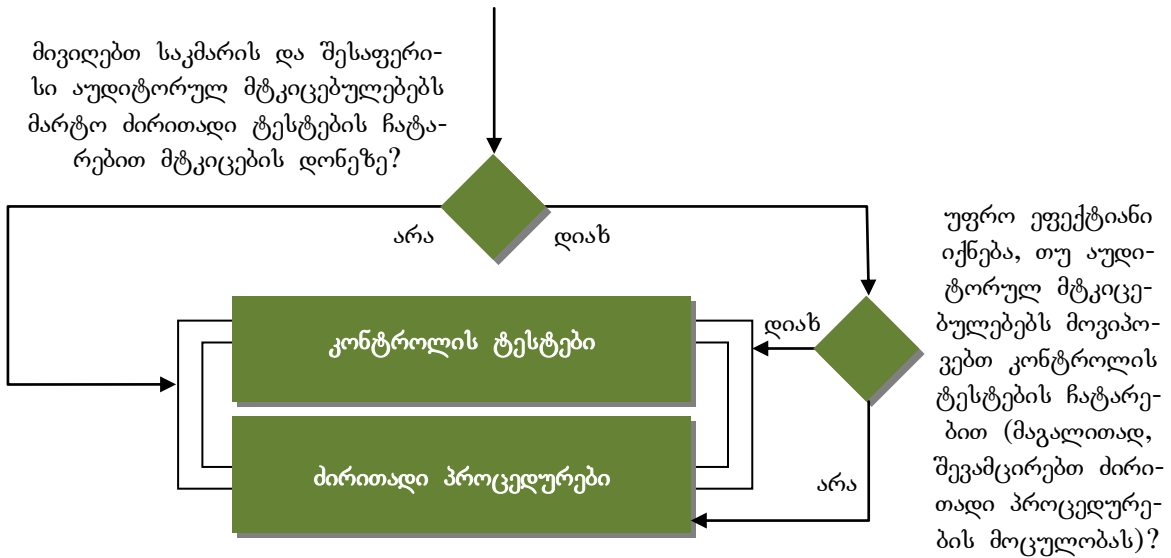
აუდიტის შესაფერისი მიდგომა

დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა (განსაზღვრის) და ჩატარების მიდგომა ეყრდნობა როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ასევე ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასებას.

ვინაიდან შეფასებული რისკები სხვადასხვანაირი იქნება არსებითი კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის, ცხადია, აუდიტის ჩატარების ყველაზე ეფექტური მიდგომაც სხვადასხვანაირი იქნება. მაგალითად, შეიძლება კონტროლის ტესტების ჩატარება იყოს მართებული რეალიზაციის ოპერაციების სისრულეზე, ხოლო სხვა მტკიცებებისთვის – ძირითადი პროცედურების გამოყენება. ვალდებულებებთან მიმართებით არსებითობის შემოწმების (ძირითადი პროცედურების ჩატარების) მიდგომა მიზანშეწონილი იქნება ყველა მტკიცებისთვის. მთავარია ისეთი აუდიტორული პროცედურების შერჩევა, რომლებიც მიესადაგება გამოვლენილ რისკებს.

შემდეგი სქემიდან გაეცნობით ზოგიერთ მოსაზრებას, რომელიც გამოგადგებათ ამა თუ იმ ანგარიშის ნაშთის, ან ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებისთვის აუდიტის შესაფერისი მიდგომის განსაზღვრისას.

სქემა 9.3-1



შენიშვნა: მცირე სამეურნეო სუბიექტებში საიმედო კონტროლის პროცედურები შეიძლება არ არსებობდეს, ან ძალზე შეზღუდული იყოს. ამ შემთხვევაში ერთადერთი ალტერნატივა იქნება უპირატესად არსებითობის შემოწმების (ძირითადი პროცედურების) მიდგომის გამოყენება.

დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება

ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეფუძნება და რეაგირებს მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. ამგვარი მიდგომა უზრუნველყოფს გამჭვირვალე კავშირს აუდიტორის დამატებით აუდიტორულ პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის.

პირველ ეტაპზე ხდება ამ დროისთვის უკვე მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვა, რომელიც ქმნის საფუძველს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის. კერძოდ, აუდიტორი იხილავს:

- როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე მტკიცების დონეზე შეფასებული რისკების (როგორცაა ბიზნესისა და თაღლითობის რისკები) ხასიათსა და არგუმენტაციას;
- ანგარიშების ნაშთებს, ცალკეული კატეგორიის ოპერაციებს, ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- კონტროლის ტესტების ჩატარების საჭიროების საკითხს. ამის გაკეთება მაშინაა საჭირო, როდესაც მარტო ძირითადი პროცედურები საკმარისი არ არის კონკრეტული მტკიცების დონეზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- კონტროლის გარემოსა და მაკონტროლებელი საქმიანობების შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციას. კერძოდ, გამოვლინდა თუ არა შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურების არსებობა, რომლებიც, შემოწმების შემთხვევაში, ეფექტურად მოახდენდა რეაგირებას კონკრეტული მტკიცებისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე; და
- სპეციფიკური აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობას, რომლებიც შეიძლება მოითხოვებოდეს გარკვეული ასს-ებით, ან ადგილობრივი კანონმდებლობით.

ზემოაღნიშნულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, აუდიტორს შეუძლია ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და ვადების განსაზღვრა. შემდეგ ცხრილში მოცემულია აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის სასარგებლო ზოგიერთი მოსაზრება.

ცხრილი 9.3-2

განიხილეთ	გავლენა ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურის ტიპზე
შესამოწმებელი მტკიცების ხასიათი	<p>რომელია ყველაზე შესაფერისი აუდიტორული პროცედურა მოცემული კონკრეტული მტკიცების აუდიტისთვის?</p> <p>გაითვალისწინეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <p>ეფექტიანობა</p> <p>რეალიზაციის ოპერაციების სისრულეზე მტკიცებულებების მოპოვების საუკეთესო გზა შეიძლება იყოს კონტროლის ტესტების ჩატარება, ხოლო მარაგის შეფასების გასამყარებელი მტკიცებულებები, სავარაუდოდ, ძირითადი პროცედურების მეშვეობით მიღება; და</p> <p>მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობა</p> <p>რაც შეიძლება საიმედო მტკიცებულებები მოიპოვეთ ნებისმიერი მტკიცებისთვის; დებიტორული დავალიანების (მოთხოვნების) არსებობის დასადგენად უფრო უკეთესი მტკიცებულებების მოპოვება შეიძლება დადასტურების პროცედურით, ვიდრე უბრალოდ ანგარიშ-ფაქტურების შემოწმებით ან გარკვეული ანალიზური პროცედურების ჩატარებით.</p>
რისკების შეფასების არგუმენტაცია	<p>რა ძირითადი არგუმენტები უდევს საფუძვლად რისკების შეფასებას?</p> <p>ამასთან დაკავშირებით, დაგჭირდებათ ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ნაწილების მახასიათებლების, გამოვლენილი და შეფასებული თანდაყოლილი რისკებისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის საშუალებების განხილვა. თუ თქვენ მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება დაბალი იქნება ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული და დანერგილი შიდა კონტროლის ადეკვატური საშუალებების გამო, შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გამოყენება რისკის შეფასებული დონის დასადასტურებლად და იმ ძირითადი პროცედურების მოცულობის შესამცირებლად, რომელთა ჩატარებაც სხვა შემთხვევაში იქნებოდა საჭირო.</p>
რისკის შეფასებული დონე	<p>საჭიროა უფრო საიმედო და რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულება ზოგიერთი შეფასებული რისკისთვის?</p> <p>აუცილებელი რწმუნების მისაღწევად შეიძლება საჭირო გახდეს დაგეგმილი პროცედურების გაფართოება, ან სხვადასხვა ტიპის აუდიტორული პროცედურების ერთობლივად ჩატარება. მაგალითად, ძვირად ღირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) არსებობაში დასარწმუნებლად, მხარდამჭერი დოკუმენტაციის შემოწმების გარდა, დამატებით შეიძლება ჩატარდეს მარაგის ფიზიკური დათვალიერება.</p>
გამოყენებული საინფორმაციო წყაროები	<p>დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილ არაფინანსურ ინფორმაციას ეყრდნობა?</p> <p>თუ ასეა, მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოთ მათ სიზუსტესა და სისრულეზე. მაგალითად, გაქირავებულ მრავალსართულიან კორპუსში მთლიან ამონაგებთან შესადარებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს გაქირავებული ბინების რაოდენობის ნამრავლი ყოველთვიურ ქირაზე. თუ ასე მოიქცევით, მნიშვნელოვანი იქნება იმაში დარწმუნება, რომ გაქირავებული ბინების რაოდენობის მონაცემი ფაქტობრივია (რეალურია) და თვიური ქირის ოდენობა ემთხვევა ხელმოწერილი საიჯარო ხელშეკრულებების მონაცემებს.</p>
ორმაგი მიზნის ტესტები	<p>ეფექტური იქნება ერთსა და იმავე ოპერაციასთან მიმართებით კონტროლის ტესტისა და ელემენტების ტესტის ერთდროულად ჩატარება?</p> <p>მაგალითად, თუ ანგარიშ-ფაქტურა შემოწმდა მის დამტკიცებაზე მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (კონტროლის ტესტი), ის შეიძლება იმავდროულად შემოწმდეს იმავე ოპერაციის სხვა არსებითი ასპექტების დასადასტურებლად (ელემენტების ტესტი).</p>

მტკიცებების გამოყენება შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობის შესარჩევად

პროცედურის ტიპის განსაზღვრისას, აუდიტორმა ყურადღებით უნდა შეისწავლოს მტკიცებების ხასიათი, რის შესახებაც აპირებს მტკიცებულებების შეკრებას. მტკიცების ტიპის მიხედვით განისაზღვრება საძიებელი მტკიცებულებების ტიპი, აუდიტორული პროცედურის ხასიათი და გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც მოხდება შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება.

მაგალითად, **არსებობის** მტკიცების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორი არჩევს ისეთ მუხლებს, რომლებიც უკვე შესულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხაში. დებიტორული დავალიანების ნაშთების შერჩევა დასადასტურებლად მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმის შესახებ, რომ მისაღები დებიტორული დავალიანების ნაშთები ნამდვილად არსებობს. თუმცა, ისეთი მუხლების შერჩევა ტესტირებისთვის, რომლებიც უკვე შესულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხაში, არანაირ მტკიცებულებას არ უზრუნველყოფს **სისრულის** მტკიცებაზე.

სისრულის მტკიცების ტესტირებისთვის მუხლები უნდა შეირჩეს ისეთი მონაცემებიდან, რომლებიც მიუთითებს, რომ მუხლი შეტანილი უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის თანხაში. იმის დასადგენად, რეალიზაციის ოპერაციები არის თუ არა სრული (ანუ, არ არსებობს აღურიცხავი რეალიზაციის ოპერაციები), საქონლის გასავლის სატრანსპორტო ზედღებულებების შერჩევა და მათი შედარება რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურებთან (იმის დაშვებით, რომ საქონლის გასავლის სატრანსპორტო ზედღებულები სრულია) მტკიცებულებებს მოგვცემს გამოტოვებული (აღურიცხავი) რეალიზაციის ოპერაციების შესახებ.

პროცედურების ვადები

ვადები აღნიშნავს აუდიტორული პროცედურების ჩატარების დროს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელზეც აუდიტორული მტკიცებულება ვრცელდება.

საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე თუ პერიოდის ბოლოს?

მეტწილ შემთხვევებში (განსაკუთრებით მცირე სამეურნეო სუბიექტებში), აუდიტორული პროცედურები ტარდება პერიოდის ბოლოს და მის შემდეგ. გარდა ამისა, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობების რისკები, მით მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი უფრო ეფექტურად მიიჩნევს ძირითადი პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს, ან საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, ვიდრე წინა თარიღებში.

ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება გარკვეული უპირატესობა ჰქონდეს აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე. მაგალითად:

- ეს აუდიტორს დაეხმარება მნიშვნელოვანი საკითხების ადრეულ ეტაპზე გამოვლენაში; მეტი დრო ექნება პრობლემების მოსაგვარებლად ხელმძღვანელობასთან ერთად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებლად;
- შესაძლებელი იქნება აუდიტორი ფირმის სამუშაო დროის დაბალანსებულად გამოყენება: უფრო მეტად დატვირთული პერიოდების ნაცვლად, ზოგიერთ პროცედურას ნაკლებად დატვირთულ პერიოდებში ჩატარებენ;
- დაბალანსდება დამკვეთის დატვირთვა, რადგან შემცირდება პერსონალის დატვირთვა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, რომელიც დასჭირდებოდა აუდიტთან დაკავშირებით აუდიტორების გამოკითხვებზე პასუხის გაცემას და აუდიტორების მიერ მოთხოვნილი მტკიცებულებებისა და სხვა ინფორმაციის (მათ შორის, სხვადასხვა ცხრილების) მომზადებას; და
- შესაძლებელი იქნება პროცედურების ჩატარება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა (პერსონალის მხრიდან) შეუძლებელია.

შემდეგ ცხრილში მოკლედ აღწერილია ფაქტორები, რომელთა განხილვაც აუცილებელია იმის დასადგენად, უნდა ჩატარდეს თუ არა პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე რომელიმე შუალედურ პერიოდში.

ცხრილი 9.3-3

განსახილველი ფაქტორები	
აუდიტორული პროცედურების ჩატარება პერიოდის დამთავრებამდე	რამდენად ეფექტურია საერთო კონტროლის გარემო? შეიძლება საკმარისი არ იყოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე და შემდეგ მონაცემების განახლება ინვენტარიზაციის თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის დარჩენილ პერიოდში საქონლის მოძრაობის (საქონლის შემოსვლა და გასვლა) გათვალისწინებით, თუ კონტროლის გარემო არადაამაყოფილებელია. რამდენად ეფექტურია განსახილველი ანგარიშის ნაშთთან, ან ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან დაკავშირებული კონკრეტული კონტროლის საშუალებები?
	როლის იქნება აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაფერისი ინფორმაცია (მაგალითად, ელექტრონული ფაილები შეიძლება შემდგომში წაიშალოს, ან პროცედურები, რომელსაც აუდიტორი უნდა დააკვირდეს, შესაძლოა მხოლოდ დროის გარკვეულ პერიოდში ტარდებოდეს).
	თუ პროცედურა პერიოდის დასრულებამდე ჩატარდება, შესაძლებელი იქნება რეაგირება რისკის ხასიათსა და მნიშვნელობაზე?
	შუალედურ პერიოდში ჩატარებული პროცედურა შესაბამისი იქნება იმ პერიოდის ან თარიღის, რომელთანაც დაკავშირებული უნდა იყოს აუდიტორული მტკიცებულება?
	რამდენი დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება იქნება საჭირო პროცედურის ჩატარების თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის დარჩენილი პერიოდისთვის?

კონტროლის ტესტების ჩატარების ვადების შესახებ უფრო მეტი ინფორმაცია მოცემულია 1-ლი ტომის 10.5 თავში.

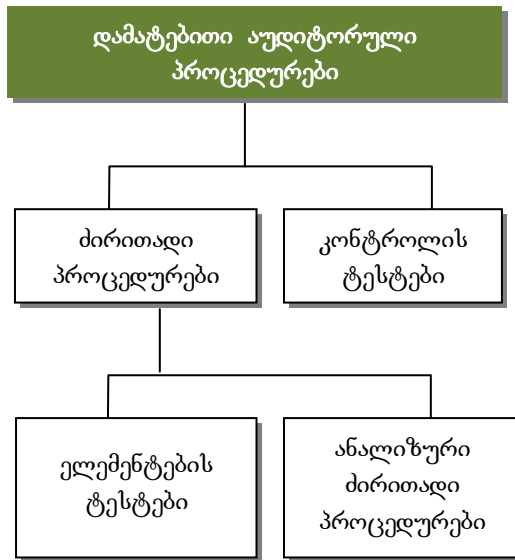
პერიოდის დასასრულის შემდეგ

გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება ჩატარდეს მხოლოდ პერიოდის ბოლოს, ან მის შემდეგ. ეს იქნება დროში გამიჯვნის პროცედურები (როდესაც შიდა კონტროლზე დაყრდნობა მინიმალურია), პერიოდის ბოლოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩასატარებელი კორექტირებების შემოწმება და შემდგომი მოვლენები.

10. დამატებითი აუდიტორული პროცედურები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დახასიათება და გამოყენება.	330, 505, 520

სქემა 10.0-1



პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.4	<p>ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) ძირითადი პროცედურა – აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების ელემენტების ტესტებისა; და (ii) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან. <p>ბ) კონტროლის ტესტი – აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან აღმოჩენისა და შესწორების შესაძლებლობის კუთხით.</p>

10.1 ზოგადი მიმოხილვა

ამ თავში განვიხილავთ მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებსა და მათ გამოყენებას.

ძირითადი პროცედურები

ძირითად პროცედურებს აუდიტორი ატარებს იმ მიზნით, რომ:

- შეაგროვოს მტკიცებულებები განსახილველი მტკიცებების (სისრულე, არსებობა, სისწორე და დროში გამოჯგნა, შეფასება) შესახებ, რომლებიც განსახიერებულია ანგარიშების ნაშთებსა და შესაბამისი კატეგორიების ოპერაციებში; და
- გამოავლინოს არსებითი უზუსტობები.

ტიპურ ძირითად პროცედურებს განეკუთვნება ანგარიშის ნაშთის, ან ოპერაციების რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა, რათა აუდიტორმა:

- ხელახლა გამოითვალოს ბუღალტრულად ასახული თანხები მათი სისწორის დასადგენად;
- დაამტკიცოს ნაშთების (დებიტორული დავალიანების, საბანკო ანგარიშების, ინვესტიციების და ა.შ.) არსებობა;
- დარწმუნდეს, რომ ოპერაციები სათანადო (სწორ) საანგარიშგებო პერიოდში აისახა (დროში გამოჯგნის ტესტები);
- ერთმანეთს შეუდაროს სხვადასხვა პერიოდების თანხები, ან შეუდაროს აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებს (ანალიზური პროცედურები);
- შეამოწმოს მხარდამჭერი დოკუმენტაცია (როგორცაა ანგარიშ-ფაქტურები და რეალიზაციის ხელშეკრულებები);
- დააკვირდეს ბუღალტრულად ასახული აქტივების ფიზიკურ არსებობას (მარაგის ინვენტარიზაცია); და
- მიმოიხილოს იმ ანარიცხების ადეკვატურობა, რომლებიც იქმნება ღირებულების მოსალოდნელი დანაკარგისთვის (საეჭვო ვალების ანგარიშები და დაძველებული მარაგი (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები)).

კონტროლის ტესტები

კონტროლის ტესტების მიზანია, აუდიტორმა მტკიცებულებები შეაგროვოს შიდა კონტროლის იმ პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, რომლებიც:

- დაკავშირებულია კონკრეტულ მტკიცებებთან, როდესაც გეგმავს შიდა კონტროლზე დაყრდნობას; და
- განკუთვნილია შეცდომების ან თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გასასწორებლად.

ტიპურ კონტროლის ტესტებს განეკუთვნება ოპერაციების, ან მათი დამამტკიცებელი დოკუმენტაციისგან რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა, რათა აუდიტორი:

- დააკვირდეს, როგორ სრულდება განსახილველი შიდა კონტროლის პროცედურა;
- შეამოწმოს მტკიცებულება, რომელიც ადასტურებს, რომ კონტროლის პროცედურა შესრულდა; და
- თვითონ ხელახლა ჩაატაროს კონტროლის პროცედურა (როდესაც საინფორმაციო სისტემა ავტომატიზებულია).

კონტროლის ოპერაციაზე მტკიცებულებების შეგროვება ასევე შესაძლებელია კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის (აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის) გამოყენებით.

10.2 ძირითადი პროცედურები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.18	იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის. (იხ. პ. გ42-გ47)
330.19	აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. (იხ. პ. გ48-გ51)
330.20	აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტორული პროცედურები: ა) ფინანსური ანგარიშგების შედარება ან შეჯერება შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან; და ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პ. გ52)
330.21	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. პ. გ53)
330.22	თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს რომელიმე შუალედური თარიღისთვის, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით უნდა ჩაატაროს: ა) ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები კომბინირებულად, შუალედურ თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდზე; ან ბ) მარტო დამატებითი ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნების გასაზრცელებლად საანგარიშგებო თარიღზე. (იხ. პ. გ54-გ57)
330.23	თუ რომელიმე შუალედური თარიღისთვის 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. პ. გ58)

ძირითად პროცედურებს აუდიტორი ატარებს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. არსებობს ორი ტიპის ძირითადი პროცედურა (იხ. ქვემოთ).

ცხრილი 10.2-1

პროცედურა	დახასიათება
ელემენტების ტესტები	ისეთი მტკიცებულებების შესაგროვებლად განკუთვნილი პროცედურები, რომლებიც ასაბუთებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებს. აღნიშნული ტესტები გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად არსებობის, სისწორისა და შეფასების მტკიცებების შესახებ.
ანალიზური ძირითადი პროცედურები	პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების დასასაბუთებლად, ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემებს შორის პროგნოზირებადი თანაფარდობების მეშვეობით. ისინი ძირითადად გამოიყენება დიდი მოცულობის ოპერაციებთან მიმართებით, რომლებიც გარკვეული დროის შემდეგ პროგნოზირებადი ხდება.

ელემენტების ტესტები

როდესაც აუდიტორი გეგმავს ძირითად პროცედურებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, აუდიტორმა უნდა განიხილოს და გაითვალისწინოს გარკვეული საკითხები, რომლებიც განხილულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 10.2-2

საკითხი	დახასიათება
ყოველი არსებითი ანგარიშის ნაშთი, ოპერაციების კატეგორია და განმარტებითი შენიშვნები	ამის გაკეთება სავალდებულოა, მიუხედავად არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისა.
სავალდებულო აუდიტორული პროცედურები	მოიცავს ნებისმიერ პროცედურას, რომლის ჩატარებაც აუცილებელია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან ნებისმიერი ადგილობრივი ნორმების შესასრულებლად. ამგვარი პროცედურების მოკლე დახასიათება მოცემულია 1-ლი ტომის მე-11–15 თავებში. სავალდებულო პროცედურებს განეკუთვნება: <ul style="list-style-type: none"> • არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და სხვა კორექტირებების შემოწმება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთდა; • ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების შესაძლებლობაზე რეაგირება (იხ. 1-ლი ტომი, თავი 9.2); და • ფინანსური ანგარიშგების შედარება და შეჯერება მის საფუძველად აღებულ სააღრიცხვო ჩანაწერთან.
გარე დადასტურების პროცედურების საჭიროება	განიხილეთ გარეშე მხარეებისგან დასტურის მოპოვების საჭიროების საკითხი, ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან (როგორცაა საბანკო ანგარიშების ნაშთები, ინვესტიციები, დებიტორული დავალიანება და ა.შ.) დაკავშირებული მტკიცებების შესახებ მტკიცებულებების შესაგროვებლად, ან სხვა საკითხები, მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> • ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების პირობები; • სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციები; და • მტკიცებულებები გარკვეული პირობების არარსებობის შესახებ (მაგალითად, რომ არ არსებობს რეალიზაციის ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული „არაძირითადი, მეორადი შეთანხმებები“). <p>გარე დადასტურების პროცედურების განხილვა ასევე იხილეთ ქვემოთ.</p>

საკითხი	დახასიათება
მნიშვნელოვანი რისკები	განსაზღვრეთ და ჩაატარეთ ძირითადი პროცედურები (ელემენტების ტესტები), რომლებიც კონკრეტულად პასუხობს გამოვლენილ რისკებს და აუდიტორს უზრუნველყოფს მაღალი დონის რწმუნებით.
ვადები	თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს პერიოდის დასრულებამდე ატარებს, დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით ერთობლივად უნდა გამოიყენოს ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები, ან ჩაატაროს ისეთი დამატებითი ძირითადი პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორის მიერ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნები გავრცელდეს საანგარიშგებო თარიღზეც. თუ შუალედური თარიღისთვის გამოვლინდა მოულოდნელი უზუსტობები, აუდიტორმა უნდა განიხილოს დარჩენილ პერიოდში ჩასატარებელი პროცედურების შეცვლის საჭიროების საკითხი.

აუდიტორმა თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, რომელი ძირითადი პროცედურები უფრო მეტად შეეფერება შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას. კერძოდ, მას უფლება აქვს ჩაატაროს:

- მხოლოდ ელემენტების ტესტები; ან
- როდესაც არ არსებობს არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკი, მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურები; ან
- ელემენტების ტესტები და ანალიზური ძირითადი პროცედურები ერთობლივად.

როდესაც აუდიტორი ანალიზურ ძირითად პროცედურებს ატარებს, იგი ვალდებულია, დაადგინოს იმ მონაცემთა (როგორცაა, არაფინანსური მონაცემები) საიმედოობა, რომლის საფუძველზეც ანგარიშობს ბუღალტრულად ასახული თანხებისთვის სამომავლო მოსალოდნელ რაოდენობებს, ან კოეფიციენტებს.

ძირითადი პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე

როდესაც აუდიტორი ძირითად პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე რომელიმე შუალედური თარიღისთვის ატარებს, მან უნდა ჩაატაროს დამატებითი ძირითადი პროცედურები, ან ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები ერთობლივად საანგარიშგებო თარიღამდე დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით. ასეთი მიდგომა ქმნის დასაბუთებულ საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორის მიერ შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნები გავრცელდეს საანგარიშგებო თარიღზეც და ამცირებს იმის რისკს, რომ პერიოდის ბოლოს არსებული უზუსტობა ვერ გამოვლინდება. ამასთან, თუ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება არ იქნება საკმარისი, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სათანადო კონტროლის ტესტებიც.

პროცედურები, რომლებიც ეხება შუალედური აუდიტის თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდს

როდესაც პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე ტარდება:

- პერიოდის ბოლოს არსებული ინფორმაცია შეუდარეთ შუალედური თარიღის ინფორმაციას;
- გამოავლინეთ თანხები, რომლებიც უჩვეულოდ გეჩვენებათ. ამგვარი თანხები უნდა გამოიკვლიოთ დარჩენილ პერიოდზე დამატებითი ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარებით, ან ელემენტების ტესტების მეშვეობით;
- როდესაც გეგმავთ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარებას, გაითვალისწინეთ, არის თუ არა გონივრულობის ფარგლებში პროგნოზირებადი ცალკეული კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშების საბოლოო ნაშთები, ოდენობის, შედარებითი მნიშვნელობისა და შემადგენლობის თვალსაზრისით; და
- განიხილეთ სამეურნეო სუბიექტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია შუალედური თარიღებისთვის სხვადასხვა კატეგორიის ოპერაციის, ან ანგარიშების ნაშთების გასაანალიზებ-

ბლად და შესწორებების შესატანად და ასევე სააღრიცხვო მიზნებისთვის დროში გამიჯვნის პროცესის სათანადოდ განსახორციელებლად.

დარჩენილ პერიოდთან დაკავშირებით ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების ტიპები დამოკიდებული იქნება იმაზე, ჩაატარა თუ არა აუდიტორმა კონტროლის ტესტები.

წინა პერიოდებში ჩატარებული ძირითადი პროცედურების გამოყენება

წინა პერიოდების აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის დაგეგმვის დროს, მაგრამ, როგორც წესი, ამგვარი ინფორმაცია (თუ ისევე შესაფერისი არ არის მიმდინარე წლისთვისაც, მაგალითად, მტკიცებულებები გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების შესახებ, ან ხელშეკრულებების დეტალები) ცოტა ან არანაირ მტკიცებულებას არ იძლევა მიმდინარე პერიოდის შესახებ.

10.3 გარეშე მხარეების დადასტურება

პუნქტი	ასს-ის მიზანი
505.5	გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორის მიზანია ისეთი პროცედურებს დაგეგმვა და ჩატარება, რომ მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
505.7	როდესაც გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებს იყენებს, აუდიტორმა კონტროლი უნდა განახორციელოს გარე დასტურის მოთხოვნებზე, მათ შორის: <ul style="list-style-type: none"> ა) დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრაზე; (იხ. პ. გ1) ბ) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევაზე; (იხ. პ. გ2) გ) დასტურის მოთხოვნის დამუშავებაზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, სათანადოდ არის თუ არა განსაზღვრული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებზე და შეიცავს თუ არა უშუალოდ აუდიტორისთვის უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომელზეც პასუხის გაცემა მოითხოვება; და (იხ. პ. გ3-გ6) დ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო მოთხოვნების გაგზავნაზეც, სადაც ეს შესაფერისია. (იხ. პ. გ7)
505.8	თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორმა უნდა: <ul style="list-style-type: none"> ა) გამოიკითხოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და ეძებოს აუდიტორული მტკიცებულებები, მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ; (იხ. პ. გ8) ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე და მოცულობაზე; და (იხ. პ. გ9) გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პ. გ10)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
505.9	თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის უარი, ნება დართოს აუდიტორს დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე, უსაფუძვლოა, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ასს 260-ის მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის შესაბამისად.
505.10	თუ აუდიტორი დაადგენს ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები ეჭვის გასაქარწყლებლად. (იხ. პ. გ11-გ16)
505.11	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. პ. გ17)
505.12	თითოეული უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნისთვის, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პ. გ18-გ19)
505.13	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 შესაბამისად უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე. (იხ. პ. გ20)
505.14	აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გადახრები, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი უზუსტობების მიმანიშნებელი. (იხ. პ. გ21-გ22)
505.15	<p>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 სახეზეა ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი: (იხ. პ. გ23)</p> <p>ა) აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკი შეაფასა, როგორც დაბალი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვა ამ მტკიცების შესაფერის კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე;</p> <p>ბ) უარყოფითი დასტურის პროცედურებისათვის განსაზღვრული ელემენტების გენერალური ერთობლიობა შედგება დიდი რაოდენობის მცირე სიდიდის ერთგვაროვანი ანგარიშების ნაშთებისაგან, ოპერაციების ან პირობებისგან;</p> <p>გ) მოსალოდნელია, რომ ძალიან მცირე იქნება გადახრის კოეფიციენტი; და</p> <p>დ) აუდიტორისათვის ცნობილი არ არის ისეთი გარემოებები ან პირობები, რის გამოც უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის მიმღებები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამგვარ მოთხოვნას.</p>
505.16	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. პ. გ24-გ25)

გარეშე მხარეთა დადასტურების პროცედურა ხშირად გამოიყენება ანგარიშების ნაშთებთან (როგორც წესი, აქტივების) და მათ კომპონენტებთან მიმართებაში, მაგრამ მისი გამოყენების არეალი შეზღუდული არ არის მხოლოდ ამ მუხლებით.

გარეშე მხარეთა დადასტურება ხშირად გამოიყენება ვალდებულებებისა და აქტივების სისრულის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. აღნიშნულმა პროცედურამ ასევე შეიძლება მტკიცებულებები მოგვცეს იმის თაობაზე, კონკრეტული თანხა სწორად არის თუ არა შეტანილი სააღრიცხვო ჩანაწერებში (სისწორე) და მართებულ საანგარიშგებო პერიოდში (დროში გამიჯვნა). დადასტურების პროცედურის გამოყენება ნაკლებად არის მიზანშეწონილი მუხლების შეფასების მტკიცებულებთან მიმართებით, როგორცაა, მაგალითად, დებიტორული დავალიანების ანგარიშების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შეფასება, ან დაძველებული მარაგის (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების) შეფასება.

ქვემოთ განხილულია ტიპური სიტუაციები, როდესაც გარეშე მხარეთა დადასტურების პროცედურები უზრუნველყოფს შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს:

- საბანკო ანგარიშების ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა ინფორმაცია;
- დებიტორული დავალიანების ანგარიშების ნაშთები და პირობები;
- დამუშავების მიზნით, ან კონსიგნაციით მესამე მხარის (ვთქვათ, საბაჟო უწყების) საწყობებში მყოფი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- ქონებრივი უფლების (ან ქონებაზე უფლების გადაცემის) დამადასტურებელი დოკუმენტები ისეთ ქონებაზე, რომელსაც ფლობენ იურისტები ან საფინანსო დაწესებულებები უსაფრთხოების მიზნით, ან უზრუნველყოფის სახით;
- მესამე მხარესთან შესანახად მყოფი ფასიანი ქაღალდები, ან აქციონერებისგან გამოსყიდული ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისთვის ჯერ არ არის გადმოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის;
- გამსესხებლისთვის გადასახდელი თანხები, მათ შორის გადახდის პირობები და შემზღუდველი სახელშეკრულებო პირობები/დებულებები; და
- კრედიტორული დავალიანების ანგარიშების ნაშთები და დავალიანების გადახდის პირობები.

ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:
(იხ. ცხრილი 10.3-1)

ცხრილი 10.3-1

საკითხი	დახასიათება
ორმაგი მიზნის ტესტები	არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ აუდიტორული მტკიცებულებები სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე (როგორცაა ხელშეკრულების პირობები და ა.შ.) მოპოვებულ იქნეს ერთსა და იმავე დროს?
დადასტურება განსახილველი საკითხის მცოდნე მხარის მიერ	პასუხები უფრო სანდო იქნება, თუ პასუხის გამცემ პიროვნებას ეცოდინება განსახილველი საკითხი.
დამადასტურებელი მხარის უნარი/სურვილი, უპასუხოს დასტურის მოთხოვნას	გაითვალისწინეთ მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობა, თუ არსებობს იმის ალბათობა, რომ დამადასტურებელი მხარე: <ul style="list-style-type: none"> • თავის თავზე არ აიღებს პასუხისმგებლობას; • პასუხის გაცემას მიიჩნევს მეტისმეტად ძვირ ან შრომატევად საქმედ; • ეჭვი გაუჩნდება იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობასთან დაკავშირებით; • ოპერაციებს აღრიცხავს სხვადასხვა ვალუტაში; ან • დასტურის მოთხოვნებს არ მიიჩნევს მნიშვნელოვნად.

საკითხი	დახასიათება
დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა	<p>განიხილეთ მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობა, თუ დამადასტურებელი მხარე დაკავშირებული მხარეა. ასეთ სიტუაციებში:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოითხოვეთ დამატებითი დეტალების დადასტურება განსახილველ საკითხზე, როგორცაა რეალიზაციის ხელშეკრულების პირობები, მათ შორის თარიღები და საქონლის დაბრუნების უფლება, ასევე მიწოდების პირობები; და • დადასტურების პროცედურებთან ერთად ჩაატარეთ არაფინანსური პერსონალის გამოკითხვა განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით, როგორცაა ცვლილებები რეალიზაციის ხელშეკრულებებსა და მიწოდების პირობებში.

საზოგადოდ, აუდიტორული მტკიცებულება უფრო სარწმუნოდ მიიჩნევა, თუ იგი მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტის გარე დამოუკიდებელი წყაროდან. ამიტომ დასტურის მოთხოვნების წერილობითი პასუხები, რომლებსაც აუდიტორი მიიღებს უშუალოდ არადაკავშირებული მესამე მხარისგან, მას დაეხმარება შესაბამის მტკიცებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკის შემცირებაში მისაღებ დაბალ დონემდე.

დადასტურების პროცედურებთან დაკავშირებული მოთხოვნები შეჯამებულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 10.3-2

საკითხი	დახასიათება
განახორციელეთ კონტროლი დადასტურების პროცესზე	<p>ეს მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრას; • შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევას; • დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე ხელმძღვანელობის უარის მიზეზების შეფასებას. კერძოდ, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ეს რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და რომელი დამატებითი პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო ასეთ სიტუაციაში; • დასტურის მოთხოვნების მომზადებას; • იმის დადგენას, სათანადოდ არის თუ არა განსაზღვრული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებზე და შეიცავს თუ არა უშუალოდ აუდიტორისთვის უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომელზეც პასუხის გაცემა მოითხოვება; და • დამადასტურებელი მხარისთვის დასტურის მოთხოვნის წერილების გაგზავნას, მათ შორის განმეორებითი წერილების გაგზავნას, საჭიროების შემთხვევაში.
საიმედოა მიღებული პასუხები?	<p>თუ რაიმე ფაქტორები ეჭვს ბადებს მიღებული პასუხის საიმედოობასთან დაკავშირებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოიძიეთ დამატებითი აუდიტორის მტკიცებულებები, რათა გაფანტოთ ან დაადასტუროთ ეჭვები; • გაითვალისწინეთ თაღლითობისა და სხვა ფაქტორების ზეგავლენა შეფასებულ რისკებზე; და • გამოიკვლიეთ განსხვავებები, რათა დაადგინოთ, არის თუ არა ეს უზუსტობების მიმანიშნებელი ფაქტორი.

საკითხი	დაზნაობა
როდესაც პასუხს არ მიიღებთ	ჩაატარეთ ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები (თუ შესაძლებელია) რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
შეაფასეთ მთლიანი შედეგები	გარე დადასტურების პროცედურების შედეგებმა მოგცათ რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებები?

10.4 ანალიზური ძირითადი პროცედურები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
520.5	<p>როდესაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს ანალიზურ ძირითად პროცედურებს განცალკევებულად ან ელემენტების ტესტებთან ერთად, როგორც ძირითად პროცედურებს ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ4-გ5)</p> <p>ა) განსაზღვროს ცალკეული ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენების მიზანშეწონილობა მოცემული მტკიცებულებისათვის, არსებითი უზუსტობების შეფასებული რისკებისა და ელემენტების ტესტების გათვალისწინებით, თუ ასეთი არსებობს; (იხ. პუნქტები გ6-გ11)</p> <p>ბ) შეაფასოს იმ მონაცემების საიმედოობა, რომელთა საფუძველზეც გამოითვალა აუდიტორმა აღრიცხვაში ასახული თანხებისა და კოეფიციენტების მოსალოდნელი მნიშვნელობები, ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყაროს, შესადარისობის, ხასიათისა და შესაბამისობის, აგრეთვე ამ ინფორმაციის მომზადების პროცესის კონტროლის გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტები გ12-გ14)</p> <p>გ) გამოითვალოს აღრიცხვაში ასახული თანხების ან კოეფიციენტების მოსალოდნელი მნიშვნელობები და შეაფასოს, მოსალოდნელი შედეგები საკმარისად ზუსტი არის თუ არა იმისათვის, რომ დადგინდეს, შეუძლია თუ არა უზუსტობას, ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის გამოწვევა; და (იხ. პუნქტი გ15)</p> <p>დ) განსაზღვროს მოსალოდნელ მნიშვნელობებსა და აღრიცხულ თანხებს შორის განსხვავების სიდიდე, რომელიც მისაღებია აუდიტორისთვის შემდგომი გამოკვლევის გარეშე, როგორც მოითხოვება მე-7 პუნქტით. (იხ. პუნქტი გ16)</p>

ანალიზურ ძირითად პროცედურებში იგულისხმება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების, ან მათ შორის არსებული თანაფარდობების შედარება სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის შედეგად აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ რაოდენობებთან და სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან.

თუ ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკები დაბალია, მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეძლებთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას. თუმცა, თუ რისკის შეფასება დაბალია შესაბამისი შიდა კონტროლის პროცედურების არსებობის გამო, ასევე უნდა ჩაატაროთ ამ კონტროლის პროცედურების კონტროლის ტესტებიც. ამასთან, გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკებისთვის, ანალიზური პროცედურები ყოველთვის ჩატარდება სხვა ძირითად ტესტებთან და კონტროლის ტესტებთან ერთად.

იმისათვის, რომ ანალიზური პროცედურა გამოიყენოს, როგორც ძირითადი პროცედურა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს პროცედურა, რომელიც შესაბამისი მტკიცებისთვის მისაღებ დაბალ დონემდე შეამცირებს არსებითი უზუსტობის ვერგამოვლენის რისკს. ეს იმას ნიშნავს, რომ გამოთვლილი მოსალოდნელი შედეგი – რამდენი უნდა იყოს ბუღალტრულად ასახული თანხა – საკმარისად ზუსტი მაჩვენებელი უნდა იყოს იმისა, შეუძლია თუ არა კონკრეტულ არსებით უზუსტობას, ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის გამოწვევა.

მნიშვნელოვანი რჩევები

აუდიტის დაგეგმვის მიზნებისთვის ანალიზური ძირითადი პროცედურები შეიძლება დაჯგუფდეს სამი განსხვავებული დონის პროცედურებად, რწმუნების მისაღები დონის საფუძველზე (იხ. ქვემოთ).

ცხრილი 10.4-1

პროცედურის გავლენა შესამცირებელ აუდიტორულ რისკზე	დახასიათება
ძალიან ეფექტური (დაბალი დონის რისკი იმისა, რომ ბუღალტრულად ასახული თანხა მცდარია.)	პროცედურა იქნება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული მტკიცებულების შესახებ მოსაპოვებელი მტკიცებულებების პირველადი და მთავარი წყარო. ის „ეფექტურად“ ადასტურებს ბუღალტრულად ასახული თანხის ოდენობას. თუმცა, თუ რისკი მნიშვნელოვანია, მასთან ერთად ჩატარდება სხვა შესაბამისი პროცედურებიც.
ზომიერად ეფექტური	პროცედურა მხოლოდ იმისთვისაა გამიზნული, რომ დაადასტუროს სხვა პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები. აუდიტორის მიერ მოპოვებული რწმუნების დონე იქნება ზომიერი.
შეზღუდული	სასარგებლოა შედარების პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, მიმდინარე პერიოდის თანხის შედარება წინა პერიოდთან, მაგრამ ამით აუდიტორი მხოლოდ შეზღუდული დონის მტკიცებას მიიღებს.

მეთოდოლოგია

არსებობს რამდენიმე პრაქტიკული მეთოდი, რომლებიც გამოიყენება ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად. აუდიტორის მიზანია, ყველაზე მართებული მეთოდის შერჩევა რწმუნებისა და სიზუსტის დასახული დონის მისაღწევად.

- კოეფიციენტების ანალიზი;
- ტენდენციების ანალიზი;
- წაუგებლობის ანალიზი;
- ანალიზი საექსპერტო შეფასების მეთოდით (PATTERN); და
- რეგრესიული ანალიზი.

თითოეულ მეთოდს თავისი სუსტი და ძლიერი მხარეები გააჩნია, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ანალიზური პროცედურების დაგეგმვის დროს. ისეთი რთული მეთოდის გამოყენებით, როგორც რეგრესიული ანალიზი, შესაძლებელია სტატისტიკურად სანდო დასკვნების მიღება ბუღალტრულად ასახული თანხის რაოდენობაზე. თუმცა, საიჯარო შემოსავლის ოდენობის შესახებ საიმედო და ზუსტი ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია უფრო მარტივი მეთოდითაც, როგორცაა ბინების რაოდენობის გამრავლება თითო ბინის იჯარისთვის დადგენილ საიჯარო ქირაზე და შედეგების კორექტირება ფაქტობრივი ვაკანსიების გათვალისწინებით.

ცხრილი 10.4-2

განსახილველი ფაქტორები	
ანალიზური ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა	მოცემული მტკიცებების ტიპისთვის შესაფერისობა.
	იმ მონაცემთა (შიდა/გარე) საიმედოობა, რომელთა საფუძველზეც გამოითვლება ბუღალტრულად ასახული თანხების მოსალოდნელი ოდენობა („აუდიტორის მოლოდინი“), ან კოეფიციენტები. ამისათვის საჭიროა ამ ინფორმაციის სისწორის, არსებობისა და სისრულის ტესტირება, მაგალითად, კონტროლის ტესტების, ან სხვა სპეციფიკური აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, მათ შორის, კომპიუტერული აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენება.
	აუდიტორის მიერ გამოთვლილი მოსალოდნელი შედეგი არის თუ არა საკმარისად ზუსტი არსებითი უზუსტობის გამოსავლენად სასურველი (განსახილველი) მტკიცების დონეზე.
	ბუღალტრულად ასახულ თანხასა და აუდიტორის მოლოდინს (მოსალოდნელი მნიშვნელობებს) შორის განსხვავების სიდიდე.

კითხვები, რომლებსაც პასუხი უნდა გასცეს აუდიტორმა	
საზრიანი თანაფარდობების დამყარება ინფორმაციას შორის	ეს თანაფარდობები სტაბილურ გარემოში დამყარდა? <ul style="list-style-type: none"> საიმედო და ზუსტი მოლოდინი შესაძლოა მიღწევადი არ იყოს დინამიკურ ან არასტაბილურ გარემოში.
	ეს თანაფარდობები განვიხილეთ დეტალურ დონეზე? <ul style="list-style-type: none"> თანხების დანაწევრებამ შემადგენელ ნაწილებად შეიძლება უფრო საიმედო და ზუსტი მოსალოდნელი ციფრი მოგვცეს აგრეგირებულ დონესთან შედარებით.
	მაღალ დონეზე აგრეგირებულ კომპონენტებს უკავშირდება ისეთი ურთიერთგადამფარავი ფაქტორები ან სირთულე, რამაც შეიძლება დაფაროს არსებითი უზუსტობა?
	მოიცავს ეს თანაფარდობები ისეთ მუხლებს, რომლებიც ხელმძღვანელობის სუბიექტური გადაწყვეტილების შედეგად არის მიღებული? <ul style="list-style-type: none"> თუ ასეა, მაშინ ამ ინფორმაციის საფუძველზე გამოთვლილი მოსალოდნელი მნიშვნელობები შეიძლება ნაკლებად საიმედო ან ზუსტი იყოს.

