

ლევან საბაური

**აუდიტის
საერთაშორისო სტანდარტები**

2016

სახელმძღვანელო ეძღვნება მრავალი თაობის ღირსეულ აღმზრდელს, ბუღალტრული აღრიცხვის დარგის მოამაგისა და ღვაწლმოსილი პედაგოგის, ჩემი საამაყო ბიძის, პროფესორ **ივანე (ვანო) გოდერძიშვილის** ნათელ სსოვნას.

რეკომენდაციები:	რევაზ ძაძაშია ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი შპს “კონსაუდი”-ს დირექტორი
	ლია კოზმანაშვილი ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი შპს „აუდიტ-ლოჯიკ“-ის დირექტორი
სამეცნიერო რედაქტორი:	ნანა სრენელი თსუ ასოცირებული პროფესორი
რედაქტორი:	მაია პაპუნაშვილი

სახელმძღვანელოს გამოცემა რეკომენდებულია ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის საგამომცემლო საბჭოს მიერ (2015 წლის 04 დეკემბრის №6 სხდომის ოქმი)

LEVAN SABOURI
International Standards on Auditing

ISBN 978-9941-0-8608-3

UDC(უაკ) 657.6

ს-13

სარჩევი

შესავალი	5
თავი 1: აუდიტური საქმიანობის სტანდარტიზაცია	7
1.1. შესავალი საერთაშორისო სტანდარტებში	9
1.2. აუდიტის სტანდარტების დანერგვა საქართველოში	21
1.3. აუდიტური შემოწმებების როლი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის უზრუნველყოფაში	25
1.4. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტები	26
1.5. პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი	28
თავი 2: აუდიტორთა მოვალეობების რეგულირების საერთაშორისო სტანდარტები	35
2.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნები და ზოგადი პრინციპები	37
2.2. კონტაქტები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან	38
2.3. აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	42
2.4. აუდიტში მუშაობის ხარისხის კონტროლი	47
2.5. აუდიტის დოკუმენტაცია	56
2.6. აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში თაღლითობისა და შეცდომების განხილვაზე	62
2.7. კანონებისა და ნორმატიული აქტების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	68
2.8. აუდიტის ასპექტების შეტყობინება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის	75
თავი 3: აუდიტის დაგეგმვის საერთაშორისო სტანდარტები	79
3.1. აუდიტის დაგეგმვა	81
3.2. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით	84
3.3. არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს	98
თავი 4: მომსახურე ორგანიზაციების მომსახურებისა და აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობების შეფასების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები	111
4.1. მომსახურე ორგანიზაციების მომსახურებით მოსარგებლე სუბიექტების აუდიტის თავისებურებები	113
4.2. აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	116

თავი 5: აუდიტური მტკიცებაჟულებების მიღების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები 119

5.1. აუდიტური მტკიცებულებები 121

5.2. გარეშე მხარეების დადასტურება 128

5.3. აუდიტის ახალი სუბიექტი - საწყისი სალდოები 130

5.4. ანალიზური პროცედურები 134

5.5. აუდიტური შერჩევა და შერჩევითი ტესტირების სხვა პროცედურები 142

5.6. სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტი 152

5.7. დაკავშირებული მხარეები 158

5.8. შემდგომი მოვლენები 164

5.9. საქმიანობის უწყვეტობა 171

5.10. ხელმძღვანელობის განცხადებები 177

თავი 6: მესამე პირების სამუშაოს გამოყენების წესის მარეგულირებელი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები 181

6.1. „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით) 183

6.2. შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება 191

6.3. აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება 204

თავი 7: აუდიტური დასკვნებისა და ანგარიშების მომზადების საერთაშორისო სტანდარტები 209

7.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) 211

7.2. შედარებითი მნიშვნელობები 242

7.3. სხვა ინფორმაცია აუდიტებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში 252

თავი 8: აუდიტის სპეციალიზებული სფეროების მარეგულირებელი საერთაშორისო სტანდარტები 259

8.1. სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 261

8.2. სპეციფიკური საკითხი - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი 263

შესავალი

საქართველოში აუდიტურმა ორგანიზაციებმა დღეს უკვე მნიშვნელოვნად გაიმყარეს თავიანთი პოზიციები ბაზარზე, თუმცა ეროვნული (ადგილობრივი) აუდიტის კონკურენტუნარიანობის ასამაღლებლად ჯერ კიდევ ბევრი ამოცანაა გადასაჭრელი. ერთ-ერთი მათგანია აუდიტური საქმიანობის სტანდარტიზაცია. ამ ამოცანის გადაჭრისას მნიშვნელოვანი როლი ენიჭება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISA(ასს)).

აუდიტის განვითარების საკმაოდ მაღალი დონის მქონე ქვეყნების (კანადა, დიდი ბრიტანეთი, ირლანდია, აშშ) პროფესიული აუდიტური ორგანიზაციები მხედველობაში იღებენ მხოლოდ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დებულებებს. რიგი ქვეყნების, მათ შორის ავსტრალიის, ბრაზილიის, ინდოეთისა და ჰოლანდიის აუდიტორები იყენებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შესამუშავებლად. ქვეყნები, რომლებიც არ შეიმუშავებენ აუდიტის საკუთარ სტანდარტებს (მალააზია, ნიგერია, ფიჯი და სხვა), იყენებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს ეროვნული სტანდარტების სახით. მიმდინარე ეტაპზე საქართველოც მხოლოდ საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებით კმაყოფილდება.

1999 წელს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ გამოსცა აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების პირველი თარგმანი ქართულ ენაზე. აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო, რომელიც გამოსცა ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ 2009 წლის მაისში ინგლისურ ენაზე, ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბულალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ (ბაფ) 2010 წლის ივლისში და გამოიცა ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ნებართვით. განახლებული და დამატებული გამოცემა შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორებს, დაეყრდნონ თავიანთ საქმიანობაში პირველად წყაროს.

სასწავლო სახელმძღვანელო 8 თავისგან შედგება, რომლებშიც განიხილება ისეთი საკითხები, როგორებიცაა: საერთაშორისო სტანდარტების როლი აუდიტური საქმიანობის ჩამოყალიბებაში; აუდიტორთა მოვალეობების რეგულირების საერთაშორისო სტანდარტები; აუდიტის დაგეგმვის საერთაშორისო სტანდარტები; შიდა კონტროლის სისტემის ასპექტების რეგულირების საერთაშორისო სტანდარტები; აუდიტური მტკიცებულებების მიღების საერთაშორისო სტანდარტები; მესამე პირების მუშაობის გამოყენების წესის მარეგულირებელი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები; აუდიტური დასკვნებისა და ანგარიშების (დასკვნების) მომზადების საერთაშორისო სტანდარტები; აუდიტის სპეციალიზებული სფეროების მარეგულირებელი საერთაშორისო სტანდარტები.

განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ანალოგების შედარებით შეფასებას. წიგნი დაწერილია სამეცნიერო მიდგომების საფუძველზე, რომლებიც შემუშავდა ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბულალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრაზე.

მოცემული სასწავლო მასალა შეესაბამება აუდიტური საქმიანობის სტანდარტების საერთაშორისო კლასიფიკაციის მოთხოვნებს.

ISA ყველა აუდიტორისთვის მთავარ ნორმატიულ ბაზას წარმოადგენს. აუდიტის ნებისმიერი ეროვნული სტანდარტი უნდა შეესაბამებოდეს ძირითად საერთაშორისო მოთხოვნებს.

სახელმძღვანელო პირველი გამოცემა ქვეყნის მასშტაბით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კუთხით. წარმოდგენილი მასალა დაეხმარება როგორც მაგისტრატურის სტუდენტებს, ასევე პრაქტიკოს აუდიტორებს.



1.1. შესავალი საერთაშორისო სტანდარტებში

აუდიტორი საქმიანობის ზოგადი დებულებები მოცემულია აუდიტის შესავალ საერთაშორისო სტანდარტებში, რომლებშიც შესულია ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და თანხლები მომსახურების წინასიტყვაობაში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების იურიდიული სტატუსი და მათი მიღების წესი განსაზღვრულია საერთაშორისო აუდიტორი პრაქტიკის კომიტეტის (International Auditing Practices Committee — IAPC (საპკ)) მიერ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და თანხლები მომსახურების წინასიტყვაობაში.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისია გამოიხატება საბუღალტრო პროფესიის ყოველმხრივ განვითარებასა და მისი პოზიციების გაძლიერებაში. ამ მისიის განსახორციელებლად IFAC-მა შექმნა IFAC-ის საბჭო, რომელმაც თავის მხრივ დაარსა IAPC.

IAPC არის IFAC-ის საბჭოს მუდმივი კომიტეტი. ამ კომიტეტის წევრებს ნიშნავენ IFAC-ის წევრი ორგანიზაციები იმ ქვეყნებში, რომლებიც შერჩეულია IFAC-ის საბჭოს მიერ. IAPC-ში შემავალი წარმომადგენლები უნდა იყვნენ IFAC-ის წევრი რომელიმე ორგანიზაციის წევრები, თუმცა განსხვავებული აზრის უზრუნველსაყოფად IAPC-ის კომიტეტებში შეიძლება იმუშაონ პირებმა იმ ქვეყნებიდან, რომლებიც წარმოდგენილი არ არიან IAPC-ში. IAPC-ის ამოცანებს მიეკუთვნება აუდიტისა და თანხლები მომსახურების შესახებ სტანდარტების და დებულებების შემუშავება და გამოცემა IFAC-ის სახელით.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებსა და წინასიტყვაობაში განსაზღვრულია, რომ ISA განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების, აგრეთვე სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის და აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევის დროს. აუდიტორს შეუძლია დასცილდეს ISA-ს მოთხოვნებს, მაგრამ აუცილებლად არგუმენტირებულად უნდა დაასაბუთოს ასეთი დაცილების მიზეზები. ISA გამოყენებულ უნდა იქნას არსებითი მნიშვნელობის საკითხებთან მიმართებაში.

სტანდარტებთან ერთად IAPC გამოსცემს საერთაშორისო აუდიტორი პრაქტიკის დებულებებს (RIAP(საპდ)). ეს დოკუმენტები ახდენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დებულებების დეტალიზებას და არ გააჩნია სტანდარტების ძალა. თუმცა თავად ISA-ს და თანხლები RIAP-ს ერთობლიობის აღნიშვნისთვის, რომლებიც ქმნიან ერთიან სისტემას, ჩვეულებრივ გამოიყენება გამოთქმა „ISA-ს დოკუმენტების სისტემა“.

ასს—ს ამუშავებს „საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი“, რომელიც ფუნქციონირებს „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის“ ერთ—ერთი კომიტეტის სახით. კომიტეტის ძირითადი მიზანია :

- აუდიტის სფეროში ეროვნული წესებისა და სხვა ნორმატიული დოკუმენტების ჰარმონიზაცია იმ მიზნით, რომ მიღწეულ იქნას მაღალი ხარისხის აუდიტორული მომსახურება.
- აუდიტორული კვალიფიკაციის ამაღლება იმ ქვეყნებში, რომლებშიც ის ჯერ კიდევ დაბალია.

აუდიტის სტანდარტების კლასიფიკაცია წარმოებს შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

აუდიტის სტანდარტები საზოგადოებრივი ურთიერთობის დონიდან გამომდინარე ჯგუფდება:

- საერთაშორისო სტანდარტები;
- ეროვნული სტანდარტები;
- შიდა სტანდარტები.

საერთაშორისო სტანდარტები უზრუნველყოფს:

- აუდიტის პრინციპების ერთიანობას;
- აუდიტის მეთოდოლოგიური საკითხების უნიფიკაციას;
- აუდიტის წარმართვისა და აუდიტორული ანგარიშის შედეგებისადმი ერთიან მიდგომას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) მიზანია აუდიტის უნიფიცირება საერთაშორისო დონეზე და მოწოდებულია ხელი შეუწყოს აუდიტის განვითარებას იმ ქვეყნებში, რომლებშიც აუდიტორების კვალიფიკაცია და პროფესიონალიზმის დონე ჩამორჩება საერთაშორისოს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მაგრამ მისი დაპტირება შესაძლებელია სხვა ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმებისთვისაც.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები აერთიანებს:

- აუდიტის ძირითად პრინციპებს;
- აუდიტის აუცილებელ პროცედურებს;
- აუდიტის პრინციპებისა და პროცედურების გამოყენების რეკომენდაციებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურა მოიცავს:

- შესავალს, რომელშიც ასახულია აუდიტის მიზანი და მის წინაშე მდგარი ამოცანები;
- განყოფილებებს, რომლებიც განმარტავენ აუდიტის არსს და აერთიანებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- დანართებს.

ეროვნული სტანდარტების შემუშავება წარმოებს ქვეყნის მასშტაბით გამოყენებისთვის, და მტკიცდება უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. მისი გამოყენება სავალდებულოა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების მოთხოვნებისთვის. საქართველოს კანონმდებლობით სამოქმედო სტანდარტებად 1995 წლიდან აღიარებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.

ISA 100-ში „დავალება, რომელიც უზრუნველყოფს რწმუნებას“ გათვალისწინებულია რწმუნების მაღალი დონის უზრუნველყოფი დავალებების ზოგადი პრინციპები. მაგრამ ISA 100 არ ჩაანაცვლებს არსებულ სტანდარტებს, მაგალითად, არ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ან სავალდებულო შემოწმების დროს.

ISA-ში გამოყენებული 100 ტერმინზე მეტი მოცემულია დოკუმენტში, სახელწოდებით „ცნებების გლოსარი“. ამ დოკუმენტზე დაყრდნობით დამტკიცებულია აუდიტური საქმიანობის წესებში (სტანდარტებში) გამოყენებული ტერმინებისა და განსაზღვრებების ჩამონათვალი. ჩამონათვალის მიზანია ძირითადი ტერმინებისა და განსაზღვრებების გადმოცემა, რომლებიც გამოიყენება აუდიტური საქმიანობის განხორციელებისას, მათ შორის აუდიტური საქმიანობის ყველა წესში (სტანდარტში) ტერმინების განმარტების ერთობლიობის უზრუნველსაყოფად.