მოსალოდნელი მნიშვნელობების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების საიმედოობის ხარისხი უნდა შეესაბამებოდეს ანალიზური პროცედურისაგან მისაღებ, აუდიტორისთვის სასურველ რწმუნებისა და სიზუსტის დონეებს. შეიძლება სხვა ძირითადი პროცედურების ჩატარება გახდეს საჭირო გამოთვლების საფუძველად აღებული მონაცემების საიმედოობის საკმარისობის დასადგენად. შეიძლება კონტროლის ტესტების ჩატარება იყოს საჭირო სხვა მტკიცებებთან დაკავშირებით, როგორცაა მონაცემთა სისრულე, არსებობა და სიზუსტე. არაფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით დანერგული შიდა კონტროლის ტესტირება ხშირად შესაძლებელია სხვა კონტროლის ტესტებთან ერთად.

ცხრილი 10.4-3

კითხვები, რომლებსაც პასუხი უნდა გასცეს აუდიტორმა	
მონაცემები საკმარისად საიმედოა აუდიტის მიზნის მიღწევის თვალსაზრისით?	მონაცემები სამეურნეო სუბიექტის შიდა წყაროებიდან არის მოპოვებული, თუ სხვა დამოუკიდებელი წყაროებიდან? <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა იზრდება (რამდენიმე გამონაკლისი შემთხვევის გარდა), როდესაც მონაცემების მოპოვება ხდება სამეურნეო სუბიექტის გარე დამოუკიდებელი წყაროებიდან.
	სამეურნეო სუბიექტის შიდა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია იმ პირთა მიერ არის დამუშავებული, რომლებიც უშუალოდ არ არიან პასუხისმგებელნი ამ ინფორმაციის სიზუსტეზე? <ul style="list-style-type: none"> • თუ ასეა, ჩაატარეთ დამატებითი პროცედურები მათი სიზუსტის შესამოწმებლად.
	მონაცემები ადეკვატური შიდა კონტროლის მქონე სანდო სისტემამ დაამუშავა?
	არსებობს შესაბამისი დარგის ზოგადი მონაცემები სამეურნეო სუბიექტის მონაცემებთან შესადარებლად?
	ჩატარდა ამ მონაცემების აუდიტი მიმდინარე ან წინა პერიოდებში?
	აუდიტორმა ბუღალტრულად ასახული თანხებისთვის მოსალოდნელი მნიშვნელობები სხვადასხვა წყაროდან გამოითვალა?

იმისათვის, რომ ადგილი არ ჰქონდეს გამოყენებულ მონაცემთა წყაროს მიმართ გაუპარტოლებელ ნდობას, აუდიტორი ატარებს ძირითად ტესტებს, რათა დაადგინოს, არის თუ არა ანალიზისთვის საჭირო საბაზისო მონაცემები საკმარისად სანდო, ან ატარებს ამ მონაცემების სისრულესთან, არსებობასა და სიზუსტესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტს.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად გამოიყენება არაფინანსური მონაცემები (მაგალითად, წარმოებული პროდუქციის სახეობები და რაოდენობა). შესაბამისად, აუდიტორს ესაჭიროება სათანადო ბაზა იმის დასადგენად, არის თუ არა ეს მონაცემები საკმარისად საიმედო ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად.

მოსალოდნელი შედეგებისგან გადახრა (განსხვავება)

როდესაც გამოვლინდება განსხვავება ბუღალტრულად ასახულ თანხასა და აუდიტორის მიერ გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგს („აუდიტორის მოლოდინს“) შორის, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რწმუნების დონე, რომლის მისაღწევადაც ტარდება მოცემული პროცედურები და აუდიტორის მიერ განსაზღვრული საშუალო არსებითობის დონე. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორისთვის მისაღები განსხვავების სიდიდე, ყოველგვარი დამატებითი გამოკვლევის გარეშე, ნაკლები უნდა იყოს საშუალო არსებითობაზე.

განსხვავებების გამოსაკვლევად გამოიყენება შემდეგი პროცედურები:

- მოსალოდნელი შედეგების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდებისა და ფაქტორების გადახედა;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვა აუდიტორის მიერ გამოთვლილი მოსალოდნელი შედეგებისგან გადახრის გამომწვევი მიზეზების დასადგენად და ხელმძღვანელობის პასუხების შეფასება, აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილი ცოდნის (ინფორმაციის) გათვალისწინებით; და
- ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული განმარტების დასადასტურებლად სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

ამგვარი გამოკვლევის შედეგად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ:

- განსხვავება აუდიტორის „მოლოდინსა“ და ბუღალტრულად ასახულ თანხას შორის არ წარმოადგენს უზუსტობას; ან
- განსხვავება წარმოადგენს უზუსტობას, რა შემთხვევაშიც დამატებითი პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა.

ეფექტური ანალიზური ძირითადი პროცედურების მაგალითები

ცხრილი 10.4-4

ფინანსური ანგარიშგების თანხა	თანაფარდობა და პროცედურა
რეალიზაცია	სარეალიზაციო ფასისა და გაგზავნილი საქონლის რაოდენობის თანაფარდობა.
ამორტიზაციის ხარჯები	ამორტიზაციის (ცვეთის) ნორმისა და კაპიტალური აქტივების ნაშთის თანაფარდობა, აქტივების მატებისა და გასვლის გაკვლევის გათვალისწინებით.
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედნადები ხარჯების ელემენტი	ფაქტობრივი ზედნადების ხარჯების დაკავშირება ფაქტობრივ პირდაპირ შრომით დანახარჯებთან და წარმოების მოცულობასთან.
ხელფასის ხარჯი	სახელფასო განაკვეთების თანაფარდობა თანამშრომელთა რიცხვნობასთან.
რეალიზაციის საკომისიო გადასახდელი	რეალიზაციის საკომისიო გადასახდელის თანაფარდობა რეალიზაციის მოცულობასთან.
დარიცხული ხელფასები	ყოველდღიური დარიცხული ხელფასის თანაფარდობა ნამუშევარი დღეების რაოდენობასთან (ანუ იმ დღეების რაოდენობასთან, რომელზეც დარიცხულია ხელფასი).

სხვა ანალიზური პროცედურები

ანალიზი შეიძლება ჩატარდეს შემდეგი სახით:

- **მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური მონაცემების დეტალური შედარება წინა პერიოდების ან მიმდინარე პერიოდის ბიუჯეტებთან;**
დებიტორული დავალიანების ანგარიშგების ნაშთის გაზრდა რეალიზაციის მაჩვენებლის შესაბამისი ზრდის გარეშე იმის მაჩვენებელია, რომ პრობლემა არსებობს დებიტორული დავალიანების ამოღებაში. თანამშრომელთა რიცხვნობის ზრდა პროფესიულ ორგანიზაციაში აუდიტორს შეუქმნის იმის მოლოდინს, რომ გაზრდილი იქნება ხელფასების ხარჯი და წევრების წლიური საწევროებიდან მიღებული ამონაგები.
- **სხვადასხვა ტიპის პროლუქციის ან მომხმარებელთა ტიპების შესახებ არსებულ მონაცემთა შედარება;**
ამგვარი ანალიზით აუდიტორმა შეიძლება ახსნას თვიურ ან სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდების რეალიზაციაში არსებული განსხვავებები.
- **კოეფიციენტების ანალიზი;**
კოეფიციენტების ანალიზით შეიძლება დასაბუთდეს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების თანხები (მაგალითად, დარგის ნორმატივებთან, ან წინა პერიოდის შედეგებთან შესადარისობა), ან გამოვლინდეს საკითხები, რომლებიც დამატებით განხილვას საჭიროებს. გარკვეული დაწესებულებები, როგორცაა ბანკები და დარგობრივი გაერთიანებები (ასოციაციები) ფინანსურ სტატისტიკას აწარმოებენ დარგის დონეზე. ამგვარი სტატისტიკა აუდიტორს შეიძლება გამოადგეს დარგობრივი მონაცემების შესადარებლად სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის

მაჩვენებლებთან და დარგის ტენდენციებისგან განსხვავებების გამოვლენის შემთხვევაში გამოკითხვების ჩასატარებლად.

- **გრაფიკები.**

დასასრულ, გაითვალისწინეთ გრაფიკების გამოყენება პროცედურების შედეგების საილუსტრაციოდ. გრაფიკები ვიზუალურად წარმოაჩენს თვითონ ან საანგარიშგებო პერიოდების მონაცემებს შორის არსებულ მნიშვნელოვან განსხვავებებს.

ანალიზური პროცედურების გამოყენება მოსაზრების ჩამოყალიბებისას

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
520.6	<p>აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის ბოლო სტადიის მახლობელ პერიოდში, რაც მას დაეხმარება საბოლოო დასკვნის გამოტანაში იმის შესახებ, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება აუდიტორის ცოდნას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ.</p> <p>(იხ. პუნქტები გ17-გ19).</p>

აუდიტის ძირითადი სამუშაოების დასრულების შემდეგ აუდიტორს მოეთხოვება ანალიზური პროცედურების ჩატარება, რათა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შეაფასოს მთლიანობაში.

აუდიტის დასრულებისას, ან მის მახლობელ პერიოდში ანალიზური პროცედურების გამოყენების მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება თუ არა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილ ცოდნას.

ამგვარი პროცედურების მეშვეობით პასუხი გაეცემა შემდეგ კითხვებს:

- **ანალიზური პროცედურებიდან გამოტანილი დასკვნები ადასტურებს ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტებისა თუ ელემენტების აუდიტის შედეგად გამოტანილ დასკვნებს?**

ანალიზური პროცედურებით შეიძლება გამოვლინდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული მუხლები განსხვავდება აუდიტორის მოლოდინისგან, რომელიც ჩამოყალიბდა მას სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციისა და აუდიტის მსვლელობისას დაგროვილი სხვა ცოდნის საფუძველზე. ასეთი განსხვავებები საჭიროებს ზემოთ აღწერილი პროცედურების მეშვეობით დამატებით გამოკვლევას. ამგვარი გამოკვლევით შეიძლება გამოვლინდეს, რომ აუცილებელია ცვლილებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ თანხებში, ან მასზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში.

- **არსებობს არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკი, რომელიც აქამდე არ იყო გამოვლენილი?**

თუ დამატებითი რისკები გამოვლინდება, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების გადახედვა და შეცვლა, რათა სათანადოდ მოახდინოს რეაგირება გამოვლენილ რისკებზე.

10.5 კონტროლის ტესტები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.8	<p>აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სათანადო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუ:</p> <p>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</p> <p>ბ) მართო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პ. გ20-გ24)</p>
330.9	<p>კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პ. გ25)</p>
330.10	<p>კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:</p> <p>ა) კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვებთან ერთად უნდა ჩაატაროს სხვა აუდიტორული პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:</p> <p>(i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;</p> <p>(ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და</p> <p>(iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პ. გ26-გ29)</p> <p>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. 30-გ31)</p>
330.11	<p>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. პ. გ32)</p>

მიზანი

კონტროლის ტესტები განკუთვნილია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შიდა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე. შიდა კონტროლის პროცედურებს შეუძლია მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და შემდეგ მათი გასწორება. ტესტირებისთვის უნდა შეირჩეს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს განსახილველი მტკიცების შესახებ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თავიდან ბოლომდე გავლის პროცედურა (ტესტი), რომლის მეშვეობითაც აუდიტორი ადგენს, კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა დანერგულია თუ არა, არ წარმოადგენს კონტროლის ტესტს. ეს არის რისკის შესაფასებელი პროცედურა, რომლის შედეგების საფუძველზე შეიძლება დადგინდეს, სასარგებლო იქნება თუ არა კონტროლის ტესტების ჩატარება და თუ ასეა, რა სახის უნდა იყოს კონტროლის ტესტი.

კონტროლის ტესტებს აუდიტორი მაშინ ატარებს, როდესაც:

- რისკის შეფასება ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს; ან
- მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს განსახილველი მტკიცების დონეზე. ამ მიდგომის გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც პროდუქციის რეალიზაცია ინტერნეტის მეშვეობით წარმოებს და ამ ოპერაციების შესახებ არ იწარმოება და არ ინახება არავითარი სხვა დოკუმენტაცია, გარდა იმისა, რომელსაც ქმნის საინფორმაციო ტექნოლოგიების სისტემა.

კონტროლის ტესტებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრასთან დაკავშირებული საკითხები განხილულია მე-2 ტომის მე-17 თავში.

კონტროლის ტესტები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ:

- როგორ გამოიყენებოდა შიდა კონტროლის პროცედურები აუდიტს დაქვემდებარებული მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ან დროის რომელიმე შესაფერის მონაკვეთში. თუ საანგარიშგებო პერიოდში სხვადასხვა დროს სრულიად განსხვავებული კონტროლის პროცედურები გამოიყენებოდა, აუდიტორმა შიდა კონტროლის თითოეული სისტემა ცალ-ცალკე უნდა განიხილოს;
- რამდენად მუდმივად გამოიყენებოდა შიდა კონტროლის პროცედურები; და
- ვის მიერ ან რა გზით ხდებოდა მათი გამოყენება.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში აუდიტორები ხშირად გეგმავენ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას იმის ვარაუდით, რომ არსებული კონტროლის საშუალებების ტესტების ჩატარება არ იქნება პრაქტიკული მოვალეობების შეზღუდული დანაწილების და ა.შ. გამო. სანამ ამგვარ დასკვნას გამოიტანთ, განიხილეთ:

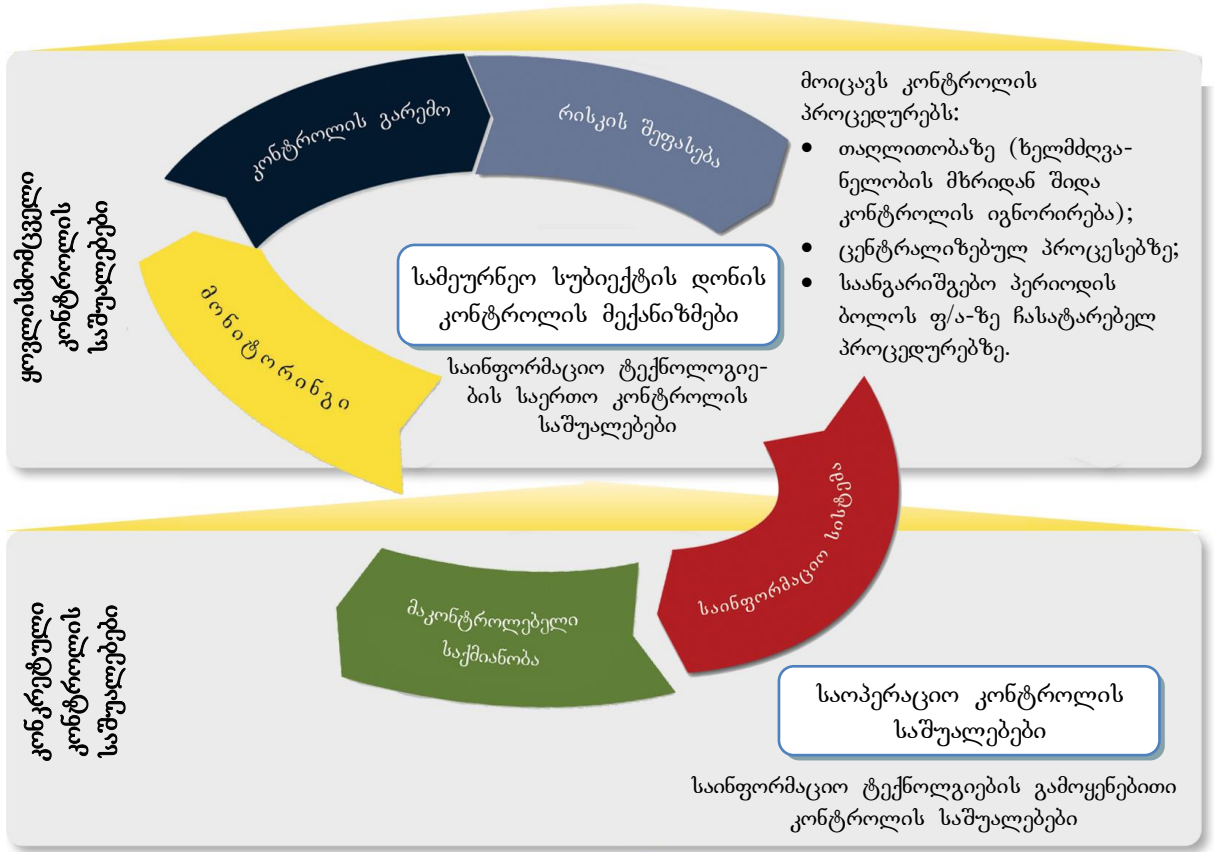
- კონტროლის გარემოსა და შიდა კონტროლის სხვა ელემენტების სიძლიერე;
- კონტროლის პროცედურების არსებობა ისეთ მტკიცებებთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც უფრო ეფექტური იქნებოდა მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტების მეშვეობით; და
- მტკიცებები, სადაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება არსებითი უზუსტობის რისკებს ვერ შეამცირებს მისაღებ დაბალ დონემდე, მაგალითად, ამონაგების სისრულის მტკიცება.

კონტროლის ტესტების შემუშავება

კონტროლის ტესტები გამოიყენება შიდა კონტროლის სისტემის ნებისმიერი 5 ელემენტის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. შიდა კონტროლის ელემენტების შესახებ უფრო ვრცელი ინფორმაციის მისაღებად იხილეთ შემდეგი სქემა და 1-ლი ტომის მე-5 თავი.

სქემა 10.5-1

ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი ანგარიშები და განმარტებითი შენიშვნები



სამეურნეო ოპერაციები

სპეციფიკური კონტროლის საშუალებები (როგორცაა მაკონტროლებელი საქმიანობა/კონტროლის პროცედურები) პირდაპირ კავშირშია უზუსტობების პრევენციასთან ან გამოვლენასთან და გასწორებასთან, ხოლო ყოვლისმომცველი კონტროლის მექანიზმები საფუძველს ქმნის სპეციფიკური კონტროლის საშუალებებისთვის და გავლენას ახდენს მათ ფუნქციონირებაზე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ზოგიერთი ყოვლისმომცველი კონტროლის მექანიზმი (როგორცაა კონტროლის გარემო) შეიძლება ასევე გამოყენებულ იქნეს ამა თუ იმ კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებულ უზუსტობის სპეციფიკურ რისკებზე რეაგირებისთვის (მაგალითად, იქ სადაც უფროსი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალი უშუალოდ მონაწილეობს ზედამხედველობის პროცესში და ყოველდღიური ოპერაციების დამტკიცებაში). ამ შემთხვევაში, თუ ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებების ტესტირება ჩატარდება და აღმოჩნდება, რომ ეფექტურად ფუნქციონირებს, საჭირო აღარ იქნება კონკრეტულ რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის სხვა საშუალებების ტესტირება, როგორცაა, მაგალითად, კონტროლის პროცედურები.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მართვის პროცესში მხოლოდ ერთი პირის დომინირება იმას არ ნიშნავს, რომ შიდა კონტროლი სუსტია ან არ არსებობს. ფაქტობრივად, კომპეტენტური მესაკუთრე-მმართველის მონაწილეობა სამეურნეო სუბიექტის დეტალურ ყოველდღიურ ოპერაციებში მნიშვნელოვანი იქნება კონტროლის გარემოს სიძლიერისთვის. ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების ალბათობა მანც იარსებებს, მაგრამ შესაძლებელი იქნება მისი შემცირება რაღაც დონით (პრაქტიკულად ნებისმიერი სიდიდის სამეურნეო სუბიექტში) თაღლითობის საწინააღმდეგო ზოგიერთი მარტივი კონტროლის მექანიზმის დანერგვით (იხილეთ 1-ლი ტომის მე-5 თავი).

სხვა შემთხვევაში, კავშირი ყოვლისმომცველ და სპეციფიკურ კონტროლის საშუალებას შორის შესაძლოა უფრო პირდაპირი იყოს. მაგალითად, ზოგიერთ მონიტორინგის კონტროლის საშუალებას შეუძლია გამოავლინოს ამა თუ იმ კონკრეტული (ბიზნესპროცესის) კონტროლის მექანიზმის მუშაობის ჩამლა. თუ აუდიტორი ჩაატარებს ამგვარი მონიტორინგის კონტროლის საშუალებების მუშაობის ეფექტიანობის ტესტირებას, ამით შეიძლება შემცირდეს უფრო მეტი სპეციფიკური კონტროლის საშუალებების ტესტირების საჭიროება.

ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებების (ხშირად მათ უწოდებენ სამეურნეო სუბიექტის დონისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებებს) ტესტები ხშირად უფრო სუბიექტური ხასიათისაა (როგორცაა, მაგალითად, პატიოსნების ან თანამშრომელთა კომპეტენციის ვალდებულების შეფასება.) შესაბამისად, უფრო რთულია მათი დოკუმენტირება, ვიდრე ამა თუ იმ ბიზნესპროცესის დონის სპეციფიკური შიდა კონტროლი საშუალებების (როგორცაა, მაგალითად, გადახდის დამტკიცების შემოწმება). შედეგად სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებებისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების ტესტირების ამსახველ სამუშაო დოკუმენტში მხარდამჭერ მტკიცებულებებს დაერთვის მოკლე ჩანაწერები, სადაც ახსნილია ტესტირებისთვის შერჩეული მიდგომა და რა სახის პრაქტიკული ზომები გაატარა აუდიტორმა (მაგალითად, პერსონალთან გასაუბრება, პასუხების შეფასება, თანამშრომელთა პირადი საქმეების მიმოხილვა და ა.შ).

ზემოაღნიშნული მიდგომა აღწერილია შემდეგ მაგალითში.

ცხრილი 10.5-2

ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების ტესტირება

კონტროლის კომპონენტი = კონტროლის გარემო	
განსახილველი რისკი	ყურადღება არ არის გამახვილებული პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების საჭიროებაზე.
გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები	ხელმძღვანელობა ყველა ახალი თანამშრომლისგან მოითხოვს გარკვეული სტანდარტული ფორმის ხელმოწერას, სადაც ისინი აცხადებენ, რომ ეთანხმებიან ფორმის ფუნდამენტურ ღირებულებებს და აცნობიერებენ მათი დარღვევის შედეგებს.
კონტროლის სტრუქტურა	წაიკითხეთ თანამშრომელთა მიერ ხელმოწერილი ფორმა და დარწმუნდით, რომ იგი ნამდვილად ეხება პატიოსნებას და სხვა ეთიკურ ღირებულებებს.
კონტროლის დანერგვა	მიმოიხილეთ ერთი თანამშრომლის პირადი საქმე, რათა დარწმუნდეთ, რომ იგი შეიცავს ხელმოწერილ ფორმას და ნახეთ, რა მტკიცებულება არსებობს (მაგალითად, დისციპლინის) იმისა, რომ თანამშრომლები ნამდვილად იცავენ ამ ღირებულებებს. ეს შეიძლება იყოს თანამშრომელთან ხანმოკლე გასაუბრება.
კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობის ტესტები	შეარჩიეთ თანამშრომელთა პირადი საქმეებიდან შერჩევითი ერთობლიობა და დარწმუნდით, რომ პირად საქმეში დევს თანამშრომლის მიერ ხელმოწერილი შეთანხმების ფორმა. გარდა ამისა, შეგიძლიათ თანამშრომელთა შერჩევით ერთობლიობას დაუსვათ კითხვები, სამეურნეო სუბიექტის მიერ დამტკიცებული პოლიტიკის თაობაზე.
დოკუმენტაცია	აუდიტის ფაილში ჩასადებად მოამზადეთ მოხსენებითი ბარათი (მემო), სადაც ჩაწერთ თანამშრომლის პირადი საქმის დეტალებს და მასთან გასაუბრების შინაარსს მოკლედ, შენიშვნების სახით (მათ შორის პიროვნების სახელსა და გვარს და გასაუბრების თარიღს), თქვენ მიერ გამოტანილ დასკვნებთან ერთად.

ქვემოთ განხილულია ზოგიერთი საკვანძო ფაქტორი, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონტროლის ტესტების ჩამოყალიბებისას.

ცხრილი 10.5-3

საკითხი	დახასიათება
<p>რა სახის არსებითი უზუსტობის რისკსა და მტკიცებაზე ხდება რეაგირება?</p>	<p>განსაზღვრეთ არსებითი უზუსტობის რისკი და მასთან დაკავშირებული მტკიცება, რომელთან მიმართებაშიც აპირებთ კონტროლის ტესტების ჩატარებას. შემდეგ განიხილეთ, ამ მტკიცების ტესტირება კონტროლის ტესტების მეშვეობით არის შესაძლებელი თუ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით.</p>
<p>კონტროლის საშუალებების საიმედოობა</p>	<p>ზოგადი წესი ასეთია: არ ღირს კონტროლის ისეთი საშუალებების ტესტირება, რომელიც შეიძლება არასაიმედო აღმოჩნდეს, ვინაიდან მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა, რომელიც, საზოგადოდ, კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად გამოიყენება, ეყრდნობა იმ მოსაზრებას, რომ არანაირი გადახრა არ გამოვლინდება. მიაქციეთ ყურადღება: თუ კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისთვის ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანია, უფრო ეფექტური იქნება ძირითადი პროცედურების ჩატარება (თუ ეს შესაძლებელია):</p> <ul style="list-style-type: none"> • შეცდომების ისტორია; • ცვლილებები ოპერაციების მოცულობაში, ან ტიპში; • სუსტია სამეურნეო სუბიექტის დონისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები, რომლებსაც ეყრდნობა სპეციფიკური კონტროლის საშუალებები; • შესაძლებელია კონტროლის საშუალებების იგნორირება (ან უკვე ასე მოხდა) ხელმძღვანელობის მიერ; • პრაქტიკაში იშვიათად ხორციელდება კონტროლი; • ცვლილებები იმ პერსონალში, ან მათ კომპეტენციაში, რომლებიც კონტროლს ახორციელებენ; • შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვანია ისეთი მანუალური ელემენტი, სადაც ადვილია შეცდომის დაშვება; • ოპერაცია რთულია და საჭიროებს მნიშვნელოვანი დონის განსჯას და სუბიექტური გადაწყვეტილების მიღებას.
<p>არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებების არსებობა</p>	<p>დამოკიდებულია კონტროლის მოცემული პროცედურა სხვა კონტროლის საშუალებების ეფექტურ მოქმედებაზე?</p> <p>ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება განსახილველი იყოს ცალკეული პროცესებიდან მიღებული არაფინანსური ინფორმაცია, გამოვლენილ გადახრებზე/გამონაკლისებზე ხელმძღვანელობის რეაგირების მიდგომა და გადახრების ანგარიშების პერიოდული მიმოხილვა მენეჯერთა მიერ.</p>
<p>ტესტის ტიპი აუდიტის მიზნების გათვალისწინებით</p>	<p>კონტროლის ტესტები, როგორც წესი, მოიცავს შედეგი პროცედურების კომბინაციას:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პერსონალის გამოკითხვა; • შესაბამისი დოკუმენტაციის დათვალიერება; • კომპანიის ოპერაციებზე დაკვირვება; და • გამოყენებული კონტროლის პროცედურის ხელახლა ჩატარება აუდიტორის მიერ.

საკითხი	დაზასიათება
ტესტის ტიპი აუდიტის მიზნების გათვალისწინებით	გაითვალისწინეთ, რომ მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი მტკიცებულება არ იქნება კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დასკვნის გამოსატანად. მაგალითად, ნაღდი ფულის (ჩეკების) მიღებაზე დაწესებული შიდა კონტროლის ეფექტიანობის ტესტირებისას, აუდიტორი შეიძლება დააკვირდეს საფოსტო გზავნილების გახსნის პროცედურასა და სალაროს შემოსავლების დამუშავების პროცესს. ვინაიდან დაკვირვება ეხება მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტს, როდესაც ეს პროცედურა ტარდება, აუდიტორმა დაკვირვების პროცედურა უნდა შეავსოს სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვითა და ამგვარი შიდა კონტროლის პროცედურის შესახებ სხვა დროს მომზადებული დოკუმენტაციის დათვალიერებით.

მნიშვნელოვანი რჩევები

განსაზღვრეთ, რა იქნება კონტროლის პროცედურიდან გადახვევა (გადახრა)

როდესაც გეგმავთ (აყალიბებთ) კონტროლის ტესტს, ზუსტად განსაზღვრეთ, რა იქნება მოცემული ტესტისთვის შეცდომა ან გადახრა. ამით დაზოგავთ აუდიტის შემსრულებელი პერსონალის დროს, რომელიც შეიძლება დაიკარგოს იმის დადგენაზე, ერთი შეხედვით უმნიშვნელო განსხვავება (მაგალითად, არასწორი სატელეფონო ნომრები) არის თუ არა კონტროლიდან გადახვევა.

ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებები

პრაქტიკაში შეიძლება შეგხვდეთ ისეთი შემთხვევები, როდესაც კონტროლის პროცედურებს კომპიუტერი ასრულებს და არ არსებობს დამამტკიცებელი დოკუმენტაცია. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეიძლება თვითონ მოუწიოს ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის დამოუკიდებლად ჩატარება, რათა დარწმუნდეს, რომ კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფის კონტროლის საშუალებები ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო. მეორე მიდგომა არის კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის (აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის) გამოყენება. კომპიუტერული აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის ერთ-ერთი მაგალითია აუდიტის პროგრამული პაკეტი, რომელსაც შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის მონაცემთა ფაილის (როგორცაა რეალიზაცია, ან კრედიტორული დავალიანება) გადმოწერა (ისე, რომ ეს მონაცემები შენარჩუნდეს სამეურნეო სუბიექტის სისტემაში) და შემდგომში შესაძლებელი იყოს მისი შემოწმება. ასეთი პროგრამებს შეუძლიათ კლიენტების მონაცემების გაანალიზება და, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორული მტკიცებულებების მოცემა. გარდა ამისა, მათი მეშვეობით შესაძლებელია ხელით მუშაობასთან შედარებით გაცილებით მეტი ელექტრონული ოპერაციებისა და საბუღალტრო ანგარიშების ტესტირების ჩატარება. შემდეგ ცხრილში შეგიძლიათ იხილოთ კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენების რამდენიმე მაგალითი.

ნახაზი 10.5-4

კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება	
ტიპური პროცედურები	გადმოწერეთ კონკრეტული ჩანაწერები, მაგალითად, წინასწარდადგენილ თანხაზე მეტი სიდიდის გადახდები, ან რომელიმე შესაფერის თარიღამდე შესრულებული ოპერაციები.
	მონაცემთა ბაზიდან ამოიღეთ ზედა ან ქვედა ჩანაწერები.
	გამოავლინეთ გამოტოვებული და დუბლირებული ჩანაწერები.
	გამოავლინეთ შესაძლო თაღლითობა (ბენფორდის კანონის გამოყენებით).
	ელექტრონული ფაილებიდან შეადგინეთ ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობა, რომელიც აკმაყოფილებს თქვენ მიერ წინასწარდადგენილ პარამეტრებს, ან კრიტერიუმებს.

	ოპერაციები დაახარისხეთ სპეციფიკური (კონკრეტული) მახასიათებლების მიხედვით.
	შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად შეამოწმეთ გენერალური ერთობლიობა.
	თქვენ თვითონ თავიდან დაითვალეთ ფაილის (როგორცაა, მარაგი) ჩანაწერების მთლიანი ფულადი რაოდენობა და შეამოწმეთ ნამრავლები, მაგალითად, ფასზე ნამრავლი.
	დაანაწევრეთ, დააჯამეთ და ვადების მიხედვით დაალაგეთ ინფორმაცია.
	ერთმანეთს შეუდარეთ და შეუსაბამეთ სხვადასხვა ფაილების მონაცემები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტები ხშირად იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტულ სერიულ პროგრამულ პაკეტებს ყოველგვარი მოდიფიკაციის გარეშე. ამასთან, ბევრი პროგრამული პაკეტი შეიცავს დადასტურების კონტროლის საშუალებებს, რისი გამოყენებაც სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია შეცდომების შესამცირებლად და თაღლითობის შესაფერხებლად. აუდიტორს შეუძლია ჰკითხოვს დამკვეთს, მათი პროგრამული პაკეტი იყენებს თუ არა ამგვარ კონტროლის საშუალებებს და თუ არა, იქნებოდა თუ არა სამეურნეო სუბიექტისთვის ღირებული მათი გამოყენება.

კონტროლის ტესტების ვადები:

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.11	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. პ. გ32)
330.12	თუ აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ შუალედურ პერიოდში კრებს, იგი ვალდებულია: ა) აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პ.გ33-გ34)
330.15	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 ტესტები მტკიცებულებებს გვაძლევს იმის შესახებ, კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა ფაქტობრივად ხორციელდება თუ არა:

- დროის კონკრეტულ მომენტში (მაგ., მარაგის ინვენტარიზაცია); ან
- გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდი.

როდესაც კონტროლის ტესტები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე ტარდება, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რა დამატებითი მტკიცებულებები შეიძლება იყოს საჭირო დარჩენილი პერიოდის შესახებ. ამგვარი მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ტესტების გაფართოებით დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით, ან სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცედურების ტესტირებით.

ცხრილი 10.5-5

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	
კონტროლის ტესტების ჩატარების თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის დროის მონაკვეთი	მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობა.
	კონტროლის საშუალებები, რომელთა ტესტირება შუალედურ (საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე) პერიოდში ჩატარდა.
	რა დონის აუდიტორული მტკიცებულებები იქნა მოპოვებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ.
	დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობა.
	რა დონემდე აპირებს აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას შიდა კონტროლის საიმედოობაზე დაყრდნობით.
	კონტროლის გარემო.
	შუალედურ პერიოდში ტესტირების ჩატარების შემდეგ შიდა კონტროლის სისტემაში მომხდარი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილება, მათ შორის საინფორმაციო სისტემებში, პროცესებსა და პერსონალში.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევთ, შიდა კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტები მაშინ ჩატარეთ, როდესაც შეაფასებთ შიდა კონტროლის სისტემის სტრუქტურასა და ფუნქციონირებას.

წინა წლების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.13	<p>როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან საზღვრავს დროის იმ ინტერვალს, რომელიც შესაძლოა დატოვოს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირებამდე, აუდიტორი იხილავს შემდეგ ფაქტორებს:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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;

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.13 (გაგრძელება)	<p>ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;</p> <p>ვ) არსებითი უზუსტობების რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პ. გ35)</p>
330.14	<p>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:</p> <p>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. პ. გ36)</p> <p>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. პ. გ37-გ39)</p>
330.29	<p>თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტთან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოითქვანა რომელიმე წინა აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურების სადმი ნდობის საკითხთან დაკავშირებით.</p>

შიდა კონტროლის ტესტირება როტაციულად

თუ დაუშვებთ, რომ შემდეგ ცხრილში განხილული ფაქტორები არ არსებობს, შესაძლებელია, შიდა კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება საჭირო გახდეს მხოლოდ ყოველ მესამე აუდიტში ერთხელ. ნდობის პერიოდის სიდიდე დამოკიდებული იქნება აუდიტორის პროფესიულ განსჯაზე, მაგრამ არ შეიძლება აღემატებოდეს 2 წელს.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ფაქტორები, რომელთა გამო არ შეიძლება კონტროლის ტესტების ჩატარება როტაციულად.

ცხრილი 10.5-6

წინა წლებში ჩატარებული კონტროლის ტესტების გამოყენება არ შეიძლება, როდესაც:

- „მნიშვნელოვანი რისკის” შესამცირებლად აუცილებელია შიდა კონტროლზე დაყრდნობა;
- შიდა კონტროლის პროცედურა შეიცვალა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ან შეიცვალა რისკი, რომლის შესამცირებლადაც იყო დანერგილი კონტროლის პროცედურა;
- კონტროლის გარემო სუსტია;
- შიდა კონტროლის უწყვეტი მონიტორინგის პროცესი არაა დამაკმაყოფილებელია;
- განსახილველ კონტროლის საშუალებებში ფიგურირებს მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტი;
- პერსონალი იმგვარად შეიცვალა, რომ მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კონტროლის განხორციელებაზე;
- შეცვლილი გარემოებები მიგვანიშნებს, რომ აუცილებელია ცვლილებების შეტანა შიდა კონტროლშიც; და/ან
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები სუსტი ან არაეფექტურია.

სანამ აუდიტორი გამოიყენებს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მან (ყოველი აუდიტის დროს) უნდა დაადგინოს, რომ ეს მტკიცებულებები მიზანშეწონილი და შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. ამისათვის აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს მოცემულ კონკრეტულ კონტროლის საშუალებებში:

- მომხდარი ცვლილებების თაობაზე ხელმძღვანელობისა და სხვების გამოკითხვით; და
- შიდა კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვებით, ან დოკუმენტაციის დათვალიერებით, რათა დაადგინოს, რომ ეს პროცედურები მიმდინარე პერიოდშიც ხორციელდება.

როდესაც რამდენიმე კონტროლის საშუალება არსებობს ისეთი, რომელზე დაყრდნობითაც შესაძლებელია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებების გამოყენება, კონტროლის ტესტები იმგვარად უნდა დაიგეგმოს, რომ ყოველ აუდიტში ჩატარდეს გარკვეული კონტროლის ტესტები. მინიმუმ რამდენიმე კონტროლის საშუალების ტესტირება ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში ასევე უზრუნველყოფს არაპირდაპირ დამხმარე მტკიცებულებებს კონტროლის გარემოს ეფექტიანობაზეც მიმდინარე პერიოდში.

საზოგადოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, ან რაც უფრო მეტად ენდობა აუდიტორი შიდა კონტროლს, მით უფრო ხანმოკლე უნდა იყოს კონტროლის ტესტების ჩატარების თარიღებს შორის დროის ინტერვალი.

11. სააღრიცხვო შეფასებები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტთან.	540

სქემა 11.0-1

რისკის შეფასება

- რომელი სააღრიცხვო შეფასებები მოითხოვება?
- როგორ განისაზღვრა შეფასებები?
- რამდენად მნიშვნელოვანია შეფასებები?
- საჭიროა აუდიტორის ექსპერტი?
- რამდენად ზუსტი იყო წინა წლის შეფასებები?
- არსებობს ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობის რაიმე მტკიცებულება?
- რა დონისაა შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა?

რისკზე რეაგირება

- სათანადოდ მომზადდა სააღრიცხვო შეფასებები ერთგვაროვანი მეთოდების გამოყენებით?
- საიმედოა მხარდამჭერი მტკიცებულებები?
- არსებობს თაღლითობის რაიმე მტკიცებულება?

დასკვნის მომზადება

- სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები პასუხობს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნებს?
- მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში, გამჟღავნდა თუ არა განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ?
- მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
540.6	<p>აუდიტორის მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის თაობაზე, რომ:</p> <p>ა) სააღრიცხვო შეფასებები, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები გონივრულია, მიუხედავად იმისა, ფინანსურ ანგარიშგებაში არის აღიარებული, თუ განმარტებით შენიშვნებში ასახული; და</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია ადეკვატურად არის ასახული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების კონტექსტში.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.7	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) სააღრიცხვო შეფასება – იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხის განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. ეს ტერმინი გამოიყენება როგორც რეალური ღირებულებით შეფასებული სიდიდეებისთვის, სადაც ადგილი აქვს შეფასების განუსაზღვრელობას, ასევე სხვა თანხებისათვის, რომელთა შეფასებაც საჭირო. როდესაც წინამდებარე ასს-ში საუბარია სააღრიცხვო შეფასებებზე, რომლებიც მოიცავს მხოლოდ რეალურ ღირებულებას, გამოიყენება ტერმინი „რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება“;</p> <p>ბ) აუდიტორისეული ერთი შეფასება ან აუდიტორისეული შეფასებების დიაპაზონი (აუდიტორის დიაპაზონი) – თანხა, ან თანხების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი ადგენს აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასების მართებულობის შესაფასებლად;</p> <p>გ) შეფასების განუსაზღვრელობა – სააღრიცხვო შეფასებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნის (გასამჟღავნებელი ინფორმაციის) მგრძობელობა მისი შეფასებისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის მიმართ;</p> <p>დ) ხელმძღვანელობის მიკერძოება – როდესაც ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობა ნეიტრალური არ არის;</p> <p>ე) ხელმძღვანელობისეული შეფასება – თანხა, რომელსაც შეარჩევს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების სახით აღიარებისთვის ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვისათვის;</p> <p>ვ) სააღრიცხვო შეფასების შედეგი – ფაქტობრივი ღირებულებითი სიდიდე, რომელიც მიიღება შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის შედეგად.</p>

11.1 ზოგადი მიმოხილვა

სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტში აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ:

- არის თუ არა გონივრული ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, ან შენიშვნებში განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებები, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები; და
- ადეკვატურია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძველების კონტექსტში.

ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის ღირებულების ზუსტად დადგენა შეუძლებელია, ამიტომ მათ მიახლოებით მნიშვნელობას ითვლიან. ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება შედარებით მარტივად გამოსათვლელი იყოს (მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება და დებიტორული დავალიანების ღირებულება) და გაცილებით უფრო რთულიც (როგორცაა, გრძელვადიან ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით ასაღიარებელი ამონაგები და პროდუქციის გარანტიებთან და საგარანტიო მომსახურებასთან დაკავშირებული სამომავლო ვალდებულებები). სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა ხშირად საჭიროებს წარსული პერიოდებისა და მიმდინარე პერიოდის მონაცემების საფუძველიან ანალიზს და ისეთი სამომავლო მოვლენების პროგნოზირებას, როგორცაა რეალიზაციის ოპერაციები.

სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მიზანი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნებიდან და თვითონ საანგარიშგებო ფინანსური მუხლის ხასიათიდან გამომდინარე. მაგალითად, შეფასების მიზანი შეიძლება იყოს:

- ერთი ან მეტი ოპერაციის, მოვლენის ან გარკვეული პირობების (გარემოებების) შედეგის პროგნოზირება, რაც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის საჭიროებას; ან
- მიმდინარე პერიოდის ოპერაციის ან ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე მუხლის ღირებულების განსაზღვრა, შეფასების თარიღისთვის ფართოდ გავრცელებულ პირობებში, მაგალითად, გარკვეული ტიპის აქტივის ან ვალდებულების შეფასებული (მიხსლოებით) საბაზრო ფასის განსაზღვრა. ეს მოიცავს რეალური ღირებულების შეფასების განსაზღვრასაც.

სააღრიცხვო შეფასებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი ხშირად გამომდინარეობს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ხარისხიდან. შემდეგ ცხრილში განხილულია რამდენიმე გასათვალისწინებელი ფაქტორი.

ცხრილი 11.1-1

სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონე	
განუსაზღვრელობის დაბალი დონე (ნაკლები არსებითი უზუსტობის რისკი)	განუსაზღვრელობის მაღალი დონე (მაღალი არსებითი უზუსტობის რისკი)
სამეურნეო ოპერაციები არ არის რთული.	მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული განსჯაზე, როგორცაა სასამართლო პროცესის შედეგი, ან მომავალი ფულადი ნაკადების ოდენობა და მათი წარმოქმნის დრო, რაც დამოკიდებულია მრავალი მომდევნო წლის გაურკვეველი მოვლენების მოხდენა-არმოხდენაზე.
დაკავშირებულია ტიპურ ყოველდღიურ ოპერაციებთან.	არ გამოითვლება აღიარებული (აპრობირებული) შეფასების მეთოდების გამოყენებით.
სააღრიცხვო შეფასებები მიიღება ადვილად ხელმისაწვდომი მონაცემებიდან, როგორცაა, მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთების შესახებ გამოქვეყნებული მონაცემები, ან იმ ფასიანი ქაღალდების ფასები, რომლებიც საფონდო ბირჟაზე იყიდება (ასეთ მონაცემებს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების კონტექსტში შეიძლება ეწოდოს „დაკვირვებადი“ (ემპირიული).	მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების ანალიზის შედეგები, რომელიც აუდიტორმა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით ჩაატარა, იმაზე მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განსხვავება თავდაპირველ სააღრიცხვო შეფასებასა და ფაქტობრივ შედეგს შორის.
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილი შეფასების მეთოდი მარტივი და ადვილად გამოსაყენებელია.	ისეთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, რომლითაც საფონდო ბირჟაზე არ ვაჭრობენ.

შენიშვნა: აუდიტორმა (იყენებს რა პროფესიონალურ განსჯას) უნდა განსაზღვროს, გამოვლენილი სააღრიცხვო შეფასებები (ისინი, რომელთა განსაზღვრასაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება) წარმოშობს თუ არა მნიშვნელოვან რისკებს. თუ მნიშვნელოვანი რისკის არსებობა დადგინდება, აუდიტორს დამატებით მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების შესწავლა.

მას შემდეგ, რაც მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობა და დაადგინოს უზუსტობის ხარისხი შემდეგი სიტუაციებისთვის:

- როდესაც მტკიცებულება ასაბუთებს ერთ სააღრიცხვო შეფასებას, განსხვავება აუდიტორიულ ერთ შეფასებასა და ხელმძღვანელობისეულ ერთ შეფასებას შორის უზუსტობას წარმოადგენს.
- როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს მის მიერ განსაზღვრული, შეფასებების გონივრულობის დიაპაზონი, ხელმძღვანელობისეული ერთი შეფასება, რომელიც აუდიტორის დიაპაზონის გარეთ მოხვდება, არ იქნება განმტკიცებული აუდიტორული მტკიცებულებით. ასეთ შემთხვევაში, უზუსტობა იქნება სულ მცირე ხელმძღვანელობისეულ ერთ შეფასებასა და აუდიტორის დიაპაზონის უახლოეს წერტილს შორის სხვაობის ტოლი მაინც.

სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და თავდაპირველად აღიარებულ თანხას, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ნაჩვენებ თანხას შორის განსხვავება ყოველთვის არ არის უზუსტობის მაჩვენებელი. ეს განსაკუთრებით რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებს ეხება, რადგან ნებისმიერი დაკვირვებადი (ემპირიული) მონაცემებით გამოთვლილ შედეგზე აუცილებლად ახდენს გავლენას იმ თარიღის შემდგომი მოვლენები და პირობები, როდესაც ანგარიშობენ სააღრიცხვო შეფასებას ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის.

11.2 რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.8	<p>სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლისათვის რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და შესაბამისი ქმედებების განხორციელებისას აუდიტორმა, იმისათვის, რომ შეიქმნას საფუძველი სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად, როგორც ასს 315-ით მოითხოვება, უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტი გ 12)</p> <p>ა) სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნები, დაკავშირებული განმარტებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ13-გ15)</p> <p>ბ) როგორ გამოავლენს ხელმძღვანელობა იმ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება წარმოქმნან სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებებში ასახვის 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)</p> <p>გ) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და რა მონაცემებს ეფუძნება შეფასებები, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ22-გ23)</p> <p>(i) მეთოდი, სადაც შესაფერისია მოდელი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად; (იხ. პუნქტები გ24-გ26)</p> <p>(ii) შესაბამისი კონტროლის საშუალებები; (იხ. პუნქტები გ27-გ28)</p> <p>(iii) გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ექსპერტი; (იხ. პუნქტები გ29-გ30)</p> <p>(iv) დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები; (იხ. პუნქტები გ31-გ36)</p> <p>(v) ადგილი ჰქონდა თუ არა, ან ექნება თუ არა წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების მეთოდების ცვლილებას და, თუ ეს მოხდა, რატომ; და (იხ. პუნქტი გ37)</p> <p>(vi) ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის ეფექტი და თუ შეაფასა, როგორ გააკეთა ეს. (იხ. პუნქტი გ38)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.9	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 ეჭვქვეშ დაყენება. (იხ. პუნქტები გ39-გ44)
540.10	არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 315-ით, უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონე. (იხ. პუნქტები გ45-გ46)
540.11	აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, იდენტიფიცირებული შეფასების ძალადი განუსაზღვრელობის დონის მქონე სააღრიცხვო შეფასებებიდან რომელიმე ხომ არ წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკს. (იხ. პუნქტები გ47-გ51)

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეფასებების გამოსათვლელად საჭირო სამუშაო ნაკლებად რთული იქნება, რადგან მათი საქმიანობის სახეები ხშირად შეზღუდულია და ოპერაციებიც ნაკლებად რთულია. ხშირად, ერთი ადამიანი, კერძოდ, მესაკუთრე-მმართველი ადგენს სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას და, შესაბამისად, აუდიტორიც გამოკითხვებზე მოახდენს კონცენტრაციას. თუმცა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ მცირე სამეურნეო სუბიექტებს ჰყავდეთ ხელმძღვანელობის ექსპერტი, რომელიც გამოიყენებდა თავის გამოცდილებასა და კომპეტენციას მოთხოვნილი ერთი შეფასების გამოსათვლელად. ასეთ შემთხვევებში, არსებითი უზუსტობის რისკი შესაძლოა გაიზარდოს, თუ, რა თქმა უნდა, ექსპერტს არ მოიწვევენ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც მიგანიათ, რომ ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო ძალიან დაეხმარება შეფასების პროცესს, ექსპერტის საჭიროების საკითხი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან განიხილეთ აუდიტის საწყის ეტაპზე, შეძლებისდაგვარად ადრე, რათა შესაბამისი ზომები იქნეს მიღებული.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ძირითადი საკითხები, რომლებზეც აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება.

ცხრილი 11.2-1

საკითხი	დახასიათება
როგორ უნდა მიხედეთ, რომ აუცილებელია სააღრიცხვო შეფასება?	სააღრიცხვო შეფასების აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს უშუალოდ ფინანსური ანგარიშგების წარსაღვენად გამოყენებული საფუძვლებიდან, ან იმ ოპერაციების, მოვლენების ან გარემოებების ხასიათიდან, რომლებიც უნდა აღიარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან განიმართოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა იმ გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ, რომლებიც წარმოშობს ახალი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის, ან უკვე არსებული სააღრიცხვო შეფასების გადახედვის და შესწორების აუცილებლობას.

საკითხი	დახასიათება
<p>ხელმძღვანელობის პროცესი, რომელიც გამოიყენება შეფასებების მოსამზადებლად</p>	<p>მიმოხილეთ და შეაფასეთ ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესი, მათ შორის შეფასებების საფუძვლად გამოყენებული დაშვებების განსაზღვრის მეთოდები, გამოყენებულ მონაცემთა საიმედოობა და შიდა დამტკიცების ან მიმოხილვის პროცედურები. ზოგ შემთხვევაში ზემოაღნიშნული პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოყენებას.</p> <p>ხელმძღვანელობის ექსპერტის საჭიროება შეიძლება გამოწვეული იყოს, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • შესაფასებელი საკითხის განსაკუთრებული (სპეციფიკური) ხასიათით; • იმ მოდულების ტექნიკური ხასიათით, რომელთა გამოყენებაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით (მაგალითად, გარკვეული მუხლების რეალური ღირებულების განსაზღვრა); • იმ ოპერაციის ან მოვლენის არაორდინარული ხასიათით, ან იშვიათობით, რომლის სააღრიცხვო შეფასებაც მოითხოვება.
<p>წინა პერიოდებში მომზადებული სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები</p>	<p>გაანალიზეთ წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები და გამოარკვიეთ წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებსა და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავების მიზეზები. ეს დაგეხმარებათ იმის დადგენაში:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ეფექტიანია თუ არა ხელმძღვანელობისეული შეფასების პროცესი; • ადგილი აქვს თუ არა ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობას (სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა შესაძლო თაღლითობის დასადგენად ასევე მოითხოვება ასს-240-ითაც); • არსებობს თუ არა შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები; და • რა დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება სააღრიცხვო შეფასებას, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოითხოვებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.
<p>სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ხარისხი</p>	<p>გაითვალისწინეთ შემდეგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის მსჯელობის ხარისხი; • სააღრიცხვო შეფასებების მგრძობელობა გამოყენებული დაშვებების ცვლილებებთან მიმართებით; • აღიარებული შეფასების ტექნიკის (მეთოდების) არსებობა, რაც განუსაზღვრელობას ამცირებს; • საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა და გამოყენებული მონაცემების რელევანტურობა; • გარე წყაროებიდან მისაღები საიმედო მონაცემების ხელმისაწვდომობა; • რა დონეზე ეყრდნობა სააღრიცხვო შეფასება დაკვირვებად (ემპირიულ), ან არადაკვირვებად (არაემპირიულ) ამოსავალ მონაცემებს; და • მიკერძოებულობის შესაძლებლობის ხარისხი. <p>შენიშვნა: განსაზღვრეთ, სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებთანაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებულია, არის თუ არა იმავდროულად „მნიშვნელოვანი რისკების“ შემცველი, რაზედაც აუდიტორს სპეციფიკური რეაგირება მოეთხოვება.</p>
<p>სააღრიცხვო შეფასებების მნიშვნელობა</p>	<p>არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს გაითვალისწინეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ამ ცხრილში განხილული საკითხები; • სააღრიცხვო შეფასებების ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი სიდიდე; და • წარმოადგენს თუ არა შეფასება მნიშვნელოვან რისკს. იხილეთ ზემოთ „სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონე“.

11.3 რეაგირება შეფასებულ რისკებზე

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.12	<p>არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ52)</p> <p>ა) სწორად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებას; და (იხ. პუნქტები გ53-გ56)</p> <p>ბ) შესაფერისია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებისთვის გამოყენებული მეთოდები და უცვლელად ზღებოდა თუ არა მათი გამოყენება; ხოლო თუ წინა პერიოდის შემდეგ შეიცვალა სააღრიცხვო შეფასებები ან ის მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა მათ გამოსათვლელად, შესაფერისია თუ არა ცვლილება არსებული გარემოებების. (იხ. პუნქტები გ57-გ58)</p>
540.13	<p>არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით, უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი პროცედურა, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის გათვალისწინებით: (იხ. პუნქტები გ59-გ61)</p> <p>ა) განსაზღვროს, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები იძლევა თუ არა აუდიტორულ მტკიცებულებას მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით; (იხ. პუნქტები გ62-გ67)</p> <p>ბ) შეამოწმოს, როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და შეამოწმოს მონაცემები, რომელსაც ეფუძნება შეფასება. შეამოწმების პროცესში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ68-გ70)</p> <p>(i) გამოყენებული შეფასების მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემულ პირობებში; და (იხ. პუნქტები გ71-გ76)</p> <p>(ii) გონივრულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული დაშვებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლებით გათვალისწინებული შეფასების მიზნებიდან გამომდინარე; (იხ. პუნქტები გ77-გ83)</p> <p>გ) ჩაატაროს კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის დასადგენად, შესაფერის ძირითად პროცედურებთან ერთად; (იხ. პუნქტები გ84-გ86)</p> <p>დ) განსაზღვროს საკუთარი ერთი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი, რათა შეაფასოს ხელმძღვანელობისეული სააღრიცხვო შეფასება. ამ მიზნისათვის: (იხ. პუნქტები გ87-გ91)</p> <p>(i) თუ აუდიტორი გამოიყენებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდებისაგან განსხვავებულ დაშვებებს ან მეთოდებს, აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ხელმძღვანელობის დაშვებები ან მეთოდები იმისათვის, რომ დაადგინოს საკუთარი (აუდიტორის) ერთი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი შესაბამისი ცვლადების გათვალისწინებით და შეაფასოს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მიღებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები; (იხ. პუნქტები გ92)</p> <p>(ii) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართებულია შეფასებების დიაპაზონის გამოყენება, მან არსებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეამციროს აღნიშნული დიაპაზონი მანამ, სანამ მოცემულ შუალედში მოხვედრილ ყველა შედეგს გონივრულად არ მიიჩნევს. (იხ. პუნქტები გ93-გ95)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.14	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 აუცილებელია თუ არა სპეციფიკური უნარ-ჩვევები ან ცოდნა იმისათვის, რომ შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება მოიპოვოს. (იხ. პუნქტები გ96-გ101)
540.15	იმ სააღრიცხვო შეფასებებისათვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა ასს 330-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, ძირითადი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, უნდა შეაფასოს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ102) ა) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ მოხდა მათი უარყოფა, ან ხელმძღვანელობამ სხვაგვარად როგორ გადაჭრა შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას; (იხ. პუნქტები გ103-გ106) ბ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია თუ არა; (იხ. პუნქტები გ107-გ109) გ) საჭიროების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების მიზანშეწონილობის, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების სათანადოდ გამოყენების მიზნებისათვის, ხელმძღვანელობის განზრახვა, განახორციელოს სპეციფიკური ქმედებები ან ხელმძღვანელობის უნარი, განახორციელოს ამგვარი ქმედებები. (იხ. პუნქტი გ110)
540.16	თუ აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობამ სათანადო ყურადღება არ მიაქცია ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობას, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, მან, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა განსაზღვროს სააღრიცხვო შეფასებების საკუთარი დიაპაზონი, რომლის მეშვეობით შეაფასებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების გონივრულობას. (იხ. პუნქტები გ111-გ112)

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობა აქტიურად მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში, რაც სააღრიცხვო შეფასების მომზადებასაც მოიცავს. ამის გამო, შეიძლება არ არსებობდეს სააღრიცხვო შეფასების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები, ან თუ იარსებებს, შეიძლება არაფორმალური ხასიათის იყოს. ამიტომ აუდიტორის რეაგირება შეფასებულ რისკებზე, სავარაუდოდ, უფრო ძირითადი პროცედურების ჩატარებით გამოიხატება, კერძოდ, აუდიტორი შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ატარებს ქვემოთ განხილული პროცედურებიდან ერთს ან მეტს.

ცხრილი 11.3-1

განსახილველი საკითხი	დახასიათება
სათანადოდ არის მომზადებული სააღრიცხვო შეფასება?	<ul style="list-style-type: none"> შეამოწმეთ, როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და მონაცემები, რასაც ის ეყრდნობა. შეაფასეთ: <ul style="list-style-type: none"> გამოყენებული შეფასების მეთოდი მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა; და ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები გონივრულია თუ არა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით განსაზღვრული შეფასების მიზნების გათვალისწინებით. ჩაატარეთ კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) ფაქტობრივი ეფექტიანობის დასადგენად, ასევე სათანადო ძირითადი პროცედურები.

განსახილველი საკითხი	დახასიათება
	<ul style="list-style-type: none"> განსაზღვრეთ ერთი სააღრიცხვო შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი, ხელმძღვანელობისეული ერთი შეფასების გონივრულობის შესაფასებლად. თუ თქვენ (აუდიტორის) მიერ გამოყენებული დაშვებები ან მეთოდები განსხვავდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულისგან, იმ დონეზე გამოიკვლიეთ ხელმძღვანელობის დაშვებები და მეთოდები, რომ შეძლოთ იმის დადგენა, აუდიტორისეული ერთი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი ითვალისწინებს თუ არა შესაფერის ცვლად სიდიდეებს. ასევე განსაზღვრეთ ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მიღებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები. თუ დაასკვნით, რომ უფრო მართებულია შეფასებების დიაპაზონის გამოყენება, არსებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეამციროთ აღნიშნული დიაპაზონი მანამ, სანამ მოცემულ შუალედში მოხვედრილ ყველა შედეგს გონივრულად არ მიიჩნევთ.
<p>რამდენად საიმედოა მხარდამჭერი მტკიცებულებები?</p>	<p>შეასრულეთ ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურა, გაითვალისწინეთ სააღრიცხვო შეფასებისა და მოსაპოვებელი მტკიცებულებების ხასიათი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის, შეფასებული რისკი მნიშვნელოვანი რისკია თუ არა:</p> <ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი პერიოდის მოვლენები, რათა დარწმუნდეთ, განამტკიცებს თუ არა ისინი ხელმძღვანელობის შეფასებებს. ამას შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის, რომლებსაც მესაკუთრე-მმართველები მართავენ, სადაც ხელმძღვანელობას არ გააჩნია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ფორმალური კონტროლის პროცედურები; შეამოწმეთ გამოყენებული ინფორმაცია, შესაბამისი კონტროლის საშუალებები (თუ ასეთი არსებობს), გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები; ხელმისაწვდომი მტკიცებულებებისა და ხელმძღვანელობასთან განხილვის საფუძველზე, განსაზღვრეთ დამოუკიდებელი ერთი შეფასება, ან გონივრულობის დიაპაზონი, სამეურნეო სუბიექტის შეფასებასთან შესადარებლად. სიდიდე, რითიც ხელმძღვანელობის შეფასება განსხვავდება თქვენ მიერ განსაზღვრული ერთი შეფასებისგან, ან სცდება გონივრულობის დიაპაზონის საზღვრებს, მიიჩნევა უზუსტობად; როდესაც საანგარიშგებო თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის შუალედი ხანგრძლივია, აუდიტორის მიერ ამ პერიოდის მოვლენების მიმოხილვა შესაძლოა სააღრიცხვო შეფასებების (გარდა რეალური სააღრიცხვო ღირებულების შეფასებისა) აუდიტისთვის ეფექტური საშუალება იყოს.
<p>ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება</p>	<ul style="list-style-type: none"> დაადგინეთ, არსებობს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. ამგვარ ინდიკატორებად შეიძლება მიიჩნიოთ შეფასების გამოთვლის მეთოდების ცვლილება, ან ისეთი ერთი შეფასების შერჩევა ხელმძღვანელობის მიერ, რომელიც ძალიან ოპტიმისტური ან პესიმიისტურია. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც შეფასებები მუდმივად ხვდება აუდიტორის გონივრულობის დიაპაზონის ერთ-ერთ საზღვარზე, ან როდესაც „გადახრა“ დიაპაზონის ერთი საზღვრიდან მეორეზე გადადის წარმატებულ პერიოდებში. მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა ყიდის ქვედანაყოფს და იცვლება მოგების მიღების მიზანი, კერძოდ, გადასახადების მინიმიზაციის მიზანი იცვლება შემოსავლების მაქსიმიზაციით. გაითვალისწინეთ ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებების მომზადებისთვის დამახასიათებელი მიკერძოების (გადახრის) კუმულაციური ეფექტი.

როდესაც შეფასება რთულია, ან საჭიროებს სპეციალური ტექნიკის (მეთოდის) გამოყენებას, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება (იხ. 1-ლი ტომი, თავი 15.7 (ასს 620) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებაზე სახელმძღვანელო მითითებების გასაცნობად).

11.4 დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
540.19	აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად არის ასახული თუ არა. (იხ. პუნქტები გ120-გ121)
540.20	იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული შეფასებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის განმარტების ადეკვატურობა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში. (იხ. პუნქტები გ122-გ123)

სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტში ბოლო საფეხურია იმის დადგენა:

- მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები. როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები არ არის მოპოვებული, ან მტკიცებულებები უარყოფს ხელმძღვანელობის შეფასებებს, აუდიტორმა შედეგები უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და გადაწყვიტოს, საჭიროა თუ არა რისკის შეფასების შეცვლა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება;
- სააღრიცხვო შეფასებები გონივრულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების კონტექსტში, თუ შეცდომაში შემყვანია; და
- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ მიწოდებული ინფორმაცია:
 - შესაბამეა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნებს; და
 - ადეკვატურად არის თუ არა განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, თუ იგი წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკს.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი

აუდიტორს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ევალუა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის მოპოვება.

ასევე გაითვალისწინეთ წერილში ხელმძღვანელობის მტკიცების მოპოვება იმის თაობაზე, გამოყენებული დაშვებები სათანადოდ ასახავს თუ არა ხელმძღვანელობის განზრახვასა და უნარს, განახორციელოს სპეციალური მოქმედებები რეალური ღირებულების დასადგენად, ან მის შესახებ განმარტებების მისაცემად ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

12. დაკავშირებული მხარეები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეებსა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებს.	550

ნახაზი 12.0-1

რისკის შეფასება

- დაადგინეთ დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის, წინა პერიოდების შემდეგ მომხდარი ცვლილებები.
- გაარკვეეთ ოპერაციების ხასიათი, მოცულობა და მიზანი.
- განიხილეთ თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.
- მთელი აუდიტის განმავლობაში ყურადღებით იყავით დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან მიმართებით.
- განიხილეთ მნიშვნელოვანი რისკები.

რისკზე რეაგირება

- აუდიტორის მიერ გამოვლენილი რომელიმე გარემოება ხომ არ მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა არსებობაზე?
- მოიპოვეთ მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის იმ მტკიცებების განსამტკიცებლად, რომლებიც ეხება სამეურნეო ოპერაციების ხასიათს, მოცულობასა და მიზანს.
- თუ ოპერაციები სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს, განიხილეთ მათი მნიშვნელობის საკითხი.
- განიხილეთ ოპერაციებისა და ნაშთების შეფასება და აღიარება.
- განიხილეთ თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.

დასკვნის მომზადება

მოპოვებული გაქვთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები? არსებობს არსებითი უზუსტობა?

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატურია?

მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები.

მოამზადეთ დასკვნა აუდიტის შედეგების (გამოვლენილი ფაქტების) მიხედვით.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
550.9	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარის დონეზე შესწავლა, მიუხედავად იმისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილია თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები, რათა შეძლოს:</p> <p>(i) თაღლითობის რისკის იმ ფაქტორების შეცნობა (თუ ასეთი არსებობს), რომლებიც წარმოიქმნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შედეგად და შესაფერისია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასებისათვის; და</p> <p>(ii) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება, რამდენადაც მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები:</p> <p>ა. აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან</p> <p>ბ. არ არის მცდარი (შესაბამისობის საფუძვლებისთვის). (იხ. პუნქტი გ3)</p> <p>ბ) ამასთან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილია დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები – საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა იდენტიფიცირებული, აღრიცხული და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გაშუქებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.10	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ მოცემულ ტერმინებს შემდეგი მნიშვნელობა აქვთ მინიჭებული:</p> <p>ა) „გამოწილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული ოპერაცია – ოპერაცია, რომელიც ისეთ ვადებში და ისეთი პირობებით ხორციელდება ერთმანეთთან დაუკავშირებელ დაინტერესებულ მყიდველსა და დაინტერესებულ გამყიდველს შორის, რომლებიც ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მოქმედებენ, თავიანთი საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე.</p> <p>ბ) დაკავშირებული მხარე – მხარე, რომელიც არის: (იხ. პუნქტები გ4-გ7)</p> <p>(i) დაკავშირებულ მხარე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებში მოცემული განმარტების თანახმად; ან</p> <p>(ii) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილი არ არის დაკავშირებულ მხარეთა მოთხოვნები, ან დადგენილია მხოლოდ მინიმალური მოთხოვნები:</p> <p>ა. პირი ან სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს ანგარიშგალდებულ სამეურნეო სუბიექტს ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე;</p> <p>ბ. სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ანგარიშგალდებული სამეურნეო სუბიექტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის მეშვეობით აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მასზე; ან</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.10 (გაგრძელება)	<p>გ. სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც ანგარიშვალდებულ სამეურნეო სუბიექტთან ერთად საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება:</p> <p>i. საერთო მაკონტროლებელი მფლობელობის მეშვეობით;</p> <p>ii. ოჯახის წევრი მესაკუთრეების მეშვეობით; ან</p> <p>iii. საერთო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მეშვეობით.</p> <p>მაგრამ სხაელმჭიფის მეშვეობით საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფი სამეურნეო სუბიექტები (ეროვნული, რეგიონალური ან ადგილობრივი ხელისუფლება) არ მიიჩნევა დაკავშირებულად, თუ ისინი ერთმანეთთან მნიშვნელოვანი ინტენსივობით არ ახორციელებენ მნიშვნელოვან ოპერაციებს, ან არ სარგებლობენ მნიშვნელოვანი საზიარო რესურსებით.</p>

12.1 ზოგადი მიმოხილვა

ვინაიდან დაკავშირებული მხარეები ერთმანეთისგან დამოუკიდებლები არ არიან, დაკავშირებული მხარეთა ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკი ხშირად უფრო მაღალია, ვიდრე სხვა შემთხვევაში. შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები ხშირად მოიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებისა და მათი ნაშთების ბუღალტრული აღრიცხვის წესებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებას. ამ მოთხოვნების მიზანია, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების/ნაშთების ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ფაქტობრივი თუ პოტენციური გავლენის/შედეგების შესახებ.

შემდეგ ცხრილში განხილულია დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან დაკავშირებული ზოგიერთი პოტენციური რისკის ფაქტორი.

ცხრილი 12.1-1

რისკის ფაქტორი	აღწერილობა
ოპერაციები (გარიგებები) ზედმეტად რთულია	დაკავშირებული მხარეები შეიძლება საქმიანობას ახორციელებდნენ ურთიერთობებისა და სტრუქტურების ფართო და რთული სპექტრის მეშვეობით.
დადგენილი არ არის ურთიერთობები და ოპერაციები	<ul style="list-style-type: none"> დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები შეიძლება დაფარული იყოს, რადგან საიდუმლო შეთანხმებების, შენიღბვის ან ხელმძღვანელობის მანიპულაციის უფრო მეტ შესაძლებლობებს იძლევა. სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები შეიძლება არაეფექტური იყოს, სამეურნეო სუბიექტსა და მის დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციებისა და გადასახდელი ნაშთების იდენტიფიკაციის ან შედეგების შეჯამების თვალსაზრისით ხელმძღვანელობამ შეიძლება არ იცოდეს ყველა დაკავშირებული მხარისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის არსებობა (იმ თვალსაზრისით, რომ არ იცოდეს, ვინ მიიჩნევა დაკავშირებულ მხარედ ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის).
ოპერაცია არ შესრულებულა საქმიანობის ნორმალური მსვლელობის დროს	დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შეიძლება არ განხორციელდეს ნორმალურ საბაზრო ვადებში და პირობებით; მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა ზოგიერთი ოპერაცია შეიძლება განხორციელდეს რეალურ ღირებულებაზე მაღალი ან დაბალი ფასით, ან ყოველგვარი გადახდის გარეშეც კი.

ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი დაკავშირებული მხარეების გამოვლენასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, ასევე დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვაზე. ეს იმას ნიშნავს, რომ ხელმძღვანელობას ევალება, სამეურნეო სუბიექტში დანერგოს ადეკვატური შიდა კონტროლის სისტემა, რათა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციები გამოვლინდება და სათანადოდ აისახება საინფორმაციო სისტემაში და შემდეგ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტორს კი ევალება, მთელი აუდიტის განმავლობაში შეინარჩუნოს სიფხიზლე, რათა არ გამოეპაროს ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ, როდესაც ამოწმებს ჩანაწერებს, ან დოკუმენტებს. ამაში იგულისხმება გარკვეული ტიპის ძირითადი დოკუმენტების გაცნობა, მაგრამ არ იგულისხმება ჩანაწერებისა და დოკუმენტების სიღრმისეული გამოკვლევა სპეციალურად დაკავშირებულ მხარეთა დადგენის მიზნით.

შედარებით მცირე სიდიდის სამეურნეო სუბიექტებში, სავარაუდოდ, ხელმძღვანელობის პროცედურები, ნაკლებად რთული და არაფორმალური იქნება. ხელმძღვანელობას შეიძლება არ ჰქონდეს მზა ინფორმაცია დაკავშირებული მხარეების შესახებ (სავარაუდოდ, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა არ იქნება განკუთვნილი დაკავშირებულ მხარეთა გამოსავლენად), ამიტომ აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს გამოკითხვების ჩატარება და გარკვეულ მხარეთა საბუღალტრო ანგარიშების მიმოხილვა და ა.შ., რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო ჩანაწერებსა და ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

ვინაიდან დაკავშირებული მხარეები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელნი არ არიან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლით დადგენილია სპეციალური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში/განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ მათი ხასიათისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ფაქტობრივი თუ პოტენციური გავლენის გაგება.

როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილია მსგავსი 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 შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.

მაშინაც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით დადგენილია მინიმალური მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, ან საერთოდ არ არის დადგენილი მოთხოვნები, აუდიტორს მაინც სჭირდება სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების საკმარის დონეზე შესწავლა, რათა შეძლოს დასკვნის გამოტანა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, რამდენადაც მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები:

- აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან
- არ არის მცდარი (შესაბამისობის საფუძვლებისთვის).

როდესაც გამოვლინდება ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობების, ან ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც აქამდე გამოვლენილი არ ჰქონდა ხელმძღვანელობას, ან ასახული არა აქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორს ევალება დაადგინოს, არსებული გარემოებები ადასტურებს თუ არა ნამდვილად ამგვარი ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.

ასს 550 აუდიტორებს უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებით იმის შესახებ, რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება აუდიტორს და რომელი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს დაკავშირებულ მხარეებთან და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან მიმართებაში.

ცხრილი 12.1-2

აუდიტორის პასუხისმგებლობა, როდესაც:	აღწერა
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები ადგენს მინიმალურ მოთხოვნებს, ან საერთოდ არ ადგენს რაიმე მოთხოვნებს	<p>იმ დონეზე შეისწავლეთ სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები, რომ შეძლოთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • თაღლითობის რისკის იმ ფაქტორების (თუ ასეთი არსებობს) შეცნობა, რომლებიც წარმოიქმნება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შედეგად და შესაფერისია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და • მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის გამოტანა: ფინანსური ანგარიშგება (რამდენადაც მასზე გავლენას ახდენს აღნიშნული ურთიერთობები და ოპერაციები) აკმაყოფილებს თუ არა სამართლიანი წარდგენის პრინციპს (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან არის თუ არ მცდარი (შეცდომაში შემყვანი) (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის).
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლები ადგენს მოთხოვნებს	<p>ზემოთ აღწერილის გარდა, დამატებით მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, დაკმაყოფილებულია თუ არა სპეციალური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში/განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას.</p>

12.2 რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.11	<p>როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და სხვა დაკავშირებული ქმედებების ნაწილი, რომელთა ჩატარება ასს 315-ით და ასს 240-ით მოეთხოვება აუდიტორს აუდიტის დროს, მან უნდა ჩაატაროს მე-12-17 პუნქტებში განსაზღვრული აუდიტორული პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისათვის. (იხ. პუნქტი გ8)</p>
550.12	<p>გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის განსჯა, რაც ასს 315-ითა და ასს 240-ით მოითხოვება, უნდა მოიცავდეს ისეთი თაღლითობით ან შეცდომით განპირობებული არსებითი უზუსტობისადმი ფინანსური ანგარიშგების მგრძობიარობის საკითხის განხილვას, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)</p>
550.13	<p>აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:</p> <ol style="list-style-type: none"> სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დასახელება, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ11-გ14) სამეურნეო სუბიექტსა და აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების ხასიათი; და სამეურნეო სუბიექტმა აღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეებთან განახორციელა თუ არა რაიმე ოპერაცია მოცემული პერიოდის განმავლობაში და, თუ ასეა, ამ ოპერაციების ხასიათი და მიზანი.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.14	<p>აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა და სხვა თანამშრომლები და ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი სხვა შესაბამისი პროცედურები, რათა დაადგინოს კონტროლის საშუალებები, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც ხელმძღვანელობამ შემოიღო, რათა: (იხ. პუნქტები გ15-გ20)</p> <p>ა) განახორციელოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიცირება, აღრიცხვა და განმარტებებში ასახვა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით;</p> <p>ბ) დაამტკიცოს დაკავშირებულ მხარეებთან მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების უფლებამოსილება; და (იხ. პუნქტი გ21)</p> <p>გ) დაამტკიცოს ისეთი ოპერაციებისა და შეთანხმებების განხორციელების უფლებამოსილება, რომლებიც სცილდება ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის ჩარჩოებს.</p>
550.15	<p>აუდიტორმა აუდიტის დროს უნდა შეინარჩუნოს სიფხიზლე, როდესაც იგი ახორციელებს სააღრიცხვო ჩანაწერების ან დოკუმენტების მიმოხილვას იმ შეთანხმებებთან ან სხვა ინფორმაციასთან მიმართებაში, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთ ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომელთა იდენტიფიცირება ადრე არ განახორციელა ხელმძღვანელობამ, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუშხილა აუდიტორს. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)</p> <p>კონკრეტულად, აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა იმ ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობის ინდიკატორებისთვის, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე, რომელთა იდენტიფიცირება ადრე არ განახორციელა ხელმძღვანელობამ, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუშხილა აუდიტორს, უნდა შეამოწმოს:</p> <p>ა) ბანკისა და იურიდიული დასტურის წერილები, რომლებიც მოპოვებულ იქნა აუდიტორული პროცედურების შედეგად;</p> <p>ბ) აქციონერთა კრებებისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების სხდომების ოქმები; და</p> <p>გ) სხვა ისეთი სააღრიცხვო ჩანაწერები ან დოკუმენტები, რომელთა შემოწმებასაც აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი მდგომარეობიდან გამომდინარე, აუცილებლად მიიჩნევს.</p>
550.16	<p>თუ აუდიტორი აღმოაჩენს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურების ან სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას, აუდიტორმა ხელმძღვანელობა უნდა გამოკითხოს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით: (იხ. პუნქტები გ24-გ25)</p> <p>ა) აღნიშნული ოპერაციების ხასიათი; და (იხ. პუნქტი გ26)</p> <p>ბ) მონაწილეობდნენ თუ არა ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეები. (იხ. პუნქტი გ27)</p>
550.17	<p>აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების შესახებ მოპოვებული შესაბამისი ინფორმაცია უნდა გაუზიაროს გარიგების შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს. (იხ. პუნქტი გ28)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.18	ასს 315-ში მოცემული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასების მოთხოვნის შესრულებისას, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაცია და შეფასება, ამასთან, უნდა განსაზღვროს, აღნიშნული რისკებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკია თუ არა. აღნიშნულის განსაზღვრისას აუდიტორმა ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებული, დაკავშირებულ მხარეთა იდენტიფიცირებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვანი რისკების წარმომქმნელ ოპერაციებად.
550.19	თუ აუდიტორი თაღლითობის რისკის ფაქტორებს აღმოაჩენს (იმ გარემოებების ჩათვლით, რომელიც დაკავშირებულია დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარის არსებობასთან) დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და სხვა შესაფერისი ქმედებების განხორციელებისას, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის რისკის ასს 240-ის შესაბამისად იდენტიფიცირებისა და შეფასებისას. (იხ. პუნქტი გნ და პუნქტები გ29-გ30)

იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს და შეაფასოს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მან უნდა გაითვალისწინოს შემდეგ ცხრილში განხილული საკითხები.

ცხრილი 12.2-1

რისკების დადგენა	დახასიათება
რომლებიც გამოწვეულია დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების არსებობით/ხასიათითა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი შესაძლო გავლენით	<p>ჩაატარეთ ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების ჩათვლით; • სამეურნეო სუბიექტსა და დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების ხასიათი; • დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციების ტიპი და მათი მიზანი; • ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი კონტროლის საშუალებები (თუ ასეთი არსებობს), რომელთა მიზანია: <ul style="list-style-type: none"> – დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენა, აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; – დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების სანქცირება და დამტკიცება; და – ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და შეთანხმებების სანქცირება და დამტკიცება, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.

რისკების დადგენა	დანასიათება
<p>განიხილეთ თაღლითობის შესაძლებლობა</p>	<p>გარიგების შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს შორის განიხილეთ ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, რომელიც განპირობებულია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებითა და ოპერაციებით.</p> <p>ასევე განიხილეთ, ადგილი ხომ არა აქვს ხელმძღვანელობაში რომელიმე ერთი პიროვნების, ან პიროვნებების მცირე ჯგუფის დომინირებას, რომლებზეც არ ვრცელდება კომპენსაციური კონტროლის პროცედურები. ამგვარი დომინანტური გავლენის ინდიკატორებს განეკუთვნება შემდეგი სიტუაციები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • კონკრეტულმა დაკავშირებულმა მხარემ ვეტო დაადო ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებისთა აღჭურვილი პირების მიერ მიღებულ სამეურნეო გადაწყვეტილებებს; • მნიშვნელოვანი ოპერაციები საბოლოო დამტკიცებისთვის გადაეცემა დაკავშირებულ მხარეს; • ხელმძღვანელობა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები ზერელედ, ან საერთოდ არ იხილავენ დაკავშირებული მხარის მიერ წამოყენებულ ბიზნესწინადადებებს; და • ოპერაციებს, რომელშიც დაკავშირებული მხარე (ან მისი ოჯახის წევრი) მონაწილეობს, იშვიათად განიხილავს და ამტკიცებს დამოუკიდებელი პირი. <p>დომინანტური გავლენა ასევე შეიძლება არსებობდეს სხვა შემთხვევებშიც, მაგალითად, როდესაც დაკავშირებული მხარე წამყვან როლს თამაშობდა სამეურნეო სუბიექტის დაფინანსებაში და ახლა ისევ წამყვან როლს თამაშობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.</p> <p>თუ თაღლითობის რისკის ფაქტორები გამოვლინდება, შეაფასეთ არსებითი უზუსტობის რისკები. თუ არსებითი უზუსტობის რისკი არსებობს, განსაზღვრეთ შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებები.</p>
<p>ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებისას შეინარჩუნეთ სიფხიზლე</p>	<p>ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმებისას ყოველთვის ყურადღებით იყავით, რათა არ გამოგეპაროთ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობები და ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ ჰქონდა ხელმძღვანელობას დადგენილი, ან აუდიტორებისთვის გამჟღავნებული. კერძოდ, შეამოწმეთ ქვემოთ ჩამოთვლილი ჩანაწერები და დოკუმენტები, რათა დაადგინოთ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობები და ოპერაციები, რომლებიც ადრე არ ჰქონდა ხელმძღვანელობას დადგენილი, ან აუდიტორებისთვის არ იყო ცნობილი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ბანკისა და იურისტების დასტურის წერილები (აუდიტორების მიერ მოპოვებული); • აქციონერთა საერთო კრებისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შეხვედრების ოქმები; და • ასეთი ტიპის სხვა ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუ მათი შემოწმება აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში. <p>დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია ყოველთვის გაუზიარეთ ჯგუფის სხვა წევრებს.</p>
<p>გამოავლინეთ მნიშვნელოვანი რისკები</p>	<p>მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.</p>

მნიშვნელოვანი რჩევები

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამოვლენა შესაძლოა ხშირად რთული იყოს. თუ დამკვეთი ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვისთვის სტანდარტულ პროგრამულ პაკეტს იყენებს, მოიპოვეთ ამ ოპერაციების ელექტრონული ასლი და შეიტანეთ ელექტრონულ ცხრილში. დახარისხების ფუნქციისა და შერჩევის კრიტერიუმების მეშვეობით, შეიძლება ინფორმაციის მოძიება ისეთი კლიენტების/მომწოდებლების შესახებ, რომლებთანაც სამეურნეო სუბიექტს შესრულებული აქვს მხოლოდ რამდენიმე, მაგრამ დიდი მოცულობის ოპერაცია, ან ისეთების, რომლებთანაც შესრულებულია უჩვეულო სიდიდისა და ხასიათის მნიშვნელოვანი ოპერაციები.

12.3. რეაგირება რისკზე

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.20	<p>აუდიტორი, შეფასებულ რისკებზე ასს 330-ის მოთხოვნის მიხედვით რეაგირების ფარგლებში, შეიმუშავეს და ჩაატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისთვის. აღნიშნული პროცედურები მოიცავს 21-24-ე პუნქტებით მოთხოვნილ პროცედურებს. (იხ. პუნქტები გ31-გ34)</p>
550.21	<p>თუ აუდიტორი გამოავლენს შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომელიც მიუთითებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობაზე, რომელთა იდენტიფიცირება ადრე არ განახორციელა ხელმძღვანელობამ, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუშინლა აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებული გარემოებები ადასტურებს თუ არა ზემოაღნიშნული ურთიერთობების ან ოპერაციების არსებობას.</p>
550.22	<p>როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომელთა იდენტიფიცირება ადრე არ განახორციელა ხელმძღვანელობამ, ან რომელთა შესახებ აუდიტორს ადრე არ გაუშინლა ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) სასწრაფოდ მიაწოდოს შესაბამისი ინფორმაცია გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს; (იხ. პუნქტი გ35) ბ) როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით არის დადგენილი: <ul style="list-style-type: none"> (i) ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ახლად გამოვლენილი დაკავშირებული მხარის ყველა ოპერაციის იდენტიფიკაცია, რათა აუდიტორმა შეაფასოს; და (ii) ჩაატაროს გამოკითხვა, თუ რატომ ვერ მოხერხდა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციებისთვის შემოღებული კონტროლის საშუალებების მიერ დაკავშირებულ მხარეთა აღნიშნული ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიკაცია; გ) ჩაატაროს შესაფერისი ძირითადი აუდიტორული პროცედურები ამგვარ ახლად აღმოჩენილ დაკავშირებულ მხარეებთან, ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებაში; (იხ. პუნქტი გ36) დ) ხელახლა განიხილოს რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომელთა იდენტიფიცირება ადრე არ განახორციელა ხელმძღვანელობამ, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუშინლა აუდიტორს და უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, საჭიროების მიხედვით; და ე) თუ ხელმძღვანელობის მიერ ამ ინფორმაციის არგამჟღავნება წინასწარგანზრახული ჩანს (და, ამგვარად, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მაჩვენებელია), უნდა შეაფასოს აუდიტზე ზეგავლენა. (იხ. პუნქტი გ37)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.23	<p>ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკის ჩარჩოებს მიღმა განხორციელებული, დაკავშირებულ მხარეთა იდენტიფიცირებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებაში აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) შეამოწმოს შესაბამისი ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასოს:</p> <p>(i) განხორციელებული ოპერაციების კომერციული მიზეზი (ან მისი უქონლობა) მიუთითებს თუ არა, რომ აღნიშნული ოპერაციები განხორციელდა გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვის მიზნით; (იხ. პუნქტები გ38-გ39)</p> <p>(ii) განსაზღვროს, მოცემული ოპერაციების პირობები ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული ახსნა-განმარტების შესაბამისია თუ არა; და</p> <p>(iii) აღნიშნული ოპერაციები სათანადოდ იქნა თუ არა აღრიცხული და განმარტებებში ასახული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით; და</p> <p>ბ) მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები, რომ აღნიშნული ოპერაციების განხორციელება სათანადოდ იყო სანქცირებული და დამტკიცებული. (იხ. პუნქტები გ40-გ41)</p>
550.24	<p>თუ ხელმძღვანელობა წარმოადგენს მტკიცებას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები განხორციელდა „გამოილი ხელის მანძილი“ პრინციპით შესრულებული ოპერაციების ეკვივალენტური პირობებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, აღნიშნულ მტკიცებასთან მიმართებაში. (იხ. პუნქტები გ42-გ45)</p>

როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს დაკავშირებულ მხარეებს ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვან ოპერაციებს, რომლებიც ადრე არ ჰქონდა იდენტიფიცირებული ხელმძღვანელობას, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს, მან უნდა იმოქმედოს შემდეგნაირად:

ცხრილი 12.3-1

საკითხი	მოქმედება
<p>როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ შეთანხმებებს ან ინფორმაციას, რომელიც მიანიშნებს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობაზე</p>	<ul style="list-style-type: none"> • დაადგინეთ, ადასტურებს თუ არა გარემოებები მათ არსებობას. • დაუყოვნებლივ აცნობეთ ეს ინფორმაცია გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს. • ხელმძღვანელობას მოსთხოვეთ, დაადგინოს დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია. • თუ აქამდე ვერ მოხდა დაკავშირებული მხარის გამოვლენა, იკითხეთ ამის მიზეზი. გაითვალისწინეთ: <ul style="list-style-type: none"> – დაკავშირებული მხარის გამოსავლენად განკუთვნილი კონტროლის საშუალებები ფაქტობრივად მუშაობდა თუ არა; და – თაღლითობის შესაძლებლობა (შეიძლება ხელმძღვანელობამ განზრახ არ გაამხილა); • ხელახლა განიხილეთ რისკი იმისა, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა დაკავშირებული მხარეები, ან დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც გამჟღავნებული არ არის ანგარიშგებაში და ჩაატარეთ დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, აუცილებლობის შემთხვევაში; და • დარწმუნდით, რომ ოპერაციები სათანადოდ იყო სანქცირებული და დამტკიცებული.

საკითხი	მოქმედება
დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს	<ul style="list-style-type: none"> • შეამოწმეთ შესაბამისი ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, თუ ასეთი არსებობს და შეაფასეთ: <ul style="list-style-type: none"> – ამ ოპერაციების ძირითადი მიზეზი მიანიშნებს თუ არა, რომ ფინანსური ანგარიშგება თაღლითურადაა მომზადებული, ან მიჩქმალულია აქტივების უკანონო მითვისების ფაქტი; – პირობები შეესაბამება თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორებისთვის მიცემულ განმარტებებს; და – ოპერაციები აღრიცხულია და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და • დარწმუნდით, რომ ოპერაციები დადგენილი წესისამებრ იყო სანქცირებული და დამტკიცებული.
ხელმძღვანელობის მტკიცებები	<p>მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესახებ, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების ხასიათსა და მოცულობას.</p> <p>განიხილეთ, ნაშთების გარე დადასტურებით მოპოვებული ინფორმაცია არის თუ არა საიმედო მტკიცებულება.</p> <p>განიხილეთ პერიოდის საბოლოო ნაშთების ამოღების შესაძლებლობა და მათი შეფასება.</p>

12.4 დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.25	<p>ასს 700-ის შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტი გ46)</p> <p>ა) იდენტიფიცირებული დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები შესაბამისად იქნა აღრიცხული და განმარტებით შენიშვნებში ასახულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით; და (იხ. პუნქტი. გ47)</p> <p>ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გავლენა: <ul style="list-style-type: none"> (i) ხელს უშლის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიერ სამართლიანი წარდგენის პრინციპის დაკმაყოფილებას (სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებისთვის); ან (ii) ხდება თუ არა ამით ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი (შესაბამისობის საფუძვლებისათვის). </p>
550.26	<p>როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში, აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან, და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისაგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ48-გ49)</p> <p>ა) მათ აუდიტორს გაუმხილეს დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და დაკავშირებულ მხარეებთან ყველა ურთიერთობა და ოპერაცია, რაც მათთვის იყო ცნობილი; და</p> <p>ბ) მათ შესაბამისად აღრიცხეს და განმარტებით შენიშვნებში ასახეს ამგვარი ურთიერთობები და ოპერაციები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
550.27	თუ ყველა ის პირი, ვინც მართვის უფლებამოსილებით არის აღჭურვილი, ჩართული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს იმ მნიშვნელოვან საკითხებზე, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში წამოიჭრება. (იხ. პუნქტი გ50)
550.28	აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ჩართოს იდენტიფიცირებული დაკავშირებული მხარეების სახელწოდებები და ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათის შესახებ.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

ცხრილი 12.4-1

საკითხი	დახასიათება
დოკუმენტირება და ინფორმირება	<ul style="list-style-type: none"> • სამუშაო დოკუმენტებში დააფიქსირეთ გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების სახელები (სახელწოდებები) და მათი ურთიერთობების ხასიათი. • აუდიტის დროს დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებით წამოჭრილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი საკითხი აცნობეთ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.
მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი	<p>მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისაგან) ოფიციალური წერილი იმის შესახებ, რომ მათ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოავლინეს ყველა დაკავშირებული მხარე და ოპერაცია; და • ასეთი ურთიერთობები და ოპერაციები სათანადოდ აღირიცხა და აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში.
განსაზღვრეთ, საჭიროა თუ არა აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება	<p>მოამზადეთ მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა, თუ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებული მხარეებისა და მათი ოპერაციების შესახებ; ან • ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები (რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით) არ მიგაჩნიათ ადეკვატურად.