ჩამონათვალს არა აქვს დამოუკიდებელი მნიშვნელობა და ის ასრულებს დამხმარე ფუნქციას. ცნებების გლოსარისა და ტერმინოლოგიის მნიშვნელობა ისაა, რომ ისინი ხელს უწყობენ აუდიტური საქმიანობის განვითარებასა და ინტეგრაციას საერთაშორისო დონეზე, ხოლო აუდიტისადმი საქართველოში არსებული მიდგომების მიახლოება საერთაშორისო გამოცდილებასთან და ბუღალტრული აღრიცხვის საქართველოში დადგენილი წესების მიახლოება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან (IFRS (ფასს)) შესაძლებელია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი ქვეყნების ცნებების გლოსარის

ჩამონათვალი შეიცავდეს განსაზღვრებების უფრო დიდ რაოდენობას, ვიდრე ISA-ს გლოსარი, რადგან ისეთი განსაზღვრებების განმარტება, როგორებიცაა „პატიოსნება“, „ობიექტურობა“, „აუდიტორის პროფესიული მსჯელობა“, „აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი“ – რაც აშკარაა დასავლეთის აუდიტორებისთვის – აუცილებელი იყო ადგილობრივი სპეციალისტებისთვის აუდიტის განვითარების საწყის ეტაპზე.

საბაზისო საერთაშორისო სტანდარტს, შემუშავებულს იმ კონცეპტუალური საფუძვლის აღწერის მიზნით, რომლის ჩარჩოებშიც გამოიყენა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები აუდიტორის მიერ გასაწევ მომსახურებასთან მიმართებაში, წარმოადგენს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები. ამ სტანდარტში ასახულია ეკონომიკური სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება, მისი შედეგისა და წარდგენის წესი, აგრეთვე გამიჯნულია აუდიტი და თანხლები მომსახურება. განსაზღვრულია, რომ თანხლები მომსახურებას მიეკუთვნება მიმოხილვითი შემოწმებები, შეთანხმებული პროცედურები და კომპილაციები.

„აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები“ (ხკსს), წარმოდგენილია ერთადერთი სტანდარტით ხკსს 1: „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“. დამატებით კიდევ ერთი სტანდარტი, რომელიც ეძღვნება ხარისხის საკითხებს, არის ასს 220 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.

ასს 220 გამოჩნდა ხკსს 1-ზე ადრე. ასს-ს 2001 წლის რედაქციაში ის ატარებდა სახელწოდებას „აუდიტში მუშაობის ხარისხის კონტროლი“. შემდგომ ეს სტანდარტი გაფართოვდა და დაიყო ნაწილებად. უშუალოდ ასს 220 მოიცავს მხოლოდ აუდიტის ხარისხის კონტროლის საკითხებს. ხკსს 1, თავის მხრივ, მოიცავს აუდიტური ორგანიზაციების მუშაობის ხარისხის კონტროლის საკითხებს ასს-ს მიერ რეგულირებადი ყველა სახის აუდიტური მომსახურების გაწევის ნაწილში.

ხკსს 1 უნდა განვიხილოთ ასს 200-თან („დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“) ერთად.

ხკსს განსაზღვრავს ფირმის პასუხისმგებლობას აუდიტის ხარისხის კონტროლისა და ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვითი შემოწმებების მის სისტემაზე, აგრეთვე სხვა დავალებების შესრულებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია უტყუარობის გამოხატვასა და თანხმობაზე მომსახურებასთან. მოცემული ხკსს აღქმული უნდა იყოს შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების კონტექსტში. ხარისხის კონტროლის სისტემა შედგება ფირმის მიზნების მისაღწევად შემუშავებული პოლიტიკისა და პროცედურებისგან, რომლებიც აუცილებელია ასეთი პოლიტიკის დანერგვისა და მისი დაცვის მონიტორინგისთვის.

ფირმის მიზანია ხარისხის კონტროლის სისტემის დადგენა და ფუნქციონირების ხელშეწყობა, რათა ფირმა დარწმუნებული იყოს იმაში, რომ:

- ფირმა და მისი პერსონალი შეესაბამებინ პროფესიულ სტანდარტებს და კანონმდებლობითა და ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს;
- ფირმისა და პროექტის მიხედვით მისი პარტნიორების მიერ გამოცემული ანგარიშები შეესაბამება გარემოებებს.

ხკსს ვრცელდება ყველა ფირმის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე, მიმოხილვით შემოწმებებზე, უტყუარობის გამოხატვისა და თანხმობები მომსახურების სხვა დავალებებზე. ცალკეული ფირმის მიერ ხკსს-თვის შესაბამისობის მიზნით შემუშავებული პოლიტიკისა და პროცედურების ხასიათი და მასშტაბები დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორზე, როგორებიცაა ფირმის სიდიდე და ოპერაციული მახასიათებლები, აგრეთვე იმაზე, არის თუ არა ფირმა ფირმების ქსელის ნაწილი.

მოცემული სტანდარტი განსაზღვრავს ხკსს-ს დაცვას, როგორც ფირმის მიზანს და შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც შემუშავებულია იმ მიზნით, რომ ფირმას მიეცეს დასახული მიზნის მიღწევის შესაძლებლობა. უფრო მეტიც, ის შეიცავს შესაბამის ინსტრუქციებს გამოყენების სახელმძღვანელოსა და განმარტებითი

მასალის სახით.

მოცემული ხკსს-ს მოთხოვნები გამოხატულია სიტყვების - „ვალდებულია/ვალდებულნი არიან“ - გამოყენებით.

გემოაღნიშნული სტანდარტის კონტექსტში რწმუნება განიხილება, როგორც აუდიტორის დარწმუნება ერთი მხარის მიერ წარმოდგენილი და მეორე მხარის გამოსაყენებლად განკუთვნილი წინაპირობების საიმედოობაში. ხაზგასმულია, რომ:

- აუდიტური დავალების შემთხვევაში აუდიტორი უზრუნველყოფს რწმუნების მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს, რომ ინფორმაცია, რომელიც აუდიტის საგანს წარმოადგენს, არ არის მნიშვნელოვნად დამახინჯებული. აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) ეს გამოხატულია პოზიტიურად გონივრული რწმუნების სახით;
- მიმოხილვითი შემოწმების დავალების შემთხვევაში აუდიტორი უზრუნველყოფს რწმუნების საშუალო დონეს, რომ მიმოხილვით შემოწმებას დაქვემდებარებული ინფორმაცია არ არის მნიშვნელოვნად დამახინჯებული. ეს გამოიხატება ნეგატიური რწმუნების სახით;
- შეთანხმებული პროცედურების შესახებ დავალების შემთხვევაში აუდიტორი წარმოადგენს მხოლოდ ანგარიშს აღნიშნული ფაქტების შესახებ რწმუნების გამოხატვის გარეშე. ანგარიშის მომხმარებლებს ეძლევათ შესაძლებლობა თავად შეაფასონ ჩატარებული პროცედურები და ანგარიშში მოყვანილი ფაქტები და გამოიტანონ საკუთარი დასკვნები აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მონაცემებზე;
- კომპილაციის შესახებ დავალების შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორებმა მოახდინეს ბუღალტრის სამუშაოს კომპილაცია, ანგარიშში (დასკვნაში) არ გამოიხატება არანაირი რწმუნება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი მოწოდებულია იმისათვის, რომ მისცეს აუდიტურ ორგანიზაციას და ინდივიდუალურ აუდიტორს (შემდგომში - აუდიტორი) აზრის გამოხატვის შესაძლებლობა იმის თაობაზე, არის თუ არა შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება ყველა თავის არსებით ასპექტში, ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად. აღნიშნულია, რომ აუდიტორის აზრი უნდა იყოს დაფუძნებული აუდიტის მსვლელობაში მის მიერ მოგროვილ საკამარის და მართებულ მტკიცებულებებზე.

შესაბამისი მოთხოვნების გამოყენება და შესრულება. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე პასუხისმგებელმა პერსონალმა უნდა იცოდეს ხკსს-ს სრული ტექსტი, გამოყენების სახელმძღვანელოსა და განმარტებითი მასალის ჩათვლით, რათა სწორად გაიგოს მიზანი და გამოიყენოს მისი მოთხოვნები.

ფირმამ უნდა შეასრულოს ხკსს-ს ყველა მოთხოვნა, თუ ფირმისთვის შექმნილ ვითარებაში მოთხოვნა არ არის უადგილო იმ მომსახურებასთან მიმართებით, რომლის მიწოდება ხდება აუდიტის ხარისხის კონტროლისა და ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვითი შემოწმებების, აგრეთვე სხვა დავალებების შესრულების ჩარჩოებში, რომლებიც დაკავშირებულია უტყუარობის გამოხატვასა და თანმხლებ მომსახურებასთან.

მოთხოვნები შემუშავებულია, რათა ფირმებს მიეცეთ შესაძლებლობა, მიაღწიონ ხკსს-ს მიერ დადგენილ მიზნებს, ამიტომ არის მოლოდინი, რომ მოთხოვნების სათანადო შესრულება უზრუნველყოფს საკმარის საფუძველს მითითებული მიზნის მისაღწევად. თუმცა ვინაიდან გარემოებები მნიშვნელოვნად განსხვავებულია და შეუძლებელია ყველა გარემოების გათვალისწინება, ფირმამ უნდა განიხილოს, არის თუ არა რაიმე კონკრეტული საკითხები ან გარემოებები, რომლებიც მოითხოვს, რომ ფირმამ მითითებული მიზნის მისაღწევად ხკსს-ს მიერ მოთხოვნილი პოლიტიკისა და პროცედურების დამატებად დაადგინოს.

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები. ფირმამ უნდა დაადგინოს და მხარი დაუჭიროს ხარისხის კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებას, რომელშიც შედის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოიცავს ყველა ქვემოთ მოყვანილ ელემენტს:

- ფირმის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე;
 - შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები;
 - კლიენტის მიღება, კლიენტთან ურთიერთობების გაგრძელება და მუშაობა კონკრეტულ დავალებებზე;
 - ადამიანური რესურსები;
 - დავალების შესრულება;
 - მონიტორინგი.
- ფირმამ უნდა განახორციელოს თავისი პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტირება და გააცნოს ფირმის პერსონალს.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფირმის მუშაობის ხარისხზე. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები დავალებების შესრულებისას ხარისხის პრევალირებად მნიშვნელობაზე დაფუძნებული შიდა კულტურის დონის ამაღლებისთვის. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდნენ უფროსი აღმასრულებელი დირექტორისგან (ან იმ პირისგან, რომელსაც უკავია შესაბამისი თანამდებობა) ან, აუცილებლობის შემთხვევაში, პარტნიორთა საბჭოს მმართველისგან (ან ეკვივალენტური ორგანოსგან) ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე საბოლოო პასუხისმგებლობის აღებას.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ, რომ ნებისმიერ პირს ან პირებს, რომლებსაც ფირმის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა ან პარტნიორთა აღმასრულებელმა საბჭომ დააკისრეს ოპერაციული პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე, აქვთ საკმარისი და სათანადო გამოცდილება და უნარ-ჩვევები, აგრეთვე უფლებამოსილება თავიანთი მოვალეობების შესასრულებლად.

შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმუნებას, რომ ფირმა და მისი პერსონალი ასრულებენ შესაბამის ეთიკურ მოთხოვნებს.

ასეთმა პოლიტიკამ და პროცედურებმა ფირმებს უნდა მისცეს შესაძლებლობა:

- პერსონალამდე და, საჭიროების შემთხვევაში, იმ პირებამდე, რომლებმაც ვრცელდება ასეთი მოთხოვნები, დაიყვანონ ფირმის მიერ წაყენებული მოთხოვნები დამოუკიდებლობასთან მიმართებით;
- განახორციელონ იდენტიფიცირება და შეაფასონ გარემოებები და ურთიერთობები, რომლებიც ემუქრება დამოუკიდებლობას, აგრეთვე განახორციელონ შესაბამისი ქმედებები გამაფრთხილებელი ზომების გამოყენებით ამ საფრთხის აცილებისთვის ან მათი შემცირებისთვის მისაღებ ღონემდე ან უარი თქვან დავალების შესრულებაზე, თუ ეს მიიჩნევა მიზანშეწონილად და შესაძლებელია მოქმედ კანონმდებლობასთან ან ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობაში.

ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდნენ, რომ:

- პროექტის მიხედვით პარტნიორები აწვდიდნენ ფირმას შესაბამის ინფორმაციას კლიენტის დავალებების შესახებ, მომსახურების მასშტაბების ჩათვლით, რათა ფირმამ შეძლოს დამოუკიდებლობის მიმართ მოთხოვნებზე საერთო გავლენის შეფასება, მისი არსებობის შემთხვევაში.

ბ) პერსონალი სათანადო ქმედებების განსახორციელებლად დაუყონებლივ აწვდიდეს ინფორმაციას ფირმას იმ გარემოებებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც საფრთხეს უქმნიან დამოუკიდებლობას;

გ) შესაბამისი ინფორმაციის შეკრება და გადაცემა სათანადო პერსონალისთვის ხორციელდებოდა ისე, რომ:

- ფირმას და მის პერსონალს ადვილად შეეძლო იმის განსაზღვრა, შეესაბამება თუ არა ინფორმაცია მოთხოვნებს დამოუკიდებლობასთან;
- ფირმას შეეძლო დამოუკიდებლობის მიხედვით თავისი დოკუმენტაციის შენარჩუნება და განახლება;
- ფირმას შეეძლო შესაბამისი ქმედებების განხორციელება, როდესაც არსებობს მისაღებ დონეზე მეტი საფრთხე დამოუკიდებლობის ვერშენარჩუნებისა.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმენას, რომ ის ინფორმირებულია დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევების შესახებ და შესწევს უნარი, განახორციელოს სათანადო ქმედებები ამ პრობლემის გადასაწყვეტად.

პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოიცავდნენ მოთხოვნებს, რომლებიც წაეყენებათ:

ა) პერსონალს - დაუყონებლივ მიაწოდოს ინფორმაცია ფირმას დამოუკიდებლობის დარღვევების შესახებ, რაც მათთვის გახდა ცნობილი;

ბ) ფირმას - დაუყონებლივ მიაწოდოს ინფორმაცია პოლიტიკისა და პროცედურების გამოვლენილი დარღვევების შესახებ:

- პროექტის მიხედვით პარტნიორს, რომელმაც ფირმასთან ერთად უნდა გადაჭრას ეს პრობლემა;
- ფირმის სხვა შესაბამის პერსონალს დაყველა იმ პირს, რომლებზეც ვრცელდება დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და რომლებმაც უნდა მიიღონ სათანადო ზომები;

გ) პარტნიორს პროექტის მიხედვით და სხვა პერსონალს - დაუყონებლივ მიაწოდონ ინფორმაცია ფირმას, საჭიროების შემთხვევაში, იმ ზომების შესახებ, რომლებიც მიღებულ იქნა ამ პრობლემის გადასაწყვეტად, რათა ფირმამ შეძლოს იმის განსაზღვრა, უნდა განახორციელოს თუ არა მან შემდგომი მოქმედებები.

უკიდურეს შემთხვევაში წელიწადში ერთხელ ფირმამ ფირმის მთელი პერსონალისგან, უნდა მიიღოს დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისობის წერილობითი დადასტურებები, რომლებიც უნდა იყოს განსაზღვრული ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები:

- საფრთხის მისაღებ დონემდე შემცირების მიზნით უსაფრთხოების ზომების მიღების აუცილებლობის განსაზღვრის კრიტერიუმების შემუშავების უფროსი რგოლის პერსონალის ერთი თვით იმავე შემადგენლობით ხანგრძლივი დროის განმავლობაში მუშაობისთვის;
- პროექტის მიხედვით პარტნიორების, ხარისხის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელი პირების, და, აუცილებლობის შემთხვევაში, სხვა პირების ჩანაცვლებასაც, რომლებზეც ვრცელდება როტაციის მოთხოვნები, დროის გარკვეული პერიოდის გასვლის შემდეგ განსაზღვრული ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად კვოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით.

კლიენტის მიღება, კლიენტთან ურთიერთობისა და კონკრეტულ დავალებებზე მუშაობის გაგრძელება. ფირმამ უნდა დაადგინოს კლიენტის მიღების, კლიენტთან ურთიერთობისა და კონკრეტულ დავალებებზე მუშაობის გაგრძელების პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის

რწმუნებას, რომ ფირმა იღებს კლიენტს ან აგრძელებს მასთან ურთიერთობებს და მუშაობს დავალებებზე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მას:

- აქვს შესაბამისი პროფესიული კომპეტენცია დავალების შესასრულებლად ამის შესაძლებლობები, მათ შორის - დრო და რესურსები;
- შეუძლია შეასრულოს შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები;
- განიხილა საკითხი კლიენტის წესიერების შესახებ და არ აქვს ინფორმაცია, რომელმაც შეიძლება მიიყვანოს დასკვნამდე კლიენტის არასაკმარისი წესიერების შესახებ.

ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდნენ:

- რომ ფირმამ მიიღოს ინფორმაცია, რომელსაც ის მიიჩნევს საჭიროდ არსებულ გარემოებებში, კლიენტისგან დავალების მიღებამდე, გადაწყვეტილების მიღებამდე იმის შესახებ, გაგრძელდეს თუ არა მუშაობა დავალების შესრულებაზე, აგრეთვე არსებული კლიენტისგან ახალი დავალების მიღების შესახებ საკითხის განხილვისას;
- ფირმამ დაადგინოს დავალების მიღების მიზანშეწონილობა ახალ ან არსებულ კლიენტთან დავალების მიღების დროს ინტერესთა პოტენციური კონფლიქტის გამოვლენის შემთხვევაში;
- ფირმამ განახორციელოს პრობლემების გადაწყვეტის ხერხის დოკუმენტირება, თუ ისინი გამოვლინდა, ხოლო ფირმამ მიიღოს გადაწყვეტილება, მიიღოს კლიენტი ან გააგრძელოს ურთიერთობები კლიენტთან.

ფირმამ უნდა დაადგინოს დავალებაზე მუშაობისა და კლიენტთან ურთიერთობების გაგრძელების პოლიტიკა და პროცედურები ისეთი სიტუაციებისთვის, როდესაც ის იღებს ინფორმაციას, რომელიც დავალების შესრულებაზე ათქმევინებდა უარს, იმ შემთხვევაში, თუ ეს ინფორმაცია ადრე იყო ხელმისაწვდომი. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს:

- პროფესიულ და სამართლებრივ პასუხისმგებლობას, რომლებიც გამოიყენება მოცემულ გარემოებებთან, მათ შორის იმის შესწავლას, არის თუ არა ფირმა ვალდებული წარუდგინოს ანგარიში პირს ან პირებს, რომლებმაც ფირმასთან დადეს ხელშეკრულება დავალების შესრულებაზე, ან ზოგიერთ შემთხვევაში - მარეგულირებელ ორგანოს;
- დავალების შესრულებაზე უარის თქმის ან ერთდროულად დავალების შესრულებაზე უარის თქმის და კლიენტთან ურთიერთობების სრული შეწყვეტის შესაძლებლობას.

შრომითი (ადამიანური) რესურსები. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმენას, რომ მას ჰყავს თანამშრომლების საკმარისი რაოდენობა, რომლებიც ფლობენ შესაბამის პროფესიულ კომპეტენციას, ნიჭს და იცავენ ეთიკურ მოთხოვნებს:

- დავალებების შესასრულებლად პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების შესაბამისად;
- ფირმის ან პროექტის მიხედვით პარტნიორების მიერ ანგარიშების გამოსაცემად, რომლებიც შეესაბამება გარემოებებს.

პროექტის მიხედვით სამუშაო ჯგუფის შერჩევა. პასუხისმგებლობა ყოველი დავალების შესრულებაზე ფირმამ უნდა დააკისროს პარტნიორს პროექტის მიხედვით და დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ:

- კლიენტის ხელმძღვანელობა, აგრეთვე ხელმძღვანელის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები

ინფორმირებული იყვნენ პროექტის მიხედვით პარტნიორის პიროვნებისა და როლის შესახებ;

- პროექტის მიხედვით პარტნიორი ფლობდეს სათანადო პროფესიულ კომპეტენციასა, უნარსა და უფლებამოსილებას თავისი როლის შესასრულებლად;
- პროექტის მიხედვით პარტნიორის მოვალეობები მკაფიოდ იყოს განსაზღვრული და ეცნობის მას.

ფირმამ ასევე უნდა დაადგინოს აუცილებელი პროფესიული კომპეტენციისა და ნიჭის მქონე სათანადო პერსონალის დანიშვნის პოლიტიკა და პროცედურები:

- დავალებების შესასრულებლად პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად;
- ფირმისა და პროექტის მიხედვით პარტნიორების მიერ ანგარიშების გადმოსაცემად, რომლებიც შეესაბამება გარემოებებს.

დავალების შესრულება. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმენას, რომ დავალებები სრულდება პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების აღიარებული მოთხოვნების შესაბამისად, აგრეთვე ის, რომ ფირმა ან პარტნიორი პროექტის მიხედვით გამოსცემენ ანგარიშებს, რომლებიც შეესაბამება გარემოებებს.

ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოიცავდნენ: საკითხებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია დავალების უფრო თანმიმდევრული და ხარისხიანი შესრულებისთვის;

- პასუხისმგებლობას ზედამხედველობაზე;
- პასუხისმგებლობას შემოწმებაზე.

ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები შემოწმებაზე პასუხისმგებელ პირებთან მიმართებით განისაზღვრება იმის საფუძველზე, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მუშაობა კონტროლდება პროექტის მიხედვით გუნდის უფრო გამოცდილი წევრების მიერ.

კონსულტაციები. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმენას, რომ:

- მიღებულ იქნა შესაბამისი კონსულტაციები რთულ და საკამათო საკითხებზე;
- არსებობს საკმარისი რესურსები შესაბამისი კონსულტაციების მისაღებად;
- კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბი, აგრეთვე ასეთი კონსულტაციების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებული და შეთანხმებულია როგორც კონსულტაციის მიღების მსურველ პირთან, ისე კონსულტანტთან;
- კონსულტაციების საფუძველზე გაკეთებული დასკვნები სრულდება.

დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმება. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გარკვეული დავალებებისთვის ითვალისწინებენ დავალების შესრულების ხარისხის საკონტროლო მიმოხილვის ჩატარებას, რომელიც იძლევა პროექტის მიხედვით გუნდის მნიშვნელოვანი მსჯელობის ობიექტურ შეფასებას და დასკვნებს, რომლებიც გაკეთდა ანგარიშის (დასკვნის) ფორმულირებისას. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა:

- ითვალისწინებდნენ ხარისხის საკონტროლო მიმოხილვის ჩატარებას კოტირებადი სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტისთვის;
- ადგენდნენ კრიტერიუმებს, რომელთა მიხედვით, რეტროსპექტული (ისტორიული) ფინანსური

ინფორმაციის სხვა აუდიტები და მიმოხილვითი შემოწმებები, აგრეთვე უტყუარობის გამოხატვისა და თანმხლები მომსახურების სხვა დავალებები უნდა ფასდებოდეს ხარისხის საკონტროლო მიმოხილვითი შემოწმების ჩატარების აუცილებლობის განსაზღვრის მიზნით;

- ითვალისწინებდნენ ხარისხის საკონტროლო მიმოხილვითი შემოწმების ჩატარებას ყველა დავალების მიხედვით, რომლებიც პასუხობს წინა პუნქტის შესაბამისად დადგენილ კრიტერიუმებს.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებითაც რეგლამენტირებულია დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ხასიათი, ჩატარების ვადები და მასშტაბები. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები ითვალისწინებს, რომ ანგარიში (დასკვნა) დავალების მიხედვით არ იქნას გაშვებული დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების დასრულებამდე.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მოითხოვს, რომ დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმება ითვალისწინებდეს:

- მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვას პროექტის მიხედვით პარტნიორთან;
- ფინანსური ანგარიშგების ან შესწავლის სხვა ობიექტის, აგრეთვე სავარაუდო ანგარიშის (დასკვნის) მიმოხილვას;
- მიმოხილვისთვის შერჩეული სამუშაო დოკუმენტების შესწავლას, რომლებიც დაკავშირებულია გუნდის მნიშვნელოვან მსჯელობებთან პროექტის მიხედვით და დასკვნებთან, რომლებამდეც ის მივიდა;
- იმ დასკვნების შეფასებას, რომლებიც გაკეთდა ანგარიშის (დასკვნის) ფორმულირებისას და ანგარიშის (დასკვნის) გარემოებებისადმი შესაბამისობის საკითხის განხილვას.

კოტირებადი სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ითვალისწინებს, რომ დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმება ასევე მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- პროექტისმიხედვით გუნდისმიერფირმისდამოუკიდებლობის შეფასებას კონკრეტულდავალებასთან მიმართებით;
- იყო თუ არა ჩატარებული შესაბამისი კონსულტაციები იმ საკითხებზე, რომლებიც იწვევენ აზრთა სხვადასხვაობას, ან სხვა რთულ და საკამათო საკითხებზე, აგრეთვე დასკვნები, რომლებიც გაკეთდა ასეთი კონსულტაციების საფუძველზე;
- ასახავს თუ არა მიმოხილვისთვის შერჩეული დოკუმენტაცია იმ სამუშაოს, რომელიც შესრულდა მნიშვნელოვანი განხილვებით და ადასტურებს თუ არა ის წარმოდგენილ დასკვნებს.

კრიტერიუმები იმ პირთა დასანიშნად, რომლებიც ატარებენ გარიგების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით შემოწმებას. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებითაც რეგლამენტირებულია იმ პირთა შერჩევა, რომლებიც ატარებენ დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით შემოწმებას და ამ უკანასკნელთა უფლებამოსილების დადგენას ასეთი დანიშვნისთვის, რაც ეფუძნება:

- მოცემული დავალების შესრულებისთვის აუცილებელ ტექნიკურ კვალიფიკაციას, მათ შორის - აუცილებელ პროფესიულ გამოცდილებას და უფლებამოსილებას;
- იმ კონსულტაციების მასშტაბებს, რომლებიც დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების ჩამტარებელ პირს შეუძლია შესთავაზოს დავალების მიხედვით ობიექტურობის დარღვევის გარეშე.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომელთა დანიშნულებაა იმ პირის

ობიექტურობის შენარჩუნება, რომელიც ატარებს დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით შემოწმებას.

ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს იმ პირის შეცვლას, რომელიც ატარებს დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით შემოწმებას, იმ შემთხვევაში, როდესაც ასეთი პირის უნარი, ჩაატაროს ობიექტური მიმოხილვა, შეიძლება საეჭვო გახდეს.

დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების დოკუმენტირება. ფირმამ უნდა დაადგინოს დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ითვალისწინებს, წერილობით აისახოს:

- დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების მიხედვით ფირმის პოლიტიკით გათვალისწინებული პროცედურების შესრულება;
- დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვითი შემოწმების დასრულება ანგარიშის (დასკვნის) დასრულების თარიღისთვის ან ამ თარიღამდე;

განსხვავებული მოსაზრებები. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები აზრთა სხვადასხვაობის აღმოსაფხვრელად გარიგების ჯგუფის წევრებს შორის, და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გარიგების პარტნიორსა და იმ პირს შორის, რომელიც ატარებს ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით შემოწმებას.

ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს, რომ:

- გაკეთებული დასკვნები უნდა იყოს დოკუმენტირებული და შესრულებული;
- ანგარიში არ უნდა გამოიცეს ამ საკითხების გადაწყვეტამდე.

დოკუმენტირება დავალების მიხედვით

დავალების მიხედვით საბოლოო ფაილის ფორმირების დასრულება. ფირმამ გუნდისთვის უნდა დაადგინოს ის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მიმართულია დავალების მიხედვით ანგარიშების დამტკიცების შემდეგ საბოლოო ფაილის მომზადების დროულ დასრულებისკენ.