13. უმედგომი მოვლენები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტორის პასუხისმგებლობა უმედგომ მოვლენებზე.	560

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
560.4	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი 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.

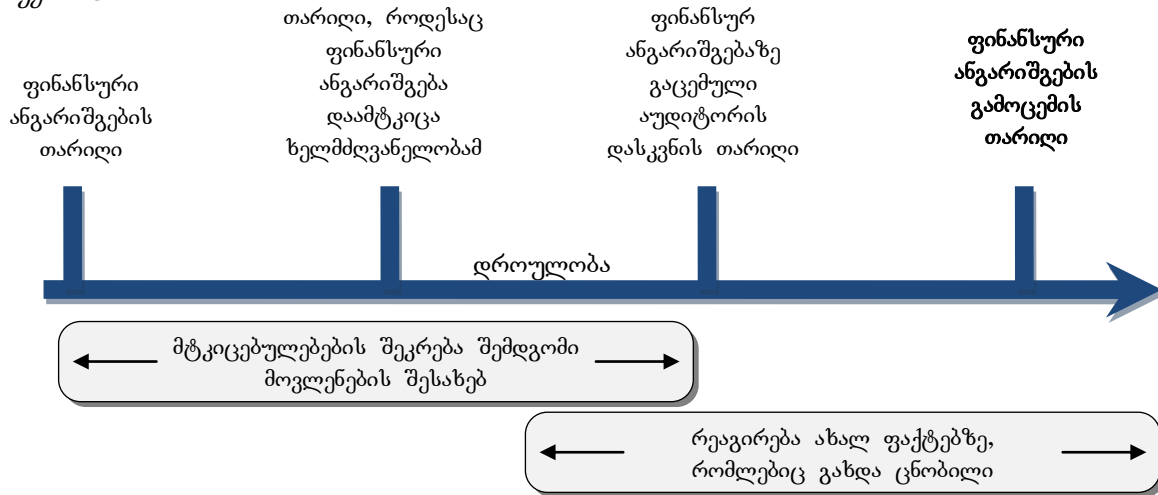
პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
560.5	<p>მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) ფინანსური ანგარიშგების თარიღი – ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო პერიოდის დამთავრების თარიღი; ბ) ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი – თარიღი, როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო ადასტურებს, რომ მათ მოამზადეს ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი გ2) გ) აუდიტორის დასკვნის თარიღი – თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს აუდიტორი ასს 700-ის შესაბამისად; (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) უმედგომი მოვლენები – მოვლენები, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში; ასევე, ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

13.1 ზოგადი მიმოხილვა

ასს 560 უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით.

შემდგომი მოვლენები აღნიშნავს მოვლენებს, რომლებიც მოხდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღის (საანგარიშგებო თარიღის) შემდეგ. სხვა მნიშვნელოვანი თარიღები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, აუდიტთან და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემასთან განხილულია შემდეგ სექციაზე.

სქემა 13.1-1



„შემდგომი მოვლენები“ უკავშირდება:

- მოვლენებს, რომლებიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში; და
- ფაქტებს, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
560.6	<p>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, იდენტიფიცირებულია. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ისეთ საკითხებზე, რომლებზეც ადრე ჩატარებულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა დამაკმაყოფილებელი დასკვნები უზრუნველყო. (იხ. პუნქტი 6ნ)</p>
560.7	<p>აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მე-6 პუნქტით მოთხოვნილი პროცედურები ისე, რომ ისინი მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე, ან, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეძლებისდაგვარად ახლო პერიოდს. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორისეული რისკის შეფასება მსგავსი პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრისას, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტები 67-68)</p> <p>ა) იმ პროცედურების გაცნობა, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა შემდგომი მოვლენების იდენტიფიცირებისთვის;</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების გამოკითხვა იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; (იხ. პუნქტი 69)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
560.7 (გაგრძელება)	<p>გ) სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეების, ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი 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)</p> <p>დ) სამეურნეო სუბიექტის უახლესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების (თუ არსებობს ასეთი) გაცნობა.</p>
560.8	<p>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 შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით.</p>
560.9	<p>აუდიტორმა, ასს 580-ის შესაბამისად, ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა მოთხოვოს წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ მომხდარი ყველა მოვლენის გათვალისწინებით, რომლებიც შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას, ან განმარტებებში ასახვას, გაკეთებულია მოთხოვნილი შესწორებები ან მათ შესახებ ინფორმაცია ასახულია განმარტებებში.</p>
560.10	<p>აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტორს არ ევალება რაიმე აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემაზე აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ფაქტი, რომელიც აუდიტორის დასკვნის თარიღისათვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, მას შეიძლება შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ11)</p> <p>ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან;</p> <p>ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და თუ ასეა;</p> <p>გ) ხელმძღვანელობა გამოკითხოს იმის თაობაზე, როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.</p>
560.11	<p>თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა:</p> <p>ა) შესწორებასთან დაკავშირებით უნდა ჩაატაროს არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები;</p> <p>ბ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:</p> <p>(i) უნდა გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მინიშნებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის; და</p> <p>(ii) უნდა შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტორის ახალი დასკვნა არ შეიძლება დათარიღდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვით.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
560.12	<p>როდესაც კანონმდებლობით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით აკრძალული არ არის, რომ ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგება შეასწოროს მხოლოდ ისეთი შემდგომი მოვლენის ან მოვლენების გავლენის გასათვალისწინებლად, რომლებიც ამ შესწორებას იწვევს, ან ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ აკრძალული არ არის ცალკე ამგვარი შესწორების დამტკიცება, აუდიტორს უფლება ეძლევა შემდგომ მოვლენებზე 11(ბ)(ი) პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს მხოლოდ ამ შესწორებასთან მიმართებაში. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>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 გ12)</p> <p>ბ) შეადგინოს ახალი ან შესწორებული აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს 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.</p>
560.13	<p>ზოგიერთ თურისდიქციაში ხელმძღვანელობას შეიძლება კანონმდებლობით ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი 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 გ13-გ14).</p> <p>ა) თუ აუდიტორის დასკვნა ჯერ არ არის მიწოდებული სამეურნეო სუბიექტისათვის, აუდიტორმა მოსაზრება უნდა შეცვალოს ასს 705-ში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად და შემდეგ წარადგინოს აუდიტორის დასკვნა; ან</p> <p>ბ) თუ აუდიტორის დასკვნა უკვე წარდგენილია სამეურნეო სუბიექტისათვის, მაშინ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ 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 გ15-გ16)</p>
560.14	<p>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, შეიძლება იძულებული ყოფილიყო შეეცვალა აუდიტორის დასკვნა, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან;</p> <p>ბ) განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება და თუ ასეა,</p> <p>გ) გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
560.15	<p>თუ ხელმძღვანელობა შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ17)</p> <p>ა) ჩაატაროს შესწორებასთან დაკავშირებით არსებულ გარემოებებში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები;</p> <p>ბ) განიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ინფორმირებულია არსებული მდგომარეობის შესახებ;</p> <p>გ) თუ არ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები:</p> <p>(i) გააგრძელოს მე-6 და მე-7 პუნქტებში მინიშნებული პროცედურების ჩატარება აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე პერიოდისათვის; და ისე დაათარილოს აუდიტორის ახალი დასკვნა, რომ შესწორებული თარიღი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვი;</p> <p>(ii) შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა.</p> <p>დ) თუ ვრცელდება მე-12 პუნქტში აღწერილი გარემოებები, შეასწოროს აუდიტორის დასკვნა ან შეადგინოს აუდიტორის ახალი დასკვნა, მე-12 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად.</p>
560.16	<p>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 შესწორების მიზეზი და ასევე აუდიტორის მიერ გაცემული აღრინდელი დასკვნა.</p>
560.17	<p>თუ ხელმძღვანელობა არ მიიღებს აუცილებელ ზომებს, რათა ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობოს არსებული მდგომარეობის შესახებ და არ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ საჭიროა მისი შესწორება, აუდიტორმა უნდა აცნობოს ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსაც, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მართვაში არ მონაწილეობს, რომ ის ეცდება, მიიღოს შესაბამისი ზომები იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტორის დასკვნა მიჩნეული არ იქნეს დასაყრდენ წყაროდ. (იხ. პუნქტი გ18)</p>

ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი

ამ თარიღის დადგენა შესაძლებელია ისე, როგორც შემდეგ ცხრილშია ნაჩვენები:

ცხრილი 13.1-2

<p>აუდიტორის დასკვნის თარიღი</p>	<p>შემდეგი ორი თარიღიდან წინა თარიღი:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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.
---	---

<p>აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო</p>	<ul style="list-style-type: none"> • კანონმდებლობით დადგენილი პირები, რომლებსაც ევალებათ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების აუცილებელი პროცედურების დაცვა; და • თვითონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ დანიშნული პირები, რომლებსაც ევალებათ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების საკუთარი (სამეურნეო სუბიექტის მიერ დადგენილი) პროცედურების დაცვა.
<p>ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების საჭიროება აქციონერთა მიერ</p>	<p>აუდიტორისათვის აუცილებელი არ არის აქციონერთა მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება, რათა გადაწყვიტოს, რომ უკვე მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.</p>

შემდგომი მოვლენების არსებობის დასადგენად და მათი გავლენის შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა იმოქმედოს შემდეგნაირად:

ცხრილი 13.1–3

პროცედურა	აღწერა
<p>გამოავლინეთ ნებისმიერი შემდგომი მოვლენა</p>	<p>სპეციალური აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ისეთი შემდგომი მოვლენების გამოსავლენად, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ამგვარ პროცედურებს განეკუთვნება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • იმ პროცედურების გაცნობა, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა შემდგომი მოვლენების დასადგენად; • ხელმძღვანელობის (და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების) გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით: <ul style="list-style-type: none"> – აღებულია თუ არა ახალი სახელშეკრულებო ვალდებულებები, სესხები ან გაცემულია თუ არა ახალი გარანტიები; – ხომ არ გაუყიდათ ან შეუძენიათ აქტივები, ან არის თუ არა დაგეგმილი მათი გაყიდვა ან შეძენა; – ხომ არ გაიზარდა კაპიტალი, ან ხომ არ გამოუშვიათ სავალო ფინანსური ინსტრუმენტები; – ხომ არ არის დადებული ხელშეკრულება საწარმოთა გაერთიანების ან ლიკვიდაციის შესახებ, ან იგეგმება თუ არა ასეთი რამ; – ხომ არ ჩამოართვა მთავრობამ რაიმე აქტივი, ან ხომ არ განადგურებულა რაიმე (მაგალითად, ხანძრით ან წყალდიდობის შედეგად); – სასამართლო პროცესი, საჩივრები და გაუთვალისწინებელი მოვლენები; – ჰქონდა თუ არა ადგილი რაიმე არაორდინალურ სააღრიცხვო კორექტირებას, ან არის თუ არა გადაწყვეტილი მსგავსი რამ; – მოხდა თუ არა ან თუ შეიძლება მოხდეს რაიმე ისეთი მოვლენა, რომელიც ეჭვის ქვეშ დააყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების, ან რომელიმე სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების მართებულობას; – მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების ან ანაღრიცხების სიდიდეზე;

პროცედურა	აღწერა
<p>გამოავლინეთ ნებისმიერი შემდგომი მოვლენა (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – მოხდა თუ არა ისეთი მოვლენა, რომელიც გავლენას იქონიებს აქტივების ამოღების შესაძლებლობაზე. • სამეურნეო სუბიექტის, ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების იმ შეხვედრების ოქმების (თუ არსებობს) გაცნობა, რომლებიც გაიმართა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და გამოკითხვის ჩატარება მსგავს შეხვედრებზე განხილული საკითხების თაობაზე, რომელთა ოქმები ჯერ არ არის ხელმისაწვდომი; • სამეურნეო სუბიექტის უახლესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების (თუ ასეთი არსებობს) გაცნობა.
<p>მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი</p>	<p>როდესაც ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი კონკრეტულ შემდგომ მოვლენებს ეხება, განიხილეთ, საჭიროა თუ არა სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები წერილში მოცემული ინფორმაციის განსამტკიცებლად და, შესაბამისად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.</p>
<p>ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება (აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • განიხილეთ საკითხი ხელმძღვანელობასთან (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან); • განსაზღვრეთ, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება და თუ ასეა: <ul style="list-style-type: none"> – ხელმძღვანელობა გამოკითხეთ იმის თაობაზე, როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში; – ჩაატარეთ სტანდარტებით მოთხოვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები; და – შეადგინეთ ახალი აუდიტორის დასკვნა, შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ახალ დასკვნას შეიძლება ორმაგი თარიღი დაერთოს, რომელიც შეეხება მხოლოდ რომელიმე კონკრეტულ შესწორებას (იხ. 1-ლი ტომის თავი 13.2), ან დასკვნას დაემატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი; და • თუ ხელმძღვანელობა არ შეცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა გასცეს მოდიფიცირებული მოსაზრება (დასკვნა); • თუ აუდიტორის დასკვნა უკვე გადაცემულია სამეურნეო სუბიექტისთვის, აცნობეთ ხელმძღვანელობას (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს), არ გადასცენ ფინანსური ანგარიშგება მესამე მხარეებს აუცილებელი შესწორებების შეტანამდე; თუ, მიუხედავად ამისა, ფინანსური ანგარიშგება გავრცელდება საჭირო შესწორებების გარეშე, მიიღეთ სათანადო ზომები (იურისტთან კონსულტაციის შემდეგ) იმის თავიდან ასაცილებლად, რომ მომხმარებლები არ დაეყრდნონ ამ დასკვნას.
<p>ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება (ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • განიხილეთ საკითხი ხელმძღვანელობასთან (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან); • განსაზღვრეთ, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შესწორება; და თუ ასეა: • გამოკითხეთ ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, როგორ აპირებენ ამ საკითხის გადაჭრას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

პროცედურა	აღწერა
<p>ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება (ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ) (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • თუ ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებას შეცვლის: <ul style="list-style-type: none"> – განაგრცეთ შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურები აუდიტორის ახალი დასკვნის თარიღამდე, თუ აუდიტორის დასკვნა არ შეიცვალა დამატებითი თარიღის გასათვალისწინებლად, რომელიც ეხება მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული ცვლილების შეტანას; (იხ. 1-ლი ტომის თავი 13.2) – ჩაატარეთ სტანდარტებით მოთხოვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები. – განიხილეთ ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები, რათა დარწმუნდეთ, რომ ყველა, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ინფორმირებულია ამ სიტუაციის შესახებ; და – შეადგინეთ ახალი აუდიტორის დასკვნა შეცვლილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. • შეადგინეთ ახალი ან შეცვლილი აუდიტორის დასკვნა, რომელიც მოიცავს „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს“ (იხ. 1-ლი ტომის თავი 13.2). თუ ხელმძღვანელობა არ მიიღებს ზომებს, რათა უზრუნველყოს, რომ ყველას, ვინც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება მიიღო აუდიტორის დასკვნასთან ერთად, ეცნობოს არსებული მდგომარეობის შესახებ: <ul style="list-style-type: none"> – შეატყობინეთ ხელმძღვანელობას (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებს) იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი მიიღებს შესაბამის ზომებს, რათა თავიდან აიცილოს ამ აუდიტორის დასკვნაზე დაყრდნობა; და • თუ, მიუხედავად გაფრთხილებისა, ხელმძღვანელობა (ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები) არ მიიღებენ აუცილებელ ზომებს, თქვენ თვითონ მიიღეთ აუცილებელი ზომები (რჩევისთვის მიმართეთ იურისტს) რათა თავიდან აიცილოთ ამ აუდიტორის დასკვნაზე ვინმეს დაყრდნობა.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როგორც აუდიტორის, ასევე დამკვეთის ინტერესშია ყველა იმ სამუშაოს დასრულება, რაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნის დროულად გასაცემად. ორმხრივი დანტერესება შეამცირებს იმ სამუშაოს მოცულობას, რაც აუცილებელია შემდგომი მოვლენების გამოსავლენად, შესაფასებლად და, საჭიროების შემთხვევაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ გასამჟღავნებლად.

13.2 აუდიტორის დასკვნის ორმაგი დათარიღება

შემდგომი მოვლენები, რომლებიც ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, ხშირად საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან დამატებითი სამუშაოს შესრულებას, რაც გავლენას ახდენს ანგარიშების ნაშთებზე, სააღრიცხვო შეფასებებზე, ანარიცხებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ სხვა ინფორმაციაზე. ასეთ სიტუაციაში, აუცილებელია ახალი აუდიტორის დასკვნის მომზადება, რომლის თარიღი წინ არ უნდა უსწრებდეს შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს.

თუმცა, ზოგიერთი შემდგომი მოვლენის შემთხვევაში, დამატებითი სამუშაო შეიძლება შეეხოს მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ამ კონკრეტულ შესწორებას, რის შესახებაც დეტალური ინფორმაცია მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნაში. ასეთ დროს (თუ დაეუშვებთ, რომ ამის საშუალებას ადგილობრივი კანონმდებლობა იძლევა) აუდიტორის დასკვნის თავდაპირველი თარიღი შენარჩუნებული იქნება, მაგრამ მას ახალი თარიღიც დაემატება (ორმაგი დათარიღება), რათა მკითხველები ინფორმირებულები იყვნენ იმის შესახებ, რომ აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც თავდაპირველი თარიღის შემდეგ ჩატარდა, მხოლოდ ამ შესწორებას შეეხო.

ორმაგი დათარიღების მაგალითი:

- თავდაპირველი აუდიტორის დასკვნა დათარიღებულია 20XX წლის 15 სექტემბრით;
- 20XX წლის 22 ოქტომბერს, სამეურნეო სუბიექტმა განცხადება გააკეთა თავისი ბიზნესის ძირითადი ნაწილის გაყიდვის შესახებ. ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგებისთვის მოამზადა ახალი შენიშვნა (Y), სადაც ეს მოვლენა არის აღწერილი; და
- აუდიტორის სამუშაო, რომელიც ჩატარდა Y შენიშვნაში აღწერილ ინფორმაციასთან მიმართებით, დასრულდა 20XX წლის 3 ნოემბერს.

აუდიტორის დასკვნის შესწორებული ტექსტი, ორმაგ დათარიღებასთან მიმართებით, იქნება შემდეგი სახის:

„20XX წლის 15 სექტემბერი, გარდა Y შენიშვნისა, რომლის თარიღია 20XX წლის 3 ნოემბერი“.

14. ფუნქციონირებადი საწარმო

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ხელმძღვანელობის მიერ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენებისა და სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასებასთან დაკავშირებით.	570

სქემა 14.1-1

რისკის შეფასება

განიხილეთ და გამოკითხეთ ხელმძღვანელობა, ნებისმიერი ისეთი მოვლენების/პირობების არსებობის შესახებ, რომლებსაც შეუძლიათ ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნართან – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ – დაკავშირებით.

გაანალიზეთ შესაძლო მოვლენების/პირობების ხელმძღვანელობისეული შეფასება და მისი საპასუხო ღონისძიებები/გეგმები.

ამგვარ შესაძლო მოვლენებთან/პირობებთან დაკავშირებით ყურადღებით იყავით მთელი აუდიტის განმავლობაში.

რისკზე რეაგირება

თუ გამოვლინდება ამგვარი მოვლენები/პირობები:

- გამოკითხეთ ხელმძღვანელობას მათი სამოქმედო გეგმების შესახებ;
- შეაფასეთ ხელმძღვანელობის სამოქმედო გეგმა;
- გაანალიზეთ გამოყენებული მონაცემებისა და ფულადი ნაკადების პროგნოზების გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებების საფუძვლად აღებული ინფორმაციის საიმედოობა.

გამოკითხეთ ხელმძღვანელობას ისეთი მოვლენების/პირობების არსებობის შესახებ, რომლებიც სცილდება ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებულ პერიოდს.

განიხილეთ ნებისმიერი დამატებითი ფაქტი, ან ინფორმაცია, რომელიც ამ დროისთვის გახდა ხელმისაწვდომი.

დასკვნის მომზადება

დაადგინეთ:

- არსებობს გამოვლენილ მოვლენებთან/პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა?
- მართებულია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენება?
- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სრულყოფილად არის დახასიათებული და ახსნილი ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებული მოვლენები/პირობები და არსებითი განუსაზღვრელობა?
- მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
570.9	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ხელმძღვანელობის მიერ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენების მართებულობის შესახებ;</p> <p>ბ) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რამაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობაზე, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; და</p> <p>გ) განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაზე ზემოაღნიშნულის ზეგავლენა.</p>

14.1 ზოგადი მიმოხილვა

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის.

ასს 570 უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე, რომელიც ეკისრება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებისა და ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის უნარის – გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ – შეფასების მართებულობის შეფასებასთან დაკავშირებით.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.2	<p>ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებით იგულისხმება, რომ სამეურნეო სუბიექტი ჩვეულებრივ განაგრძობს საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, 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 იმ საფუძვლების მიხედვით, რომლისთვისაც მიზანშეწონილია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვება (მაგალითად, ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვება არ არის მიზანშეწონილი ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც გარკვეულ იურისდიქციებში მზადდება საგადასახადო მიზნებისათვის).</p> <p>როდესაც მიზანშეწონილია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენება, აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხება იმის დაშვების საფუძველზე, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. (იხ. პუნქტი გ1)</p>

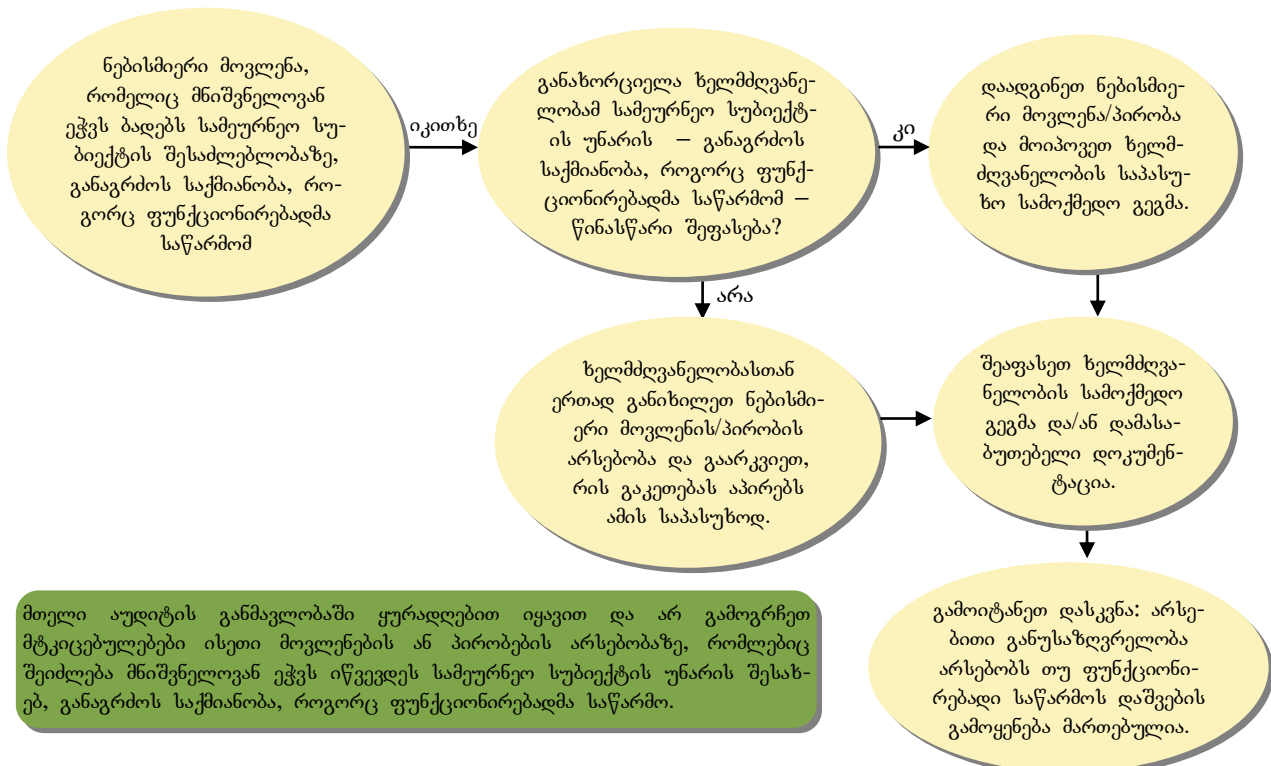
ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებით იგულისხმება, რომ სამეურნეო სუბიექტი ჩვეულებრივ განაგრძობს საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, მას განზრახული არა აქვს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა და არც იძულებული არ არის, ასე რომ მოიქცეს, ან არ ცდილობს თავის დაცვას კრედიტორებისგან კანონმდებლობის შესაბამისად. შესაბამისად, აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხება იმის დაშვების საფუძველზე, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

14.2 რისკის შესაფასებელი პროცედურები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.10	<p>როდესაც აუდიტორი ატარებს რისკის შესაფასებელ პროცედურებს ასს 315-ის მოთხოვნების შესაბამისად, მან უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. განხილვისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობამ უკვე ჩაატარა თუ არა საწარმოს უნარის – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ – წინასწარი შეფასება და: (იხ. პუნქტები გ2-გ5)</p> <p>ა) როდესაც მსგავსი შეფასება გაკეთებულია, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს აღნიშნული შეფასება და განსაზღვროს, დაადგინა თუ არა ხელმძღვანელობამ ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც ერთად ან ცალ-ცალკე შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობაზე – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და თუ ასეა, განიხილოს ხელმძღვანელობის გეგმები ამ საკითხების მოგვარების თაობაზე; ან</p> <p>ბ) თუ მსგავსი შეფასება ჯერ არ არის გაკეთებული, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენების განზრახვის საფუძველი; ხელმძღვანელობა გამოკითხოს იმის თაობაზე, არსებობს თუ არა ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც ერთად ან ცალ-ცალკე შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობაზე – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.</p>
570.11	<p>აუდიტორს დიდი ყურადღება მართებს აუდიტის დროს იმ მოვლენების ან პირობების გამოსავლენად, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს საწარმოს შესაძლებლობაზე – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტი გნ)</p>

ზემოაღნიშნული მოთხოვნები შეიძლება შეჯამდეს შემდეგნაირად (იხ. სქემა 14.2-1)

სქემა 14.2-1



მთელი აუდიტის განმავლობაში ყურადღებით იყავით და არ გამოგრჩეთ მტკიცებულებები ისეთი მოვლენების ან პირობების არსებობაზე, რომლებიც შეიძლება მნიშვნელოვან ეჭვს იწვევდეს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი მოვლენისა და პირობის მაგალითები, რომლებმაც ინდივიდუალურად ან ერთობლივად შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის შესახებ.

ცხრილი 14.2–2

ინდიკატორები	დახასიათება
ფინანსური	<ul style="list-style-type: none"> • წმინდა ვალდებულებების ან წმინდა მიმდინარე ვალდებულებების მდგომარეობა. • ფიქსირებულვადიანი სესხები, რომელთა დაფარვის ვადა იწურება მათი გადავადების ან გადახდის ყოველგვარი რეალური პერსპექტივის გარეშე, ან გადაჭარბებული დაყრდნობა მოკლევადიან სესხებზე გრძელვადიანი აქტივების დასაფინანსებლად. • დებიტორების ან გამსესხებლების მხრიდან ფინანსური მხარდაჭერის შეწყვეტის ინდიკატორები. • საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების უარყოფითი ნაკადები, რაც გასული პერიოდის ან საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგებიდან ჩანს. • არადაამაყოფილებელი 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 შეუძლებლობა.
საოპერაციო	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის განზრახვა სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდაციის ან საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ. • უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების წასვლა სამეურნეო სუბიექტიდან ისე, რომ მათი ჩანაცვლება არ ხდება. • ძირითადი ბაზრის, ძირითადი კლიენტ(ებ)ის, ფრანშიზის, ლიცენზიის ან მთავარი მომწოდებლ(ებ)ის დაკარგვა. • სამუშაო ძალასთან დაკავშირებული სიძნელებები. • მნიშვნელოვანი მომწოდებლების უკმარისობა. • ძლიერ წარმატებული კონკურენტის გამოჩენა.
სხვა	<ul style="list-style-type: none"> • შეუსაბამობა მინიმალური კაპიტალის ან სხვა მარეგულირებელ მოთხოვნებთან. • სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი, რომელმაც, საუკეთესო შემთხვევაშიც, შესაძლოა ისეთი მოთხოვნები წარმოშვას, რომელსაც იგი, სავარაუდოდ, ვერ შეასრულებს. • ცვლილებები კანონში ან სხვა ნორმატიულ აქტში, ან სახელმწიფო პოლიტიკაში, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტზე. • დაუზღვეველი ან ნაწილობრივ დაზღვეული სტიქიური უბედურებები.

ამგვარი მოვლენებისა და გარემოებების მნიშვნელობა ხშირად შესაძლოა სხვა ფაქტორებმა შეარბილოს. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი გადახდისუუნარობა შესაძლოა დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის გეგმით, რომელიც ეხება ფულადი ნაკადების სათანადო დონის შენარჩუნებას ალტერნატიული გზებით, როგორცაა: აქტივების გაყიდვა, სესხების გადახდის გადავადება ან დამატებითი კაპიტალის მოპოვება. ანალოგიურად, ძირითადი მომწოდებლის დაკარგვის უარყოფითი გავლენა შესაძლოა შესუსტდეს მიწოდების შესაფერისი ალტერნატიული წყაროს არსებობით.

14.3 აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობისეული შეფასებების შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.12	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნა, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის უნარს, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ7-გ9; გ11-გ12)
570.13	ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის უნარის – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ – შესახებ გამოტანილი დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მოიცვას იგივე პერიოდი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თავისი დასკვნის გამოსატანად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ეს მოთხოვნილი პერიოდი უფრო ხანგრძლივია. თუ ხელმძღვანელობის შეფასება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის შესაძლებლობის შესახებ მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან თორმეტ თვეზე ნაკლებ პერიოდს, რაც განსაზღვრულია ასს 560-ით, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს შეფასების პერიოდის ხანგრძლივობის გაზრდა ამ თარიღიდან თორმეტ თვემდე მაინც. (იხ. პუნქტები გ10-გ12)
570.14	ხელმძღვანელობის დასკვნის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობის შეფასება მოიცავს თუ არა ყველა სათანადო ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორისათვის გახდა ცნობილი აუდიტის შედეგად.
570.15	აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა იმის თაობაზე, იყო თუ არა მისთვის ცნობილი შეფასებისთვის გამოყენებული პერიოდის შემდგომი პერიოდის ისეთი მოვლენების ან გარემოებების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის უნარი, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ13-გ14)

ხელმძღვანელობის გეგმების შეფასება მცირე სამეურნეო სუბიექტებში

მცირე სამეურნეო სუბიექტების ხელმძღვანელობას შეიძლება მომზადებული არ ჰქონდეს დეტალური შეფასება სამეურნეო სუბიექტის უნარის – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. შეფასების ნაცვლად ისინი შეიძლება ეყრდნობოდნენ თავიანთი ბიზნესის სიღრმისეულ ცოდნას და პროგნოზირებულ სამომავლო პერსპექტივებს.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოტანილი დასკვნების (შეფასების) მართებულობის შესაფასებლად გამოიყენება შემდეგი ტიპური პროცედურები:

- საშუალო და გრძელვადიანი დაფინანსების საკითხის განხილვა ხელმძღვანელობასთან;
- ხელმძღვანელობის განზრახვის დადასტურება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებითა და დოკუმენტური მტკიცებულებებით;
- ხელმძღვანელობისთვის წაყენებული მოთხოვნის დაკმაყოფილებით იმის შესახებ, რომ მან მინიმუმ 12 თვემდე მაინც განაგრძოს შეფასების პერიოდის ხანგრძლივობა. ამის მიღწევა აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობასთან ერთად საკითხის განხილვით, გამოკითხვით ან დამატებითი დოკუმენტაციის გაცნობითა და შედეგების რეალურობის შეფასებით. მაგალითად, სამო-

მაგლო გაყიდვებიდან მისაღები ამონაგების ციფრი შეიძლება განმტკიცებული იყოს პოტენციური გაყიდვების შეკვეთებით, ან გაყიდვების ხელშეკრულებებით; და

- იმის გამორკვევა, ცნობილია თუ არა ხელმძღვანელობისთვის სხვა ისეთი მოვლენები/პირობები, რომლებიც არ მოხდა შეფასების პერიოდში და შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნართან მიმართებით, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

მნიშვნელოვანი ეჭვი შეიძლება გამოიწვიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- **სამეურნეო სუბიექტის უნარი, გაუმკლავდეს არახელსაყრელ პირობებს**

შედარებით მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება სწრაფად შეძლონ ხელსაყრელი შესაძლებლობების გამოყენება, მაგრამ შეიძლება არ გააჩნდეთ საკმარისი რეზერვები სტაბილური ფუნქციონირებისათვის.

- **დაფინანსების ხელმისაწვდომობა**

აქ იგულისხმება ბანკებისა და სხვა კრედიტორების მხარდაჭერის შეწყვეტა, ასევე სესხის გაუქმება, ან სესხის ან მისი უზრუნველყოფის პირობების ძირეულად შეცვლა მესაკუთრე-მმართველის (ან სხვა დაკავშირებული მხარის, მაგალითად, ოჯახის წევრები) მხრიდან.

- **სხვა მნიშვნელოვანი ცვლილებები**

აქ იგულისხმება მთავარი მომწოდებლის, მთავარი კლიენტის (მომხმარებლის), წამყვანი თანამშრომლის, ლიცენზიის, ფრანშიზის ან სხვა იურიდიული შეთანხმების დაკარგვის შესაძლებლობა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ასეთი სიტუაციების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები.

ცხრილი 14.3-1

პროცედურა	აღწერა
ხელმისაწვდომი დოკუმენტური მტკიცებულებები	<p>დოკუმენტებში ასახეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ნებისმიერი სესხისა და დაფინანსების პირობები; • მესამე მხარის, როგორცაა ბანკი, სუბორდინირებული სესხების დეტალები; • მესამე მხარეთა მიერ გაცემული დაფინანსების დეტალები, რომლებიც ეყრდნობა გარანტიებს, ან სესხის უზრუნველყოფის სახით ჩადებულ პირად აქტივებს; და • სხვა ცვლილებების დეტალები, რომელსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.
ხელმისაწვდომი დამატებითი მხარდაჭერა	<p>შეაფასეთ მესაკუთრე-მმართველის, ან სხვა დაკავშირებული მხარის უნარი იმისა, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უზრუნველყოს სამეურნეო სუბიექტის აუცილებელი დამატებითი მხარდაჭერა, მაგალითად, სესხების ან გარანტიების სახით; და • დააკმაყოფილოს მხარდამჭერი ღონისძიებებით წარმოქმნილი ვალდებულებები.
სხვა მნიშვნელოვანი ცვლილებები	<p>განიხილეთ, რა გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე ისეთი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, როგორცაა მთავარი მომხმარებლის, მომწოდებლის, მნიშვნელოვანი თანამშრომლის დაკარგვა, ან პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული ზარალი, რაც განპირობებულია პროდუქციის ტექნიკური მოძველებით, ახალი კონკურენტის გამოჩენით და ა.შ.</p>
მოითხოვეთ წერილობითი დადასტურება	<p>მოითხოვეთ წერილობითი დადასტურება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოძიებული ფინანსური მხარდაჭერის ვადებისა და პირობების; და • ნავარაუდები ფინანსური მხარდაჭერის შესახებ მესაკუთრე-მმართველის მოსაზრების ან განზრახვის.

14.4 რეაგირება რისკზე – როდესაც მოვლენები გამოვლენილია

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.16	<p>თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს საწარმოს ფუნქციონირებადობის დაშვების მართებულობა, აუდიტორმა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა შემარბილებელი ფაქტორების გათვალისწინებით. აღნიშნული პროცედურები მოიცავს: (იხ. პუნქტი გ15)</p> <p>ა) როდესაც ხელმძღვანელობას არ განუხორციელებია სამეურნეო სუბიექტის უნარის შეფასება, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ – ხელმძღვანელობისაგან მსგავსი შეფასების გაკეთების მოთხოვნას;</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობის სამომავლო სამოქმედო გეგმების შეფასებას, რომლებიც დაკავშირებულია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების შეფასებასთან, კერძოდ, გააუმჯობესებს თუ არა მდგომარეობას აღნიშნული გეგმები და განხორციელებადია თუ არა ისინი მოცემულ გარემოებებში; (იხ. პუნქტი გ16)</p> <p>გ) როდესაც 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 გ17-გ18)</p> <p>(i) იმ საბაზისო მონაცემების საიმედოობის შეფასებას, რომლებიც აღნიშნული პროგნოზის გასაკეთებლად დამუშავდა; და</p> <p>(ii) იმის დადგენას, ადეკვატურად არის თუ არა დასაბუთებული პროგნოზის გასაკეთებლად გამოყენებული დაშვებები.</p> <p>დ) ნებისმიერი დამატებითი ფაქტის ან ინფორმაციის გათვალისწინებას, რომელიც ხელმძღვანელობისათვის ცნობილი გახდა მის მიერ შეფასებული პერიოდის შემდეგ;</p> <p>ე) ხელმძღვანელობისგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისაგან, ოფიციალური წერილის წარდგენის მოთხოვნას, მისი სამომავლო სამოქმედო გეგმებისა და ამ გეგმების განხორციელებადობის შესახებ.</p>

როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებულ მოვლენებს/პირობებს, შემდეგი ნაბიჯი იქნება დამატებითი პროცედურების ჩატარება (მათ შორის შემამსუბუქებელი ფაქტორების განხილვა), რათა დაადგინოს, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა.

არსებითი განუსაზღვრელობა

შეიძლება გამოვლინდეს ისეთი პირობები და მოვლენები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. არსებითი განუსაზღვრელობა მაშინ არსებობს, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამ განუსაზღვრელობის პოტენციური ზეგავლენის დონე იმგვარია, რომ მიზანშეწონილია მისი ბუნებისა და შესაძლო შედეგების ნათლად განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის უზრუნველსაყოფად (ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში), ან იმისათვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი (შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში).

ხელმძღვანელობის სამოქმედო გეგმა, რომელიც ეხება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებული პრობლემების მოგვარებას (შემსუბუქებას), როგორც წესი, მოიცავს ქვემოთ განხილული სტრატეგიებიდან ერთს ან რამდენიმეს:

- აქტივების ლიკვიდაცია;
- ფულის სესხება ან ვალების რესტრუქტურისა;
- დანახარჯების შემცირება ან გადავადება;
- ოპერაციების, მათ შორის პროდუქციისა და მომსახურების რესტრუქტურისა;
- შერწყმის ან შექმნის ძიება; ან
- კაპიტალის გაზრდა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის საპასუხო ქმედებები, რომლებიც ეხება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებულ პრობლემებს.

ცხრილი 14.4-1

მოქმედება	აღწერა
მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის შეფასება და გეგმა	<p>თუ ხელმძღვანელობას ვერ არ შეუფასებია სამეურნეო სუბიექტის უნარი, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მოსთხოვეთ ამის გაკეთება.</p>
შეაფასეთ ხელმძღვანელობის სამოქმედო გეგმა	<p>შეაფასეთ ხელმძღვანელობის სამომავლო ღონისძიებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან. ამისათვის ჩაატარეთ შემდეგი პროცედურები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოასწორობს სიტუაციას გეგმების შედეგები? • განხორციელებადია მისი გეგმები მოცემულ სიტუაციაში? • რამდენად საიმედოა მოგების/ფულადი ნაკადების პროგნოზები და რით არის დასაბუთებული გამოყენებული დაშვებები? • დაადგინეთ და განიხილეთ სხვა ისეთი ფაქტორები (ჩამოთვლილია ქვემოთ), რომლებსაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და მოიპოვეთ მათ შესახებ მტკიცებულებები. კერძოდ: <ul style="list-style-type: none"> – მიმდინარე პერიოდის ოპერაციების ცუდი შედეგები; – გამოშვებული სავალი ვალდებულებებისა და სესხის ხელშეკრულების პირობების დარღვევა; – ოქმებში ფინანსურ სირთულეებზე მინიშნება; – საჩივრების/სასამართლო პროცესების არსებობა და მათი ფინანსური შედეგების შეფასებები; – დაკავშირებული ან სხვა მესამე მხარისათვის ფინანსური მხარდაჭერის უზრუნველყოფის ან შენარჩუნების მიზნით დადებული ხელშეკრულებების არსებობა, მათი კანონიერება და განხორციელებადობა; – მესამე და დაკავშირებული მხარეების ფინანსური შესაძლებლობა, უზრუნველყონ სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი დაფინანსება, ან გასცენ გარანტიები სესხის ასაღებად; – სხვა შემდგომი მოვლენები; და – თაღლითობის ინდიკატორები, როგორცაა ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების შემთხვევები, ფიქტიური ოპერაციები, ან არსებითი ფაქტების დამალვა.