დავალების მიხედვით დოკუმენტაციის კონფიდენციალობა, უსაფრთხო შენახვა, მთლიანობა, ხელმისაწვდომობა და აღდგენა. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გათვალისწინებულია დავალების მიხედვით დოკუმენტაციის კონფიდენციალობის, უსაფრთხო შენახვის, მთლიანობის, ხელმისაწვდომობისა და აღდგენის უზრუნველყოფისთვის.

დავალების მიხედვით დოკუმენტაციის შენახვა. ფირმამ უნდა დაადგინოს დავალების მიხედვით დოკუმენტაციის იმ პერიოდის განმავლობაში შენახვის პოლიტიკა და პროცედურები, რომელიც საკმარისია ფირმის მოთხოვნების დაკმაყოფილებისთვის, დადგენილია კანონმდებლობით ან ნორმატიული აქტებით.

მონიტორინგი

ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგი. ფირმამ უნდა დაადგინოს მონიტორინგის პროცესი, რომელიც გათვალისწინებულია იმ გონივრული რწმუნების უზრუნველყოფისთვის, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები არის სათანადო, ადეკვატური და ფუნქციონირებს ეფექტურად. ეს პროცესი უნდა:

- ითვალისწინებდეს ხარისხის კონტროლის სისტემის მუდმივ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის
 - პროექტის მიხედვით ყოველი პარტნიორისთვის, სულ მცირე, ერთი დასრულებული დავალების ინსპექტირებას ციკლურ საფუძველზე;

- მოითხოვდეს, რომ პასუხისმგებლობა მონიტორინგის პროცესზე დაეკისროს პარტნიორს, პარტნიორებს ან სხვა პირებს, რომლებსაც აქვთ შესაბამისი და საკმარისი გამოცდილება და უფლებამოსილება ფირმაში ასეთი პასუხისმგებლობის მისაღებად;
- მოითხოვდეს, რომ პირები, რომლებიც ასრულებენ დავალებას ან ატარებენ დავალების შესრულების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას, არ ჩაერთონ შენობების ინსპექტირებაში.

შეფასება, გამოვლენილი ხარვეზების აღმოფხვრა და ასეთი ხარვეზების შესახებ ინფორმაციის გადაცემა. ფირმამ უნდა შეაფასოს მონიტორინგის პროცესის შედეგად აღნიშნული ხარვეზების გავლენა და აგრეთვე არის თუ არა ეს ხარვეზები:

- ფაქტებს, რომლებიც პირდაპირ არ მიუთითებენ იმაზე, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემა არის არასაკმარისი იმ გონივრული რწმუნების უზრუნველყოფისთვის, რომ ის შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების დადგენილ მოთხოვნებს, აგრეთვე იმის, რომ ფირმის ან პროექტის მიხედვით პარტნიორების მიერ გამოცემული ანგარიშები (დასკვნები) შეესაბამება გარემოებებს;
- სისტემატური, განმეორებადი ან სხვა მნიშვნელოვანი ხარვეზების მქონე, რაც საჭიროებს მათ დაუყოვნებელ კორექტირებას.

ფირმამ უნდა გადასცეს შესაბამის პარტნიორებს პროექტის მიხედვით და სხვა შესაბამის პერსონალს ინფორმაცია იმ ხარვეზების შესახებ, რომლებიც აღინიშნა მონიტორინგის პროცესის შედეგად, აგრეთვე უნდა მისცეს რეკომენდაციები სათანადო მაკორექტირებელი მოქმედებების მიხედვით.

რეკომენდაციები სათანადო მაკორექტირებელი მოქმედებების მიხედვით აღნიშნულ ხარვეზებთან მიმართებით უნდა ითვალისწინებდნენ ერთ-ერთ ქვემოთ მოყვანილ მოქმედებას:

- საჭირო მაკორექტირებელ მოქმედებას ცალკეულ დავალებასთან ან პერსონალის წევრთან დაკავშირებით;
- გამოვლენილი ფაქტების შესახებ იმ პირთა ინფორმირებას, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან სწავლებასა და პროფესიული ვალიფიკაციის ამაღლებაზე;
- ცვლილებების შეტანას ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურაში;
- დისციპლინარულ ზომებს იმ პირთა წინააღმდეგ, რომლებიც არ იცავენ ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს, განსაკუთრებით მათ მიმართ, ვინც ამას განმეორებით აკეთებს.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც არეგულირებენ შემთხვევებს, როდესაც მონიტორინგის პროცედურების შედეგები მიუთითებს იმაზე, რომ ანგარიში შესაძლებელია არ შეესაბამებოდეს გარემოებებს ან რომ დავალების შესრულების მიმდინარეობისას გამოტოვებულ იქნა გარკვეული პროცედურები. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები ითვალისწინებენ ფირმის მიერ იმის განსაზღვრას, თუ რა შემდგომი ქმედებებია განსახორციელებელი შესაბამისი პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების დადგენილი მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფისთვის, აგრეთვე ფირმის მიერ იმ საკითხის განხილვას, საჭიროა თუ არა იურიდიული კონსულტაციის გამოყენება.

წელიწადში ერთხელ მაინც ფირმამ ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შედეგების შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს პარტნიორებს პროექტის მიხედვით და ფირმის სხვა შესაბამის პირებს, ფირმის აღმასრულებელი დირექტორის ან აუცილებლობის შემთხვევაში, პარტნიორთა საკუთარი მმართველი საბჭოს ჩათვლით. ამან საშუალება უნდა მისცეს ფირმას და ასეთ პირებს განახორციელონ დაუყოვნებელი და სათანადო მოქმედებები მათი როლისა და პასუხისმგებლობის შესაბამისად.

ინფორმაცია უნდა შეიცავდეს:

- მონიტორინგის შესრულებული პროცედურების აღწერას;
- მონიტორინგის საფუძველზე გაკეთებულ დასკვნებს;
- საჭიროების შემთხვევაში სისტემატური, განმეორებადი ან სხვა სახის მნიშვნელოვანი ხარვეზების აღწერას, აგრეთვე ამ ხარვეზების აღმოფხვრის ან შეცვლისთვის მიღებულ ზომებს.

ზოგიერთი ფირმა მუშაობს ქსელის ჩარჩოებში და, თანმიმდევრობის უზრუნველყოფის მიზნით, შეუძლია ზოგიერთი თავისი პროცედურის შესრულება ქსელის მასშტაბით. იმ შემთხვევაში, თუ ფირმები ქსელის ჩარჩოებში იყენებენ ხკსს-სადმი შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად შემუშავებულ საერთო პოლიტიკასა და პროცედურებს და ეყრდნობიან მონიტორინგის ასეთ სისტემას, მაშინ მათი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს, რომ:

- წელწადში ერთხელ მაინც ქსელი შესაბამის პირებს შორის ქსელურ ფირმებში ავრცელებდეს ინფორმაციას მონიტორინგის პროცესის საერთო მასშტაბის, მოცულობისა და შედეგების შესახებ;
- ქსელმა დაუყონებლივ მიაწოდოს ინფორმაცია ხარისხის კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნებისმიერი ხარვეზის შესახებ შესაბამის პირებს შესაბამის ქსელურ ფირმაში ან ქსელურ ფირმებში, რათა მათ შეეძლოთ აუცილებელი ქმედებების განხორციელება, რაც ქსელური ფირმების პარტნიორებს საშუალებას მისცემს, დაეყრდნონ ქსელის ჩარჩოებში შესრულებული მონიტორინგის პროცესის შედეგებს, იმის გათვალისწინებით, თუ ფირმები ან ქსელი სხვა რამეზე არ მიაწინებენ.

საჩივრები და ბრალდებები. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის გონივრულ რწმუნებას, რომ ის სათანადო წესით რეაგირებს:

- საჩივრებსა და ბრალდებებზე იმასთან დაკავშირებით, რომ ფირმის მიერ შესრულებული სამუშაო არ შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი ორგანოების აღიარებულ მოთხოვნებს;
- ბრალდებებზე ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის დარღვევაში.

მოცემული პროცესის ჩარჩოებში ფირმამ უნდა დაადგინოს მკაფიოდ განსაზღვრული არხები, რომლებიც ფირმის პერსონალს საშუალებას აძლევს, შეიტანოს ნებისმიერი საჩივარი და გააგრძელოს მუშაობა შეტანილი განცხადებისთვის დასჯის შიშის გარეშე.

თუ საჩივრებისა და ბრალდებების განხილვის პროცესში გამოვლინდა ხარვეზები ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების ორგანიზებასა და ფუნქციონირებაში ხარისხის კონტროლთან მიმართებით ან ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მოთხოვნათა დაუცველობა ერთი ან რამდენიმე პირის მიერ, ფირმამ უნდა განახორციელოს სათანადო ქმედებები.

ხარისხის კონტროლის სისტემის დოკუმენტირება. ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ითვალისწინებს შესაბამისი დოკუმენტაციის მომზადებას ხარისხის კონტროლისა და მისი სისტემის თითოეული ელემენტის ფუნქციონირების მტკიცებულებების წარდგენისთვის.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ითვალისწინებს დოკუმენტების შენახვას იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელიც საკმარისია ფირმის მიერ ხარისხის კონტროლის, მისი სისტემის მოთხოვნათა შესრულების დაცვის შეფასების მიზნით მონიტორინგის პროცედურების შესრულებისთვის ან უფრო ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში, თუ ამას მოითხოვს კანონმდებლობა.

ფირმამ უნდა დაადგინოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ითვალისწინებენ საჩივრებისა და ბრალდებების დოკუმენტირებას, აგრეთვე მათ პასუხად გატარებულ ქმედებებს.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამის ნაწილში ნათქვამია, რომ თითოეული საერთაშორისო სტანდარტის ბოლოს მოყვანილია თავი „სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივები“, რომელშიც განხილულია დამახასიათებელი შემთხვევები, რომლებიც მოითხოვს განმარტებებს ან დამატებებს. საერთაშორისო სტანდარტი, რომელშიც არ არის ასეთი თავი, გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს სახელმწიფო სექტორში ყველა არსებით ასპექტში.

1.2. აუდიტის სტანდარტების დანერგვა საქართველოში

ქვეყნის ეკონომიკა საჭიროებს დასავლეთის ინვესტიციებს, რომელთა მისაღებად აუცილებელია ინვესტორების დარწმუნება სახსრების დაბანდების მიზანშეწონილობაში, რისთვისაც მათ წინასწარ უნდა წარედგინოთ ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ. ობიექტურდოკუმენტს, რომელიც ასახავს ორგანიზაციის მდგომარეობას დამისისამეურნეო საქმიანობის შედეგებს, წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგება. უცხოელი ინვესტორები დაინტერესებულნი არიან იმით, რომ აღნიშნული ინფორმაცია იყოს უტყუარი, ამიტომ ანგარიშგება უნდა იყოს შედგენილი დასავლეთის ინვესტორებისთვის გასაგები წესებით, ხოლო მისი უტყუარობა უნდა დადასტურდეს გარე აუდიტის ჩატარების გზით, ისეთივე პროცედურების გამოყენებით, რომლებიც მიღებულია დასავლეთში. ადგილობრივი ინვესტორები ასევე დაინტერესებულნი არიან ეროვნული, ადგილობრივი ორგანიზაციების ანგარიშგების უტყუარობით და მათი აუდიტის კეთილსინდისიერებით. ყველაფერი ეს აშკარას ხდის აუდიტისადმი ერთიანი მიდგომის აუცილებლობას როგორც საქართველოში, ასევე საზღვარგარეთ.

თუმცა მოცემულ მოსაზრებას შეიძლება ჰყავდეს მოწინააღმდეგეები, რომლებსაც მიაჩნიათ, რომ საქართველოს სფეციფიკა და მისი ეკონომიკური განვითარების ამჟამინდელი დონე შეუძლებელს ხდის ISA-ს ან აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე დაფუძნებული ეროვნული სტანდარტების გამოყენებას ჩვენს ქვეყანაში. ასეთი პოზიციის მომხრეები მიუთითებენ იმაზე, რომ კლიენტების უმეტესობა გაცილებით უფრო დაინტერესებულია შემოწმებებით და გადასახადების ოპტიმიზაციით, ვიდრე „უტყუარობის აბსტრაქტულ დასტურში“. სამწუხაროდ, საქართველოში ჯერ ცოტაა კვალიფიცირებული ინვესტორი, რომელიც ნამდვილად ანალიზებს ბალანსს და მონაცემებს წინა წლების მოგების შესახებ, რათა გადაწყვიტოს ინვესტიციების დაბანდება.

საკვანძო პრობლემას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვისას წარმოადგენს კონტროლი აუდიტური ორგანიზაციების მიერ მათ შესრულებაზე. დღეისათვის სახელმწიფო საკონტროლო-სარევიზიო, თუ შიდა აუდიტის ორგანოების მუშაკთა კვალიფიკაცია ყოველთვის ვერ აძლევს მათ შესაძლებლობას, გაერკვნენ აუდიტის მეთოდის დეტალებში. სახელმწიფოს არ შესწევს უნარი, გამოყოს საკმარისი სახსრები ასეთი სახელმწიფო შემოწმებულების შტატის გაზრდისა და მათი კვალიფიკაციის ამაღლებისთვის. ზოგიერთ აუდიტორს უჩნდება შიში, რომ შემოწმებულების მიერ მუშაობის პროცესში მოპოვებული კონფიდენციალური ინფორმაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნას აუდიტორების კლიენტთა საზიანოდ. სახელმწიფო ორგანოებისგან განსხვავებით, აუდიტორთა საზოგადოებრივი ორგანიზაციები შეძლებდნენ თავიანთ წევრებს შორის აუდიტის ხარისხისა და სტანდარტების დაცვის ურთიერთშემოწმების სისტემის ჩამოყალიბებას. გადაწყდებოდა ასეთი შემოწმებების დაფინანსების საკითხიც, მაგალითად, გაერთიანებების მონაწილეთა საწევრო შენატანების ხარჯზე. კვალიფიცირებული სპეციალისტები, რომლებიც ერკვევიან აუდიტის მეთოდისა და სტანდარტებში, აუდიტორების შემცირებული დატვირთვის სეზონზე შეძლებდნენ, შეთანხმებული გრაფიკით შემოწმებინათ ერთმანეთი, მაგრამ ჩნდება იმის საშიშროება, რომ ასეთი შემოწმებები არ

იქნება საკმარისი. გარდა ამისა, ზოგიერთ აუდიტორს იმის შიში უჩნდება, რომ მასთან შესამოწმებლად სხვა აუდიტური ორგანიზაციიდან მოსულმა კოლეგებმა შიძლება გადაიბირონ კლიენტები, გამოიყენონ მათი მეთოდური საიდუმლოებები და „ნოუ-ჰაუ“, დაადანაშაულონ კონკურენტი აუდიტი დაბალ ხარისხში და ჩამოაშორონ აქტიურ ბაზარს.

ასეთ პირობებში მიზანშეწონილია კონტროლის სახელმწიფო და საზოგადოებრივი მეთოდების გონივრული შერწყმა. სასურველი იქნება აუდიტის ხარისხის კონტროლის გადაცემა ზოგიერთი ავტორიტეტული საზოგადოებრივი გაერთიანებისთვის. ამავდროულად საჭიროა ამ დარგის მუდმივი მონიტორინგი და ხარისხის კონტროლი სახელმწიფოს მიერ უფლებამოსილი ორგანოს მხრიდან. მიმდინარე ეტაპზე აღნიშნულ ფუნქციას ასრულებს ბულალტრული აღრიცხვის ფედერაცია, რომელიც IFAC-ის წევრი ორგანიზაციაა.

ჩვენს ყოფით პრაქტიკაში ISA-ს დანერგვასთან დაკავშირებული ერთ-ერთი პრობლემა ისაა, რომ საქართველოში არასწორი წარმოდგენა აქვთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესახებ. ბევრმა მათგანმა არ იცის, რას ნიშნავს აუდიტური საქმიანობის ეროვნული წესები (სტანდარტები) (ასევე). რთული არ იქნება იმის ვარაუდი, რომ საქართველოში რეგისტრირებული აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების საერთო რაოდენობიდან ძალიან მცირე პროცენტია ისეთებისა, რომლებიც მუშაობენ სტანდარტების შესაბამისად. სასურველია ISA-ს საფუძველზე შემუშავდეს ეროვნული სტანდარტი. ქვეყნის სააღრიცხვო პოლიტიკის სპეციფიკიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ეროვნული სტანდარტების რამდენიმე ჯგუფად გაერთიანება: 1) ეროვნული სტანდარტები, რომლებიც მიახლოებული იქნება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან; საქართველოს სტანდარტებთან; 2) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც განსხვავებული იქნება საქართველოს სტანდარტებისგან; 3) ISA-ს დოკუმენტები, რომლებსაც არა აქვს ანალოგები საქართველოს წესებს (სტანდარტებს) შორის; 4) აუდიტური საქმიანობის საქართველოს წესები (სტანდარტები), რომლებსაც არა აქვს ანალოგები ISA-ს სისტემაში.

უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია ყურადღება მიექცეს იმას, რომ აუდიტური საქმიანობის ახალი სტანდარტები შემუშავებული უნდა იყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გათვალისწინებით. საქართველოში აუდიტი ყოველთვის ეფუძნებოდა იმავე პრინციპებს, რომლებიც გათვალისწინებულია საერთაშორისო სტანდარტებით, ხოლო პირობითობები და გაუგებრობები განიმარტება კომენტარებით.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების განვითარების პარამეტრების ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის გეგმებისა და პროგრამების შესაბამისად

ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ) მნიშვნელოვან როლს თამაშობს მსოფლიო პრაქტიკაში. ბსფ-ს წესდებით დადგენილია, რომ ამ ორგანიზაციის ძირითადი ამოცანაა „კოორდინაციის განვითარება და გაძლიერება ბულალტრის პროფესიის მსოფლიო მასშტაბით და აღრიცხვის სტანდარტების უნიფიცირება“. დასმული ამოცანების რეალიზებისთვის ბსფ საკმარისად მკაცრ მოთხოვნებს უყენებს პროფესიონალ ბულალტრებსა და განსაკუთრებით - აუდიტორებს. როგორც თეორიული ცოდნა, ისე პროფესიონალ ბულალტერთა პრაქტიკული გამოცდილება მხარდაჭერილი უნდა იყოს შესაბამის ღონებზე და გამოიყენებოდეს ბულალტრული საქმიანობის წარმოების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

ბსფ თავის მისიას ხედავს ბულალტრული პროფესიის განვითარებაში პროფესიონალ ბულალტერთა განვითარების საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებით.

ამჟამად ფედერაცია მუშაობს სამი მიმართულებით:

- აუდიტის, ბულალტრული განათლების, ეთიკისა და აღრიცხვის სფეროში მაღალხარისხიანი საერთაშორისო სტანდარტების დადგენა და წახალისება სახელმწიფო სექტორში;

- თანამშრომლობა ცალკეულ წევრ-ორგანიზაციებთან;
- პროფესიის წარმომადგენლების აზრის გამოხატვა საზოგადოებრივი პოლიტიკის საკითხებზე.

მიმართულებების რეალიზებას კოორდინაციას უწევს ბსფ-ს საბჭო და გამგეობა, რომლებიც ახორციელებენ მისი საქმიანობის ოპერატიულ წარმოებას, აგრეთვე ჰარმონიზებული სტანდარტების შემუშავებული რიგი საბჭოები, კომიტეტები და კომისიები, რომლებიც მაღალი ხარისხის მომსახურების გაწევის საშუალებას იძლევიან. იმისთვის, რომ აუდიტის სტანდარტების შემუშავებაში გათვალისწინებული იყოს აზრთა მთელი არსებული სპექტრი, მისი მრავალრიცხოვანი ქვეკომიტეტების შემადგენლობაში შედიან როგორც იმ ქვეყნების წარმომადგენლები, რომლებიც არიან ბსფ-ს წევრები, ისე იმ ქვეყნების წარმომადგენლები, რომლებიც არ არიან მისი წევრები. ბსფ-ში წარმოდგენილ ყველა ქვეყანას აქვს ერთი ხმის უფლება.

ფედერაციის ამოცანაა, უზრუნველყოს აუდიტური პრაქტიკისა და თანმხლები მომსახურების ერთგვაროვნება აუდიტური ორგანიზაციებისა და ინდივიდუალური პრაქტიკის განმახორციელებელი აუდიტორების საქმიანობის მარეგლამენტირებული საერთაშორისო სტანდარტების გამოცემის გზით. საერთაშორისო სტანდარტების ჩარჩოებში თანმხლებ მომსახურებაში იგულისხმება ისეთი პროცედურები, როგორებიცაა შეთანხმებული პროცედურები, რომლებიც ტარდება კლიენტის სურვილით მისი სპეციალური მოთხოვნების შესასრულებლად, აგრეთვე ანალიზი და მონაცემთა შეკრება. სხვა სიტყვებით, ეს არის პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია, რათა საბოლოო ჯამში აუდიტორმა შეძლოს თავისი ძირითადი ამოცანის შესრულება - წარმოადგინოს აუდიტური დასკვნა (დადებითი გარანტია), რომ ფინანსური ინფორმაცია საშუალებას იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად მიღებულ იქნეს უტყუარი წარმოდგენა ორგანიზაციის საქმიანობის შესახებ.

ბსფ-ს საბჭოების მიერ მიღებული ყველაზე მნიშვნელოვან ნორმატიულ დოკუმენტების შორის აღსანიშნავია:

- პროფესიონალ ბულალტერთა ეთიკის საერთაშორისო კოდექსი (International Code of Ethics for Professional Accountants);
- ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები (International Standards on Quality Control, ISQC);
- აუდიტის, ინფორმაციის უტყუარობის დამადასტურებელი დავალებების და თანმხლები მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები (International Standards on Auditing (ISA), Assurance Engagements (ISAE) and Related Services (ASRS));
- საერთაშორისო საგანმანათლებლო სტანდარტები პროფესიონალ ბულალტერთათვის (International Education Standards for Professional Accountants, IES);
- აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები სახელმწიფო სექტორისთვის (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS);
- მემორანდუმი „აუდიტური სტანდარტების ერთიანი კრებული: მცირე და საშუალო ორგანიზაციების აუდიტი“;
- დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი „დავალებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაში“ (ISRS 4410).

ბსფ-ს ჩარჩოებში მოქმედებს რამდენიმე რჩევა სხვადასხვა მიმართულებით. კერძოდ, პროფესიული ეთიკის პრობლემებს განიხილავს ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ბულალტრის პროფესიის წარმომადგენლებისთვის. მის გეგმებში შედის ეთიკის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება პროფესიონალ ბულალტერთა და აუდიტორებისთვის. საბჭო ხელს უწყობს იმას, რომ

ორგანიზაციები - ბსფ-ს წევრები - ადგენდნენ მაღალ ეთიკურ სტანდარტებს თავიანთი წევრებისთვის და ნერგავდნენ ეთიკური ნორმების გამოყენების პრაქტიკას საერთაშორისო მასშტაბით.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ინფორმაციის უტყუარობის დადასტურების საბჭოს მიერ როგორც დამოუკიდებლად, ისე საკუთარი უფლებამოსილებების ჩარჩოებში გათვალისწინებულია მაღალი ხარისხის სტანდარტების შემუშავება აუდიტის, მიმოხილვითი შემოწმებებისა და სხვა დავალებების სფეროში ინფორმაციის უტყუარობის, ხარისხის კონტროლისა და თანხმეობის მომსახურებების დადასტურებისთვის. გარდა ამისა, საბჭო ხელს უწყობს ეროვნული და საერთაშორისო სტანდარტების ჰარმონიზაციას.

პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორების განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო ახორციელებს პროფესიონალ ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებას. გარდა ამისა, მის გეგმებში შედის ამ სფეროში პროფესიული საგანმანათლებლო სტანდარტების სრულყოფისთვის მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება მთელ მსოფლიოში. საბჭოს მუშაობაში აქცენტირებულია ორი ძირითადი მიმართულება:

- აკრედიტაციის ძირითადი ელემენტები - სწავლება, პრაქტიკული გამოცდილება და პროფესიული ცოდნის შემოწმება, რომელშიც შედის თემატური გეგმები, მეთოდები, სწავლების ტექნოლოგიები და სხვა;
- კვალიფიკაციის ამაღლების კურსები, რომლებიც აუცილებელია ბუღალტრის პროფესიის წარმომადგენლებისა და მათი შემდგომი პროფესიული განვითარებისთვის.

აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს სახელმწიფო სექტორისთვის შეიმუშავენ სახელმწიფო სექტორში ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო. ის შეიმუშავენს არა მარტო აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს ხელისუფლების ეროვნულ, რეგიონულ და ადგილობრივ ორგანოებსა და მათთან დაკავშირებულ სამთავრობო ორგანიზაციებში გამოყენებისთვის, არამედ განიხილავს სტანდარტებისა და რეკომენდაციების დაინტერესებულ პირებამდე დაყვანის პრობლემებსაც.

ბსფ-ს სტრუქტურაში მუშაობენ კომისიები, რომელთა საქმიანობაც ხორციელდება გარკვეული მიმართულებებით:

- განვითარებადი ერების საკითხების კომისია;
- შესაბამისობის საკითხების საკონსულტაციო ჯგუფი;
- ბიზნესით დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტერთა კომისია;
- ტრანსნაციონალური აუდიტორების კომისია;
- მცირე და საშუალო ბიზნესის პრაქტიკის კომისია;

იმასთან დაკავშირებით, რომ სხვადასხვა ქვეყნებში გამოქვეყნებული აუდიტის სტანდარტები განსხვავდება შინაარსითა და ფორმით, ბსფ დიდ ყურადღებას უთმობს სხვადასხვა ქვეყნის აუდიტის სტანდარტების შესწავლასა და პრაქტიკის განზოგადებას და ეროვნული ნორმატივების საფუძველზე საერთაშორისო აღიარებაზე გათვლილი უნივერსალური ნორმების შემუშავებას. უნდა აღინიშნოს, რომ დაშვებულია კონკრეტული საერთაშორისო ნორმატივის გამოყენების შეზღუდვა იმ პირობით, რომ მის შემოღებასთან ერთად მოცემული იქნება აუცილებელი განმარტებები.

ასს-ს უნივერსალურობა იმაშიც გამოიხატება, რომ ისინი შეიძლება გამოვიყენოთ იმისგან დამოუკიდებლად, თუ როგორ ტარდება აუდიტი, არის თუ არა ის საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომგებიანი თუ წამგებიანი დამოუკიდებელი გამოკვლევა. არააქვს მნიშვნელობა ორგანიზაციის სპეციფიკას და მის სამართლებრივ მდგომარეობას, საწარმოს ზომებს, ყველა შემთხვევაში აუდიტის მიზანი რჩება უცვლელი: გამოითქვას მოსაზრება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისა და აღრიცხვის სისტემის შესახებ.

1.3. აუდიტური შემოწმებების როლი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის უზრუნველყოფაში

თავისი განვითარების პერიოდში აუდიტმა, როგორც ეკონომიკის ინფრასტრუქტურის ელემენტმა, განვითარების რამდენიმე ხარისხობრივი ეტაპი განვლო. ისევე, როგორც მმართველობითი საქმიანობის ნებისმიერი სახე, აუდიტიც რეალურად ასრულებს ეკონომიკური გარემოს მიერ მოთხოვნილ ფუნქციებს, ამიტომ მის მიერ განვლილი ყოველი ეტაპი შეესაბამებოდა ეკონომიკურ ურთიერთობათა განვითარების გარკვეულ დონეს.