მოქმედება	აღწერა
შეაფასეთ ხელმძღვანელობის სამოქმედო გეგმა (გაგრძელება)	<ul style="list-style-type: none"> გაარკვიეთ და განიხილეთ ნასესხები სახსრების არსებობა, პირობები და ადეკვატურობა; მოიპოვეთ და განიხილეთ მარეგულირებელი ღონისძიებების შესახებ მომზადებული ანგარიშები; დაადგინეთ, რამდენად ადეკვატურია აქტივების დაგეგმილი გაყიდვების დასაბუთება. <p>ასევე გაითვალისწინეთ ნებისმიერი დამატებითი ფაქტების თუ ინფორმაციის გავლენა იმ თარიღიდან მოყოლებული, როდესაც ხელმძღვანელობამ მოამზადა შეფასება და გეგმები.</p>
მოიპოვეთ წერილობითი დასტური	<p>მოითხოვეთ ხელმძღვანელობისაგან (და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან) წერილობითი დადასტურება (ოფიციალური წერილი) სამომავლო ღონისძიებების გეგმებისა და მათი განხორციელების შესაძლებლობის (რეალურობის) შესახებ.</p>

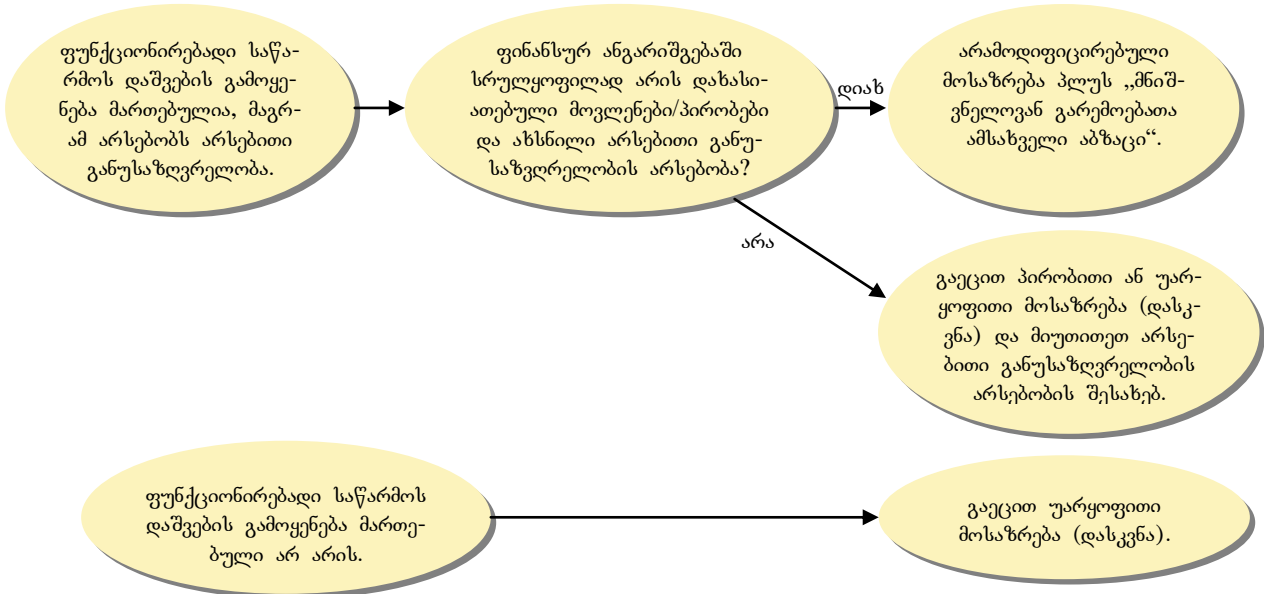
14.5 დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.17	<p>მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მისი აზრით, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა, დაკავშირებული ისეთ მოვლენებთან და გარემოებებთან, რომლებსაც ერთად ან ცალცალკე შეუძლია მნიშვნელოვნად საეჭვო გახადოს სამეურნეო სუბიექტის უნარი, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. არსებითი განუსაზღვრელობა მაშინ არსებობს, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამ განუსაზღვრელობის პოტენციური ზეგავლენის დონე იმგვარია, რომ მიზანშეწონილია მისი ბუნებისა და შესაძლო შედეგების ნათლად განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, რათა (იხ. პუნქტი გ19):</p> <ol style="list-style-type: none"> უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა – ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში; ან უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგების იმგვარად წარდგენა, რომ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი – შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში.
570.18	<p>თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:</p> <ol style="list-style-type: none"> ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ის ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს იწვევს სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობასთან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო, ასევე ხელმძღვანელობის გეგმები, რომლებიც ეხება ხსენებული მოვლენებისა და პირობების მოგვარებას; ნათლად ჩანს თუ არა ფინანსური ანგარიშგებიდან, რომ არსებობს იმ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს საწარმოს ფუნქციონირებადობის დაშვება; და, აქედან გამომდინარე, ის ფაქტიც, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს თავისი აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. (იხ. პუნქტი გ20)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
570.19	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გაკეთებულია ადეკვატური განმარტება, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს უპირობო დასკვნა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით, რათა:</p> <p>ა) ყურადღება გაამახვილოს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რომელიც დაკავშირებულია იმ მოვლენებსა და პირობებთან, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს საწარმოს უნარი, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ; და</p> <p>ბ) ყურადღება გაამახვილოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნაზე, სადაც ახსნილია მე-18 პუნქტით გათვალისწინებული საკითხები. (იხ. ასს 706) (იხ. პუნქტები გ21-გ22)</p>
570.20	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული არ არის სათანადო განმარტება, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის მიხედვით. აუდიტორმა უნდა მიუთითოს აუდიტორის დასკვნაში, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რამაც შეიძლება მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის უნარი, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. (იხ. პუნქტები გ23-გ24)</p>
570.21	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების საფუძველზეა მომზადებული, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)</p>
570.22	<p>თუ ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან განვრცობა აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ27)</p>
570.23	<p>გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი სამეურნეო სუბიექტის მართვაში მონაწილეობს, აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აცნობოს იმ გამოვლენილი მოვლენების ან პირობების თაობაზე, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის უნარი, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება უნდა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:</p> <p>ა) აღნიშნული მოვლენები ან პირობები წარმოადგენს თუ არა არსებით განუსაზღვრელობას;</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენება მიზანშეწონილია თუ არა; და</p> <p>გ) ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები ადეკვატურია თუ არა.</p>
570.24	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებას მნიშვნელოვნად აგვიანებს ხელმძღვანელობა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ, აუდიტორმა უნდა გამოიკითხოს ამ დაგვიანების მიზეზები. როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ დაგვიანება დაკავშირებულია ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების შეფასებასთან დაკავშირებულ მოვლენებთან ან პირობებთან, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ის აუცილებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც მე-16 პუნქტშია აღწერილი. ამასთან, უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის გავლენა აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნაზე, რომელიც ეხება არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობას, როგორც მე-17 პუნქტშია აღწერილი.</p>

ბოლო საფეხურია გამოვლენილი მოვლენების/პირობების გავლენის დადგენა აუდიტორის დასკვნაზე და ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება აუდიტორის გადაწყვეტილების შესახებ. შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია ეს მოთხოვნები შემოკლებული სახით.

სქემა 14.5-1



15. სსკპ ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
შეჯამებულია გარკვეული ასს-ების მოთხოვნები, რომლებიც ამ სახელმძღვანელოში ცალ-ცალკე არსად არ არის განხილული.	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

15.1. ზოგადი მიმოხილვა

ამ თავში მოკლედ განხილულია იმ ასს-ებით გათვალისწინებული აუდიტის მოთხოვნები, რომლებიც ცალკე არსად არ არის ამ სახელმძღვანელოში განხილული, როგორც ეს ასახულია ქვემოთ ნახაზში.

ცხრილი 15.1-1

ასს	სახელწოდება	თავეები
250	კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	ტ1-15.2
402	აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე	ტ1-15.3
501	აუდიტორული მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის	ტ1-15.4
510	პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები	ტ1-15.5
600	სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	ტ1-15.6
610	შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	ტ1-15.7
620	აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	ტ1-15.8
720	აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით	ტ1-15.9

15.2 ასს 250 – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“

რისკის შეფასება

შეისწავლეთ:

- საკანონმდებლო/მარეგულირებელი ნორმატიული ბაზა და სამეურნეო სუბიექტის დარგი/სექტორი.
- როგორ აქვს შესრულებული დამკვეთს ეს მოთხოვნები.

გამოიკითხეთ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობა. შეამოწმეთ ლიცენზიის გამცემ და მარეგულირებელ ორგანოსთან მიწერ-მოწერის მასალა.

რისკზე რეაგირება

დაადგინეთ კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევები, ისეთი აუდიტორული პროცედურებით, როგორცაა: დოკუმენტების გაცნობა, ხელმძღვანელობის გამოკითხვა და ძირითადი ტესტები.

დაადგინეთ ნებიმიერი დარღვევის ხასიათი, განიხილეთ ხელმძღვანელობასთან და შეაფასეთ მისი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნის მომზადება

სათანადოდ არის განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში კანონმდებლობის დარღვევის არსებითი შემთხვევები?

აცნობეთ ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

მოიპოვეთ ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილი.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
250.10	<p>აუდიტორის მიზანია:</p> <p>ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც საზოგადოდ მიჩნეულია, რომ პირდაპირ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არსებითი თანხების ოდენობისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;</p> <p>ბ) ჩაატაროს მითითებული აუდიტორული პროცედურები, რათა გაუადვილდეს იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნებთან შეუსაბამობის შემთხვევების გამოვლენა, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და</p> <p>გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილ კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივ ან შესაძლო შემთხვევებზე.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
250.11	<p>მოცემული ასს-ს მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>შეუსაბამობა – სამეურნეო სუბიექტის წინასწარგანზრახული თუ უნებლიე ქმედება, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. შეუსაბამობაში არ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ პირადი ქცევის ნორმების დარღვევა (რასაც კავშირი არა აქვს სამეურნეო სუბიექტის კომერციულ საქმიანობასთან).</p>

სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა.

კანონმდებლობის დარღვევის პრევენციასა და გამოვლენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს. ზემოაღნიშნულ რისკებთან მიმართებით, ხელმძღვანელობის ქმედებები შეიძლება მოიცავდეს:

- მნიშვნელოვანი კანონების სიისა და მიღებული საჩივრების რეგისტრაციის წარმოებას;
- საკანონმდებლო მოთხოვნებზე მონიტორინგის განხორციელებასა და ამ მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად პროცედურების/შიდა კონტროლის მექანიზმების შემუშავებას;
- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგში დახმარების მიზნით იურისკონსულტების ჩართვას;
- ქცევის კოდექსის შემუშავებას, გამოქვეყნებას, ამოქმედებასა და მის დაცვაზე კონტროლის განხორციელებას.

როდესაც აუდიტორი კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის შემთხვევებს აღმოაჩენს, მან მხედველობაში უნდა მიიღოს მისი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებზე (როგორცაა ხელმძღვანელობის/თანამშრომელთა პატიოსნება).

რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
250.12	<p>ასს 315-ის შესაბამისად, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის ფარგლებში, აუდიტორმა ზოგადად უნდა შეისწავლოს:</p> <p>ა) ის სამართლებრივი და მარეგულირებელი ბაზა, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტს და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც ეს სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს; და</p> <p>ბ) თუ როგორი სახით იცავს სამეურნეო სუბიექტი საკანონმდებლო ბაზის მოთხოვნებს. (იხ.: პუნქტი გ7)</p>
250.14	<p>აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ მოყვანილი აუდიტორული პროცედურები, რათა გაუადვილდეს სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევების გამოვლენა, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე: (იხ.: პუნქტები გ9-გ10)</p> <p>ა) გამოჰკითხოთ ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი ასეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს; და</p> <p>ბ) დაათვალიეროს ლიცენზიის გამცემი ან მარეგულირებელ ორგანოების კორესპონდენციები, თუ არსებობს.</p>

რისკის შესაფასებელი პროცედურები მოიცავს სამართლებრივი და მარეგულირებელი ბაზის შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნასა და იმის გარკვევას, როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ამ მოთხოვნებს. სამართლებრივი და მარეგულირებელი ბაზის შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნა შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების შესწავლას, რომლებიც განხილულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 15.2–2

საკითხი	აღწერა
ფინანსური ანგარიშგებისთვის მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გამოვლენა	<p>რომელი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები არეგულირებს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს? • ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებულ ისეთ საკითხებს, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის დარგისთვის არის სპეციფიკური? • სახელმწიფოსთან დადებული ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ოპერაციების აღრიცხვას? • მოგების გადასახადის, ან საპენსიო ხარჯების დარიცხვას ან აღიარებას?
ხელმძღვანელობის გამოკითხვა	<ul style="list-style-type: none"> • რომელია სხვა ისეთი კანონები ან ნორმატიული აქტები, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე/ოპერაციებზე (მაგ.: საქმიანობის ლიცენზიები, საბანკო შეთანხმებები, გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები და ა.შ)? • რა პოლიტიკა და პროცედურები გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტში: <ul style="list-style-type: none"> – კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის უზრუნველსაყოფად? – სასამართლო სარჩელების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათი ბუღალტრული აღრიცხვისთვის? • რომელი სხვა კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნები დაირღვა (თუ ასეთი არსებობს), რამაც გამოიწვია ჯარიმები, სასამართლო დაჯილდოებები ან სხვა შედეგები? • რომელი დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები ან სხვა ბრალდებები არსებობს კანონმდებლობის შესაძლო დარღვევასთან დაკავშირებით?
კორესპონდენციების შემოწმება	<p>მიმოიხილეთ კორესპონდენციები, ანგარიშები და შესაბამისი სალიცენზიო და მარეგულირებელ ორგანოებთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა მასალა.</p>

რეაგირება რისკზე

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
250.13	აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც საზოგადოდ მიჩნეულია, რომ პირდაპირ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არსებითი თანხების ოდენობისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ.: პუნქტი გ8)
250.15	აუდიტის მსვლელობისას, აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს იმის შესაძლებლობას, რომ კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის ფაქტობრივი ან შესაძლო შემთხვევები შეიძლება გამოაშკარავდეს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებითაც. (იხ.: პუნქტი გ11)
250.16	აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა სთხოვოს, წარმოადგინონ წერილობითი დასტური იმისა, რომ კანონმდებლობის დარღვევის ყველა ის ცნობილი ფაქტობრივი ან შესაძლო შემთხვევა, რომელთა გავლენაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, გამხელელია აუდიტორისთვის. (იხ.: პუნქტი გ12)
250.17	კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის გამოვლენილი ან შესაძლო შემთხვევების არარსებობისას, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტორული პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც გათვალისწინებულია მე-12-16 პუნქტებით.

აუდიტის გეგმა უნდა ითვალისწინებდეს და რეაგირებდეს ქვემოთ განხილულ საკითხებზე:

ცხრილი 15.2-3

საკითხი	დახასიათება
არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევები?	<p>აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ოქმებისა და სხვა შესაბამისი მნიშვნელოვანი დოკუმენტების, კორესპონდენციების და ა.შ. გაცნობას; • ხელმძღვანელობისა და იურისკონსულტის გამოკითხვას სასამართლო პროცესებთან და საჩივრებთან დაკავშირებით და მოსალოდნელი შედეგების შესახებ მათი შეფასებების გარკვევას; და • ძირითადი ტესტების ჩატარებას სხვადასხვა კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ელემენტებზე.
მოიპოვეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები	მოსთხოვეთ ხელმძღვანელობას, ოფიციალურ წერილში დაადასტუროს კანონმდებლობის დარღვევის ყველა ცნობილი ან საეჭვო/შესაძლო შემთხვევა.

კანონმდებლობის დარღვევის ან შესაძლო დარღვევის გამოვლენა

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
250.18	<p>თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან შესაძლო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:</p> <p>ა) აღნიშნული ფაქტის ხასიათი და ის გარემოებები, რომლებშიც იგი მოხდა; და</p> <p>ბ) სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რათა შეაფასოს მისი შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ.: პუნქტი გ14)</p>
250.19	<p>თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის არსებობაზე, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან ერთად. თუ ხელმძღვანელობა ან, როგორც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები ვერ წარმოადგენენ საკმარის ინფორმაციას, რომელიც დაამტკიცებს, რომ სამეურნეო სუბიექტი იცავს კანონმდებლობას, ხოლო, აუდიტორის განსჯით, ეს შესაძლო შეუსაბამობა შეიძლება არსებით გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა იფიქროს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საჭიროებაზე. (იხ.: პუნქტები გ15-გ16)</p>
250.20	<p>თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის შესაძლო დარღვევების შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.</p>
250.21	<p>აუდიტორმა უნდა შეაფასოს კანონმდებლობის დარღვევის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან მიმართებაში, როგორცაა, მაგალითად, აუდიტორის მიერ რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომა. (იხ.: პუნქტები გ17-გ18)</p>
250.22	<p>იმ შემთხვევების გარდა, როცა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და, მაშასადამე, მათთვის უკვე ცნობილი იქნება საკითხები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ უკვე ინფორმირებული შეუსაბამობის გამოვლენილ ან შესაძლო შემთხვევებს, აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა გააცნოს ის საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორის ყურადღება მიიპყრო აუდიტის მსვლელობისას, თუ ეს საკითხები აშკარად უმნიშვნელო არ არის.</p>
250.23	<p>თუ, აუდიტორის განსჯით, 22-ე პუნქტში ნახსენები კანონმდებლობის დარღვევა დანამდვილებით წინასწარგანზრახული და არსებითია, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ რაც შეიძლება ჩქარა უნდა შეატყობინოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.</p>
250.24	<p>თუ აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ ხელმძღვანელობა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა შეატყობინოს სამეურნეო სუბიექტში მომდევნო ერთი დონით ზემდგომ ხელმძღვანელობას (მმართველ ორგანოს), თუკი ასეთი არსებობს, როგორცაა, აუდიტის კომიტეტი ან სამეთვალყურეო საბჭო. თუ უფრო ზემდგომი მმართველი ორგანო არ არსებობს, ან აუდიტორს სჯერა, რომ ამ შეტყობინებას შედეგი არ მოჰყვება, ან დარწმუნებული არ არის, კონკრეტულად ვის უნდა ჩააბაროს ანგარიში, აუდიტორმა უნდა იფიქროს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საჭიროებაზე.</p>

თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის არსებობაზე, მან უნდა მიმართოს შემდეგ ზომებს:

ცხრილი 15.2-4

საფეხურები	აუდიტორის რეაგირება
1.	უნდა გაერკვეთ ქმედებისა და გარემოებების ხასიათში. ეს საკმარისი უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო გავლენის შესაფასებლად.
2.	გამოვლენილი ფაქტები/ინფორმაცია უნდა აისახოს სამუშაო დოკუმენტებში და განიხილოთ ხელმძღვანელობასთან ერთად. თუ დარღვევა მიიჩნევა განზრახ ჩადენილ დარღვევად და არსებითად, დაუყოვნებლივ უნდა ეცნობოს ამის შესახებ ხელმძღვანელობას. როდესაც ვერ ხერხდება საეჭვო დარღვევისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი პოტენციური გავლენის შესახებ ადეკვატური ინფორმაციის დადასტურება, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს აუდიტორის მოსაზრებაზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობა.
3.	განიხილეთ და შეაფასეთ კანონმდებლობის დარღვევის გავლენა აუდიტის სხვა ასპექტებზე. კერძოდ, გაითვალისწინეთ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის საიმედოობა.
4.	თუ ეჭვი გაქვთ, რომ ხელმძღვანელობა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, ვალდებული ხართ ამ საკითხის შესახებ შეატყობინოთ სამეურნეო სუბიექტში მართვის მომდევნო, ერთი დონით ზემდგომ დონეს. თუ მართვის ამგვარი დონე არ არსებობს, განიხილეთ, დაგჭირდებათ თუ არა იურისკონსულტის დახმარება იმისათვის, რომ გადაწყვიტოთ, რა ზომებს უნდა მიმართოთ.
5.	აუდიტორის დასკვნაში გამოხატეთ პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობის დარღვევა არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ეს ფაქტი სათანადოდ არ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. (იხ. მე-2 ტომის 23-ე თავი).

დოკუმენტირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
250.29	აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ფაქტების ან შესაძლო დარღვევების შესახებ და ასევე ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ სხვა მხარეებთან ჩატარებული განხილვების შედეგები. (იხ.: პუნქტი გ21)

ტიპური დოკუმენტაცია მოიცავს:

- მნიშვნელოვანი ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ასლებს; და
- ხელმძღვანელობასთან ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან, ან სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებთან გამართული შეხვედრების ოქმებს.

15.3 ასს 402 – „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
402.7	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.

ნახაზი 15.3-1

რისკის შეფასება

რა სახის მომსახურებას (აუდიტის შესაფერისს) უწევს დამკვეთს მომსახურე ორგანიზაცია?

რა სახის შიდა კონტროლის პროცედურები აქვს დანერგილი დამკვეთს ამ ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით?

რა დონეზე შეიძლება დაყრდნობა მომსახურე ორგანიზაციაში არსებულ შიდა კონტროლის მექანიზმებზე?

მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლზე მომზადებული დასკვნა 1-ლი ტიპისაა თუ მე-2 ტიპის?

რისკზე რეაგირება

შესაძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტში?

თუ არა:

- განსაზღვრეთ პროცედურები, რომლებიც უნდა ჩატარდეს მომსახურე ორგანიზაციაში; ან
- განსაზღვრეთ, შესაძლებელია თუ არა მე-2 ტიპის დასკვნაზე დაყრდნობა, თუ ასეთი არსებობს.

ჩაატარეთ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ისეთი მოვლენების შესახებ, როგორცაა თაღლითობა ან კანონმდებლობის დარღვევა (მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით).

დასკვნის მომზადება

აუდიტორის დასკვნაში არ ახსენოთ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, თუ თქვენი დასკვნა (მოსაზრება) არ არის მოდიფიცირებული.

თუ ვერ მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, თქვენ მიერ მომზადებული აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებული უნდა იყოს.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.8	<p>ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები – მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განაზოცილებენ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტები და იდენტიფიცირებულია მისი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია კონტროლის მიზნების მისაღწევად;</p> <p>ბ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და სტრუქტურაზე (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:</p> <p>(i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც განკუთვნილი იყო და ხორციელდებოდა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის; და</p> <p>(ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების აგებულების ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.</p> <p>გ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი სტრუქტურისა და მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც მე-2 ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:</p> <p>(i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების, მათი სტრუქტურის აღწერილობას, რომლებიც განკუთვნილი იყო და ხორციელდებოდა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან გარკვეულ პერიოდში და, ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის დახასიათებას გარკვეულ პერიოდში; და</p> <p>(ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:</p> <p>ა. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების აგებულების ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ; და</p> <p>ბ. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას;</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.8 (გაგრძე- ლება)	<p>დ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით გასცემს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>თ) მომხმარებლის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;</p> <p>ი) მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი – სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.</p>

ბევრი სამეურნეო სუბიექტი (მათ შორის, ძალიან მცირე სიდიდის საწარმოები) ხშირად ხელშეკრულებით სხვა (მომსახურე) ორგანიზაციას გადასცემენ ფინანსური ინფორმაციის დამუშავების გაკვეთულ ფუნქციებს, როგორცაა:

- ხელფასები;
- რეალიზაცია ინტერნეტის მეშვეობით;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების მომსახურება;
- აქტივების მართვა (მარაგის საწყობებში შენახვა, ინვესტიციები და ა.შ.); და
- საბუღალტრო მომსახურება. ეს მოიცავს ოპერაციების დამუშავებას, სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოებასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

ამგვარ გარე ორგანიზაციებს (რომლებიც უზრუნველყოფენ ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის მომსახურებას აუდიტის დამკვეთი სამეურნეო სუბიექტისთვის), ასს-ებში ეწოდება „მომსახურე ორგანიზაციები“.

როდესაც აუდიტის დამკვეთი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რა გავლენას ახდენს ასეთი შეთანხმებები სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე. ამისათვის:

- უნდა მოიძიოს საკმარისი ინფორმაცია არსებითი უზუსტობების რისკების შესაფასებლად; და
- განსაზღვროს შესაფერისი პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხელშეკრულებით გარეთ გადაცემული მომსახურება შესაძლოა მნიშვნელოვანი აღმოჩნდეს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებისთვის, მაგრამ არ იყოს მნიშვნელოვანი აუდიტის პოზიციიდან. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც თვითონ სამეურნეო სუბიექტში არსებობს საკმარისი შიდა კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც რეაგირებს არსებით უზუსტობაზე, ან, როდესაც შესაძლებელია ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება გამოვლენილ რისკებზე რეაგირების მიზნით.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას (მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს) არ ათავისუფლებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან.

არსებობს ორი ტიპის დასკვნა (აუდიტორის მიერ გაცემული), რომელიც მომსახურე ორგანიზაციამ შეიძლება მიაწოდოს მომხმარებლებს:

- **1-ლი ტიპის დასკვნა – დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და სტრუქტურაზე**

ამ ტიპის დასკვნა მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობაზე, მაგრამ არა მათი მუშაობის ეფექტიანობაზე. ასეთი დასკვნა შეიძლება ინფორმაციული იყოს, მაგრამ აუდიტორისთვის ნაკლები სარგებლის მომტანი, იმ თვალსაზრისით, რომ აუდიტორმა გაიგოს, ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის ძირითადი საშუალებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში.

- **მე-2 ტიპის დასკვნა – დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მისი სტრუქტურისა და მათი ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ**

ამ ტიპის დასკვნის გამოყენება შეუძლია აუდიტორს იმის დასადგენად:

- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ტესტირებული კონტროლის საშუალებები მნიშვნელოვანია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებისთვის, ანგარიშების ნაშთებისთვის, განმარტებითი შენიშვნებისა და შესაბამისი მტკიცებულებისთვის; და
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მისი შედეგები ადეკვატურია თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის (რა პერიოდს მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ტესტები და რა დროა გასული ამ ტესტების ჩატარებიდან).

რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.9	<p>როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ასს 315-ის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ იყენებს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებას თავის საქმიანობაში, მათ შორის: (იხ. პ. გ1-გ2)</p> <p>ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და მისი მნიშვნელობა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის, მათ შორის, ამ მომსახურების გავლენა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლზე; (იხ. პ. გ3-გ5)</p> <p>ბ) იმ სამეურნეო ოპერაციების, ან ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების ხასიათი და მნიშვნელობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია; (იხ. პ. გ6)</p> <p>გ) მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; და (იხ. პ. გ7)</p> <p>დ) მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურების სახელშეკრულებო პირობები. (იხ. პ. გ8-გ11)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.10	როდესაც ეცნობა აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლს ასს 315-ის 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. პ. გ12-გ14)
402.11	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.
402.12	<p>თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 ჩასატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ. (იხ. პგ15-გ20)

როდესაც სამეურნეო სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ცხრილში განხილულ საკითხებს:

ცხრილი 15.3-2

საკითხი	აღწერა
რა (აუდიტისთვის შესაფერის) მომსახურებას უწევს სამეურნეო სუბიექტს?	<ul style="list-style-type: none"> • დაადგინეთ: <ul style="list-style-type: none"> – გაწეული მომსახურების ხასიათი; – დამუშავებული ოპერაციების არსებითობა; და – ბუღალტრული ანგარიშები და ფინანსური ანგარიშგების პროცესები, რომლებზეც ეს მომსახურება ახდენს გავლენას; • განიხილეთ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულებების პირობები ან შეთანხმებები მომსახურების დონის შესახებ; • განსაზღვრეთ მომსახურე ორგანიზაციისა და სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობას შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; • მიმოიხილეთ მომსახურე ორგანიზაციების, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორების (მათ შორის, ხელმძღვანელობის წერილები), შიდა აუდიტორების ან მარეგულირებელი ორგანოების მიერ მომზადებული ანგარიშები (დასკვნები) მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის საშუალებებზე.

საკითხი	აღწერა
აუდიტისთვის შესაფერისი რომელი შიდა კონტროლის საშუალებები არსებობს?	<ul style="list-style-type: none"> • მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები აუდიტის შესაფერისია თუ არა? თუ არა, საკმარისი იქნება არსებითობის შემოწმების მიდგომის გამოყენება (ძირითადი პროცედურები). თუ შესაფერისია, მაშინ აუდიტორი უნდა დაშვდეს, რადგან მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის საშუალებები სათანადოდ არის შემუშავებული და დანერგილი. • მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მიერ დანერგილი კონტროლის საშუალებები (რომელთა ტესტირებაც შესაძლებელია) ამცირებს ოპერაციების დამუშავების არსებით რისკებს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების გარეშე? მაგალითად, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელფასების კონტროლი შეიძლება მოიცავდეს: <ul style="list-style-type: none"> – მომსახურე ორგანიზაციისთვის დასაბუთებლად გადაცემული მონაცემების შედარებას მომსახურე ორგანიზაციიდან მათი დამუშავების შემდეგ მიღებულ ანგარიშებთან; – ხელფასების ოდენობის ხელახლა გამოთვლას შერჩევითი ერთობლიობისთვის არითმეტიკული სისწორის შესამოწმებლად; და – ხელფასების სრული მოცულობის გონივრულობის მიმოხილვას.
რა დონეზე შეიძლება დაყრდნობა/ნდობა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებებზე?	<ul style="list-style-type: none"> • მოიძიეთ აუდიტორების 1-ლი ან მე-2 ტიპის ხელმისაწვდომი დასკვნები. მომსახურე ორგანიზაციებთან დადებული ხელშეკრულებები ხშირად შეიცავს ამგვარი დასკვნების მიწოდების პირობას; • დაუკავშირდით მომსახურე ორგანიზაციას სპეციფიკური ინფორმაციის მისაღებად; • ეწვიეთ მომსახურე ორგანიზაციას და ჩაატარეთ აუცილებელი პროცედურები; ან • სხვა აუდიტორი გამოიყენეთ აუცილებელი პროცედურების ჩასატარებლად.

მნიშვნელოვანი რჩევები

შეამოწმეთ მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნების ტექსტი, მის გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვების გასარკვევად. დასკვნის გამოყენება შეიძლება შეზღუდული იყოს ხელმძღვანელობით, მომსახურე ორგანიზაციითა და მისი მომხმარებლებით და ასევე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორებით.

რისკზე რეაგირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.13	<p>იმისათვის, რომ განსაზღვროს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს:</p> <p>ა) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენციასა და მომსახურე ორგანიზაციისგან მის დამოუკიდებლობაში; და</p> <p>ბ) იმ სტანდარტების ადეკვატურობაში, რომლის შესაბამისადაც იყო მომზადებული 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა. (იხ. პ. გ21)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.14	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 აუდიტისთვის 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 დაწერგილი აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. (იხ. პ. გ22-გ23)
402.15	<p>იმისათვის, რომ ჩაატაროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი პროცედურები ასს 330-ის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დოკუმენტაციაში ფინანსური ანგარიშგების სათანადო მტკიცებებთან 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. პ. გ24-გ28)
402.16	<p>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 ერთის ან მეტის ჩატარებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. პ. გ29-გ30)
402.17	<p>თუ 16 (ა) პუნქტის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების 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 მტკიცებულებებს კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესახებ, იმ თვალსაზრისით, რომ განამტკიცოს მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. ამ მიზნით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა, სტრუქტურა და ფაქტობრივი ეფექტიანობა ეხება თუ არა რომელიმე ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მიესადაგება მომხმარებლის აუდიტორის მიზნებს;

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.17 (გაგრძელება)	<p>ბ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტთან. თუ ასეა, უნდა გარკვეოს, მომხმარებელმა სამეურნეო სუბიექტმა დააპროექტა და დანერგა თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. თუ დანერგილი აქვს – ჩაატაროს მისი ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება;</p> <p>გ) შეაფასოს დროის იმ პერიოდის ადეკვატურობა, რომელიც კონტროლის ტესტებმა მოიცვა და რამდენი დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან; და</p> <p>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. პ.გ31-გ39)</p>
402.19	<p>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, რომლებიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად ზემოქმედებს ამგვარი საკითხები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის, რა გავლენა აქვს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებსა და მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორულ დასკვნაზე. (იხ. პ. გ41)</p>

შეფასებულ რისკებზე რეაგირების დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

ნახაზი 15.3-3

საკითხი	აღწერა
შესაძლებელია აუცილებელი მტკიცებულებების მიღება უშუალოდ სამეურნეო სუბიექტისგან?	<p>თუ დიახ, მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის მტკიცებებს.</p> <p>თუ არა, მტკიცებულებების მისაღებად ჩაატარეთ დამატებითი პროცედურები, როგორცაა, მომსახურე ორგანიზაციაში პროცედურების ჩასატარებლად სხვა აუდიტორის გამოყენება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის სახელით.</p>
დაადგინეთ, რა დონეზე შეიძლება დაყრდნობა 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაზე.	<ul style="list-style-type: none"> გაითვალისწინეთ აუდიტორის პროფესიული კომპეტენცია, დამოუკიდებლობა და იმ სტანდარტების ადეკვატურობა, რომლის მიხედვითაც მომზადებულია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა. შეაფასეთ, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა და სტრუქტურა რომელიმე თარიღს შეესაბამება თუ გარკვეულ პერიოდს, რომელიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის მიზნების შესაფერისია.

საკითხი	აღწერა
<p>დაადგინეთ, რა დონეზე შეიძლება დაყრდნობა 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაზე. (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> შეაფასეთ, 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 განსაზღვრეთ, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დადგენილი, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები ადეკვატურია თუ არა მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტისთვის და თუ ასეა, გარკვეით, მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს განსაზღვრული და დანერგული აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. ყურადღება მიაქციეთ, რომ 1-ლი ტიპის დასკვნა არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას იმის შესახებ, რომ შიდა კონტროლი მომსახურე ორგანიზაციაში ეფექტიანად მოქმედებდა გარკვეული პერიოდის მანძილზე. თუ მე-2 ტიპის დასკვნა არ არსებობს, მაშინ შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის ტესტები ჩაატაროს, ან სხვა აუდიტორი გამოიყენოს ასეთი ტესტების ჩასატარებლად.
<p>ჩაატარეთ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებისა და კონტროლის ტესტირება</p>	<p>სადაც შესაძლებელია, მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი მტკიცებულების შესახებ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მიერ წარმოებული ჩანაწერებიდან.</p>
<p>მოიპოვეთ აუდიტორული მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციიდან</p>	<p>თუ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერები საკმარისი არ არის, მოიპოვეთ აუდიტორული მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ. ამისათვის:</p> <ul style="list-style-type: none"> მოიპოვეთ მე-2 ტიპის დასკვნა, თუ არსებობს; ჩაატარეთ სათანადო კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში; ან გამოიყენეთ სხვა აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად, მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორის სახელით.
<p>ჩაატარეთ გამოკითხვები მნიშვნელოვანი მოვლენების შესახებ (თაღლითობა და სხვ.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> გამოჰკითხეთ ხელმძღვანელობას იმის შესახებ, ცნობილია თუ არა მათთვის (ან მიიღო თუ არა შეტყობინება მომსახურე ორგანიზაციიდან) თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ, ან ისეთი შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
402.20	მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება მომხმარებლის აუდიტორულ დასკვნაში ასს 705-ის 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. პ. გ42)
402.21	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. პ. გ43)
402.22	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. პ. გ44)

როდესაც აუდიტორი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შედგენილ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნას, სამეურნეო სუბიექტის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა იყოს ნახსენები მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა, თუ ამის გაკეთება არ მოითხოვება კანონით.

ამასთან, მიზანშეწონილია მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნის გაცემა, თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ.

15.4 ასს 501 – „აუდიტორული მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“

პუნქტი	ასს-ის მიზანი
501.3	<p>აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (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 შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) ინვენტარიზაციაზე დასწრება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
501.4	<p>თუ მარაგი არსებითა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ:</p> <p>ა) მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრების გზით, თუ ეს შეუძლებელი არ არის, რათა: (იხ. პ. გ1-გ3)</p> <p>(i) შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარებისთვის დადგენილი ინსტრუქციები და სამეურნეო სუბიექტის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურები; (იხ. პ. გ4)</p> <p>(ii) დააკვირდეს ხელმძღვანელობის მიერ მარაგის ინვენტარიზაციისთვის დადგენილი პროცედურების შესრულებას; (იხ. პ. გ5)</p> <p>(iii) დაათვალიეროს მარაგი; (იხ. პ. გ6)</p> <p>(iv) ჩაატაროს მარაგის დათვლის ტესტები. (იხ. პ. გ7-გ8)</p> <p>ბ) აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით სამეურნეო სუბიექტის მარაგის საბოლოო ჩანაწერებზე, რათა განსაზღვროს, ზუსტად ასახავს თუ არა ეს ჩანაწერები მარაგის ინვენტარიზაციის ფაქტობრივ შედეგებს.</p>
501.5	<p>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. პ. გ9-გ11)</p>
501.6	<p>თუ გაუთვალისწინებელი გარემოებების გამო აუდიტორი ვერ შეძლებს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 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.</p>
501.7	<p>თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 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 შესაბამისად. (იხ. პ. გ12-გ14)</p>
501.8	<p>როდესაც მესამე მხარის მეთვალყურეობისა და კონტროლის ქვეშ მყოფი მარაგი არსებითა ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა ამ მარაგის არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ქვემოთ განხილული ერთ-ერთი ან ორივე პროცედურის მეშვეობით:</p> <p>ა) დასტურის მოთხოვნა მესამე მხარისგან იმ მარაგის რაოდენობისა და მდგომარეობის შესახებ, რომელსაც ფლობს სამეურნეო სუბიექტის სახელით; (იხ. პ. გ15)</p> <p>ბ) დათვალიერების პროცედურა, ან მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პ. გ16)</p>

როდესაც მარაგი არსებითია ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორმა მისი არსებობა და მდგომარეობა უნდა შეამოწმოს ისე, როგორც შემდეგ ცხრილშია მითითებული.

ცხრილი 15.4-1

პროცედურა	დახასიათება
დაესწართ ინვენტარიზაციას	<ul style="list-style-type: none"> • შეაფასეთ ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები, რომლებიც ეხება ინვენტარიზაციის შედეგების ჩანაწერების წარმოებას და მათზე კონტროლის განხორციელებას. • დააკვირდით ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი ინვენტარიზაციის პროცედურების შესრულებას. • დაათვალიერეთ მარაგი და ჩაატარეთ მარაგის დათვლის ტესტები. • ინვენტარიზაციის შედეგები შეაჯერეთ ინვენტარიზაციის თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის მარაგში მომხდარ ცვლილებებთან; და • ჩაატარეთ ალტერნატიული პროცედურები, თუ შეუძლებელია მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება.
დაადასტურეთ/დაათვალიერეთ სხვასთან მყოფი მარაგი	<ul style="list-style-type: none"> • მოითხოვეთ დადასტურება სხვასთან მყოფი მარაგის რაოდენობის/მდგომარეობის; და • დაათვალიერეთ მარაგი ან ჩაატარეთ სხვა შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები.

გამოკითხვები სასამართლო დავებისა და საჩივრების შესახებ

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
501.9	<p>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. პ. გ17-გ19)</p> <p>ა) ხელმძღვანელობისა და, როდესაც შესაფერისია, სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომელთა, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის შიდა იურისკონსულტის გამოკითხვა;</p> <p>ბ) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა სხდომების ოქმებისა და სამეურნეო სუბიექტსა და მის გარე იურისკონსულტს შორის კორესპონდენციების მიმოხილვა; და</p> <p>გ) იურიდიული ხარჯების ანგარიშების მიმოხილვა. (იხ. პ. გ20)</p>
501.10	<p>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 ვალდებულია, სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, პირადად დაუკავშირდეს სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტს. ამისათვის აუდიტორმა ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული გამოკითხვის წერილი თვითონ უნდა გაუგზავნოს სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისკონსულტს, სადაც მას 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. პ. გ21-გ25)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
501.11	<p>თუ:</p> <p>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</p> <p>ბ) აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული პროცედურებით, მან აუდიტორულ დასკვნაში უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება ასს 705-ის შესაბამისად.</p>
501.12	<p>აუდიტორმა ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაითვალისწინეს და გააშუქეს ყველა ცნობილი ან შესაძლო სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიის შესახებ ინფორმაცია, რომელთა შედეგებიც გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p>

იმ სასამართლო დავებისა და პრეტენზიების (საჩივრების) გამოსავლენად, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკის გაზრდა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ განხილული პროცედურები.

ცხრილი 15.4-2

პროცედურა	აღწერა
ჩაატარეთ გამოკითხვა და გაეცანით სათანადო დოკუმენტებს	<ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობისა და სხვების გამოკითხვა. • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების შეხვედრების ოქმების გაცნობა. • სამეურნეო სუბიექტსა და მის იურისკონსულტს შორის მიმოწერის მასალების გაცნობა; და • იურიდიული ხარჯების ანგარიშების გაცნობა.
დაუკავშირდით სამეურნეო სუბიექტის გარე იურისტს	<p>როდესაც სასამართლო დავის ან საჩივრის არსებობა დადგენილია, ან ივარაუდება, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს იურისტის გამოკითხვის წერილი, რომელსაც ამზადებს ხელმძღვანელობა და იურისტს უგზავნის აუდიტორი, სადაც გარე იურისკონსულტს სთხოვენ საჩივრების, სასამართლო პროცესის და ა.შ. ინფორმაციის მიწოდებას უშუალოდ აუდიტორისთვის. თუ ამგვარი პროცედურა აკრძალულია, ან ხელმძღვანელობა აუდიტორს გარე იურისტთან დაკავშირების უფლებას არ აძლევს, აუდიტორმა სხვა პროცედურები უნდა ჩაატაროს, როგორცაა, მაგალითად ყველა ხელმისაწვდომი დოკუმენტის გაცნობა და დამატებითი გამოკითხვების ჩატარება. თუ ალტერნატიული პროცედურები არასაკმარისია, მაშინ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული იქნება.</p>
მოიპოვეთ ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილი	<p>ხელმძღვანელობისგან და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან ოფიციალური წერილის მოთხოვნა, რომელშიც ისინი დაადასტურებენ, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ გაუმჟღავნა და ბუღალტრულად აისახა მათთვის ცნობილი ყველა ფაქტობრივი თუ მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი.</p>

სეგმენტური ინფორმაცია

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
501.13	<p>აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენისა და მის შესახებ მომზადებული სათანადო განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, რისთვისაც: (იხ. პ. გ26)</p> <p>ა) აუდიტორი უნდა გაერკვეს ხელმძღვანელობის მიერ სეგმენტური ინფორმაციის დასადგენად გამოყენებულ მეთოდებში და: (იხ.პ. გ27)</p> <p>(i) შეაფასოს, ამგვარი მეთოდების გამოყენებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის გაშუქება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და</p> <p>(ii) სადაც შესაფერისია, ჩაატაროს ამ მეთოდების გამოყენების ტესტირება; და</p> <p>ბ) უნდა ჩაატაროს ანალიზური პროცედურები, ან მოცემული გარემოებების შესაფერისი სხვა აუდიტორული პროცედურები.</p>

ვინაიდან სეგმენტური ინფორმაცია ხშირად არ არის მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის შესაფერისი, ამ სახელმძღვანელოში არსად აღარ არის განხილული ეს საკითხი.

15.5 ასს 510 – „პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
510.3	<p>პირველი აუდიტორული გარიგების შესრულებისას, აუდიტორის მიზანი, საწყისი ნაშთებთან დაკავშირებით, მდგომარეობს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, იმის შესახებ:</p> <p>ა) შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და</p> <p>ბ) საწყის ნაშთებში განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული, წარდგენილი და გაშუქებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p>

ასს 510 უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს საწყისი ნაშთების აუდიტის შესახებ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი პირველად ტარდება, ან, როდესაც წინა საანგარიშგებო პერიოდში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი სხვა აუდიტორმა ჩაატარა.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
510.5	<p>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 განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული ინფორმაცია.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
510.6	<p>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, რისთვისაც უნდა: (იხ. პ. გ1-გ2)</p> <p>ა) განსაზღვროს, სწორად არის თუ არა გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები, ან გადაანგარიშებული, სადაც შესაფერისია;</p> <p>ბ) განსაზღვროს, ასახავს თუ არა საწყისი ნაშთები სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას; და</p> <p>გ) ჩაატაროს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურა: (იხ. პ. გ3-გ7)</p> <p>(i) თუ ჩატარებული იყო წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, განიხილოს წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;</p> <p>(ii) შეაფასოს, მიმდინარე პერიოდში შესრულებული აუდიტორული პროცედურები უზრუნველყოფს თუ არა ადეკვატურ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთების შესახებ; ან</p> <p>(iii) ჩაატაროს სპეციალური აუდიტორული პროცედურები საწყისი ნაშთების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.</p>
510.7	<p>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 მათი 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 მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ასს 450-ის შესაბამისად.</p>
510.8	<p>აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც საწყისი ნაშთებში განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არ გათვალისწინებული, წარდგენილი და გაშუქებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p>
510.9	<p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს და აუდიტორის დასკვნა შეიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მოსაზრების მოდიფიცირების გამოძვევი საკითხის გავლენა, როდესაც შეაფასებს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს ასს 315-ის შესაბამისად.</p>
510.10	<p>თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას საწყისი ნაშთებთან მიმართებით, მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის შესაბამისად. (იხ. პ. გ8)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
510.11	თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ამ უზუსტობის გავლენა სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად წარდგენილი ან გაშუქებული განმარტებით შენიშვნებში, აუდიტორმა დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის შესაბამისად.
510.12	<p>თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ:</p> <p>ა) მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა საწყის ნაშთებთან მიმართებით უცვლელად არ არის გამოყენებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; ან</p> <p>ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არ არის გათვალისწინებული, ან ადეკვატურად არ არის წარდგენილი ან გაშუქებული განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად,</p> <p>მან დასკვნაში უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის შესაბამისად.</p>
510.13	თუ წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებული იყო და ეს მოსაზრება ისევ შესაფერისი და არსებითია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმართაც, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნაშიც უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ასს 705-ისა და ასს 710-ის შესაბამისად. (იხ. პ.გ.9)

ეს მოთხოვნები შევჯამებულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 15.5-1

საკითხი	აღწერა
შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე პერიოდზე?	<ul style="list-style-type: none"> გაეცანით უახლეს ფინანსურ ანგარიშგებას ან წინამორბედი აუდიტორის დასკვნას (თუ არსებობს). დაადგინეთ, რომ წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები სწორად არის გადმოტანილი და ასახავს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას; გაეცანით წინამორბედი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციას; და ჩაატარეთ აუდიტორული პროცედურები მიმდინარე პერიოდში, მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საწყისი ნაშთები შესახებ. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმ შემთხვევაში, როდესაც წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა.
განსაზღვრეთ გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე პერიოდზე	<ul style="list-style-type: none"> ჩაატარეთ დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, საჭიროებისამებრ. შეაფასეთ წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზები და დარწმუნდით, რომ საწყისი ნაშთებში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენებოდა მთელი მიმდინარე პერიოდის განმავლობაში.
განსაზღვრეთ გავლენა აუდიტორულ მოსაზრებაზე	თუ წინამორბედი აუდიტორის მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც, ან საწყისი ნაშთები შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე (რომლის ეფექტიც სათანადოდ არ იყო ბუღალტრულად ასახული, წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში), აუცილებელი იქნება პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.