თანამედროვე გაგებით, აუდიტის ფორმირება დაიწყო ინგლისში XIX საუკუნის შუა წლებში საბაზრო ურთიერთობების განვითარების პერიოდში. კაპიტალიზმის ჩამოყალიბებას თან ახლდა კომპანიების მასობრივი გაკოტრება, რისი ძირითადი მიზეზიც იყო არა ობიექტური ეკონომიკური მიზეზები, არამედ მმართველი პირების არაკეთილსინდისიერება და არაგონივრული ქმედებები. შესაბამისად, გაკოტრებულ აქციონერებს გაუჩნდათ დაცვის მოთხოვნილება, ხოლო პოტენციურ ინვესტორებს და არსებულ აქციონერებს - მათ კომპანიებში საქმეების მდგომარეობის შესახებ უტყუარი ინფორმაციის მიღების მოთხოვნილება.

XIX საუკუნის შუა წლებში შოტლანდიის გამოჩენილ ბუღალტერთა ჯგუფმა შექმნა პროფესიული გაერთიანება, რომლის მიზანი იყო მათთვის წარმოდგენილი ნებისმიერი საბუღალტრო ანგარიშების შემოწმება. აუდიტის ამოცანა კომპანიების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დეტალური შემოწმება იყო. განსაკუთრებულ დაინტერესებას აუდიტური საქმიანობის შედეგებში ავლენდნენ მესაკუთრეები, რომელთათვის არაკეთილსინდისიერი მმართველების გამო კაპიტალის დაკარგვის მაღალი ალბათობა არსებობდა.

კანონით აუდიტი გაფორმდა მოგვიანებით: 1844 წლიდან ინგლისში გამოიცა რიგი კანონებისა, რომლებიც ითვალისწინებდნენ საბუღალტრო ანგარიშებისა და აქციონერთა წინაშე წარდგენილი ანგარიშების შემოწმებას დამოუკიდებელი ბუღალტრების მიერ. შემდეგ სხვა ქვეყნებშიც მიიღეს კანონი სავალდებულო აუდიტის შესახებ, მაგალითად, საფრანგეთში - 1867 წელს, და აშშ-ში - 1937 წელს. აუდიტის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე მისი შედეგებით დაინტერესებულნი არიან არა მხოლოდ მესაკუთრეები და ინვესტორები, არამედ თვითონ ეკონომიკური სუბიექტებიც, რომელთა ნორმალური განვითარება ხშირად შეუძლებელია ინვესტორების, სპონსორებისა და კრედიტორების მოზიდვის გარეშე. ფინანსური დაბანდლების მოსაზიდად ეკონომიკური სუბიექტი უნდა იყოს წარმატებული, ხოლო მისმა ფინანსურმა (საბუღალტრო) ანგარიშგებამ პოტენციური ინვესტორებისა და კრედიტორების ნდობა უნდა დაიმსახუროს.

ბოლო ათი წლის განმავლობაში მნიშვნელოვნად გაიზარდა მოთხოვნები აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემის ორგანიზაციის მიმართ, გაჩნდა აღრიცხვის წარმართვის ახალი ფორმები და მეთოდები, მათ შორის - კომპიუტერული სისტემების გამოყენებით. ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციის ძირითად წყაროდ იქცა, რაც ეკონომიკური სუბიექტების ფინანსური და ქონებრივი შეფასების შესაძლებლობას იძლევა. ასეთ გარემოებებში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი გადაიქცა ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად, რომელიც ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის ამაღლებას, რომლის ერთ-ერთ მაჩვენებელია მისი უტყუარობა. არც ერთი სოლიდური დასავლური ბანკი არ მისცემს კრედიტს კლიენტს, რომელსაც არ გააჩნია აუდიტორების მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგება. არც ერთი სერიოზული ინვესტორი არ დაიჭერს საქმეს ორგანიზაციასთან, რომლის ფინანსური ანგარიშები წლების მანძილზე არ შემოწმებულა ავტორიტეტული აუდიტორის მიერ.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები ენდობიან კვალიფიციურ აუდიტორს, მის კომპეტენტურობასა და ობიექტურობას. აუდიტორის დასკვნა არის იმ მონაცემთა უტყუარობის გარანტი, რომლებიც შესულია მის ანგარიშში. აუდიტური დასკვნა უნდა აძლევდეს პასუხს მომხმარებლებს შემდეგ კითხვებზე: იძლევა თუ არა

ანგარიშგება ნამდვილ და ობიექტურ წარმოდგენას ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე, შედგენილია თუ არა ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებული პრინციპების შესაბამისად?

თუმცა საკმარისი არ არის ანგარიშგების შემოწმება მხოლოდ მათი შესაბამისობის დასადგენად ნორმატიულ დოკუმენტებთან, რომლებიც არეგულირებენ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვისა და ანგარიშგების მომზადების წესებს. აუცილებელია აგრეთვე დადგინდეს, უზრუნველყოფენ თუ არა ბუღალტრული აღრიცხვის ასახვის მეთოდები მოცემული ორგანიზაციისთვის ფინანსური ანგარიშგებაში მათი ასახვის უტყუარობას. შემოწმების მსვლელობაში აუდიტორი ვალდებულია, დაადგინოს ორგანიზაციის მიერ არჩეული ბუღალტრული აღრიცხვის სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც უარყოფით ზეგავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე.

იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ჰქონდეთ საკმაოდ უტყუარი ინფორმაცია შესაბამისი ორგანიზაციების საქმიანობის შესახებ, აუცილებელია, პირველ რიგში, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების და, მეორე რიგში, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის აუდიტური შემოწმებების ჩატარების მეთოდოლოგიის სრულყოფა. სასურველია, ჩამოყალიბდეს ისეთი სტრუქტურა/ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფს ქვეყანაში აუდიტური საქმიანობის განვითარებისა და რეგულირებისთვის აუცილებელი აუდიტის მეთოდიკის, აუდიტური სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების სრულყოფას. ძალიან მნიშვნელოვანია უზრუნველყოფილ იქნას უფლებამოსილებების მკაფიო განაწილება აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელ სახელმწიფო ორგანოებსა და საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს შორის, რაც საერთაშორისო გამოცდილების ყოველმხრივ შესწავლას მოითხოვს.

1.4. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტები

არსებობს მჭიდრო კავშირი ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტებს შორის. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები, ისევე როგორც აუდიტის სტანდარტები, შემუშავდება საერთაშორისო და ეროვნულ დონეებზე. საერთაშორისო დონეზე წამყვანი ქვეყნები როგორც აღრიცხვის, ასევე აუდიტის სტანდარტების სფეროში არის აშშ და დიდი ბრიტანეთი, რაც განისაზღვრება ამ ქვეყნების როლით საერთაშორისო საფინანსო ბაზარზე. აღრიცხვისა და ანგარიშგების ეროვნული სტანდარტებს ყოველი ქვეყანა შეიმუშავებს დამოუკიდებლად. მაგალითად, აშშ-ში ასეთ სტანდარტებს ეწოდება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებული პრინციპები (US Generally Accepted Accounting Principles) და ისინი შემუშავდება დიპლომირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრების ამერიკული ინსტიტუტის, ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტის, სახელმწიფო ორგანოებისთვის აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტის, ფასიანი ქაღალდებისა და ბირჟების კომისიის, ამერიკული საბუღალტრო ასოციაციის, ფინანსური დირექტორების ინსტიტუტის, ბუღალტერთა ეროვნული ასოციაციის და ა.შ. მიერ. საფრანგეთში სტანდარტების შემუშვებას ახორციელებენ ისეთი ორგანიზაციები, როგორებიცაა: ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული საბჭო, ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებული ოპერაციების კომისია, იუსტიციის სამინისტროსთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის ექსპერტთა და კვალიფიციურ ბუღალტერთა ორგანიზაცია და ეკონომიკისა და აუდიტის სამინისტროსთან არსებული აუდიტორთა ეროვნული ინსტიტუტი.

მუშაობა აღრიცხვისა და ანგარიშგების სტანდარტების საერთაშორისო უნიფიცირებაზე ხორციელდება ორ დონეზე: საერთაშორისო რეგიონულსა და მსოფლიო დონეზე. რეგიონულ ასპექტში წამყვანი როლი ეკუთვნის ევროპის თანამეგობრობის ბუღალტრული აღრიცხვის კომისიას, რომელიც არეგულირებს ამ საკითხებს ევროპის თანამეგობრობის წევრ ქვეყნებში. აღნიშნული კომისიის დირექტივები წარმოადგენენ ევროპის თანამეგობრობის ბუღალტრული აღრიცხვის კომისიის კანონებს, თანამეგობრობის წევრი ქვეყნები ვალდებულნი არიან, მიუსადაგონ მათ თავიანთი შიდა კანონმდებლობა. ამჟამად კომისიამ

შეიმუშავა მთელი რიგი დირექტივები, რომლებიც ეხება ანგარიშგების ფორმებისა და მათი აუდიტის წესების უნიფიცირებას, კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენის პრინციპებს, აუდიტორების მიმართ კვალიფიციურ მოთხოვნებს ევროპის თანამეგობრობის წევრ ქვეყნებში აუდიტორების სერტიფიკატების ურთიერთაღიარებას, ბანკებისა და სხვა საფინანსო დაწესებულებების ყოველწლიურ ფინანსურ და კონსოლიდირებულ ანგარიშგებებს და ასევე მოთხოვნებს თანამეგობრობის წევრი ქვეყნების ფარგლებს გარეთ ცენტრალური ოფისების მქონე საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებების ანგარიშგების მიმართ.

საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებით დასაქმებულია ასევე რამდენიმე ორგანიზაცია. ყველაზე გავლენიანი მათ შორის არის: ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის ფონდი (International Accounting Standards Committee Foundation — IASCF), რომელიც უშუალოდ ახორციელებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფორმირებას, აგრეთვე ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია, გაეროსთან არსებული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ექსპერტთა სახელმწიფოთაშორისი სამუშაო ჯგუფი, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია.

მსოფლიო დონეზე აღრიცხვისა და აუდიტის განვითარების ზოგადი ტენდენციებიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS (ფასს)) და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA (ასს)) მიღებულ იქნა საქართველოში აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეფორმირების საფუძვლად. ეს იმით აიხსნება, რომ მათ მიიღეს საერთაშორისო აღიარება, ხასიათდება შედარებით ნაკლები სირთულით და, მასასადამე, მოითხოვს ნაკლებ შრომას და ღიაა შემდგომი ცვლილებებისთვის.

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარებაზე მუშაობა ჯერ კიდევ 1998 წლიდან დაიწყო. პირველ ეტაპზე უნდა მომხდარიყო პროგრამის განსაზღვრა/შემუშავება, რომელიც შემდეგ ამოცანებზე იქნებოდა დაფუძნებული:

- აღრიცხვისა და ანგარიშგების სტანდარტების სისტემის ჩამოყალიბება, რაც უზრუნველყოფდა სასარგებლო ინფორმაციით მომხმარებლებს, პირველ რიგში, ინვესტორებს;
- საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის დაკავშირების უზრუნველყოფა საერთაშორისო დონეზე სტანდარტების ჰარმონიზაციის ძირითად ტენდენციებთან;
- მეთოდური დახმარების გაწევა ორგანიზაციებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმირებული მოდელის გაგებასა და დანერგვაში.

ამგვარად, დასახული ამოცანა უზრუნველყოფდა ორგანიზაციების ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების ობიექტური სურათის ამსახველი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას ყველა დაინტერესებული მომხმარებლისთვის. ამ ამოცანის შესასრულებლად უნდა გადაწყვეტილიყო შემდეგი საკითხები:

- ნორმატიული რეგულირების ორიენტაციის გადატანა სააღრიცხვო პროცესიდან ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აღმასრულებელი ხელისუფლების მხრიდან ნორმატიული დოკუმენტების ორგანული შერწყმა პროფესიულ რეკომენდაციებთან;
- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გააზრებული გამოყენება ეროვნულ რეგულირებაში.

სამწუხაროდ, ზემოთ მოყვანილი ამოცანებიდან და მათი გადაწყვეტის გზებიდან მხოლოდ ნაწილობრივ ან საერთოდ არ შესრულდა რიგი მოთხოვნებისა, რამაც გამოიწვია 90-იან წლებში არსებული აღრიცხვის

რეგულაციებიდან პირდაპირ 2000 წლიდან – სააქციო საზოგადოებებისთვის, ხოლო 2001 წლიდან შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებისთვის სავალდებულოდ აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა. ამ პერიოდისათვის წინგადადგმული ნაბიჯი იყო პროფესიონალ ბუღალტრთა სერტიფიკატის მისაღებად საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩატარების წესის დამტკიცება.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა საქართველოში წარმოადგენს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებისა და ამაღლების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ზომას, ხელს უწყობს საქართველოსთვის აუცილებელი ინვესტიციების მოზიდვას ეკონომიკის რეალურ სექტორში.

უნდა აღინიშნოს, რომ კავშირი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებსა და საერთაშორისო სტანდარტებს შორის იმდენად მაღალია, რომ მხოლოდ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებითაა შესაძლებელი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად სამართლიანი და უტყუარი წარდგენის თაობაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება. ამ ეტაპზე ბევრი აუდიტორი ერთდროულად პროფესიონალი ბუღალტერიც არის, რაც მათ ეხმარება არა მხოლოდ აუდიტის სრულყოფის, არამედ ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმირების სფეროშიც. მეტწილად ეს განპირობებულია იმით, რომ რიგი ასპექტების გათვალისწინებით მათ წაყენებული აქვთ ერთნაირი მოთხოვნები. მაგალითად, როგორც აუდიტორებისთვის, ასევე ბუღალტრებისთვის ერთ-ერთი ძირითადი მოთხოვნა ინფორმაციის ხარისხის მიმართ არის მისი გამოყენება მომხმარებელთა სხვადასხვა ჯგუფების მიერ გადაწყვეტილების მისაღებად, რისთვისაც ინფორმაციას უნდა ჰქონდეს გარკვეული მახასიათებლები, რომლებსაც მიეკუთვნება აღქმადობა, საიმედოობა, მართებულობა (შინაარსი, არსებითობა და დროულობა), უტყუარობა (სიმართლე, ეკონომიკური შინაარსის ინფორმაციის სიჭარბე იურიდიულთან შედარებით, ნეიტრალობა და წინდახედულობა).

1.5. პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი

საქართველოში აუდიტის განვითარებაში უდიდესი როლი ითამაშა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მიღებულმა პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსმა. ეს კოდექსი არის ეთიკური მოთხოვნების საფუძველი, რომლებიც წარედგინება პროფესიონალ ბუღალტრებს ყველა ქვეყანაში. თუმცა საბუღალტრო პროფესიის წარმომადგენლები მთელ მსოფლიოში მუშაობენ გარემოში, რომელშიც არსებობს განსხვავებული კულტურული ტრადიციები და ნორმატიული მოთხოვნები, ისინი ვალდებული არიან ყოველთვის დაიცვან კოდექსის ძირითადი პრინციპები. ამავე დროს კოდექსში აღიარებულია, რომ იმ შემთხვევაში, თუ რაიმე ეროვნული მოთხოვნა ეწინააღმდეგება კოდექსის რომელიმე დებულებას, უნდა შესრულდეს ეროვნული მოთხოვნა.

კოდექსი დამყარებულია იმაზე, რომ, სპეციალურად დათქმული შემთხვევების გარდა, მისი მიზნები და ფუნდამენტური პრინციპები ერთნაირად მოქმედი იქნება ყველა პროფესიული ბუღალტრისთვის, მიუხედავად იმისა, საჯარო პრაქტიკა აქვთ, თუ მუშაობენ მრეწველობაში, ვაჭრობის სფეროში, სახელმწიფო სექტორსა თუ განათლების სფეროში.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი ორგანიზაციების მიერ დაწესებული ეთიკური მოთხოვნები განკუთვნილია უზრუნველყონ ბუღალტრების მუშაობის უმაღლესი ხარისხი და საზოგადოების ნდობა პროფესიის მიმართ.

კოდექსის კარში „საზოგადოებრივი ინტერესები“ აღნიშნულია, რომ მოცემული პროფესიის განსხვავებულ მახასიათებელს წარმოადგენს საზოგადოების წინაშე საკუთარი ვალის აღიარება. ბუღალტერთა პროფესიულ გაერთიანებასთან მიმართებაში საზოგადოება მოიცავს კლიენტებს, კრედიტორებს, მთავრობას, დამქირავებლებს, მოსამსახურეებს, ინვესტორებს, საქმიან და ფინანსურ ორგანიზაციებს, აგრეთვე სხვა პირებს, რომლებიც ენდობიან პროფესიონალი ბუღალტრების

ობიექტურობასა და პატიოსნებას კომერციული საქმიანობის მოწესრიგებული წარმართვის მიზნებისთვის. ეს აკისრებს ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის წარმომადგენლებს საზოგადოების ინტერესებით ნაკარნახევ ვალდებულებას.

კოდექსის კარში „მიზნები“ ნათქვამია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის მიზნებია სამუშაოს შესრულება პროფესიონალიზმის ყველაზე მაღალი სტანდარტების შესაბამისად; მუშაობის ყველაზე საუკეთესო შედეგების უზრუნველყოფა და მთლიანად საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის ზემოაღნიშნული მოთხოვნის შესრულება. ამ მიზნებისთვის სავალდებულოა ოთხი ძირითადი მოთხოვნის დაცვა:

- უტყუარობა (საზოგადოებაში ზოგადად არსებობს უტყუარი ინფორმაციისა და საიმედო საინფორმაციო სისტემების მოთხოვნილება);

- პროფესიონალიზმი (არსებობს ისეთი ადამიანების მოთხოვნილება, რომლებსაც კლიენტები, დამქირავებლები და სხვა დაინტერესებული პირები მიიჩნევენ უდავოდ ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროს სპეციალისტებად);

- მომსახურების ხარისხი (აუცილებელია იმის რწმენა, რომ პროფესიონალი ბუღალტრების მიერ გაწეული მომსახურება შეესაბამება ხარისხის უმაღლეს სტანდარტებს);

- ნდობა (პროფესიონალი ბუღალტრების მომსახურების მომხმარებლები დარწმუნებულნი უნდა იყვნენ პროფესიული ეთიკის საფუძვლების არსებობაში, რომლებიც არეგულირებენ ასეთი მომსახურების გაწევას).

კოდექსის კარი „ფუნდამენტური პრინციპები“ ავალდებულებს პროფესიონალ ბუღალტრებს დაიცვან შემდეგი პრინციპები:

- პატიოსნება (პროფესიონალი ბუღალტერი უნდა იყოს გულახდილი და მართალი პროფესიული მომსახურების გაწევისას);

- ობიექტურობა (პროფესიონალი ბუღალტერი უნდა იყოს სამართლიანი და თავი აარიდოს მიკერძოებულობას, ინტერესთა კონფლიქტს ან სხვა ადამიანების ზეგავლენას, რომლებმაც შეიძლება ხელი შეუშალონ მის ობიექტურობას);

- პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება (პროფესიონალმა ბუღალტერმა უნდა გაუწიოს პროფესიული მომსახურება სათანადო გულისხმიერებით, კომპეტენტურობით და მონდომებით);

- კონფიდენციალობა (პროფესიონალმა ბუღალტერმა უნდა დაიცვას იმ ინფორმაციის კონფიდენციალობა, რომელიც მან მოიპოვა პროფესიული მომსახურების გაწევისას, და არ უნდა გამოიყენოს ან გაანბნოს ასეთი ინფორმაცია შესაბამისი უფლებამოსილებების გარეშე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ასეთი ინფორმაციის გამოაშკარავება ნაკარნახევია პროფესიული ან იურიდიული უფლებებით და მოვალეობებით);

- პროფესიული ქცევა (პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევა უნდა შეესაბამებოდეს პროფესიის კარგ რეპუტაციას, მან თავი უნდა შეიკავოს ისეთი ქცევისგან, რომელიც ზიანს მიაყენებს პროფესიის რეპუტაციას);

- ტექნიკური სტანდარტები (პროფესიონალმა ბუღალტერმა უნდა გაუწიოს მომსახურება მიღებული ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად).

კარში „კოდექსი“ ნათქვამია, რომ კოდექსის მიზნები და ფუნდამენტური პრინციპები ატარებენ ზოგად ხასიათს და განკუთვნილი არ არის რაიმე კონკრეტულ შემთხვევაში პროფესიონალი ბუღალტრის

ეთიკური პრობლემების გადაწყვეტის მიზნებისათვის. თუმცა კოდექსი შეიცავს ზოგიერთ რეკომენდაციას მიზნებისა და ფუნდამენტური პრინციპების პრაქტიკული გამოყენების შესახებ რიგი ტიპური სიტუაციების გათვალისწინებით, რომლებსაც ადგილი აქვს პროფესიულ საბუღალტრო საქმიანობაში. კოდექსი დაყოფილია სამ ნაწილად:

- ნაწილი „ა“ (გამოიყენება ყველა პროფესიონალ ბუღალტრთან მიმართებაში) შეიცავს ისეთ კარებს, როგორიც არის „პატიოსნება და ობიექტურობა“, „ეთიკური კონფლიქტების გადაწყვეტა“, „პროფესიული კომპეტენტურობა“, „კონფიდენციალობა“, „საგადასახადო პრაქტიკა“, „საზღვარგარეთ საქმიანობა“, „ინფორმაციის გამოქვეყნება“;
- ნაწილი „ბ“ (გამოიყენება მხოლოდ საჯარო პრაქტიკის მქონე პროფესიონალ ბუღალტრებთან მიმართებაში) შეიცავს კარებს „დამოუკიდებლობა“, „პროფესიული კომპეტენცია და მოვალეობები იმ პირთა მომსახურების გამოყენებით, რომლებიც არ არიან ბუღალტრები“, „ჰონორარი და საკომისიო გასამრჯელო“, „საქმიანობა, რომელიც შეუთავსებელია საჯარო საბუღალტრო პრაქტიკასთან“, „კლიენტების ფულადი სახსრები“, „ურთიერთობები სხვა საჯარო პრაქტიკის მქონე ბუღალტრებთან“, „რეკლამა და მომსახურების შეთავაზება“;
- ნაწილი „გ“ (გამოიყენება მხოლოდ დაქირავებულ პროფესიონალ ბუღალტრებთან მიმართებაში) შეიცავს კარებს: „ლოიალობის დაცვის ვალდებულებების კონფლიქტი“, „პროფესიით კოლეგების მხარდაჭერა“, „პროფესიული კომპეტენცია“, „ინფორმაციის წარდგენა“.

კოდექსი მოითხოვს აუდიტორებისგან ზოგადსაკაცობრიო მორალური წესებისა და ზნეობრივი ნორმების დაცვას თავის მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში, აგრეთვე მოითხოვს, რომ მათ იცხოვრონ და იმუშაონ სინდისიერად და იმოქმედონ ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის ინტერესების გათვალისწინებით. იცავს რა კლიენტის ინტერესებს საგადასახადო, სასამართლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოებში, აგრეთვე სხვა იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან ურთიერთობებში, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ დასაცავი ინტერესები წარმოიქმნა კანონიერ და სამართლიან საფუძველზე, და ვალდებულია უარი განაცხადოს ამ ინტერესების დაცვაზე, თუ მისთვის ცნობილი გახდა, რომ ისინი წარმოიქმნა კანონის ან სამართლიანობის დარღვევით.

ობიექტური საფუძველი აუდიტორის დასკვნებისთვის, რეკომენდაციებისთვის და დასკვნითი ანგარიშებისთვის შეიძლება იყოს მხოლოდ მოთხოვნილი ინფორმაციის საკმარისი მოცულობა. ნებისმიერი პროფესიული მომსახურების გაწევისას აუდიტორები ვალდებული არიან, ობიექტურად განიხილონ ყველა წარმოქმნილი სიტუაცია და რეალური ფაქტები, არ დაუშვან, რომ მიკერძოებულობამ, ცრუ რწმენამ ან ზეწოლამ ვინმეს მხრიდან გავლენა იქონიოს მათი მსჯელობისა და დასკვნების ობიექტურობაზე.

აუდიტორი უნდა მოერიდოს ურთიერთობებს პირებთან, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ მათი მსჯელობისა და დასკვნების ობიექტურობაზე; ყურადღებით და სერიოზულად უნდა მოეკიდოს თავის მოვალეობებს, დაიცვას დამტკიცებული აუდიტური სტანდარტები, ადეკვატურად დაგეგმოს და გააკონტროლოს სამუშაო, შეამოწმოს მის დაქვემდებარებაში მყოფი სპეციალისტები.

აუდიტორი ვალდებულია, უარი განაცხადოს პროფესიული მომსახურების გაწევაზე, თუ არსებობს კლიენტის ორგანიზაციისგან და მისი თანამდებობის პირებისგან ყველა ურთიერთობაში მისი დამოუკიდებლობის დასაბუთებული ეჭვი. ძირითად გარემოებებს, რომლებიც ზიანს აყენებენ აუდიტორის დამოუკიდებლობას ან მის ფაქტიურ დამოუკიდებლობაში ეჭვის შეტანის საფუძველს წარმოადგენენ, მიეკუთვნება:

- მომავალი (შესაძლო) ან მიმდინარე სასამართლო (საარბიტრაჟო) საქმეები კლიენტის ორგანიზაციასთან;
- აუდიტორის ნებისმიერი ფორმით ფინანსური მონაწილეობა კლიენტის ორგანიზაციის საქმეებში;

- აუდიტორის ფინანსური და ქონებრივი დამოკიდებულება კლიენტზე (სხვა ორგანიზაციებში ინვესტირებაში ერთობლივი მონაწილეობა, დაკრედიტება, საბანკოს გარდა და სხვა);
- არაპირდაპირი ფინანსური მონაწილეობა (ფინანსური დამოკიდებულება) კლიენტის ორგანიზაციაში ნათესავების, ფირმის მოსამსახურეების, ძირითადი და შვილობილი ორგანიზაციების და ა.შ. მეშვეობით;
- ნათესაური და პირადი მეგობრული ურთიერთობები კლიენტის ორგანიზაციის დირექტორებთან და უმაღლეს მმართველობით პერსონალთან;
- კლიენტის ზედმეტი სტუმართმოყვარეობა, აგრეთვე მისგან საქონლისა და მომსახურების მიღება ფასებში, რომლებიც არსებითად ნაკლებია რეალურ საბაზრო ფასებთან შედარებით;
- აუდიტორის (აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელების) მონაწილეობა კლიენტის ორგანიზაციის ნებისმიერ მმართველობით ორგანოში, მის ძირითდ და შვილობილ ორგანიზაციებში;
- აუდიტორების (აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელების) სიფრთხილეს მოკლებული რეკომენდაციები და რჩევები ორგანიზაციებში ფინანსური შენატანების შესახებ, რომლებშიც მათ თავად აქვთ რაიმე ფინანსური ინტერესები;
- აუდიტორის წინანდელი სამუშაო კლიენტის ორგანიზაციაში ან მის მმართველ ორგანიზაციაში ნებისმიერ თანამდებობაზე მუშაობა;
- კლიენტის ორგანიზაციაში ხელმძღვანელ ან სხვა თანამდებობაზე აუდიტორის დანიშვნის საკითხის განხილვა.

აუდიტური ორგანიზაციის დამოუკიდებლობა ეჭვს იწვევს შემდეგ შემთხვევებში:

- თუ ის მონაწილეობს საფინანსო—სამრეწველო ჯგუფში, საკრედიტო ორგანიზაციებში ან ჰოლდინგში და პროფესიულ აუდიტურ მომსახურებას უწევს ამ საფინანსო—სამრეწველო ან საბანკო ჯგუფში (ჰოლდინგში) შემავალ ორგანიზაციებს;
- თუ აუდიტური ორგანიზაცია შეიქმნა ყოფილი ან მოქმედი სამინისტროს (კომიტეტის) სტრუქტურული ქვედანაყოფის ბაზაზე ან ყოფილი ან მოქმედი სამინისტროს (კომიტეტის) პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობით და მომსახურებას უწევს ორგანიზაციებს, რომლებიც ადრე ან ამჟამად ექვემდებარებიან აღნიშნულ სამინისტროს (კომიტეტს);
- თუ აუდიტური ორგანიზაცია შეიქმნა ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების ან საინვესტიციო ინსტიტუტების პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობით დამომსახურებას უწევს ორგანიზაციებს, რომელთა აქციები იმყოფება აღნიშნული სტრუქტურების საკუთრებაში ან შეძენილია ან შეძენილ იქნა ამ სტრუქტურების მიერ იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაში აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა გაუწიოს მომსახურება.