15.6 ასს 600 – „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
600.8	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) განსაზღვროს, უნდა შეასრულოს თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქცია; და</p> <p>ბ) თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქციას ასრულებს:</p> <p>(i) კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით მათ მიერ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობისა და ვადების და აგრეთვე მათ მიერ აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ; და</p> <p>(ii) მოაპოვოს 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 შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით.</p>
600.9	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>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)</p> <p>ბ) კომპონენტის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მოთხოვნით მუშაობს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტთან; (იხ. პუნქტი გ7)</p> <p>გ) კომპონენტის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე;</p> <p>დ) კომპონენტის არსებობა – არსებობის დონე, რომელსაც კომპონენტისათვის განსაზღვრავს ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი;</p> <p>ე) ჯგუფი – ყველა ის კომპონენტი, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფს ყოველთვის ერთზე მეტი კომპონენტი გააჩნია;</p> <p>ვ) ჯგუფის აუდიტი – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;</p> <p>ზ) ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება – აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;</p> <p>თ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორი – პარტნიორი, ან ფირმის სხვა წარმომადგენელი, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტსა და მის ჩატარებაზე და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც აღნიშნული ფირმის სახელით გაიცემა. როდესაც თანააუდიტორები ჯგუფის აუდიტს ატარებენ, გარიგების თანაპარტნიორები ერთობლივად წარმოადგენენ გარიგების პარტნიორს, ხოლო გარიგების შემსრულებელი ჯგუფები – ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება თანააუდიტორებს შორის ურთიერთობას, ან ისეთ სამუშაოს, რომელსაც ერთი თანაუდიტორი მეორე თანაუდიტორის სამუშაოსთან დაკავშირებით მუშაობს;</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
600.9 (გაგრძელება)	<p>ო) ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი – პარტნიორები, ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ჩათვლით 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 მოსახზრების ჩამოყალიბების საფუძველია;</p> <p>კ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს ერთზე მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას. ტერმინი „ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება“ აღნიშნავს აგრეთვე გაერთიანებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც გაერთიანებულია ისეთი კომპონენტების მიერ მომზადებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელთაც არ გააჩნიათ სათავო კომპანია, მაგრამ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან;</p> <p>ლ) ჯგუფის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;</p> <p>მ) ჯგუფის დონის კონტროლი – ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც შეიმუშავენ, ნერგავს და ახორციელებს ჯგუფის ხელმძღვანელობა;</p> <p>ნ) მნიშვნელოვანი კომპონენტი – კომპონენტი, რომელსაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი განსაზღვრავს, რომ: (i) ინდივიდუალურად, ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია ჯგუფისათვის, ან (ii) რომელიც, სპეციფიკური ბუნების ან გარემოებების გამო, სავარაუდოდ, მოიცავს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს. (იხ. პუნქტები გ5-გ6)</p>

ეს სტანდარტი სახელმძღვანელო მითითებებს უზრუნველყოფს სპეციფიკურ საკითხებზე, რომლებიც გამოიყენება ჯგუფის აუდიტში. სტანდარტში განხილულია პასუხისმგებლობასა და კომუნიკაციასთან დაკავშირებული საკითხები და მოთხოვნები:

- ჯგუფის გარიგების პარტნიორებისა და გარიგების შემსრულებელი ჯგუფისთვის; და
- კომპონენტის აუდიტორებისთვის, რომლებიც სამუშაოს ასრულებენ (როგორცაა ჯგუფის ქვედანაყოფის, ფილიალის ან შვილობილი კომპანიის აუდიტი) ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის სახელით და შემდეგ მათ მოახსენებენ შედეგებს.

სტანდარტში განსაზღვრული მოთხოვნები შეიძლება ასევე მიესადაგებოდეს სხვა სიტუაციებსაც, როდესაც აუდიტორი დასახმარებლად იყენებს სხვა აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარკვეულ ნაწილში (ეს შეიძლება იყოს მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვება, ან ამა თუ იმ კონკრეტული პროცედურების ჩატარება შორს მდებარე რეგიონში).

მნიშვნელოვანი რჩევები

ჯგუფის კომპონენტის განმარტება საკმაოდ ფართოა. სანამ გადაწყვეტთ, რომ ეს სტანდარტი თქვენ არ გჭირდებათ, დარწმუნდით, რომ სინამდვილეში არ არსებობს მნიშვნელოვანი კომპონენტი. კომპონენტი შეიძლება იყოს სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის ნაწილი (როგორცაა, შვილობილი კომპანიები, ქვედანაყოფები, ფილიალები, ერთობლივი საქმიანობა, ან ინვესტიციის ობიექტი საწარმოები, რომლებიც აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით, ან დანახარჯ-მეთოდით), ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემები, რომლებიც ორგანიზებულია ფუნქციების, პროდუქციის, მომსახურების ან გეოგრაფიული ნიშნით.

თუ მნიშვნელოვანი კომპონენტი არსებობს, ეს სტანდარტი ადგენს სხვადასხვა მოთხოვნას, რომლებიც ეხება:

- ჯგუფის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას;
- აუდიტის დაგეგმვასა და არსებითობას;
- რისკის შეფასებასა და მასზე რეაგირებას;
- ურთიერთობებს ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის;
- კომუნიკაციის ბუნებასა და ხარისხს; და
- ჯგუფის დონის კონტროლის საშუალებებსა და კონსოლიდაციის პროცესს.

შენიშვნა: ვინაიდან ვგარაუდობთ, რომ ჯგუფის აუდიტი არ არის დამახასიათებელი მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის, შემდეგ ცხრილში შეტანილია მხოლოდ ამონარიდები სტანდარტებში მოცემული მრავალი მოთხოვნიდან.

ცხრილი 15.6-1

	მოკლე ამონარიდები სტანდარტის მოთხოვნების ნაწილიდან
<p>პასუხისმგებლობა 600.11</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და სამუშაოს შესრულებაზე, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების მიხედვით. • ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში ნახსენები არ უნდა იყოს კომპონენტის აუდიტორი.
<p>ახალ გარიგებაზე დათანხმება/არსებულის გაგრძელება და დაგეგმვა 600.12-16</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, რაც საკმარისი იქნება ჯგუფის ისეთი კომპონენტების დასადგენად, რომლებიც, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი იქნება. • ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ჯგუფის აუდიტორული გარიგების პირობებზე უნდა შეთანხმდეს. • ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა შეიმუშაოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა.
<p>ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა 600.17-18</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, რათა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • დაადასტუროს ან უარყოს მის მიერ წინასწარგამოვლენილი კომპონენტები, რომლებიც, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი კომპონენტებია; და • შეაფასოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები.
<p>ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ 600.19-20</p>	<p>როდესაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი გეგმავს, რომ კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობა, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • იცის თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა და დაიცავს თუ არა იგი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის პრინციპს; • კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა;

	მოკლე ამონარიდები სტანდარტის მოთხოვნების ნაწილიდან
<p>ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორის შესახებ 600.19-20 (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • შეძლებს თუ არა ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში იმ დონეზე მონაწილეობას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; • ხომ არ მუშაობს კომპონენტის აუდიტორი ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აუდიტორების საქმიანობას აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ.
<p>არსებითობა 600.21-23</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობა, როდესაც ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიას ამუშავებს; • თუ, ჯგუფის სპეციფიკური გარემოებების გამო, არსებობს ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების გარკვეული კატეგორიები, რომელთათვისაც უზუსტობები ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობაზე ნაკლებია, მაგრამ შეიძლება გონივრულად მოსალოდნელი იყოს, რომ გავლენას იქონიებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე – არსებითობის დონე, ან დონეები, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების ზემოაღნიშნული კატეგორიების მიმართ; • კომპონენტის არსებითობა იმ კომპონენტებისათვის, სადაც კომპონენტის აუდიტორები ჩაატარებენ აუდიტს ან მიმოხილვას, ჯგუფის აუდიტის მიზნებისათვის; და • ზღვარი, რომლის ზემოთ უზუსტობა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აშკარად უმნიშვნელოდ, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. <p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა ასევე უნდა შეაფასოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტის დონისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობა.</p>
<p>შეფასებულ რისკებზე რეაგირება 600.24-31</p>	<p>აუდიტორს მოეთხოვება შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებების შემუშავება და განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.</p> <p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გადაწყვიტოს, კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე რა ტიპის სამუშაოს შეასრულებს ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი ან კომპონენტის აუდიტორები – ჯგუფის სახელით; • შეაფასოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისათვის ჩასატარებელი, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების მიზანშეწონილობა; და • ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა შეაფასოს კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის ადეკვატურობა, სისრულე და სისწორე, აგრეთვე არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკის ფაქტორები, ან ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. <p>კომპონენტში, რომელიც ჯგუფისათვის მნიშვნელოვანია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა, ან მისი სახელით კომპონენტის აუდიტორმა, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი უნდა ჩაატაროს კომპონენტის არსებითობის გამოყენებით.</p>

	მოკლე ამონარიდები სტანდარტის მოთხოვნების ნაწილიდან
<p>კონსოლიდაციის პროცესი 600.32-37</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, კონსოლიდაციის პროცესში წარმოქმნილ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით. აღნიშნული მოიცავს იმის შეფასებას, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ყველა კომპონენტს.</p> <p>თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ისეთი კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა შეაფასოს, შესაბამისად შესწორდა თუ არა ამ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით.</p>
<p>შემდგომი მოვლენები 600.38-39</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა ან კომპონენტის აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ პროცედურები, რომლებიც იმისთვისა განკუთვნილი, რომ აღნიშნულ კომპონენტებში გამოვლინდეს ისეთი მოვლენები, რომლებიც შეიძლება იწვევდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.</p> <p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა კომპონენტის აუდიტორებს უნდა მოსთხოვოს, რომ აცნობონ ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს, თუ მათთვის ცნობილი გახდება შემდგომი მოვლენები.</p>
<p>კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია 600.40-41</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა კომპონენტის აუდიტორებს თავისი მოთხოვნები დროზე უნდა აცნობოს, კერძოდ, ინფორმაცია ჩასატარებელ სამუშაოზე, რაში გამოიყენება იგი, ასევე ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფთან კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციის ფორმისა და შინაარსის შესახებ. აღნიშნული ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • იმის დადასტურებას, რომ კომპონენტის აუდიტორი ითანამშრომლებს ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფთან; • შესაფერის ეთიკის მოთხოვნებს, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს; • კომპონენტის არსებობას; • თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან გამოვლენილ რისკებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს შესაფერისია; და • ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილ დაკავშირებულ მხარეთა ჩამონათვალს და იმის მოთხოვნას, რომ კომპონენტის აუდიტორმა დროულად აცნობოს ისეთი დაკავშირებული მხარეების შესახებ, რომლებიც ადრე არ ყოფილა გამოვლენილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ. <p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის დასკვნებისათვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ასრულებს თუ არა კომპონენტის აუდიტორი: <ul style="list-style-type: none"> – ეთიკის მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის მოთხოვნებს; – ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მოთხოვნებს;

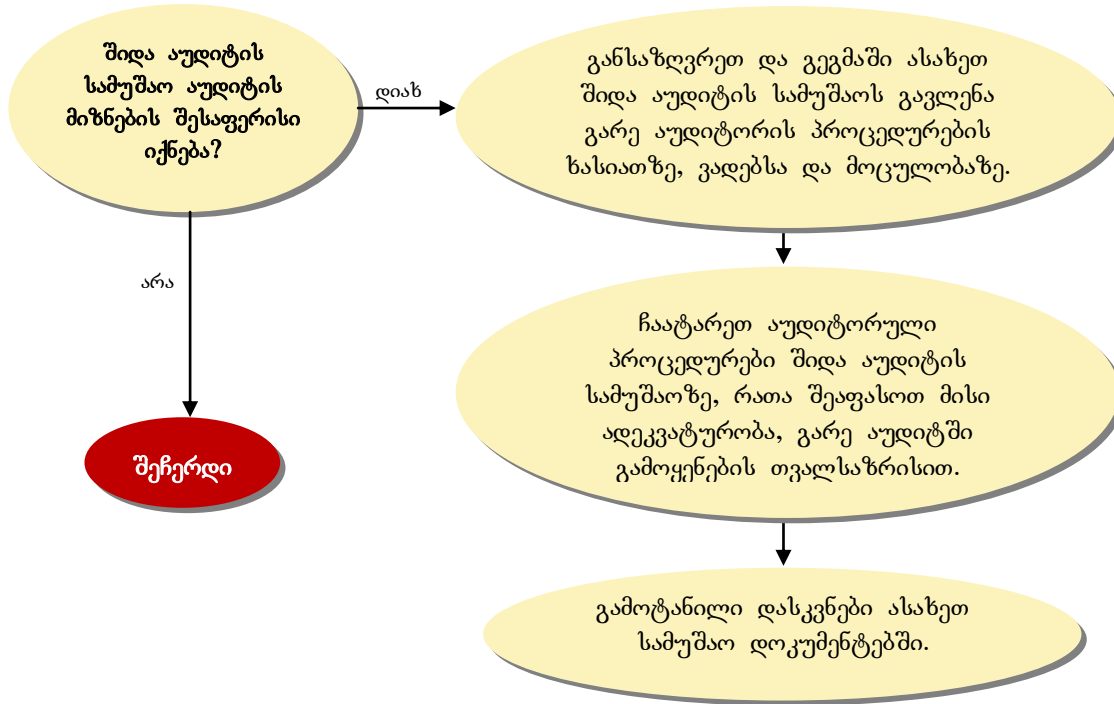
	მოკლე ამონარიდები სტანდარტის მოთხოვნების ნაწილიდან
<p>კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია 600.40-41 <i>(გავრძელება)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • კომპონენტის ისეთი ფინანსური ინფორმაცია, რომელზეც კომპონენტის აუდიტორი წარადგენს დასკვნას; • ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევებზე; • შეუსწორებელი უზუსტობების ჩამონათვალი; • ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები; • კომპონენტის დონეზე შიდა კონტროლის ნებისმიერი გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღწერა; • სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა შესახებაც კომპონენტის აუდიტორმა აცნობა, ან ვარაუდობს, რომ აცნობებს კომპონენტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, მათ შორის, თაღლითობა ან სავარაუდო თაღლითობა; • ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შეიძლება ჯგუფის აუდიტის შესაფერისი იყოს, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორის მოთხოვნით კომპონენტის ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში ასახული „გამონაკლისები“; და • კომპონენტის აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი ფაქტები, გამოტანილი საერთო დასკვნები ან მოსაზრებები.
<p>მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება 600.42-45</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მტკიცებულებების შეფასების შედეგად წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები უნდა განიხილოს კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, საჭიროებისამებრ; და • უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის სხვა შესაფერისი ნაწილების მიმოხილვა. <p>თუ კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო საკმარისი არ არის, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს, რა სახის დამატებითი პროცედურები უნდა ჩატარდეს და ვინ უნდა ჩაატაროს – კომპონენტის აუდიტორმა, თუ ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა.</p> <p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.</p> <p>ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორულ მოსაზრებაზე ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობა და ნებისმიერი შემთხვევა, სადაც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.</p>
<p>ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება 600.46-49</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს, შიდა კონტროლის რომელი ნაკლოვანებების შესახებ აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და ჯგუფის ხელმძღვანელობას.</p> <p>თუ თაღლითობა გამოვლინდება, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა აღნიშნულის შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ჯგუფის შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას.</p>

	მოკლე ამონარიდები სტანდარტის მოთხოვნების ნაწილიდან
<p>ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება 600.46-49 (გავრძელება)</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა უნდა აცნობოს შემდეგი ინფორმაცია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • იმ საბუღალტრო ხასიათის მიმოხილვა, რომელიც უნდა შესრულდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე; • მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, კომპონენტის აუდიტორების მუშაობაში ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათის მიმოხილვა; • შემთხვევები, როდესაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ კომპონენტის აუდიტორის მუშაობის შეფასება გამოავლენს ამ აუდიტორის მიერ ჩატარებული საბუღალტრო ხარისხის პრობლემას; • ჯგუფის აუდიტის ნებისმიერი შეზღუდვა, მაგალითად, როდესაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფისთვის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა შეზღუდულია; • 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.
<p>დოკუმენტირება 600.50</p>	<p>ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი საკითხები:</p> <ol style="list-style-type: none"> ა) კომპონენტების ანალიზი, მნიშვნელოვანი კომპონენტების მითითებით და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაზე შესრულებული საბუღალტრო ხასიათი; ბ) კომპონენტის აუდიტორების მიერ მნიშვნელოვან კომპონენტებში ჩატარებულ საბუღალტრო ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ კომპონენტის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციისა და მათი დასკვნების მიმოხილვა; გ) ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის წერილობითი კომუნიკაცია, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მოთხოვნების თაობაზე.

15.7 ასს 610 – „შიდა აუდიტორების საბუღალტრო გამოყენება“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
610.6	<p>როდესაც სამეურნეო სუბიექტში არსებობს შიდა აუდიტის ფუნქცია, რომელიც, გარე აუდიტორის აზრით, სავარაუდოდ, გარე აუდიტისთვის შესაფერისია, აუდიტორის მიზანს წარმოადგენს:</p> <ol style="list-style-type: none"> ა) იმის განსაზღვრა, გამოყენებულ უნდა იქნეს თუ არა შიდა აუდიტორების ცალკეული საბუღალტრო და რა მოცულობით; და ბ) შიდა აუდიტორების ცალკეული საბუღალტრო გამოყენების შემთხვევაში იმის განსაზღვრა, რამდენად ადეკვატურია აღნიშნული საბუღალტრო აუდიტის მიზნებისათვის.

სქემა 15.7-1



პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
610.8	<p>გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) სავარაუდოდ, შესაფერისი იქნება თუ არა შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება მოცემული აუდიტის მიზნებისთვის; და ბ) თუ ასეა, შიდა აუდიტორების სამუშაოს დაგეგმილი გავლენა გარე აუდიტორების პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე ან მოცულობაზე.
610.9	<p>იმის დასადგენად, სავარაუდოდ, შესაფერისი იქნება თუ არა შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება, გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) შიდა აუდიტის ფუნქციის ობიექტურობა; ბ) შიდა აუდიტორების ტექნიკური კომპეტენტურობა; გ) სათანადო პროფესიული გულისხმიერებით ასრულებენ თუ არა შიდა აუდიტორები სამუშაოს, სავარაუდოდ; და დ) მოსალოდნელია თუ არა, რომ შიდა აუდიტორებსა და გარე აუდიტორს შორის ეფექტიანი კომუნიკაცია დამყარდეს. (იხ. პუნქტი გ4)
610.10	<p>გარე აუდიტორების პროცედურების ხასიათზე, ვადებზე ან მოცულობაზე შიდა აუდიტორების სამუშაოს გავლენის დაგეგმვისას გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი სპეციფიკური სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა; ბ) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები გარკვეული კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშის ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებაში; და გ) შესაბამისი მტკიცებების დასასაბუთებლად შიდა აუდიტორების მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასების დროს გამოყენებული სუბიექტურობის ხარისხი. (იხ. პუნქტი გ5)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
610.11	იმისათვის, რომ გარე აუდიტორმა გამოიყენოს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული კონკრეტული სამუშაო, გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სამუშაო და მასზე ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა განსაზღვროს მისი ადეკვატურობა გარე აუდიტორის მიზნებისათვის. (იხ. პუნქტი გნ)
610.12	იმისათვის, რომ განსაზღვროს შიდა აუდიტორების კონკრეტული სამუშაოს ადეკვატურობა გარე აუდიტორის მიზნებისათვის, გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს: ა) აღნიშნული სამუშაო შესრულებულია თუ არა ადეკვატური ტექნიკური უნარ-ჩვევებისა და ცოდნის მქონე შიდა აუდიტორების მიერ; ბ) განხორციელდა თუ არა მათი სამუშაოს შესაფერისი ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება; გ) მოიპოვეს თუ არა შიდა აუდიტორებმა ადეკვატური აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ გამოეტანათ გონივრული დასკვნები; დ) მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა გამოტანილი დასკვნები და შესრულებული სამუშაოს შესაბამისია თუ არა შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული ყველა ანგარიში; და ე) შესაბამისად გადაიჭრა თუ არა შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი გადახრები/გამონაკლისები ან უჩვეულო საკითხები.
610.13	თუ გარე აუდიტორი შიდა აუდიტორების კონკრეტულ სამუშაოს იყენებს, გარე აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნები და გარე აუდიტორის მიერ აღნიშნულ სამუშაოზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები, მე-11 პუნქტის შესაბამისად.

ზოგადი მიმოხილვა

მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში შიდა აუდიტის განყოფილებას ხშირად ქმნიან იმისათვის, რომ მონიტორინგი განახორციელონ შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტების ეფექტიანობაზე. შიდა აუდიტის სამსახურის (ფუნქციის) საქმიანობა შეიძლება მოიცავდეს:

- შიდა კონტროლის გარკვეული ელემენტების მონიტორინგს;
- ფინანსური და საოპერაციო ინფორმაციის შემოწმებას;
- საოპერაციო საქმიანობის მიმოხილვას;
- კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის მიმოხილვას;
- რისკის მართვას; და/ან
- სამეურნეო სუბიექტის მართვას.

იქ, სადაც შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს მიზნები და მასშტაბები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების მიმოხილვას, გარე აუდიტორს უფლება აქვს დაეყრდნოს შიდა აუდიტორის სამუშაოს (თუ ამ სამუშაოს გარე აუდიტორის მიზნების ადეკვატურად მიიჩნევს), რათა შესაბამისად შეცვალოს ჩასატარებელი გარე აუდიტორის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა. თუმცა, იმის გამო, რომ შიდა აუდიტორები სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაქირავებული მუშაკებია და თვითონ არიან მისი შიდა კონტროლის ნაწილი, ისინი არ არიან აბსოლუტურად დამოუკიდებლები. შესაბამისად, მათ სამუშაოზე დაყრდნობა ვერ მოხერხდება ისეთივე დონეზე, როგორც ეს შესაძლებელი იქნებოდა გარე აუდიტის ჯგუფის მიერ შესრულებული სამუშაოს შემთხვევაში.

მოთხოვნების რეზიუმე

ზემოაღნიშნული მოთხოვნები შეჯამებული სახით წარმოდგენილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 15.7-2

ამოცანა	გასათვალისწინებელი ფაქტორები
იქნება შიდა აუდიტის სამუშაო გარე აუდიტის მიზნების ადეკვატური?	<ul style="list-style-type: none"> რა მიზნები აქვს შიდა აუდიტის სამსახურს და რა სფეროებს მოიცავს მისი საქმიანობა? რამდენად ობიექტურია (დამოუკიდებელია) შიდა აუდიტის სამსახური? შიდა აუდიტორები, ტექნიკური თვალსაზრისით, კომპეტენტურები არიან? შესრულებული იქნება მათი სამუშაო სათანადო პროფესიული გულისხმიერებით? შიდა და გარე აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია ეფექტურია?
რა გავლენას იქონიებს გარე აუდიტზე შიდა აუდიტის სამუშაოებზე დაყრდნობა?	<p>განიხილეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი სპეციფიკური სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა; არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები მტკიცების დონეზე, ცალკეული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით; შესაბამისი მტკიცებების დასასაბუთებლად შიდა აუდიტორების მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასების დროს გამოყენებული სუბიექტურობის ხარისხი.
შეაფასეთ შიდა აუდიტის სამუშაოების ადეკვატურობა, იმ თვალსაზრისით, რომ შესაძლებელი იყოს მათზე დაყრდნობა გარე აუდიტში	<ul style="list-style-type: none"> აღნიშნული სამუშაო შესრულებულია თუ არა ადეკვატური ტექნიკური უნარ-ჩვევებისა და ცოდნის მქონე შიდა აუდიტორების მიერ? განხორციელდა თუ არა მათი სამუშაოს შესაფერისი ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება? მოიპოვეს შიდა აუდიტორებმა ადეკვატური აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ გამოეტანათ გონივრული დასკვნები? მოცემული გარემოებების შესაფერისია გამოტანილი დასკვნები? შესრულებული სამუშაოს შესაბამისია შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული ყველა ანგარიში? სათანადოდ გადაიჭრა შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი გადახრები/გამონაკლისები ან უჩვეულო საკითხები?
დოკუმენტებში ასახეთ შედეგები	<ul style="list-style-type: none"> შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასების შედეგად გამოტანილი დასკვნები; და გარე აუდიტორის მიერ აღნიშნულ სამუშაოზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები.

ზოგ შემთხვევაში, გარე აუდიტორს შეიძლება ხელი მიუწვდებოდეს შიდა აუდიტის ჯგუფის მონაწილეების მიღებაზე აუდიტის პროცესის დასაჩქარებლად და გარე აუდიტზე დანახარჯების შესამცირებლად. ასეთ შემთხვევაში, უძვირესია წინასწარი შეთანხმება (სასურველია წერილობითი) ისეთ საკითხებზე, როგორცაა:

- სამუშაოს ვადები და მასშტაბები, რომლის შესრულებაც შიდა აუდიტს დაევალება;

- არსებითობა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის (და თუ შესაძლებელია, არსებითობის დონე ან დონეები ცალკეული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით) და ასევე საშუალო არსებითობა;
- მუხლების შერჩევის დაგეგმილი მეთოდები;
- შესრულებული საშუალოს დოკუმენტაცია; და
- მიმოხილვის ჩატარებისა და გარე აუდიტორებისთვის ანგარიშის წარდგენის პროცედურები.

დასკვნის მომზადება

გარე აუდიტორის ერთადერთი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორული მოსაზრება გამოთქვას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და ეს პასუხისმგებლობა არ მცირდება იმის გამო, რომ გარე აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორების საშუალოს. შესაბამისად, გარე აუდიტორის დასკვნაში ნახსენები არ უნდა იყოს შიდა აუდიტორების საშუალო.

15.8 ასს 620 – „აუდიტორის ექსპერტის საშუალოს გამოყენება“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
620.5	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) განსაზღვროს, უნდა გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის საშუალო; და</p> <p>ბ) აუდიტორის ექსპერტის საშუალოს გამოყენების შემთხვევაში, განსაზღვროს, აღნიშნული საშუალო აუდიტორის მიზნების ადეკვატურია თუ არა.</p>

სქემა 15.8-1

რისკის შეფასება

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭიროა აუდიტორის ექსპერტი? თუ ასეა:

- რა პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო?
- შერჩეული ექსპერტი კომპეტენტური, უნარიანი და ობიექტურია?

შევძლებათ აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ საშუალოში გარკვევას?

შეათანხმეთ აუდიტორის ექსპერტთან გარიგების პირობები.

რისკზე რეაგირება

შეაფასეთ აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული საშუალოს ადეკვატურობა, მათ შორის, გამოვლენილი ფაქტები, გამოტანილი დასკვნები, გამოყენებული დაშვებები და მონაცემების წყაროები.

განსაზღვრეთ, კიდევ არის საჭირო რაიმე დამატებითი საშუალოს შესრულება?

დასკვნის მომზადება

დასკვნაში არ მიუთითოთ აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული საშუალო, თუ აუდიტორის დასკვნა არ არის მოდიფიცირებული.

თუ მოპოვებული არა გაქვთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, შეადგინეთ მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნა.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
620.6	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>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 პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი), ან აუდიტორის გარე ექსპერტი; (იხ. პუნქტები გ1-გ3)</p> <p>ბ) ექსპერტული ცოდნა – კონკრეტული სფეროს ცოდნა და ამ სფეროში გამოცდილება.</p> <p>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.</p>

ზოგიერთ სიტუაციაში, აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეიძლება დასჭირდეს ექსპერტული (სპეციალური) ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში. ამისათვის შეიძლება საჭირო გახდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება, რომელიც აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს ანგარიშების, პროფესიული მოსაზრებების, შეფასებებისა და ოფიციალური განცხადებების ფორმით. შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი მაგალითი.

ცხრილი 15.8-2

<p>საჭიროა აუდიტორის ექსპერტი?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • სპეციალიზებული მარაგის ინვენტარიზაცია; • აქტივების შეფასება, როგორცაა მიწა და შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, ხელოვნების ნიმუშები, ძვირფასი ქვები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და რთული ფინანსური ინსტრუმენტები; • ისეთი აქტივების რაოდენობის დადგენა ან მათი ფიზიკური მდგომარეობის შეფასება, როგორცაა სასარგებლო წიაღისეულის რეზერვები, მიწისქვეშა მინერალური რესურსებისა და ნავთობის მარაგი და მანქანა-დანადგარების დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა; • გარკვეული ტიპის თანხების დადგენა სპეციალური მეთოდის გამოყენებით, როგორცაა აქტუარული შეფასება; • რთული ან არაორდინარული საგადასახადო საკითხების ანალიზი; • დაუმთავრებელი ხელშეკრულებებისთვის უკვე შესრულებული და მომავალში ჩასატარებელი სამუშაოს შეფასება; და • იურიდიული მოსაზრებები, რომლებიც ეხება ხელშეკრულებების, კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ინტერპრეტაციას.
---	---

ასს 620 სახელმძღვანელო მითითებებს უზრუნველყოფს იმის შესახებ, როგორ შეიძლება აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება სათანადო აუდიტორულ მტკიცებულებად.

ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა, რომელიც არ არის ექსპერტი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროებში, შეიძლება შეძლოს სათანადო წარმოდგენის შექმნა რომელიმე ასეთ სფეროზე და მისი აუდიტის ჩატარება აუდიტორის ექსპერტის დახმარების გარეშე. ასეთი დონის ინფორმირებულობის მიღწევა შესაძლებელია:

- ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შედეგად შექმნილი გამოცდილებით, რომელიც მოითხოვს მსგავს ექსპერტულ ცოდნას;
- ცალკეულ სფეროში განათლების მიღებით, ან კვალიფიკაციის ამაღლებით. ამაში შეიძლება ვიგულისხმოთ ფორმალური კურსების გავლა, ან საკითხების განხილვა შესაბამისი სფეროს ექსპერტებთან (მაგრამ არა კონსულტაციები, სადაც ყველა შესაბამისი ფაქტი მოცემულია);
- საკითხების განხილვა სხვა აუდიტორებთან, რომლებიც მონაწილეობდნენ მსგავსი დავალებების შესრულებაში.

შენიშვნა: იმის მიუხედავად, აუდიტორი გამოიყენებს თუ არა ექსპერტის სამუშაოს, ყველა შემთხვევაში, მხოლოდ აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა, აუდიტორული მოსაზრება გამოთქვას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

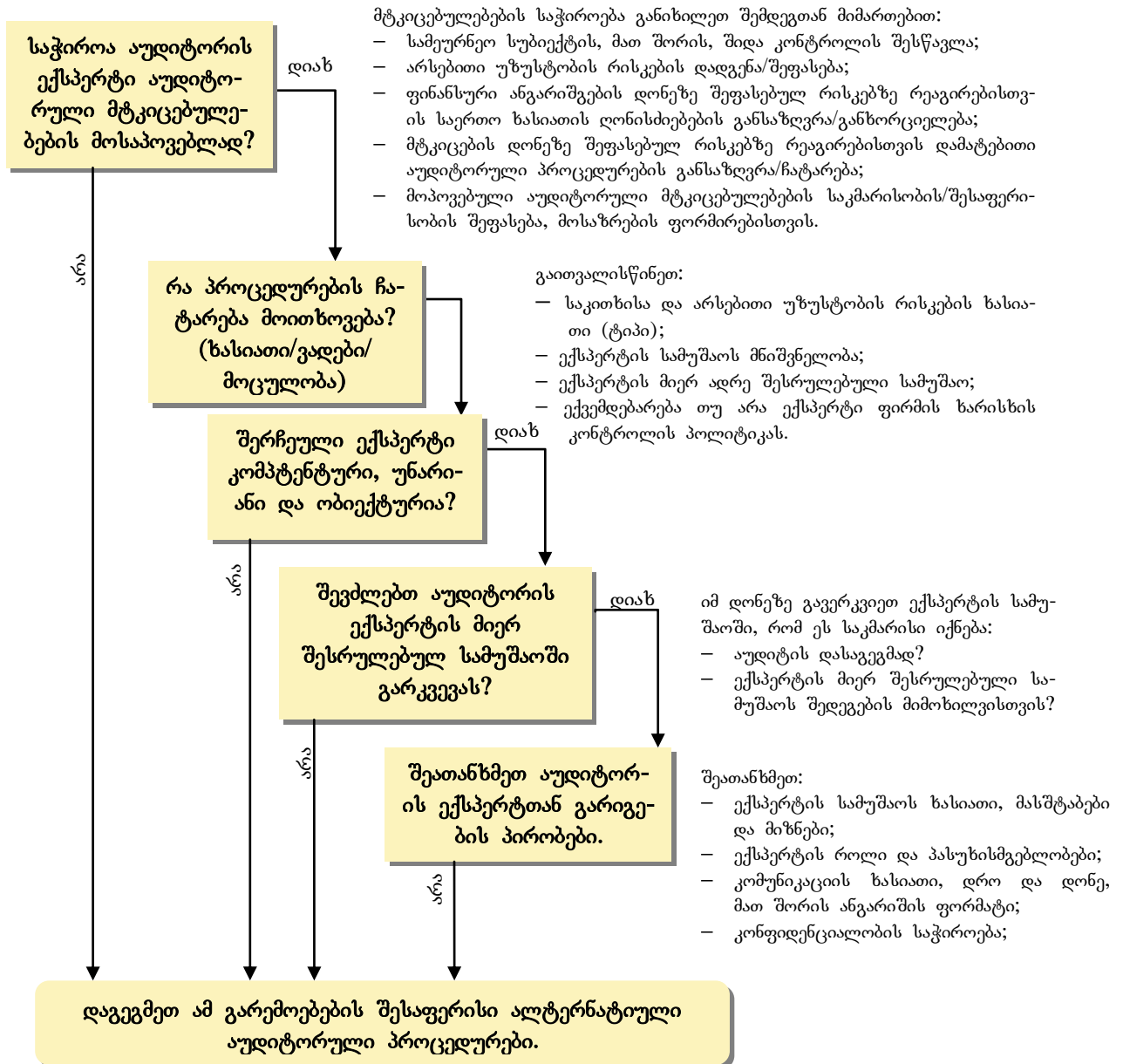
რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
620.7	თუ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა სფეროში ექსპერტული ცოდნა აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოიყენოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)
620.8	წინამდებარე ასს-ის მე-9-13 პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებთან მიმართებაში ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა განსხვავებული იქნება 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)
620.9	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)
620.10	აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო, რათა შეძლოს: (იხ. პუნქტები გ21-გ22) ა) აუდიტორის მიზნებისათვის ამ ექსპერტის სამუშაოს ხასიათის, მოცულობისა და მიზნების განსაზღვრა; და ბ) შეაფასოს აუდიტორის მიზნებისათვის აღნიშნული სამუშაოს ადეკვატურობა.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
620.11	<p>აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორის ექსპერტთან წერილობით უნდა შეათანხმოს შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტები . გ23-გ26)</p> <p>ა) აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები; (იხ. პუნქტი გ27)</p> <p>ბ) აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის ფუნქციები და პასუხისმგებლობა; (იხ. პუნქტები გ28-გ29)</p> <p>გ) აუდიტორსა და აუდიტორის ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა, ექსპერტის მიერ წარსადგენი ანგარიშის ფორმის ჩათვლით; და (იხ. პუნქტი გ30)</p> <p>დ) აუდიტორის ექსპერტის მიერ კონფიდენციალურობის მოთხოვნების დაცვის საჭიროება. (იხ. პუნქტი გ31)</p>

შემდეგ სქემაზე შეჯამებულია აუდიტორის ექსპერტთან დაკავშირებული მოსაზრებები.

სქემა 15.8-3



ცხრილი 15.8-4

გაითვალისწინეთ	განხილვა
<p>საჭიროა აუდიტორის ექსპერტი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად?</p>	<p>ექსპერტის საჭიროება განიხილეთ შემდეგ სფეროებთან მიმართებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; • მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებისას.
<p>რა პროცედურების ჩატარება მოითხოვება?</p>	<p>განიხილეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • საკითხის ხასიათი და არსებითი უზუსტობების რისკები; • ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტთან მიმართებით; • ამავე ექსპერტის მიერ ადრე შესრულებული სამუშაო (თუკი არსებობს); • ექვემდებარება თუ არა ექსპერტი აუდიტური ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებს.
<p>შერჩეული ექსპერტი კომპეტენტური, უნარიანი და ობიექტურია?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • კომპეტენცია დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის ექსპერტული ცოდნის ხასიათთან და ღონესთან. • უნარიანობა დაკავშირებულია აუდიტორის ექსპერტის შესაძლებლობასთან, გამოიყენოს თავისი კომპეტენცია (კვალიფიკაცია) მოცემულ გარიგებაში (მაგ., გეოგრაფიული მდებარეობა და დროისა და რესურსების ხელმისაწვდომობა). • ობიექტურობა დაკავშირებულია იმ პოტენციურ შედეგებთან, რაც შეიძლება მოჰყვეს მიკერძოების, ინტერესთა კონფლიქტის, ან სხვა პირთა გავლენას აუდიტორის ექსპერტის პროფესიულ ან საქმიან გადაწყვეტილებაზე. <p>აუდიტორის კომპეტენციის, უნარიანობისა და ობიექტურობის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება მოპოვებულ იქნეს სხვადასხვა წყაროდან, როგორცაა, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ამ ექსპერტთან მუშაობის ადრინდელი პირადი 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.

გაითვალისწინეთ	განხილვა
შევძლებთ აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევას?	<p>იმ დონეზე გავერკვიეთ ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში, რომ ეს საკმარისი იქნება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის დასაგეგმად? და • შესრულებული სამუშაოს შედეგების მიმოხილვისთვის?
შეთანხმეთ გარიგების პირობები	<p>გარიგების პირობების დადგენისას გაითვალისწინეთ შემდეგი ფაქტორები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის ექსპერტისათვის ხელმისაწვდომი იქნება სამეურნეო სუბიექტის დელიკატური და კონფიდენციალური ინფორმაცია; • აუდიტორისა და აუდიტორის ექსპერტის შესაბამისი როლი ან პასუხისმგებლობა; • სხვადასხვა იურისდიქციის სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები; • ექსპერტის სამუშაოს სირთულე; • აუდიტორის ექსპერტის ადრინდელი მუშაობის გამოცდილება მოცემულ სამეურნეო სუბიექტთან; • აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს მოცულობა და მისი მნიშვნელობა აუდიტის კონტექსტში. <p>წერილობითი შეთანხმება უნდა ეხებოდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ექსპერტის სამუშაოს ხასიათს, მოცულობასა და მიზნებს; • ექსპერტისა და აუდიტორის როლს ან პასუხისმგებლობას; • კომუნიკაციის ხასიათს, დროსა და დონეს, მათ შორის ანგარიშის ფორმატს; და • კონფიდენციალობის საჭიროებას. <p>ასს-ის 620-ე დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორის გარე ექსპერტთან წერილობითი შეთანხმების დადებისას.</p>

შესრულებული სამუშაოს შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
620.12	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობა აუდიტორის მიზნებისათვის, მათ შორის: (იხ. პუნქტი გ32)</p> <p>ა) ექსპერტის მიერ აღმოჩენილი ფაქტების ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და გონივრულობა და მათი შესაბამისობა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან; (იხ. პუნქტები გ33-გ34)</p> <p>ბ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, აღნიშნული დაშვებებისა და მეთოდების მიზანშეწონილობა და გონივრულობა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტები გ35-გ37)</p> <p>გ) თუ ექსპერტის სამუშაო გულისხმობს პირველადი მონაცემების გამოყენებას, რაც მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოსთვის, მაშინ აღნიშნული პირველადი მონაცემების ადეკვატურობა, სისრულე და სიზუსტე. (იხ. პუნქტები გ38-გ39)</p>
620.13	<p>თუ აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის, მან: (იხ. პუნქტი გ40)</p> <p>ა) ექსპერტთან უნდა შეთანხმოს ამ ექსპერტის მიერ დამატებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა; და</p> <p>ბ) უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, არსებული გარემოებების გათვალისწინებით.</p>

სქემა 15.8-5

**შეაფასეთ
ექსპერტის მიერ
შესრულებული
სამუშაოს
ადეკვატურობა**

შეაფასეთ შესაფერისობა/გონიერულობა:

- ექსპერტის მონაცემების/დასკვნებისა და სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან მათი შესაბამისობა;
 - მოცემულ გარემოებებში გამოყენებული ძირითადი დაშვებებისა და მეთოდების;
 - პირველადი მონაცემების, მათ შორის, მათი სისწორე;
- შეათანხმეთ ექსპერტთან ნებისმიერი დამატებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი/მოცულობა.

თუ სამუშაო ადეკვატური არ იყო, დაგეგმეთ მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები.

თუ ექსპერტის სამუშაოს შედეგები დამაკმაყოფილებელი არ არის, ან სხვა მტკიცებულებებთან შესაბამისობაში არ მოდის, აუდიტორმა უნდა გადაჭრას საკითხი. ამისათვის შეიძლება საჭირო გახდეს შემდეგი ზომების გატარება:

- გასაუბრება (განხილვა) სამეურნეო სუბიექტთან და ექსპერტთან;
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება;
- სხვა ექსპერტის მოწვევა; ან
- აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება.

დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
620.14	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)
620.15	თუ აუდიტორი იმიტომ მოიხსენიებს აუდიტორის ექსპერტს აუდიტორის დასკვნაში, რომ ამგვარი მინიშნება საჭიროა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გასაგებად, მან აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს ისიც, რომ აღნიშნული მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ42)

აუდიტორის დასკვნაში ნახსენები არ უნდა იყოს ექსპერტის სამუშაო. ასეთი მინიშნება მკითხველმა შეიძლება არასწორად გაიგოს და მიიჩნიოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია, ან პასუხისმგებლობა განაწილებულია ექსპერტზეც, მაშინ, როდესაც ამგვარი რამ განზრახული არ არის.

თუმცა, თუ აუდიტორი გადაწყვეტს მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნის გაცემას აუდიტში ექსპერტის მონაწილეობის გამო, მაშინ დასკვნის მოდიფიცირების მიზეზის ახსნისას შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ექსპერტის სამუშაოზე მითითება (მათ შორის, ექსპერტის ვინაობა და აუდიტში მისი მონაწილეობის ხარისხი). ასეთ ვითარებაში, სანამ ამას გააკეთებს, აუდიტორმა ჯერ უნდა მიიღოს ექსპერტის ნებართვა. თუ ექსპერტი ნებართვას არ მისცემს, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ აუცილებელია დასკვნაში ექსპერტის მითითება, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს იურისტთან კონსულტაცია.

15.9 ასს 720 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
720.4	აუდიტორის მიზანია შესაბამისად რეაგირება, როდესაც აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველი დოკუმენტები მოიცავს სხვა ინფორმაციას, რამაც შეიძლება ზიანი მიაყენოს აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის საიმედოობას.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
720.6	აუდიტორი უნდა გაეცნოს აღნიშნულ სხვა ინფორმაციას, რათა გამოავლინოს არსებითი შეუსაბამობები, თუ ასეთი არსებობს, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით.
720.7	აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან უნდა შეათანხმოს სხვა ინფორმაციის მოპოვების საკითხი აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე. თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე სხვა ინფორმაციის მოპოვება შეუძლებელია, აუდიტორი აღნიშნულ სხვა ინფორმაციას, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება მალე უნდა გაეცნოს. (იხ. პუნქტი გ5)
720.8	თუ სხვა ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორი არსებით შეუსაბამობას გამოავლენს, მან უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა ინფორმაციის შესწორება.
720.9	თუ აუცილებელია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესწორება, მაგრამ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს, აუდიტორმა ასს 705-ის შესაბამისად უნდა განახორციელოს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება.
720.10	თუ აუცილებელია სხვა ინფორმაციის შესწორება, მაგრამ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს შესწორებაზე, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში; და ა) აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, სადაც მოცემული არსებითი შეუსაბამობა ასს 706-ის შესაბამისად იქნება აღწერილი; ან ბ) თავი შეიკავოს აუდიტორის დასკვნის გაცემისაგან; ან გ) გავიდეს აუდიტორული გარიგებიდან, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია კანონმდებლობით. (იხ. პუნქტები გ6-გ7)
720.11	თუ აუცილებელია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესწორება, აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ასს 560-ში მოცემული მოთხოვნები.
720.12	თუ აუცილებელია სხვა ინფორმაციის შესწორება და ხელმძღვანელობა თანახმაა შესწორების შეტანაზე, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს არსებული გარემოებების შესაბამისი საჭირო პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ8)
720.13	თუ აუცილებელია სხვა ინფორმაციის შესწორება, მაგრამ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს აღნიშნული შესწორების შეტანაზე, აუდიტორმა სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული პრობლემის თაობაზე უნდა აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და უნდა მიიღოს სხვა შესაბამისი ზომები. (იხ. პუნქტი გ9)

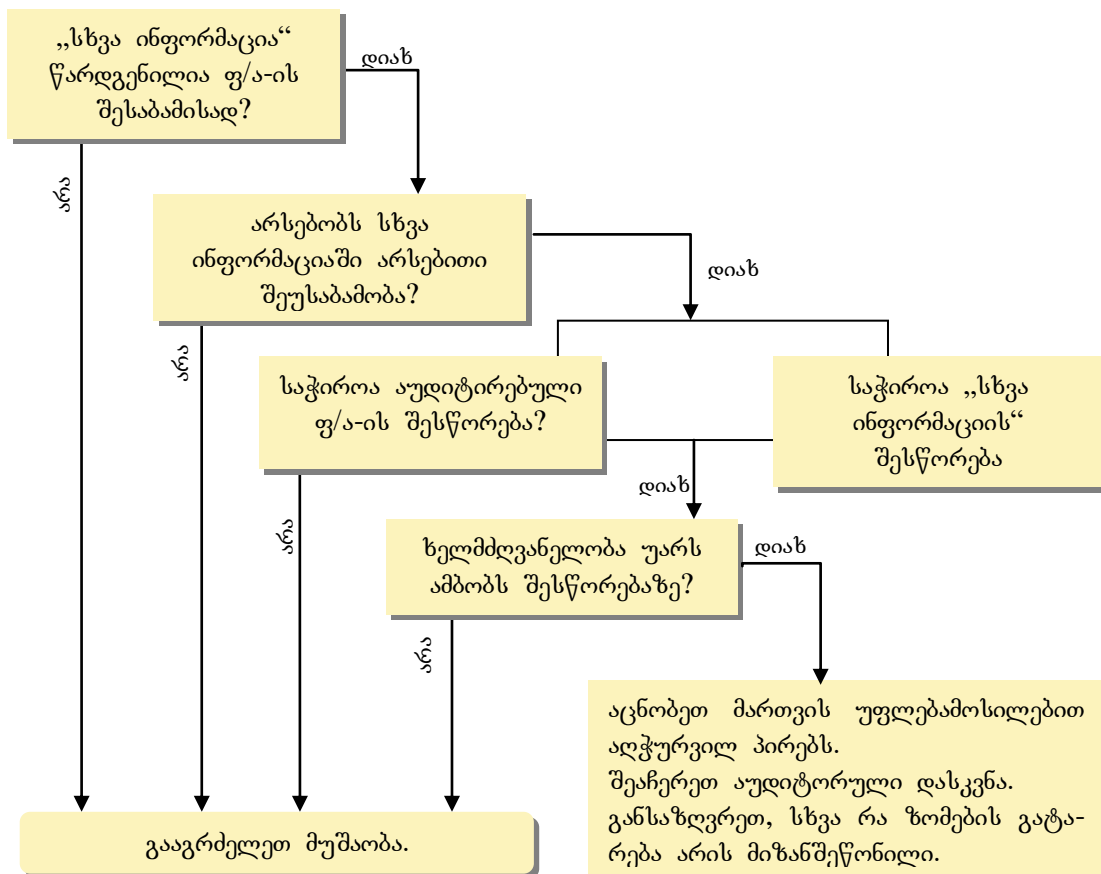
პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
720.14	თუ არსებითი შეუსაბამობების გამოვლენის მიზნით სხვა ინფორმაციის გაცნობის დროს, აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება არსებითი უზუსტობის შესახებ, მან ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა იმსჯელოს ამ საკითხზე. (იხ. პუნქტი გ10)
720.15	თუ მსგავსი მსჯელობის შემდეგ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს რჩევის მიღება კვალიფიციური მესამე მხარისგან, მაგალითად, იურისკონსულტისგან და აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მიღებული რჩევა.
720.16	თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომლის შესწორებაზე ხელმძღვანელობა უარს ამბობს, აუდიტორმა სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული პრობლემის თაობაზე უნდა აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და უნდა მიიღოს სხვა შესაფერისი ზომები. (იხ. პუნქტი გ11)

ზოგადი მიმოხილვა

ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ბევრი დაინტერესებული მხარე ჰყავს, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად აქვეყნებს (ქალაქზე ან ელექტრონულად) წლიურ ანგარიშს, ან დაურთავს რაიმე დამატებით ინფორმაციას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი ვალდებულია გაეცნოს „სხვა ინფორმაციას“, რათა გამოავლინოს ნებისმიერი ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც შეუძლია ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორის დასკვნისადმი საზოგადოების ნდობის შერყევა. თუ გამოავლენს ასეთ ინფორმაციას, აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები სიტუაციის გამოსასწორებლად.

შემდეგ სქემაზე შეჯამებული სახით წარმოდგენილია ზოგიერთი საკვანძო მოთხოვნა:

სქემა 15.9-1



16. აუდიტის დოკუმენტაცია

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
სხვადასხვა მოთხოვნები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის დაგეგმვისა და მოპოვებული მტკიცებულებების დოკუმენტირებასთან და მათ შენახვასთან.	სკსს 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
230.5	<p>აუდიტორის მიზანია, მოამზადოს ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც უზრუნველყოფს:</p> <p>ა) აუდიტორული დასკვნის საფუძვლის საკმარის და შესაფერის დოკუმენტირებას; და</p> <p>ბ) იმის მტკიცებულებას, რომ აუდიტი დაიგეგმა და შესრულდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.6	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) აუდიტის დოკუმენტაცია – ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების ჩანაწერი (ხანდახან ასევე გამოიყენება ტერმინები „სამუშაო დოკუმენტები“ ან „სამუშაო დოკუმენტაცია“).</p> <p>ბ) აუდიტის ფაილი – ერთი ან მეტი საქალაქ ან სხვა შესანახი საშუალება, ფიზიკური ან ელექტრონული ფორმის, სადაც ინახება ამა თუ იმ კონკრეტული გარიგების აუდიტის დოკუმენტაციის ჩანაწერები;</p> <p>გ) გამოცდილი აუდიტორი – ესა თუ ის პირი (ფირმაში მომუშავე ან გარეშე პირი), რომელსაც გააჩნია აუდიტის ჩატარების პრაქტიკული გამოცდილება და სათანადოდ ერკვევა:</p> <p>(i) აუდიტის პროცესებში;</p> <p>(ii) ასს-ებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებში;</p> <p>(iii) იმ ბიზნესგარემოში, რომელშიც ფუნქციონირებს კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი;</p> <p>(iv) სამეურნეო სუბიექტის დარგთან დაკავშირებული აუდიტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებში.</p>
230.7	აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია (იხ. პ.ა1).

16.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტის ფაილის დოკუმენტაცია (ქაღალდზე იქნება მომზადებული, თუ ან ელექტრონული ფორმით) მნიშვნელოვან როლს თამაშობს. კერძოდ:

- გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს ეხმარება აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში;
- უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები რეალურად განხორციელდა;
- ეხმარება გარიგების მიმოხილველებს (მათ შორის, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველებს) დაკისრებული ვალდებულებების შესრულებაში, პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად;
- მასში აისახება აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებისას ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები; და
- ასევე დოკუმენტირდება მუდმივი მნიშვნელობის საკითხები, რომლებიც გამოსადეგია სამეურნეო სუბიექტის მომავალი პერიოდების აუდიტშიც.

მნიშვნელოვანი რჩევები

საჭირო არ არის ასს-ების ისეთი მოთხოვნების დოკუმენტირება, რომლებიც მოცემული კონკრეტული გარემოებებისთვის შესაფერისი არ არის. ეს ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც შესაფერისი არ არის რომელიმე მთელი ასს (მაგალითად, ასს 620, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არა აქვს შიდა აუდიტის სამსახური), ან, როდესაც ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნა პირობითია და ეს პირობა არ არსებობს.

აუდიტის კარგი დოკუმენტაცია სათანადოდ არის ორგანიზებული და მოიცავს ინფორმაციას შესრულებული სამუშაოების, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების, ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვებისა და გამოტანილი დასკვნების/მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ.

ცხრილი 16.1-1

<p>აუდიტის ფაილის დოკუმენტაციის საჭიროება</p>	<ul style="list-style-type: none"> • განამტკიცებს აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების თითოეული შესაფერისი მტკიცების შესახებ გამოტანილი დასკვნების საფუძველს; • უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ გარიგება შესრულდა პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად. • უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად აღებული სააღრიცხვო ჩანაწერები თანხვდება, ან შესაბამისობაშია ფინანსურ ანგარიშგებასთან.
--	--

საზოგადოდ, შედარებით მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დოკუმენტაცია უფრო ნაკლები მოცულობის იქნება, უფრო დიდი სამეურნეო სუბიექტების დოკუმენტაციასთან შედარებით. ეს განსაკუთრებით ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც:

- აუდიტში გარიგების პარტნიორი ასრულებს მთელ სამუშაოს. დოკუმენტაცია არ შეიცავს ინფორმაციას აუდიტის ჯგუფის წევრებთან ჩატარებული განხილვების, ჯგუფის წევრებს შორის მოვალეობების განაწილებისა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს ზედამხედველობის შესახებ; და
- ზოგიერთი საკითხი იმდენად პირდაპირია დასახული მიზანთან მიმართებით, რომ უფრო მონერხებულია მათი ასახვა ცალკე დოკუმენტში, რომელშიც მითითებული იქნება დამხმარე სამუშაო დოკუმენტების ინდექსი. ეს შეიძლება ეხებოდეს აუდიტის ერთ ან ორ ასპექტს, როგორცაა, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის შესწავლა, აუდიტის საე-

როს სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, არსებითობა, შეფასებული რისკები, განსახილველად ჩანიშნული მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები.

ბევრი ასს შეიცავს დოკუმენტირების სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ასს 230-ის მოთხოვნების განმარტებას ემსახურება. შემდეგ ცხრილში ნახავთ ცალკეული ასს-ების მუხლებს, რომლებიც შეიცავს დოკუმენტირების სპეციალურ მოთხოვნებს. მაგრამ, ეს არ გულისხმობს იმას, რომ სხვა ასს-ები, რომლებიც მოცემული არ არის ამ ცხრილში, არ შეიცავს დოკუმენტირების მოთხოვნებს.

ასს	სახელწოდება	პუნქტები
210	აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	10-12
220	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი	24-25
230	აუდიტის დოკუმენტაცია	ყველა
240	აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	44-47
250	კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	29
260	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება	23
300	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა	12
315	არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით	32
320	არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს	14
330	აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის	28-30
450	აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	15
540	სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	23
550	დაკავშირებული მხარეები	28
600	სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	50
610	შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	13

16.2 აუდიტის ფაილის შექმნა

ერთ-ერთი სფერო, რომელსაც ფირმის ღონის პოლიტიკა მოიცავს, არის აუდიტის ფაილის შექმნა (ორგანიზება) და სამუშაო დოკუმენტების ინდექსაცია. ბევრი უპირატესობა ახასიათებს ერთიან მიდგომას, რომელიც სტანდარტულ ინდექსებს ეყრდნობა. კერძოდ, აღნიშნული მიდგომა:

- შესაძლებლობას იძლევა, სპეციფიკურ სამუშაო დოკუმენტები ადვილად განთავსდეს აუდიტის ფაილში და ადვილად განაწილდეს აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის;
- აადვილებს ფაილების მიმოხილვას სხვადასხვა მიმომხილველის მიერ, როგორცაა მენეჯერი, გარიგების პარტნიორი, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი და ხარისხის კონტროლის მონიტორინგზე პასუხისმგებელი პირები;
- უზრუნველყოფს ფირმის აუდიტის ფაილების ერთგვაროვნებასა და, შესაბამისად, თავსებადობას; და
- ხელს უწყობს ხარისხის კონტროლის ფუნქციების შესრულებას, როგორცაა, მაგალითად, გამოტოვებული ხელმოწერების, დაკავშირებული დოკუმენტების ნომრების (ინდექსების) არასწორად მითითებისა და მიმოხილვის დროს გაკეთებული გაურკვეველი შენიშვნების შემოწმება.

როგორც წესი, აუდიტის დოკუმენტაცია დაყოფილია შესრულებული სამუშაოს შესაბამის ლოგიკურ განყოფილებებად, ინდექსაციის სისტემის გამოყენებით. თუ ფაილი ელექტრონულია, ინდექსაცია შეიძლება განხორციელდეს ფოლდერის ან ქვე-ფოლდერის სახის. ვინაიდან აუდიტის დოკუმენტაციის თითოეული ნაწილი ცალ-ცალკეა შექმნილი, მას მიენიჭება საკუთარი ისეთი ინდექსი, რომელიც პირდაპირ დააკავშირებს მას ფაილის საერთო ინდექსთან.

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტის ფაილის ინდექსაციის ორი შესაძლო ვარიანტი. პირველ ვარიანტში დოკუმენტები დაჯგუფებულია პერიოდის მიხედვით, ანუ, იმის მიხედვით, აუდიტის პროცესში რომელ ეტაპზე იყო დოკუმენტები მომზადებული. ყურადღება მიაქციეთ, რომ დასრულებული დოკუმენტები (როდესაც სამუშაო დოკუმენტები ქალაქდება მომზადებულია), ჩვეულებრივ, მოგროვილია ფაილის (საქალაქდის) დასაწყისში, ადვილად მისაგნები რომ იყოს. მეორე ვარიანტში დოკუმენტები დაჯგუფებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილების მიხედვით, როგორცაა, კრედიტორული დავალიანება (ვალდებულებები), დებიტორული დავალიანება (მოთხოვნები), რეალიზაცია და სხვ. ამ ტიპის ფაილში ყველა დოკუმენტი, რომელიც ეხება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან დაკავშირებული რისკების შეფასებასა და გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებას, შეინახება განყოფილებაში, რომლის სახელწოდებაცაა „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“. მესამე ალტერნატივა იქნება ამ ორი მიდგომის გაერთიანება, როდესაც ზოგი დოკუმენტი ორგანიზებული იქნება აუდიტის პერიოდების (ეტაპების) მიხედვით, ხოლო დანარჩენი – ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილების მიხედვით.

ცხრილი 16.2-1

ინდექსი აუდიტის ეტაპების მიხედვით (ამონარიდები ინდექსებიდან)	ინდექსი ფინანსური ანგარიშგების სფეროების მიხედვით (ამონარიდები ინდექსებიდან)
100-200 ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორის დასკვნა	10 ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორის დასკვნა
201-300 საგადასახადო დეკლარაციები და სხვ.	11 ფაილის შემავსებელი მოხსენებითი ბარათები, საკონტროლო კითხვარები და სხვ.
301-400 ფაილის დასრულება , როგორცაა მოხსენებითი ბარათები (მემო) მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების შესახებ, საკონტროლო კითხვარები და ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები	12 აუდიტის საერთო სტრატეგია
401-500 აუდიტის დაგეგმვა , მათ შორის აუდიტის სტრატეგია და არსებითობა	15 არსებითობა
501-600 რისკების შეფასება , მათ შორის სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის შესწავლა	A სალარო
601-700 რისკებზე რეაგირება , მათ შორის აუდიტის დეტალური გეგმები ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ნაწილის მიხედვით	C დებიტორული დავალიანება
701-799 სხვა დამხმარე დოკუმენტები , როგორცაა საცდელი ბალანსები და ანგარიშები	D სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები
800 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები	BB კრედიტორული დავალიანება
	DD გრძელვადიანი სესხი
	20 ამონაგები
	30 შესყიდვები
	40 თანამშრომელთა ხელფასები
	50 გადასახადები
	100 შემდგომი მოვლენები
	120 პირობითი აქტივები და ვალდებულებები
	150 სხვა დამხმარე დოკუმენტები, როგორცაა საცდელი ბალანსები და ანგარიშები

16.3 ტიპური შეკითხვები აუდიტის დოკუმენტაციის შესახებ

შემდეგ ცხრილში განხილულია ტიპური შეკითხვები აუდიტის დოკუმენტაციის შესახებ:

ცხრილი 16.3-1

შეკითხვა	პასუხი
ვის ეკუთვნის აუდიტის ფაილი?	<p>თუ სხვა რამ არ არის დადგენილი კანონმდებლობით, აუდიტის დოკუმენტაცია აუდიტური ფირმის საკუთრებაა.</p>
სავალდებულოა, რომ სამეურნეო სუბიექტის შემოწმებული ჩანაწერების ასლები ინახებოდეს აუდიტის ფაილში?	<p>არა. მოითხოვება მხოლოდ შესამოწმებელი ოპერაციების/პროცედურის გარკვეული მახასიათებლების მითითება, რათა შესაძლებელი იყოს სამუშაოს განმეორებით შესრულება, ან გამონაკლისების გამოკვლევა, აუცილებლობის შემთხვევაში. მახასიათებლების დადგენა მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გარიგების (ოპერაციების) ნომრებსა და თარიღებს, სამეურნეო ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების ელემენტების ტესტირების ჩასატარებლად; • პროცედურის მასშტაბსა და გამოყენებულ გენერალურ ერთობლიობას (მაგ., ყველა საბუღალტრო გატარება, რომლის თანხა აღემატება წინასწარდადგენილ რაოდენობას); • წყაროს, საწყის წერტილსა და შერჩევის ინტერვალს სისტემური შერჩევითი ერთობლიობებისთვის; • თანამშრომლების გამოკითხვისთვის, მათ სახელებს, თანამდებობასა და გამოკითხვის თარიღებს; და • დაკვირვების პროცედურისთვის, პროცესს ან საკითხს, რომელზეც უნდა განხორციელდეს დაკვირვება, შესაბამის პირებს, მათ პასუხისმგებლობასა და სად/როდის ჩატარდა დაკვირვება. <p>თუმცა, სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების (როგორცაა მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებები და შეთანხმებები) ასლები ან მათი ამონარიდები შეიძლება შეტანილი იყოს აუდიტის ფაილში, თუ აუცილებლად მიიჩნევა.</p>
სჭირდება აუდიტის ფაილის თითოეულ გვერდს მომზადებლისა და შემდეგ მიმომხილველის ინიციალების დასმა და დათარიღება?	<p>არა. სამუშაო დოკუმენტაციაზე ინიციალების დასმის წესი (ვინ შეასრულა სამუშაო და ვინ მიმოხილა შემდეგ) გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის ანგარიშვალდებულებას და პასუხისმგებლობას აფუძნებს. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ სამუშაო დოკუმენტების ფაილის თითოეულ გვერდს სჭირდება ინიციალების დასმა და დათარიღება. მაგალითად, დოკუმენტის მომზადებისა და მიმოხილვის დამადასტურებელი მტკიცებულება შეიძლება მიეთითოს ფაილის თითოეულ განყოფილებას ან ნაწილს და არა თითოეულ გვერდზე. სამუშაო დოკუმენტების მომზადებისა (ჩვეულებრივ, ასისტენტების დონეზე) და მათი დეტალური მიმოხილვის (ჩვეულებრივ, მენეჯერის დონეზე) აღსანიშნავად ინიციალები დასმული უნდა იყოს თითოეული სამუშაო დოკუმენტის ცალკეულ განყოფილებაზე ან ნაწილზე, ხოლო გენერალურმა მიმოხილვამ (პარტნიორის დონის) შეიძლება მოიცვას მხოლოდ სამუშაო დოკუმენტების ძირითადი განყოფილებები, სადაც დაფიქსირებულია მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები.</p>

შეკითხვა	პასუხი
აუცილებელია ყველა განხილვისა და მიღებული (და გამოყენებული) პროფესიული გადაწყვეტილების დოკუმენტირება?	არა. არც აუცილებელია და არც პრაქტიკული, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს ყველა განხილული საკითხი და მიღებული პროფესიული გადაწყვეტილება. სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს მხოლოდ აუდიტის მსვლელობისას ჩატარებული მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვის მასალა და მათ შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებები. დოკუმენტაციის არსებობა მნიშვნელოვანი საკითხებისა და გადაწყვეტილებების შესახებ ხსნის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებს და განამტკიცებს და აძლიერებს გადაწყვეტილების ხარისხს. ამ მიზნით ხშირად შესაძლებელია აუდიტის დამთავრებისას მომზადდეს მეტო (შენიშვნების სახით ჩანაწერები) მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ.
საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების პროექტის შენახვა აუდიტის ფაილში, თუ ის არსებითად განსხვავდება საბოლოო ფინანსური ანგარიშგებისგან?	არა. არასწორი ან შეცვლილი დოკუმენტაციის შენახვა საჭირო არ არის.
აუცილებელია ასს-ების მოთხოვნებთან ისეთი შეუსაბამობების დოკუმენტირება, რომლებიც რეალურად არ შეეფერება მოცემულ აუდიტს?	არა. გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, ყველა სხვა შემთხვევაში სამუშაო დოკუმენტებში აისახება მხოლოდ ასს-ების იმ კონკრეტულ მოთხოვნასთან შეუსაბამობა, რომელიც მოცემული აუდიტისთვის რელევანტურია. ესა თუ ის ასს აშკარად არ იქნება რელევანტური, თუ მთელი ასს არ არის შესაფერისი და გამოსაყენებელი მოცემულ აუდიტში, ან როდესაც ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნა პირობითია და ეს პირობა არ არსებობს.

16.4 დოკუმენტაციის სპეციფიკური მოთხოვნები

რისკის შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.44	<p>აუდიტორმა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315:</p> <p>ა) გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს შორის ჩატარებული მსჯელობის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და</p> <p>ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე.</p>
240.47	<p>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 არგუმენტები.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
300.12	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია;</p> <p>ბ) აუდიტის გეგმა; და</p> <p>გ) აუდიტორული გარიგების მსვლელობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილება და ასეთი ცვლილებების მიზეზები. (იხ.: პუნქტები გ16-გ19)</p>
315.32	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს:</p> <p>ა) გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა, როდესაც ამას მოითხოვს მე-10 პუნქტი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;</p> <p>ბ) შექმნილი ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც ეხება მე-11 პუნქტში მითითებულ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეულ ასპექტს, ასევე 14-24 პუნქტებში მითითებულ შიდა კონტროლის თითოეულ კომპონენტს; საინფორმაციო წყაროები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები;</p> <p>გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, როგორც მოითხოვება 25-ე პუნქტით; და</p> <p>დ) გამოვლენილი რისკები და დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნა 27-30-ე პუნქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. (იხ.: პუნქტები გ131-გ134)</p>

ტიპური აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა მოიცავდეს ქვემოთ ჩამოთვლილ ელემენტებს.

ცხრილი 16.4-1

რისკის შეფასების ეტაპი	კომენტარები
<ul style="list-style-type: none"> გარიგებაზე დათანხმებამდე ჩასატარებელი პროცედურები (დამკვეთის აყვანა). დამოუკიდებლობისა და ეთიკური საკითხების შეფასება. გარიგების პირობები. არსებითობა. აუდიტის საერთო სტრატეგია. აუდიტის ჯგუფში ჩატარებული განხილვები, მათ შორის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების გამომწვევი შესაძლო მიზეზები. ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები და მათი შედეგები. გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება (ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე), რომელიც გაკეთდა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის (თუ არსებობს) შესწავლის შედეგად. მნიშვნელოვანი რისკები. ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება. 	<p>არ დაგავიწყდეთ რისკის შეფასების დოკუმენტაციის განახლება:</p> <ul style="list-style-type: none"> ნებისმიერი ახალი რისკების გასათვალისწინებლად, რომლებიც მოგვიანებით გამოვლინდა აუდიტში; და რისკის შეფასებასა და არსებითობაში შეტანილი ცვლილებების გასათვალისწინებლად, რაც აუცილებელი გახდა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად.

რისკზე რეაგირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.9	<p>ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირების დროს, აუდიტორმა უნდა ჩაწეროს:</p> <p>ა) იმ კონკრეტული მუხლების ან საკითხების საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა; (იხ.: პუნქტი გ12)</p> <p>ბ) ვინ შეასრულა აუდიტის სამუშაო და სამუშაოს შესრულების თარიღი; და</p> <p>გ) ვინ ჩაატარა შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა, მიმოხილვის თარიღი და მასშტაბები. (იხ.: პუნქტი გ12)</p>
240.45	<p>აუდიტორმა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებებთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად:</p> <p>ა) საერთო საპასუხო ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით და აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ამ პროცედურების კავშირი თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან მტკიცების დონეზე; და</p> <p>ბ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის ისინი, რომელთა მიზანია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის აღკვეთა.</p>
330.28	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და ჩატარებული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;</p> <p>ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და</p> <p>გ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს ამკარად არ ჩანს. (იხ. პ. გ63)</p>
330.30	<p>აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგება თანხვდება ან შეესაბამება შესაფერის ბუღალტრულ ჩანაწერებს.</p>

ტიპური აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა მოიცავდეს ქვემოთ ჩამოთვლილ ელემენტებს.

ცხრილი 16.4-2

რისკზე რეაგირების ეტაპი	კომენტარები
<p>1. აუდიტის გეგმა, რომელიც მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების ყველა არსებით ნაწილს; • ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს; • დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ვადებს, ხასიათისა და მოცულობის აღწერას, რომლებიც ჩატარდა შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის; და • გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებს. 	<p>აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა იყოს დამოუკიდებელი, დასრულებული დოკუმენტი და არ უნდა საჭიროებდეს ზეპირი ახსნა-განმარტებებით შევსებას. იხილეთ ქვემოთ მსჯელობა გამოცდილი აუდიტორის შესახებ.</p> <p>ყურადღებით აარჩიეთ სწორი გენერალური ერთობლიობა ამა თუ იმ მტკიცების ტესტირებისას.</p>

რისკზე რეაგირების ეტაპი	კომენტარები
<p>2. სხვებისგან მიღებული კონსულტაციის ხასიათი და მოცულობა.</p> <p>3. ამა თუ იმ მტკიცების ტესტირების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების მნიშვნელობა და ხასიათი.</p> <p>4. ჩატარებული ტესტის შედეგებისა და გამონაკლისების ან გადახრების გამომწვევი მიზეზების გასაგები ახსნა. ეს მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ტესტის საფუძველს; • გენერალური ერთობლიობის არჩევას; • შეფასებული რისკის დონეს; და • შერჩევის ინტერვალებს და საწყისი წერტილის არჩევას. <p>5. ისეთი აუდიტორული პროცედურების შედეგად გატარებული ზომები, რომლებიც მიგვანიშნებს, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • საჭიროა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა; • შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობები; • ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოტოვებულია ინფორმაცია; ან • მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები არსებობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლში. <p>6. აუდიტის საერთო სტრატეგიაში შესატანი აუცილებელი ცვლილებები (თუ შესაფერისია).</p> <p>7. სამუშაოს შესრულებისას და შედეგების შეფასებისას მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით მიღებული და გამოყენებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები.</p> <p>8. ხელმძღვანელობასთან ერთად განხილული მნიშვნელოვანი საკითხები.</p> <p>9. დაგეგმვის მემორანდუმი, ანალიზი, დეტალები გამოყენებული დაშვებების შესახებ და როგორ დამტკიცდა ამ დაშვებების საფუძველად გამოყენებული ინფორმაციის საიმედოობა.</p> <p>10. დამხმარე დოკუმენტაციის მითითება და განცხადება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება თანხვდება, ან შესაბამისობაშია მის საფუძველად აღებულ საბუღალტრო ჩანაწერებთან.</p>	<p>აუცილებელი არ არის, აუდიტის ფაილში იყოს დამკვეთის შემოწმებული ჩანაწერების ასლები, მაგრამ შეიძლება აისახოს ზოგიერთი საიდენტიფიკაციო მახასიათებელი, როგორცაა რაოდენობა ან თარიღი და სხვ., რაც საჭიროა იმისათვის, რომ სხვა პიროვნებამ შეძლოს ამ ტესტის დამოუკიდებლად (ხელახლა) ჩატარება, საჭიროების შემთხვევაში.</p>

დასკვნის მომზადება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.10	აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა ასახოს ხელმძღვანელობასთან, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როლის და ვისთან ერთად ჩატარდა განხილვა. (იხ.: პუნქტი გ14)
230.11	თუ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შეუთავსებელია ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ გამოტანილ აუდიტორის საბოლოო დასკვნასთან, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს, როგორ მოაგვარა აღნიშნული შეუსაბამობა. (იხ.: პუნქტი გ14)
230.12	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)
240.46	აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს თაღლითობის შესახებ ის ინფორმაცია, რომელიც მიეწოდა ხელმძღვანელობას, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, მარეგულირებელ ორგანოებსა და სხვა პირებს.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ტიპური აუდიტის დოკუმენტაციის სია, რომელიც შეესაბამება დასკვნის მომზადების, ანუ აუდიტის ფაილის დასრულების ეტაპს.

ცხრილი 16.4-3

დასკვნის მომზადება	კომენტარები
<ul style="list-style-type: none"> დასრულებული აუდიტორული პროგრამები. ფაილის მიმოხილვის მტკიცებულება (როგორიცაა ინიციალები და საკონტროლო კითხვარები და სხვ.): <ul style="list-style-type: none"> დეტალური (მენეჯერის/ხელამხედველის) მიმოხილვა; გარიგების პარტნიორის მიმოხილვა; გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა, როდესაც შესაფერისია. ინფორმაცია, რომელიც არ შეესაბამება ან ეწინააღმდეგება აუდიტორის საბოლოო დასკვნებს. გამოვლენილი შეუსწორებელი შეცდომების ფინანსური შედეგების მოკლე მიმოხილვა და ხელმძღვანელობის რეაგირება (მაგ.: შესწორება გაკეთდა). მნიშვნელოვანი შეუსწორებელი უზუსტობები. მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებმაც განაპირობა: <ul style="list-style-type: none"> ამ შეცდომებზე რეაგირების მიზნით ზომების გატარება (მათ შორის, მოპოვებული დამატებითი მტკიცებულებები); და გამოტანილი დასკვნების საფუძველი. 	<p>გააკეთეთ ჩანაწერები ხელმძღვანელობასთან ერთად სიტყვიერად განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ და ჩაიწერეთ მათი პასუხები. ამით უზრუნველყოფთ იმას, რომ აუდიტის დოკუმენტაციაში გექნებათ დაფიქსირებული ყველა მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილების დასაბუთება.</p> <p>ამ ჩანაწერებს დაურთეთ მნიშვნელოვანი საკითხებთან დაკავშირებით დამკვეთთან მიწერ-მოწერის (ელექტრონული წერილებისა და ტექსტური შეტყობინებების) ასლები.</p>

დასკვნის მომზადება	კომენტარები
<ul style="list-style-type: none"> • თუ აუდიტორები დამკვეთს დაეხმარნენ ფინანსური ანგარიშგების პროექტის მომზადებაში (როდესაც ეს დაშვებულია დამოუკიდებლობის მოთხოვნებით), უნდა აღწერონ ხელმძღვანელობასთან ჩატარებული განხილვების ხასიათი, რომელიც ეხებოდა ანგარიშგების შინაარსის მიმოხილვას. კერძოდ: <ul style="list-style-type: none"> – განხილვის თარიღები; – ბუღალტრული აღრიცხვის რთული პრინციპების გამოყენებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობისთვის მიცემული განმარტებები; – ხელმძღვანელობის მიერ დასმული ძირითადი შეკითხვები. • ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორის დასკვნის ასლები, რომელზეც მითითებულია აუდიტის ფაილის თავები/განყოფილებები. • ასს-ების შესაბამისი მოთხოვნებიდან ნებისმიერი სახის გადახვევის მიზეზები და ალტერნატიული პროცედურები, რომლებიც ჩატარდა ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად. • ფირმის მიერ მოთხოვნილი ნებისმიერი დოკუმენტი, რომელიც დავალების დასრულებისას მზადდება. • ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთათვის მიწოდებული ყველაწარმოებული ინფორმაციის (წერილის) ასლი. • აუდიტორული დასკვნის თარიღი და დოკუმენტაციის დასრულების თარიღი (ფაილის დასრულების (დაკომპლექტების) საკითხი იხილეთ ქვემოთ). 	

16.5 გამოცდილი აუდიტორი

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.8	<p>აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ კონკრეტულ აუდიტთან, გაიგოს: (იხ.: პუნქტები გ2-გ5, გ16-გ17)</p> <p>ა) იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით; (იხ.: პუნქტები გ6-გ7)</p> <p>ბ) ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები; და</p> <p>გ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები. (იხ.: პუნქტები გ8-გ11)</p>

აუდიტის დოკუმენტაცია იმგვარად უნდა იყოს მომზადებული, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც წინათ კავშირი არ ჰქონია მოცემულ აუდიტთან, გაიგოს (მაგ., ზეპირი ახსნა-განმარტების გარეშე):

- აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და პროფესიული მოთხოვნების შესასრულებლად;
- აუდიტორული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები; და
- გადასაჭრელი მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და გამოტანილი დასკვნები.

16.6 ელექტრონული დოკუმენტები

ბევრმა აუდიტორმა ფირმამ აუდიტის ქაღალდის (ბეჭდვითი) ფაილები ჩაანაცვლა (ან მიმდინარეობს ჩაანაცვლების პროცესი) ელექტრონული ფაილებით. ზოგ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ სამუშაო ელექტრონულად არის შესრულებული და შემოწმებული, ბეჭდვითი ფაილები შენარჩუნებულია როგორც შესრულებული სამუშაოს მუდმივი ჩანაწერი. დოკუმენტები/ფორმები იქმნება ციფრული ფორმით, დამკვეთების ჩანაწერები სკანირებულია ელექტრონულად და მთელი მონაცემები ინახება ელექტრონულად. ისინი ქაღალდზე იბეჭდება სამუშაოს დამთავრებისა და მიმოხილვის ჩატარების შემდეგ.

არსებობს ორი ტიპის ელექტრონული დოკუმენტი:

- დაუმთავრებელი (მუშა) დოკუმენტები; და
- სტატიკური (მუდმივი) ინფორმაცია.

დაუმთავრებელი დოკუმენტი

დაუმთავრებელ დოკუმენტებს განეკუთვნება დინამიკური ინფორმაცია, რომლის დამუშავება და განახლება ხდება აუდიტის მსვლელობასთან ერთად. მაგალითად, აუდიტის ცარიელი ფორმები და წერილების ნიმუშები, ინფორმაცია დარგის შესახებ და ეფექტიანობის (საქმიანობის შედეგების) ძირითადი მაჩვენებლები, კითხვარები, ლოგიკური სქემები, ფირმის პოლიტიკა, ანალიტიკური ხასიათის ინფორმაცია და წინა პერიოდის ფინანსური მონაცემები, ინფორმაცია, დაშვებები და სხვ., რომელთა გამოყენება შესაძლებელია ამ პერიოდის ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას. ეს ინფორმაცია ხშირად შეტანილია პროგრამული უზრუნველყოფისა და კომპიუტერული აუდიტის პაკეტში.

სტატიკური (მუდმივი) ინფორმაცია

სტატიკური ინფორმაცია შედგება საბოლოო ფაილის დოკუმენტებისგან, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგება და დასრულებული სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც არ შეიცვლება და მომავალში საჭირო იქნება, როგორც სანიმუშო და საცნობარო ინფორმაცია. საბოლოო ანუ სტატიკური დოკუმენტები უნდა ინახებოდეს ისეთ ფორმატში, რომ ადვილად შეიძლებოდეს შემდგომში მისი მოძიება.

მოდულური კომპიუტერული პროგრამა

ინფორმაციის დატოვებამ კომპიუტერული პროგრამის მიერ გამოყენებულ ფორმატში შეიძლება პრობლემები წარმოქმნას, თუ კომპიუტერული პროგრამა განახლდება ფაილის ახალი ფორმატით. ძველი ფაილი შესაძლოა ვერ გაიხსნას, თუ ძველი კომპიუტერული პროგრამის ასლიც შენახული არ იქნება. ამ პრობლემის მოსაგვარებლად ბევრი ფირმა საბოლოო ფაილის დოკუმენტებს ინახავს პორტატულ ფორმატში (PDF). აღნიშნულ ფორმატს აღიარებენ და იყენებენ სახელმწიფო სტრუქტურები და აუდიტური ფირმები მთელი მსოფლიოს მასშტაბით. ფირმის პოლიტიკაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ საბოლოო დოკუმენტების შეცვლა არ შეიძლება.

ავტომატიზაციის უპირატესობები

აუდიტის ფაილების ელექტრონულ ფორმატში შენახვა ფირმის ზოგიერთ ადმინისტრაციულ სტრუქტურას ეხმარება საქმიანობის ავტომატიზაციაში და დამატებით მოქნილობას უზრუნველყოფს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებისთვის. მაგალითად:

- კონკრეტული სამუშაო დოკუმენტების მიღება შესაძლებელია პირდაპირ დოკუმენტების საძიებლიდან (კატალოგიდან);
- ადვილია ფაილებისა და დოკუმენტების შორ მანძილზე გადაცემა და მიმოხილვის ჩატარება;
- კატალოგიდან შესაძლებელია აუდიტის ახალი ფოლდერებისა და დოკუმენტების შექმნა, მათი სახელის შეცვლა, სხვაგან გადატანა, ასლის გაკეთება ან წაშლა;
- შესაძლებელია დეტალური ინდექსების „ჩაკეცვა“ ეკრანზე გამოსული ქვეკატალოგების სტრუქტურაში, კატალოგის საერთო სტრუქტურის წარმოსაჩენად, ან პირიქით, გაფართოება, საჭიროებისამებრ. შესაბამისად, უფრო ადვილია ფაილის მთელი სურათისა და დოკუმენტების განლაგების დანახვა;

- მნიშვნელოვან დოკუმენტს (ინდექსის გარდა) შეიძლება მიენიჭოს სპეციალური სახელწოდება. ეს ჯგუფის სხვა წევრებს დაეხმარება დოკუმენტის შინაარსის გაგებაში, მისი სახელის მეშვეობით;
- შესაძლებელია ფაილის შემოწმების (მიმოხილვის) ფუნქციების ავტომატიზაცია, როგორცაა მაგალითად, აუდიტის ფაილის მთლიანი ან ნაწილობრივი შემოწმება იმის დასადგენად, აკლია თუ არა რომელიმე დოკუმენტი, ასევე გადაუჭრელი განსახილველი შენიშვნების გამოსავლენად და მომზადების/მიმოხილვის ხელმოწერების არსებობის დასადგენად;
- გარიგების შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს საზიაროდ შეუძლიათ ფაილის დოკუმენტებით სარგებლობა, კომპიუტერული პროგრამების ფუნქციების მეშვეობით;
- შესაძლებელია გარკვეული ტიპის დოკუმენტების პაროლით დაცვა, უსაფრთხოების გაძლიერების მიზნით;
- ფაილებზე წვდომა შეიძლება შეიზღუდოს და ხელმისაწვდომი შეიძლება იყოს მხოლოდ უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთათვის.

ელექტრონული ფუნქციების (ინსტრუმენტების) გამოყენება საშუალო დოკუმენტებში

არსებობს სამი მნიშვნელოვანი პრინციპი, რომელთა დაცვაც აუცილებელია, როდესაც საშუალო დოკუმენტების მომზადებისას ვიყენებთ ელექტრონულ ინსტრუმენტებს:

- ასს-ების ყველა მოთხოვნა აქაც გამოიყენება, ჩვეულებისამებრ;
- ელექტრონული ფაილები საჭიროებს დოკუმენტების ელექტრონულ მართვას. დოკუმენტების ელექტრონულ მართვაში შედის შემდეგი საკითხები: ელექტრონული დოკუმენტების ხელმისაწვდომობა (მაგ., პაროლების სისტემის მეშვეობით), მონაცემთა უსაფრთხოება, გამოყენებითი პროგრამების მართვა (ტრენინგების ჩათვლით), ფაილების (მონაცემების) სარეზერვო ასლების შექმნის წესები, რედაქტირების უფლებები, დამახსოვრების (შენახვის) წესები, შემოწმების პროცედურები და გადაწყვეტილებები იმის შესახებ, რა სახის ცვლილებების შეტანა შეიძლება ფაილში, რათა დარჩეს აუდიტისთვის საჭირო კვალი; და
- საბოლოო დოკუმენტები (ყველა დოკუმენტი, რომელთა მომზადებაც მოითხოვება აუდიტორული მოსაზრების მხარდასაჭერად) უნდა ინახებოდეს და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ფირმის ფაილების შენახვის პრინციპების შესაბამისად.

16.7 აუდიტის ფაილის დაკომპლექტება

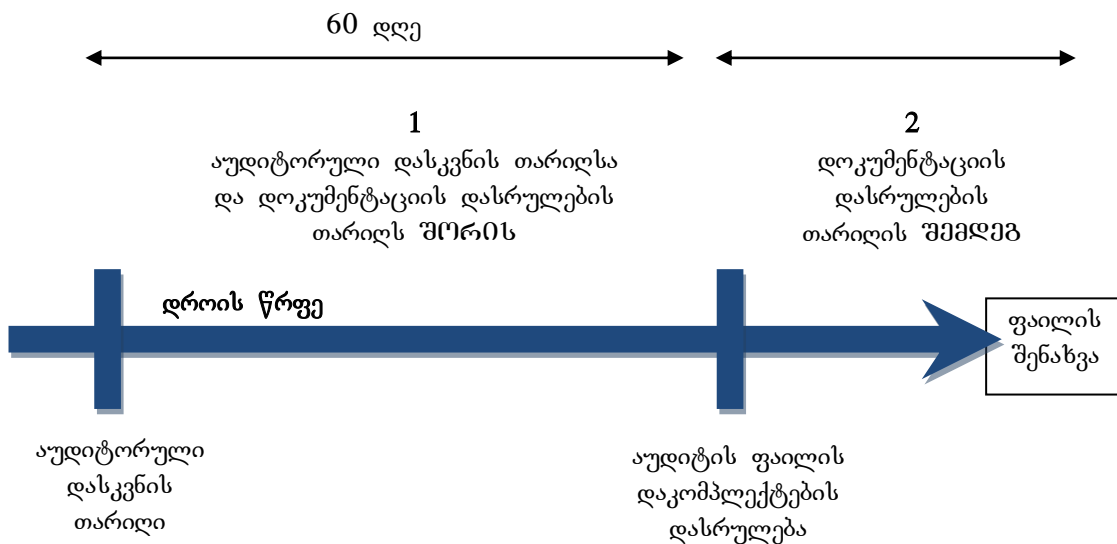
პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.13	<p>თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორი ჩაატარებს ახალ ან დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს, ან გამოიტანს ახალ დასკვნებს აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ, მან დოკუმენტურად უნდა ასახოს: (იხ.: პუნქტი გ20)</p> <p>ა) შექმნილი გარემოებები;</p> <p>ბ) ჩატარებული ახალი ან დამატებითი პროცედურები, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები, გამოტანილი დასკვნები და მათი გავლენა აუდიტორულ დასკვნაზე; და</p> <p>გ) როდის და ვინ შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები აუდიტის დოკუმენტაციაში და როდის და ვინ ჩაატარა მათი მიმოხილვა.</p>
230.14	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაცია უნდა შეკრიბოს აუდიტის ერთ ფაილში და დროულად დაასრულოს აუდიტის საბოლოო ფაილის შევსების ადმინისტრაციული პროცესი აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ. (იხ.: პუნქტები გ21-გ22)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.15	აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, აუდიტორმა არ უნდა გაანადგუროს და გადაყაროს არანაირი აუდიტის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის ამოწურვამდე. (იხ.: პუნქტი გ23)
230.16	მე-13 პუნქტში განხილულიგან განსხვავებულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია აუდიტის არსებული დოკუმენტაციის შესწორება, ან აუდიტის ახალი დოკუმენტაციის დამატება აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ, მან 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.

აუდიტორის დასკვნის დათარიღება აუდიტორული შემოწმების დასრულებას ნიშნავს. ამ თარიღის შემდეგ აუდიტორებს აღარ ეკისრებათ დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოძიების პასუხისმგებლობა.

აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ აუდიტის ფაილების საბოლოო ნაკრები დროულად უნდა დაკომპლექტდეს. მიზანშეწონილი დროის ინტერვალი, რომლის განმავლობაშიც უნდა დასრულდეს აუდიტის საბოლოო ფაილების შეკრება, ჩვეულებრივ, არ უნდა აღემატებოდეს აუდიტორული დასკვნის თარიღის შემდეგ 60 დღეს. ეს პროცესი ნაჩვენებია ქვემოთ სქემაზე. უფრო დაწვრილებითი ინფორმაციის მისაღებად იხილეთ ხკსს 1 და ასს 230.

სქემა 16.7-1



ცვლილებების შეტანა აუდიტის ფაილში

აუდიტის ფაილში ცვლილებების შეტანას ეხება შემდეგი მოთხოვნები.

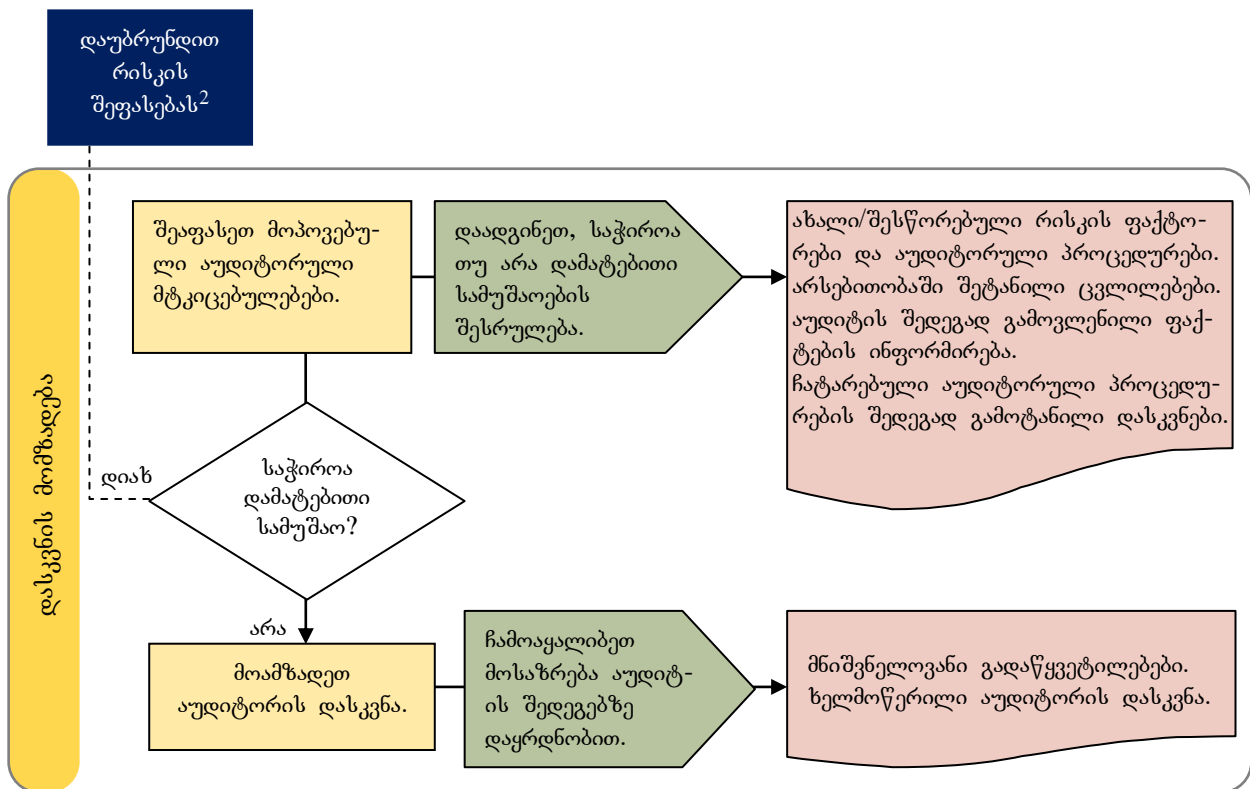
ცხრილი 16.7-2

პერიოდი	თარიღები	მოთხოვნები
1	აუდიტორული დასკვნის თარიღსა და დოკუმენტაციის დასრულების თარიღს შორის	<p>ადმინისტრაციული ცვლილებებისთვის:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოახდინეთ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება, ვინ მოამზადა და განიხილა თითოეული დოკუმენტი, ასევე ფაილში შეტანილი დამატებითი მემოები (ჩანაწერები), როლებიც შეიძლება საჭირო გახდეს; • ჩანაცვლებული დოკუმენტაციის წაშლა, ან მთლიანად ამოღება; • საშუალო დოკუმენტების დახარისხება, გაერთიანება და ინდექსაცია; • იმ საკონტროლო კითხვარების შევსების ხელმოწერით დადასტურება, რომლებიც ეხება ფაილის დაკომპლექტების პროცესს. <p>მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებში, ან გამოტანილ დასკვნებში შესატანი ცვლილებებისთვის უნდა მომზადდეს დამატებითი დოკუმენტაცია, რომლებიც უნდა პასუხობდეს სამ ძირითად კითხვას:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ვინ და როდის შეიტანა და (როდესაც შესაფერისია) მიმოიხილა ამგვარი დამატებები; • ამ დამატებების შეტანის კონკრეტული მიზეზები; და • აღნიშნული დამატებების გავლენა აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებზე.
2	დოკუმენტაციის დასრულების თარიღის შემდეგ	<p>არ შეიძლება დოკუმენტაციის წაშლა ან აუდიტის ფაილიდან ამოღება, ფაილის შენახვისთვის ფირმის მიერ დადგენილი ვადის გასვლამდე.</p> <p>თუ დოკუმენტაციის დასრულების თარიღის შემდეგ აუცილებელია დამატებების (მათ შორის ცვლილებების) შეტანა აუდიტის დოკუმენტაციაში, შეტანილი დამატებების ხასიათის მიუხედავად, აუდიტორულ მტკიცებულებებში შესული ცვლილებები უნდა პასუხობდეს ზემოთ, 1-ელ პერიოდში განხილულ სამ ძირითად კითხვას.</p>

17. მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგება შესახებ

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
<p>მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც დაკავშირებულია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან; და • სათანადო წესით ფორმულირებული აუდიტორული დასკვნის შესადგენად. 	700

სქემა 17.0-1



შენიშვნები:

1. მოთხოვნილი დოკუმენტაციის სრული სიის დასადგენად მიმართეთ ასს 230-ს.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
700.6	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და</p> <p>ბ) ამ მოსაზრების გარკვევით გამოხატვა წერილობითი ანგარიშის (დასკვნის) მეშვეობით, რომელშიც აღწერილია აუდიტორის მოსაზრების საფუძველიც.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.7	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება – საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება;</p> <p>ბ) საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები, რომლებიც შემუშავებულია ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად ფინანსურ ინფორმაციაზე. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის საფუძველები ან შესაბამისობის საფუძველები.</p> <p>ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძველები“ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებს, რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძველებში მოცემული მოთხოვნების დაკმაყოფილება და:</p> <p>(i) აშკარად თუ არააშკარად აღიარებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი იყოს ამ საფუძველებით კონკრეტულად მოთხოვნილი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის გარდა, სხვა განმარტებითი ინფორმაციის ასახვა ხელმძღვანელობის მიერ; ან</p> <p>(ii) აშკარად არის აღიარებული, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ ამ საფუძველების მოთხოვნებიდან გადახვევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. მოსალოდნელია, რომ მსგავსი გადახვევა აუცილებელი იქნება მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში.</p> <p>ტერმინი „შესაბამისობის საფუძველები“ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებს, რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძველების მოთხოვნებთან შესაბამისობის დაცვა და რომელიც არ მოიცავს ზემოთ მოცემულ (i) ან (ii) ქვეპუნქტებში განხილულ ოფიციალურ აღიარებებს.</p> <p>გ) არამოდიფიცირებული მოსაზრება – აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება, როდესაც აუდიტორი დასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძველების შესაბამისად.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.8	„ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ მინიშნება წინამდებარე ასს-ში ნიშნავს „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით.“ საზოგადოდ, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი საფუძვლებით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების ფორმა და შინაარსი და აგრეთვე ის, თუ რას მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი.
700.9	„ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე“ მინიშნება წინამდებარე ასს-ში ნიშნავს „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს“, რომლებიც გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ, ხოლო „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე“ მინიშნება ნიშნავს „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს“, რომლებიც გამოცემულია „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს“ მიერ.

17.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტორული შემოწმების პროცესის ბოლო ეტაპი არის მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება, გამოვლენილი ნებისმიერი უზუსტობის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის განხილვა, აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება და სათანადო წესით ფორმულირებული აუდიტორული დასკვნის მომზადება.

წინამდებარე თავი ეხება:

- ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც მომზადებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთ-ერთი ან ორივე საფუძვლების შესაბამისად, რომლის მიზანია მომხმარებელთა ფართო წრეების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება საერთო ხასიათის ფინანსურ ინფორმაციაზე;
- აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებას საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე. აღნიშნული მოსაზრება ეფუძნება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების შეფასებას; და
- ამ მოსაზრების ნათლად ჩამოყალიბებას წერილობით დასკვნაში, სადაც აღწერილი იქნება მოსაზრების საფუძველიც.

ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის 23-ე და 24-ე თავები ეხება ისეთ სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორულ დასკვნაში მოითხოვება მოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის, ან სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაც(ებ)ის დამატება.

ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტისთვის, აუდიტორის არამოდიფიცირებული დასკვნა შეიცავს მინიმალური რაოდენობის სავალდებულო ხასიათის ელემენტებს. დასკვნის ტექსტი, ფორმულირება სტანდარტული იქნება ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც სტანდარტულ დასკვნას ემატება დამატებითი აბზაცები ამა თუ იმ მნიშვნელოვან მოვლენაზე ან სხვა სახის საანგარიშგებო საკითხებზე მომხმარებლის ინფორმირების მიზნით.

აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება:

- ხელს უწყობს მსოფლიო ბაზარზე ნდობის გაძლიერებას იმ აუდიტის მიმართ, რომელიც მსოფლიოში აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად ჩატარდა, რადგან მომხმარებელს შეუძლია ადვილად გამოარჩიოს ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი სხვა მოთხოვნებით ჩატარებული აუდიტისგან; და

- მომხმარებლებს ეხმარება აუდიტორის დასკვნის შინაარსისა და მოცემული სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასთან დაკავშირებული უჩვეულო გარემოებების (როგორცაა, მაგალითად, აუდიტორის მოდიფიცირებული დასკვნა) გაცემაში.

ზოგიერთ იურისდიქციაში, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელი კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შეიძლება ითვალისწინებდეს აუდიტორის მოსაზრების განსხვავებულ ფორმულირებას. თუმცა, უცვლელი რჩება აუდიტორის პასუხისმგებლობა მოსაზრების ჩამოყალიბების შესახებ. თუ აუდიტორული მოსაზრების ფორმულირება ძალიან განსხვავდება ასს-ების სტანდარტული ფორმულირებისგან, აუდიტორმა უნდა განიხილოს რისკი იმისა, რომ მომხმარებლებმა შეიძლება არასწორად გაიგონ აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად მოპოვებული რწმუნება. თუ ასეთი რისკი არსებობს, აუდიტორის დასკვნას შეიძლება დაემატოს აბზაცი ამ სიტუაციის ასახსნელად.

17.2 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა ჩამოყალიბდეს „საერთო დანიშნულების“ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი (მისაღები) საფუძვლების შესაბამისად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზემოაღნიშნულ საფუძვლებში იგულისხმება ის ნორმები, რომლებიც შემუშავებულია მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო ხასიათის საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მისაღები საფუძვლები შეიძლება იყოს:

- მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები;
- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები; და
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები.

არსებობს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ორი ტიპის საფუძვლები: „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ და „შესაბამისობის“ საფუძვლები“. ეს საფუძვლები განხილულია შემდეგ ცხრილში.

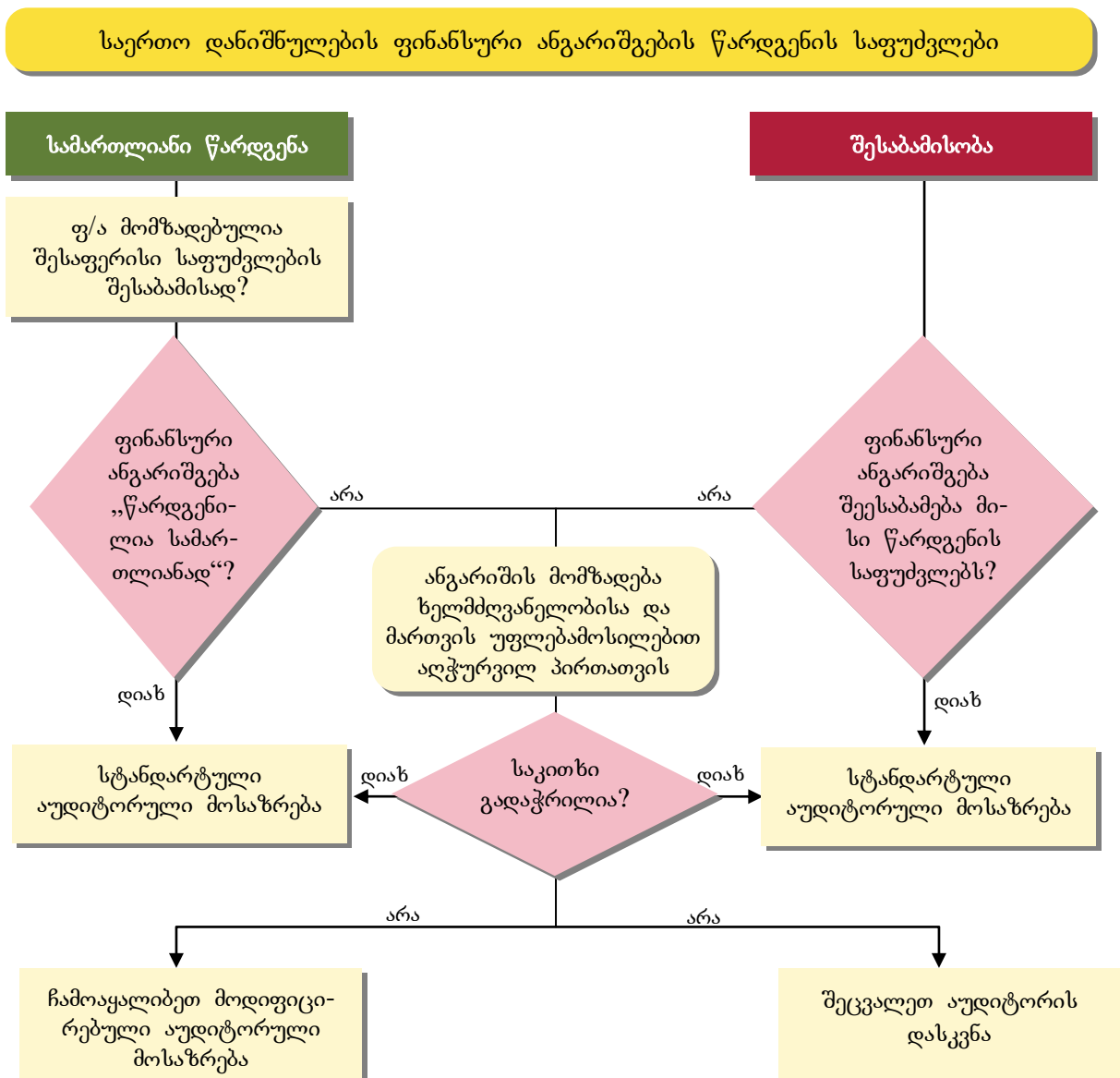
ცხრილი 17.2-1

წარდგენის საფუძვლები	აღწერა
სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები	<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები (როგორცაა, მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები), რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძვლებში მოცემული მოთხოვნების დაკმაყოფილება და:</p> <p>(i) აშკარად თუ არააშკარად აღიარებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად შეიძლება აუცილებელი იყოს, ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის გარდა, სხვა განმარტებითი ინფორმაციის ასახვა ხელმძღვანელობის მიერ; ან</p> <p>(ii) აშკარად არის აღიარებული, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ ამ საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. მოსალოდნელია, რომ მსგავსი გადახვევა აუცილებელი იქნება მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში.</p> <p>აუდიტორი დასკვნაში მომხმარებლებს აუწყებს, ფინანსური ანგარიშგება „წარდგენილია თუ არა სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან „უტყუარად და სამართლიანად“ ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება იმ ინფორმაციას, რომლის გასამჟღავნებლადაც არის განკუთვნილი.</p>

წარდგენის საფუძვლები	აღწერა
შესაბამისობის საფუძვლები	<p>ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ აღნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, რომლითაც მოითხოვება ამ საფუძვლების მოთხოვნებთან შესაბამისობის დაცვა, მაგრამ არ მოიცავს ზემოთ მოცემულ (i) ან (ii) ქვეპუნქტებში ხსენებულ ოფიციალურ აღიარებებს „სამართლიანი“ წარდგენის შესახებ. აუდიტორს არ მოეთხოვება იმის შეფასება, ფინანსურ ანგარიშგებაში მიღწეულია თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. ამის მაგალითია, კანონმდებლობით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლის მიზანია მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო ხასიათის საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება.</p> <p>აუდიტორი დასკვნაში იუწყება, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მაგალითად, „X იურისდიქციის კორპორაციების შესახებ კანონის“ შესაბამისად.</p>

შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია ორი ტიპის საერთო დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების ფორმირების გადაწყვეტილებების ხე.

სქემა 17.2-2



ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს აუდიტის ჩატარება ორივე ზემოაღნიშნული საფუძვლების გათვალისწინებით. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორის მოსაზრება უნდა შეეხოს, როგორც სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებს, ასევე შესაფერის საკანონმდებლო მოთხოვნებს.

ეროვნული სტანდარტები

აუდიტორის დასკვნაში ერთდროულად აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებთან შესაბამისობაზე მინიშნება მაშინაა მართებული, როდესაც არ არსებობს წინააღმდეგობა ამ სტანდარტების მოთხოვნებს შორის. თუ წინააღმდეგობა არსებობს, მაშინ აუდიტორის დასკვნა შეეხება მხოლოდ აუდიტის იმ სტანდარტებს (ასს-ებს, ან ეროვნულ სტანდარტებს), რომლის მიხედვითაც მომზადდა აუდიტორის დასკვნა.

მაგალითად, ასს 570 აუდიტორისგან მოითხოვს, რომ დასკვნას დაამატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, რათა ხაზი გაუსვას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის – ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების პრობლემებს, ზოგიერთი ქვეყნის ეროვნული აუდიტის სტანდარტებით კი იკრძალება ასეთი აბზაცის გამოყენება.

17.3 მოსაზრების ჩამოყალიბება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.10	აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.
700.11	<p>მოსაზრების ჩამოყალიბებისათვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ამ დასკვნაში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს:</p> <p>ა) აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნა იმის შესახებ, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ასს 330-ის შესაბამისად;</p> <p>ბ) ასს 450-ის მიხედვით აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნა იმის შესახებ, შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე თუ ერთად აღებული, არსებითია თუ არა; და</p> <p>გ) მე-12-15 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასებები.</p>
700.12	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად არის მომზადებული თუ არა. აღნიშნული შეფასება უნდა მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის ისეთი ხარისხობრივი ასპექტების გათვალისწინებას, როგორცაა სააღრიცხვო მეთოდები, ხელმძღვანელობის განსჯაში შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების ჩათვლით. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)
700.13	<p>კონკრეტულად, აუდიტორმა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, უნდა შეაფასოს:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატურადაა ასახული თუ არა შერჩეული და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა;</p> <p>ბ) შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებთან თავსებადია თუ არა და მიზანშეწონილია თუ არა მისი გამოყენება;</p> <p>გ) ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებები გონივრულია თუ არა;</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.13 (გაგრძელება)	<p>დ) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია რელევანტური, საიმედო, შესადარისი და გასაგებია თუ არა;</p> <p>ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თუ არა ადეკვატური განმარტებითი შენიშვნები იმისათვის, რომ მომხმარებლებისათვის გასაგები იყოს არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაზე; და (იხ. პუნქტი გ4)</p> <p>ვ) შესაფერისია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ტერმინოლოგია, თითოეული შემადგენელი ანგარიშგების სახელწოდების ჩათვლით.</p>
700.14	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მე-12-13 პუნქტებით მოთხოვნილი შეფასება უნდა მოიცავდეს აგრეთვე იმის შეფასებას, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. აუდიტორისეული შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა, უნდა ითვალისწინებდეს შემდეგ საკითხებს:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენას, სტრუქტურასა და შინაარსს; და</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგება, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით, ისე წარმოაჩენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა.</p>
700.15	<p>აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის მინიშნებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები თუ არა. (იხ. პ. გ5-გ10)</p>
700.16	<p>აუდიტორმა უნდა გამოხატოს არამოდიფიცირებული მოსაზრება, როდესაც დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p>
700.17	<p>თუ აუდიტორი:</p> <p>ა) მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან</p> <p>ბ) ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას,</p> <p>აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოხატოს ასს 705-ის შესაბამისად.</p>
700.18	<p>თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად, მაგრამ არ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა, აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან. შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით და აგრეთვე იმის მიხედვით, თუ როგორ გადაიჭრება საკითხი, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ11)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.19	თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია „შესაბამისობის საფუძვლების” მიხედვით, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. თუმცა, 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 და როგორ, ეს საკითხი აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ12)

როდესაც აუდიტორი აყალიბებს მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ის უნდა დარწმუნდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.3-1

განხილვა	
აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება	<p>არსებითობა</p> <p>გამოიტანეთ დასკვნა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • თქვენ მიერ განსაზღვრული არსებითობა ისევე მართებულია სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივი შედეგების გათვალისწინებითაც? • შეუსწორებელმა უზუსტობებმა (მათ შორის წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებულმა შეუსწორებელმა უზუსტობებმა), ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა?
	<p>აუდიტორული მტკიცებულებები</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოპოვებულ იქნა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები? • გონივრულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებები? • ჩატარდა ანალიზური პროცედურები აუდიტის დასრულებისას აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად?
	<p>სააღრიცხვო პოლიტიკა</p> <ul style="list-style-type: none"> • ადეკვატურად არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა? • სააღრიცხვო პოლიტიკა შესაბამისობაშია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებთან და მოცემული გარემოებების შესაფერისია?
	<p>ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ არის მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები? • ფინანსური ანგარიშგების ყველა განმარტებითი შენიშვნა მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად? • სათანადო ტერმინოლოგია გამოიყენება ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის თითოეული ფინანსური ანგარიშგების სახელწოდება?

	განხილვა
<p>აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება (გავრძელება)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ადეკვატური ინფორმაცია არის გამჟღავნებული, იმ თვალსაზრისით, რომ სავარაუდო მომხმარებლებმა გაიგონ არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციაზე? • წარმოდგენილი ინფორმაცია არის რელევანტური, საიმედო, შესადარისი, აღქმადი (გასაგები) და საკმარისი? <p>სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები</p> <ul style="list-style-type: none"> • კეთილსინდისიერად ასახავს ფინანსური ანგარიშგების მთლიანი ფორმატი, სტრუქტურა და შინაარსი (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაცია) ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად? თუ არა, არსებობს იმის საჭიროება, რომ სპეციალურად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, დამატებით სხვა ინფორმაციაც გამჟღავნეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად? • აუდიტის შედეგად ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელმძღვანელობის მიერ შეტანილი კორექტირებების შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება აუდიტორების მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ შექმნილ წარმოდგენას? <p>შესაბამისობის საფუძვლები</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში ხომ არ შეიყვანს მომხმარებლებს? ეს შეიძლება მოხდეს მხოლოდ ძალიან იშვიათ გარემოებებში.

ამგვარი შეფასებების შედეგების საფუძველზე აუდიტორი განსაზღვრავს, რა ფორმის აუდიტორული დასკვნა (არამოდიფიცირებული თუ მოდიფიცირებული) არის მართებული მოცემულ პირობებში, როგორც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.3-2

მოსაზრების ტიპი	აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები
<p>არამოდიფიცირებული მოსაზრება</p>	<p>ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად და მართებული იქნება არამოდიფიცირებული მოსაზრება.</p>
<p>მოდიფიცირებული მოსაზრება (პირობითი, უარყოფითი ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში არ შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან • ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის დასადასტურებლად, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. <p>ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის 23-ე თავში განხილულია აუდიტორის დასკვნის მოდიფიკაციის გამომწვევი საკითხები.</p>

17.4 აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.20	აუდიტორმა წერილობითი ანგარიში (დასკვნა) უნდა მოამზადოს. (იხ. პუნქტები გ13-გ14)
700.21	აუდიტორის დასკვნის სათაურიდან გარკვევით უნდა ჩანდეს, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ15)
700.22	აუდიტორის დასკვნაში ზუსტად უნდა იყოს მითითებული ადრესატი, რაც განსაზღვრული იქნება გარიგების პირობებით. (იხ. პუნქტი . გ16)
700.23	აუდიტორის დასკვნის შესავალ აბზაცში: (იხ. პუნქტები გ17-გ19) 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 ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა და სხვა განმარტებითი შენიშვნები; და ე) მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ანგარიშგებით მოცული პერიოდი ან საანგარიშგებო თარიღი.
700.24	ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილში აღწერილია ორგანიზაციის იმ წარმომადგენელთა პასუხისმგებლობები, რომლთაც დაკისრებული აქვთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პასუხისმგებლობა. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორის დასკვნაში კონკრეტულად სიტყვა „ხელმძღვანელობა“ იყოს ნახსენები, მაგრამ მასში გამოყენებული უნდა იყოს ისეთი ტერმინი, რომელიც შესაფერისია კონკრეტული იურისდიქციის სამართლებრივი ბაზის კონტექსტში. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება შესაფერისი იყოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებზე მინიშნება.
700.25	აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს სათაურით „ხელმძღვანელობის [ან სხვა შესაფერისი ტერმინი] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.“
700.26	აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ეს აღწერა უნდა მოიცავდეს ახსნას, რომ ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად და ისეთ შიდა კონტროლზე, რომელსაც აუცილებლად მიიჩნევს იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ20-გ23)
700.27	თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის ახსნაში მითითებული უნდა იყოს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანი წარდგენა“ ან „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და უტყუარად და სამართლიანად წარდგენა,“ როგორც მიზანშეწონილი იქნება არსებულ გარემოებებში.
700.28	აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს სათაურით „აუდიტორის პასუხისმგებლობა.“

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.29	აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის საფუძველზე ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოხატვა. (იხ. პუნქტი გ24)
700.30	აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. აუდიტორის დასკვნაში ახსნილი უნდა იყოს აგრეთვე, რომ აღნიშნული სტანდარტებით მოითხოვება აუდიტორის მიერ ეთიკის მოთხოვნების დაცვა, აუდიტორის გეგმის შემუშავება და აუდიტის ჩატარება, რათა მოპოვებულ იქნეს რწმუნება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)
700.31	<p>აუდიტორის დასკვნაში აუდიტი აღწერილი უნდა იყოს შემდეგი სახით:</p> <p>ა) აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ;</p> <p>ბ) პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის, რათა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ერთად პასუხისმგებლობა ეკისრება ასევე შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზეც, აუდიტორმა უნდა გამოტოვოს წინადადება, რომ აუდიტორის მხრიდან შიდა კონტროლის განხილვის მიზანი არ არის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოხატვა; და</p> <p>გ) აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.</p>
700.32	თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძველების შესაბამისად, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის აღწერაში მითითებული უნდა იყოს „სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანი წარდგენა” ან „სამეურნეო სუბიექტის მიერ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს,” როგორც მიზანშეწონილი იქნება არსებულ გარემოებებში.
700.33	აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორს სჯერა, რომ მან მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ შეექმნა აუდიტორის მოსაზრების საფუძველი.
700.34	აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნაწილს სათაურით „მოსაზრება.”
700.35	<p>ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძველების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოსახატავად გამოიყენება ქვემოთ მოცემული ეკვივალენტური ფრაზებიდან ერთ-ერთი, თუ სხვაგვარად არ მოითხოვება კანონმდებლობით:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს [ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საფუძველები] შესაბამისად;</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგება უტყარად და სამართლიანად ასახავს [ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საფუძველები] შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ27-გ33)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.36	შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვის შემთხვევაში აუდიტორის მოსაზრება ჩამოყალიბდება შემდეგი სახით: ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საფუძვლები] შესაბამისად; (იხ. პუნქტები . გ7, გ29-გ33)
700.37	თუ აუდიტორის დასკვნაში მითითებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები არ არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, ან საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები,“ აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომლის მიერაც არის დადგენილი გამოყენებული საფუძვლები.
700.38	თუ აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორი დამატებით ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებსაც, ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გარდა, აღნიშნული საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, რომლის ქვესათაური იქნება „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე,“ ან სხვა, რაც მიზანშეწონილი იქნება ამ ნაწილის შინაარსის მიხედვით. (იხ. პუნქტები გ34-გ35)
700.39	თუ აუდიტორის დასკვნა მოიცავს ცალკე ნაწილს სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებზე, 23-37-ე პუნქტებში მითითებული სათაურები, განცხადებები და ახსნა უნდა გაერთიანდეს ქვესათაურის „დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ ქვეშ. ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“ უნდა მოსდევდეს ქვესათაურს – „დასკვნას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.“ (იხ. პუნქტი გ36)
700.40	აუდიტორის დასკვნა უნდა იყოს ხელმოწერილი. (იხ. პუნქტი გ37)
700.41	აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღის წინა რიცხვით, როდესაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რასაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის მტკიცებულებები იმისა, რომ: (იხ. პუნქტები გ38-გ41) ა) მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით; და ბ) აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ ისინი თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
700.42	აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს აუდიტორის იურიდიული მისამართი, სადაც ის ეწევა საქმიანობას.
700.43	თუ აუდიტორს კონკრეტული იურისდიქციის კანონმდებლობით მოეთხოვება კონკრეტული ფორმატის ან ფრაზების გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მითითებული, თუ აუდიტორის დასკვნა მინიმუმ ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა ელემენტს მაინც მოიცავს: (იხ. პუნქტი. გ42) ა) სათაურს; ბ) ადრესატს, როგორც მოითხოვება გარიგების პირობებით; გ) შესავალ აბზაცს, სადაც განსაზღვრულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; დ) ხელმძღვანელობის (ან სხვა შესაფერისი ტერმინი, იხ. 24-ე პუნქტი) პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.43 (გავრ- ძლება)	<p>ე) აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და აუდიტის მასშტაბის აღწერა, რომელიც მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მითითებას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და კანონსა თუ ნორმატიულ აქტებზე; და • აუდიტის აღწერას ამ სტანდარტების შესაბამისად; <p>ვ) დასკვნით აბზაცს, რომელიც შეიცავს აუდიტორის მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების მოსაზრებებზე დასკვნის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების დამდგენი ქვეყანა ან იურისდიქცია, როდესაც არ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები ან საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, იხ. 37-ე პუნქტი);</p> <p>ზ) აუდიტორის ხელმოწერას;</p> <p>თ) აუდიტორის დასკვნის თარიღს; და</p> <p>ი) აუდიტორის მისამართს.</p>
700.44	<p>აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს აუდიტის ჩატარება კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების („აუდიტის ეროვნული სტანდარტები“) შესაბამისად, მაგრამ შეიძლება მან ასს-ებთან შესაბამისობაც დაიცვას აუდიტის ჩატარებისას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში შეიძლება აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებთან ერთად მითითებული იყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებიც, მაგრამ აუდიტორმა ეს უნდა გააკეთოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: (იხ. პუნქტი 43-გ44)</p> <p>ა) ეროვნული აუდიტის სტანდარტებსა და ასს-ებში მოცემული მოთხოვნები არ ეწინააღმდეგება ერთმანეთს, რაც გამოიწვევდა აუდიტორის მიერ (i) განსხვავებული მოსაზრების ჩამოყალიბებას, ან (ii) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის არდართვას, რაც კონკრეტულ პირობებში მოითხოვება ასს-ების შესაბამისად; და</p> <p>ბ) აუდიტორის დასკვნა 43(ა)(ი) პუნქტში ჩამოთვლილ ელემენტებს მაშინაც მოიცავს, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის ეროვნული სტანდარტებით დადგენილ ფორმატსა და ფრაზებს. 43(ე) პუნქტში მინიშნება კანონსა თუ ნორმატიულ აქტებზე აღქმულ უნდა იქნეს, როგორც მინიშნება აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებზე. ამიტომ, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ამგვარი აუდიტის ეროვნული სტანდარტები.</p>
700.45	<p>თუ აუდიტორის დასკვნაში ნახსენებია აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებიც და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებიც, აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა იყოს ის იურისდიქცია, რომლის მიერაც არის დადგენილი ეროვნული აუდიტის სტანდარტები.</p>
700.46	<p>თუ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილია დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით, აუდიტორის დასკვნაში შეფასებული უნდა იყოს, მსგავსი დამატებითი ინფორმაცია გამოკვეთილად განცალკევებულია თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან. თუ მსგავსი დამატებითი ინფორმაცია გამოკვეთილად არ გამოირჩევა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან, აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს შეცვალოს არა-აუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმა.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
700.46 (გავრ- ძელება)	თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამის გაკეთებაზე, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ მსგავსი დამატებითი ინფორმაცია არ არის აუდიტირებული.
700.47	აუდიტორის მოსაზრებამ (დასკვნამ) უნდა მოიცავს ისეთი დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ ნაწილს მინც წარმოადგენს, რადგან შეუძლებელია მისი გამოკვეთილად განცალკევება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან მისი ბუნებისა და წარდგენის ფორმის გამო.

აუდიტორის დასკვნა მკითხველს აწვდის შემდეგი სახის ინფორმაციას:

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა;
- აუდიტორის პასუხისმგებლობა და აუდიტის პროცესის აღწერა;
- აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისთვის გამოყენებული საფუძვლები; და
- აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტორის დასკვნის ფორმაზე გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლები, კანონმდებლობის დამატებითი მოთხოვნები და სხვა ინფორმაციის არსებობა იმ დოკუმენტში, რომელშიც წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.

აუდიტორის დასკვნა დასათაურებულია შემდეგნაირად „დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა“ და დასკვნის შემადგენელი თითოეული აბზაციც ასევე საჭიროებს დასათაურებას:

- დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აუდიტორის პასუხისმგებლობა; და
- მოსაზრება.

სხვა პუნქტების სათაურები, რომლებიც გამოიყენება საჭიროების შემთხვევაში:

- მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი; და
- დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის დასკვნის (რომელიც წარმოდგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით) ძირითადი ელემენტები.

ცხრილი 17.4-1

ელემენტი	კომენტარები
სათაური	დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა სიტყვის „დამოუკიდებელი“ გამოყენება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნას განასხვავებს სხვების მიერ მომზადებული ანგარიშგებისგან.
ადრესატი	ისინი, ვისთვისაც აუდიტორის დასკვნა მომზადდა (როგორც წესი, აქციონერები ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები). გარდა ამისა, ადრესატი შეიძლება განისაზღვრობდეს გარიგების გარემოებებით ან ადგილობრივი კანონმდებლობით.

ელემენტი	კომენტარები
<p>შესავალი აბზაცი</p>	<p>ამ აბზაცში:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მითითებულია სამეურნეო სუბიექტი, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა; • აღნიშნულია, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგებას აუდიტი; • იდენტიფიცირებულია თითოეული ფინანსური ანგარიშგების სახელწოდება, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი მოიცავს; • ასევე მითითებულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა და სხვა განმარტებითი შენიშვნები; • მითითებულია საანგარიშგებო თარიღი და ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი; <p>როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად იმავე დოკუმენტში წარმოდგენილია სხვა ინფორმაცია, ახსნილია, ეხება თუ არა ამ ინფორმაციას აუდიტორული მოსაზრება, ან ნათლად არის გამიჯნული, რომ ამ ინფორმაციას არ ეხება აუდიტორული მოსაზრება.</p>
<p>ხელმძღვანელობის (ან სხვა შესაბამისი ტერმინი) პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე</p>	<p>განმარტებულია, რომ ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი ფინანსურ ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p> <p>დასკვნაში ნათქვამია, რომ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და • ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. <p>ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პასუხისმგებლობის აღებას ისეთი შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებაზე, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; • შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას; • იმის უზრუნველყოფას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია იყოს რელევანტური, საიმედო, შესაღარი და აღქმადი (გასაგები); • ადეკვატური ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები კარგად გაერკვევიან სამეურნეო სუბიექტის არსებით ოპერაციებში; და • ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, რომლებიც გონივრულია მოცემულ პირობებში.

ელემენტი	კომენტარები
<p>აუდიტორის პასუხისმგებლობა</p>	<p>დასკვნის ამ ნაწილში აღნიშნულია, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობაა ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოთქვას მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. კერძოდ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აღნიშნულია, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. აუდიტორის დასკვნაში ასევე ახსნილი უნდა იყოს, რომ ეს სტანდარტები მოითხოვს, აუდიტორმა დაიცვას ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დაგეგმოს და ჩატაროს აუდიტი, რომ მიიღოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას • აღწერილია აუდიტის პროცესი შემდეგნაირად: <ul style="list-style-type: none"> – აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ; – პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, რათა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე; და – აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას. • აღნიშნულია, რომ აუდიტორს სჯერა, აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორის მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად. • როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით, აუდიტის პროცესის დახასიათებისას მითითებული უნდა იყოს შემდეგი: „რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის“ ან „რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც ასახავს „უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს“, საჭიროებისამებრ (ანუ, კონკრეტულ იურისდიქციაში გამოყენებული ტერმინების შესაბამისად).
<p>აუდიტორის მოსაზრება</p>	<p>სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები</p> <p>აუდიტორი აცხადებს, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით (ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს), ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, ან იყენებს ანალოგიურ სტანდარტულ ფრაზებს, როგორც მოითხოვება კონონმდებლობით.</p>

ელემენტი	კომენტარები
აუდიტორის მოსაზრება (გავრძელება)	<p>შესაბამისობის საფუძვლები</p> <p>აუდიტორი აცხადებს, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p> <p>როდესაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები არ გამოიყენება ფინანსურ ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სახით, მოსაზრების აბზაცში ნათლად უნდა იყოს მითითებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების დამდგენი ქვეყანა ან იურისდიქცია (მაგალითად, ... X ქვეყანაში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად).</p>
აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები	<p>ამა თუ იმ იურისდიქციის სტანდარტები, კანონები, ან საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკა შეიძლება მოითხოვდეს ან უფლებას აძლევდეს აუდიტორს, მოსაზრება გამოთქვას სხვა სახის პასუხისმგებლობების შესახებაც. აუდიტორის დასკვნა ასეთ საკითხებზე ცალკე აბზაცში უნდა აისახოს, რომელიც განთავსდება აუდიტორის მოსაზრების აბზაცის შემდეგ.</p>
აუდიტორის ხელმოწერა	<p>აუდიტორის ხელმოწერა დამოკიდებული იქნება იმაზე, რა არის მიღებული კონკრეტულ იურისდიქციაში. აუდიტორის ხელმოწერა შეიძლება იყოს ფირმის სახელით, ან პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიზანშეწონილია კონკრეტულ იურისდიქციაში. აუდიტორს ასევე შეიძლება მოეთხოვებოდეს იმ პროფესიული ორგანიზაციის მითითება, რომლის წევრიც არის, ან მინიშნება იმ ფაქტზე, რომ აუდიტორი/ფირმა აღიარებულია შესაბამისი სალიცენზიო ორგანოს მიერ.</p>
დასკვნის თარიღი	<p>აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღის წინა რიცხვით რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რასაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. კერძოდ მტკიცებულებები იმისა, რომ</p> <ul style="list-style-type: none"> • მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი; • აუდიტორმა განიხილა ყველა იმ მოვლენისა და ოპერაციის შედეგი (რომლებიც აუდიტორისთვის გახდა ცნობილი), რომლებიც მოხდა მოცემულ თარიღამდე (იხ. ასს 560); • აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ ისინი თავის თავზე იღებენ პასუხისმგებლობას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
აუდიტორის მისამართი	<p>მითითებულია აუდიტორის იურიდიული მისამართი, სადაც ის ეწევა საქმიანობას.</p>

არამოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება - სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები

ქვემოთ განხილულია სტანდარტული აუდიტორის დასკვნის (ასს 700-დან) ნიმუში, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელშიც აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას.

დანართი 17.4-2

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვით მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის, რათა დაგვემოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, 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.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

არამოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება – შესაბამისობის საფუძვლები

ქვემოთ განხილულია სტანდარტული აუდიტორის დასკვნის (ასს 700-დან) ნიმუში, შესაბამისობის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელშიც აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას.

დანართი 17.4-3

დაამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

ჩავატარეთ CDE კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თალღითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თალღითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის, რათა დაგვემოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, CDE კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია X იურისდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

17.5 სხვა საანგარიშებო მოთხოვნები

ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს, ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობასთან ერთად, შეიძლება მოეთხოვებოდეს დასკვნის გაცემა სხვა საკითხებზეც, როგორც ეს განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.5-1

	განხილვა
დამატებითი საანგარიშებო მოთხოვნები	<p>აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ისეთ საკითხებზე კომენტარების გაკეთება, როგორიცაა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების ადეკვატურობა; • კონკრეტული საკითხები (გარემოებები), თუ ისინი აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევენ აუდიტის განმავლობაში; და • დამატებითი სპეციალური პროცედურების ჩატარების შედეგები.
ინფორმირება დასკვნაში სხვა დასათაურებით	<p>იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მომხმარებელმა კარგად გაიგოს აუდიტორის ზემოაღნიშნული დამატებითი პასუხისმგებლობები, აუდიტორმა დასკვნაში მათ შესახებ ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს ცალკე აბზაცში (მაგალითად, ახალი ქვესათაურით „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“).</p>

17.6 ერთსა და იმავე დოკუმენტში ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარმოდგენილი დამატებითი ინფორმაცია

დამატებით ინფორმაციაში იგულისხმება ინფორმაცია, რომელიც წარდგენილია ერთ დოკუმენტში აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ მომზადებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლების შესაბამისად. დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს კანონმდებლობით, ან სტანდარტებით, ან შეიძლება სამეურნეო სუბიექტმა ნებაყოფლობით წარადგინოს.

დამატებითი ინფორმაცია (რომლის წარდგენაც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოქმედი საფუძვლებით) მკაფიოდ უნდა იყოს გამიჯნული აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, თუ ის არ არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი. თუ ასე არ იქნება, აუდიტორმა უნდა სთხოვოს ხელმძღვანელობას არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმის შეცვლა. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა თავის დასკვნაში უნდა განმარტოს, რომ ზემოაღნიშნული დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი არ ჩატარებულია.

ცხრილი 17.6-1

	დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად
ნათლად გამიჯნეთ დამატებითი ინფორმაცია	<ul style="list-style-type: none"> • მიაკუთვნეთ ცალკე სათაური დამატებით ინფორმაციას „არააუდიტირებული“. • ფინანსური ანგარიშგებიდან ამოიღეთ ყველა მინიშნება ამ არააუდიტირებულ დამატებით ინფორმაციაზე. • არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია განათავსეთ ცალკე, ფინანსური ანგარიშგებისთვის განკუთვნილი ადგილის (გვერდების) გარეთ. • აუდიტორის დასკვნაში მიუთითეთ გვერდების ნომრები, რომლებზეც წარმოდგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (მაგ., ამა და ამ გვერდიდან ამა და ამ გვერდამდე).

მიუხედავად იმისა, რომ დამატებითი ინფორმაციის აუდიტი არ ტარდება, აუდიტორს ევალება დარწმუნდეს, რომ ეს ინფორმაცია არ არის შეცდომაში შემყვანი, ან აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სხვა ინფორმაციასთან შეუსაბამო (იხილეთ 1-ლი ტომის თავი 15.9, სადაც განხილულია ასს 720-ის – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“ – მოთხოვნები.

17.7 აუდიტი, რომელიც ჩატარდა ასს-ებისა და ეროვნული აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად

აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს აუდიტის ჩატარება კონკრეტული იურისდიქციის აუდიტის სტანდარტების, ე.წ. „აუდიტის ეროვნული სტანდარტების“ შესაბამისად, მაგრამ მან შეიძლება ასს-ების მოთხოვნებიც დაიცვას აუდიტის ჩატარებისას. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის დასკვნაში შეიძლება მითითდეს სტანდარტების ორივე კომპლექტი.

სტანდარტების ორივე კომპლექტის (ასს-ები და ეროვნული სტანდარტები) გამოყენების მითითება მართებულია მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია შემდეგი პირობები:

ცხრილი 17.7-1

	პირობები
<p>მითითება იმის შესახებ, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ებისა და ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად</p>	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის დასკვნა შეესაბამება მოცემული აუდიტის შესაფერისი ყველა ასს-ის მოთხოვნებს. • ჩატარდა ყველა დამატებითი აუდიტორული პროცედურა, რომლის ჩატარებაც სავალდებულო იყო ეროვნული სტანდარტების მიხედვით. • აუდიტორის დასკვნაში მითითებულია აუდიტის სტანდარტების დამდგენი კონკრეტული იურისდიქცია ან ქვეყანა. • აუდიტორის დასკვნა მოიცავს სტანდარტული აუდიტორის დასკვნის ყველა ელემენტს (იხ. ცხრილი 17.4-1), მაშინაც კი, თუ აუდიტორი იყენებს ეროვნული კანონმდებლობის მიერ დადგენილ ფორმატსა და ფრაზებს.

აუდიტორის დასკვნაში სტანდარტების ორივე კომპლექტზე მითითება მართებული არ არის, როდესაც წინააღმდეგობა არსებობს ასს-ებისა და ეროვნული აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნებს შორის, რაც გამოიწვევს:

- ეროვნული სტანდარტების საფუძველზე აუდიტორის ისეთი მოსაზრების ჩამოყალიბებას, რომელიც მიზანშეწონილი არ არის ასს-ების სტანდარტების შესაბამისად; და
- აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაციის უგულებელყოფას, როგორცაა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში ყურადღების გასამახვილებელი ინფორმაცია, რაც მოითხოვება ასს-ებით, მაგრამ ნებადართული არ არის ეროვნული სტანდარტებით.

17.8 აუდიტორის მოდიფიცირებული დასკვნები

იხილეთ ამ სახელმძღვანელოს მე-2 ტომის 23-ე თავი, რომელიც ეხება მოდიფიცირებულ აუდიტორის დასკვნებს.