აუდიტორი ვალდებულია, თავი შეიკავოს პროფესიული მომსახურების გაწევისგან, რომელიც სცილდება მისი კომპეტენციის ფარგლებს, აგრეთვე რომელიც არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატესტატს, ან მოიწვიოს კომპეტენტური სპეციალისტები დახმარებისთვის დასმული კონკრეტული ამოცანების გადასაწყვეტად.

აუდიტორი ვალდებულია ეცადოს განახორციელოს თავისი პროფესიული საქმიანობა სპეციალისტების კოლექტივში, რომლებიც ორგანიზაციულად გაერთიანებული არიან აუდიტურ ფირმაში; მუდმივად განაახლოს თავისი პროფესიული ცოდნა ბუღალტრული აღრიცხვის, გადასახადების, ფინანსური საქმიანობისა და სამოქალაქო სამართლის, აუდიტის ორგანიზებისა და მეთოდების, კანონმდებლობის,

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტური საქმიანობის საქართველოსა და საერთაშორისო ნორმების და სტანდარტების სფეროში; დაიცვას და არ გაახმაუროს კონფიდენციალური ინფორმაცია კლიენტების საქმეების შესახებ, რომელიც მან მოიპოვა მომსახურების გაწევისას, დროის შეუზღუდავად და კლიენტთან უშუალო ურთიერთობების გაგრძელების ან შეწყვეტის მიუხედავად.

აუდიტორმა უნდა დაიცვას კონფიდენციალობის პრინციპი კლიენტის ინფორმაციის მიმართ და იგივე მოითხოვოს თავისი თანაშემწეებისგან და ორგანიზაციის მთელი პერსონალისგან. კლიენტის კონფიდენციალური ინფორმაციის გამოქვეყნება ან სხვაგვარად გახმაურება არ მიიჩნევა პროფესიული ეთიკის დარღვევად შემდეგ შემთხვევებში:

- როდესაც ამის ნებართვას იძლევა კლიენტი, ყველა მხარის ინტერესების გათვალისწინებით, რომლებსაც შეიძლება ეს შეეხოთ;
- როდესაც ეს გათვალისწინებულია საკანონმდებლო აქტებით ან სასამართლო ორგანოების გადაწყვეტილებებით;
- აუდიტორის პროფესიული ინტერესების დასაცავად ოფიციალური გამოძიების ან კერძო გარჩევის მსვლელობისას, რომელსაც ატარებენ კლიენტების ხელმძღვანელები ან უფლებამოსილი წარმომადგენლები;
- როდესაც კლიენტმა განზრახ და უკანონოდ ჩაითრია აუდიტორი პროფესიული ნორმების საწინააღმდეგო ქმედებებში.

კოდექსი მოითხოვს აუდიტორებისგან გადასახადების შესახებ კანონმდებლობის განუხრელ დაცვას ყველა ასპექტში. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების მსვლელობისას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გადასახადების გაანგარიშებებში და გადახდაში გამოვლენილი შეცდომების შესახებ აუდიტორი ვალდებულია, წერილობით აცნობოს კლიენტის ადმინისტრაციას სააქციო (სამეურნეო) საზოგადოების სარევიზიო კომისიას და გააფრთხილოს ისინი შესაძლო შედეგების თაობაზე და მიუთითოს დარღვევებისა და შეცდომების გასწორების გზებზე. რეკომენდაციები და რჩევები გადასახადების სფეროში აუდიტორი ვალდებულია, მიაწოდოს კლიენტს მხოლოდ წერილობითი ფორმით და ამასთან შეეცადოს, არ დააიშვოს კლიენტი, რომ მისი რეკომენდაციები გამოიწვევს ნებისმიერ პრობლემას საგადასახადო ორგანოებთან, აგრეთვე გააფრთხილოს კლიენტი, რომ პასუხისმგებლობა საგადასახადო დეკლარაციებისა და სხვა სახის საგადასახადო ანგარიშგების შედგენასა და შინაარსზე ეკისრება თვითონ კლიენტს.

აუდიტორის პროფესიული მომსახურების ანაზღაურება პასუხობს პროფესიული ეთიკის ნორმებს, თუ ეს ანაზღაურება დამოკიდებულია გაწეული მომსახურების მოცულობასა და ხარისხზე. აუდიტორს უფლება არა აქვს, მიიღოს პროფესიული მომსახურების ანაზღაურება ნაღდი ფულით ნაღდი ანგარიშსწორების საყოველთაოდ დადგენილ ნორმებზე მეტი ოდენობით, აგრეთვე აუდიტორი ვალდებულია, თავი შეიკავოს საკომისიოს გადახდისგან ამ მიღებისგან კლიენტების შეძენისთვის ან გადაცემისთვის ან ვინმესთვის მესამე მხარის მომსახურების გადაცემისთვის. აუდიტორი ვალდებულია, წინასწარ შეათანხმოს კლიენტთან და წერილობით გააფორმოს გაწეული მომსახურების ანაზღაურების პირობები და წესი. ეჭვს პროფესიული ეთიკის დაცვაში იწვევს სიტუაცია, როდესაც ერთი კლიენტისგან მიღებული ანაზღაურება შეადგენს აუდიტორის მიერ გაწეული პროფესიული მომსახურებისთვის მიღებული წლიური ამონაგების მთელ ან მნიშვნელოვან ნაწილს.

აუდიტორი კეთილგანწყობილი უნდა იყოს სხვა აუდიტორების მიმართ, თავი უნდა შეიკავოს მათი საქმიანობისა და დაუსაბუთებელი კრიტიკისგან და სხვა შეგნებული ქმედებებისგან, რომლებმაც შეიძლება ზიანი მიაყენონ პროფესიით კოლეგას; აუდიტორებმა დახმარება უნდა აღმოუჩინონ ახლადდანიშნულ

აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვებაში კლიენტისა და აუდიტორის შეცვლის მიზეზების შესახებ; ახლადმოწვეული აუდიტორი, თუ ის მოწვეული არ არის კლიენტის მიერ ჩატარებული კონკურსის შედეგების მიხედვით, ვიდრე დასთანხმდება ასეთ წინადადებას, ვალდებულია, გამოითხოვოს წინა აუდიტორისგან მისი გათავისუფლების მიზეზი და დარწმუნდეს ასეთ წინადადებაზე უარის პროფესიული მიზეზების არარსებობაში. ახლად მოწვეულ აუდიტორს, თუ მან არ მიიღო პასუხი წინა აუდიტორისგან მისაღები დროის განმავლობაში, და, მიუხედავად მისი ძალისხმევისა, ვერ მოიპოვა ინფორმაცია გარემოებების შესახებ, რომლებიც ხელს უშლის კლიენტთან მის თანამშრომლობას, უფლება აქვს დადებითი პასუხი მისცეს მიღებულ წინადადებაზე.

აუდიტორს უფლება აქვს, თავისი კლიენტის ინტერესების გათვალისწინებით და მისი თანხმობით მოიწვიოს პროფესიული მომსახურების გასაწევად სხვა აუდიტორები და სპეციალისტები, რომლებიც, თავის მხრივ, ვალდებულნი არიან, თავი შეიკავონ კლიენტის წარმომადგენლებთან ძირითადი აუდიტორების საქმიანი და პროფესიული თვისებების განხილვისგან, გამოიჩინონ მაქსიმალური ლოიალობა კოლეგების მიმართ, რომლებმაც ისინი მიიწვიეს.

სერტიფიცირებული აუდიტორები, რომლებმაც თანხმობა გამოთქვეს გახდნენ აუდიტური ორგანიზაციის თანამშრომლები, ვალდებულნი არიან, ლოიალობა გამოიჩინონ მის მიმართ, თავიანთი საქმიანობით ხელი შეუწყონ ორგანიზაციის ავტორიტეტის ამაღლებასა და მის შემდგომ განვითარებას, დაამყარონ საქმიანი, კეთილგანწყობილი ურთიერთობები ორგანიზაციის ხელმძღვანელებთან და სხვა თანამშრომლებთან, კლიენტების ხელმძღვანელებთან და პერსონალთან. თანამშრომლებისა და აუდიტური ორგანიზაციის ურთიერთობები უნდა ეფუძნებოდეს ურთიერთპასუხისმგებლობას პროფესიული მოვალეობების შესრულებაზე, ერთგულებას, აუდიტური მომსახურების ორგანიზების, მისი პროფესიული შინაარსის მუდმივ სრულყოფას. აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია, შეიმუშაოს პროფესიული საქმიანობის მეთოდები, განაზოგადოს ნორმატიული აქტები, უზრუნველყოს ამ აქტებით თავისი თანამშრომლები, მუდმივად იზრუნოს მათი პროფესიული ცოდნისა და ხარისხის ამაღლებაზე.

სერტიფიცირებული აუდიტორი, რომელიც ხშირად იცვლის აუდიტურ ორგანიზაციებს ან უეცრად ტოვებს ორგანიზაციას და ამით გარკვეულ ზიანს აყენებს ამ ორგანიზაციას, არღვევს პროფესიულ ეთიკას. სხვა აუდიტურ ორგანიზაციაში გადასული სპეციალისტები ვალდებულნი არიან, თავი შეიკავონ თავიანთი წინა ხელმძღვანელებისა და კოლეგების განსჯისგან ან შექებისგან; წინა ორგანიზაციის და მასში მუშაობის მეთოდების ვინმესთან განხილვისგან; არ გაამჟღავნონ მათთვის ცნობილი იმ აუდიტური ორგანიზაციის კონფიდენციალური ინფორმაცია და დოკუმენტები, რომლებთანაც მათ გაწყვიტეს შრომითი ურთიერთობები.

აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელებმა (თანამშრომლებმა) თავი უნდა შეიკავონ თავიანთი ყოფილი თანამშრომლებისა და კოლეგების პროფესიული და პირადი თვისებების მესამე პირებთან განხილვისგან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ ყოფილმა თანამშრომლებმა თავიანთი ქმედებებით არსებითი ზიანი მიაყენეს პროფესიას და ორგანიზაციის კანონიერ ინტერესებს. იმ აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მოთხოვნით, რომელშიც სამუშაოდ ეწყობა აუდიტორი, აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელს, სადაც ეს აუდიტორი ადრე მუშაობდა, შეუძლია მისცეს მას წერილობითი რეკომენდაცია მისი პროფესიული და პირადი თვისებების მითითებით.

პროფესიული აუდიტური მომსახურების რეკლამა შეიძლება წარმოდგენილ იქნას მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში, აუდიტორების სპეციალურ გამოცემებში, სამისამართო და სატელეფონო ცნობარებში, აუდიტორების, აუდიტური ორგანიზაციების საჯარო გამოსვლებსა და საჯარო პუბლიკაციებში. ასეთი რეკლამა უნდა იყოს ინფორმაციული, პირდაპირი და უტყუარი, გემოვნებით გადმოცემული და პოტენციური კლიენტების მოტყუებისა და შეცდომაში შეყვანის ან სხვა აუდიტორების მიმართ უნდობლობის აღძვრის ყოველგვარი შესაძლებლობის გამომრიცხავი. აუდიტორები ვალდებულნი არიან, თავი შეიკავონ სხვადასხვა სახის შედარებით გამოკვლევებსა და რეიტინგებში მონაწილეობისგან, რომელთა შედეგები,

სავარაუდოდ გამოქვეყნდება, ან ჟურნალისტების მომსახურების ანაზღაურებისგან, რომლებიც აქვეყნებენ ხელსაყრელ ინფორმაციას მათ შესახებ.

აუდიტორმა, თავისი ძირითადი პროფესიული პრაქტიკის პარალელურად არ უნდა განახორციელოს სხვა საქმიანობა, რომელიც გავლენას ახდენს ან შეიძლება მოახდინოს გავლენა მის ობიექტურობასა და დამოუკიდებლობაზე, საზოგადოებრივი ინტერესების პრიორიტეტების დაცვაზე ან პროფესიის რეპუტაციაზე მთლიანობაში, და ამიტომ შეუთავსებელია პროფესიული აუდიტური მომსახურების გაწევასთან. რაიმე საქმიანობის განხორციელება, რომელიც კანონმდებლობით ეკრძალება პრაქტიკის მქონე აუდიტორებს, განიხილება როგორც აუდიტორის შეუთავსებელი ქმედებები, რომლითაც ირღვევა კანონი და პროფესიული ეთიკური ნორმები.

სხვა სახელმწიფოებში გაწეული პროფესიული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუდიტორი ვალდებულია იცოდეს და გამოიყენოს თავის მუშაობაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და იმ სახელმწიფოში მოქმედი სტანდარტები, რომელთა მიხედვითაც ის ახორციელებს თავის პროფესიულ საქმიანობას.

აუდიტის ჩამოყალიბება საქართველოში ხორციელდება აუდიტორების პროფესიული ეთიკის ნორმების დაცვისა და ყოველდღიური პრაქტიკის გათვალისწინებით.

კითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. დაასახელეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებშიც ასახულია აუდიტური საქმიანობის ზოგადი დებულებები.
2. რა ამოცანებს ასრულებს საერთაშორისო აუდიტური პრაქტიკის კომიტეტი (საპკ)?
3. რა არის აუდიტის მიზანი?
4. ჩამოთვალეთ პროფესიონალი ბუღალტრის ეთიკის კოდექსის ძირითადი მოთხოვნები.
5. რა გარემოებებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტორის ეჭვი თაღლითობის ან არსებითი შეცდომების ფაქტების არსებობაში?



აუდიტორთა მოვალეობების რეგულირების საერთაშორისო სტანდარტები



2.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნები და ზოგადი პრინციპები

რეკომენდაციები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისა და ზოგადი პრინციპების მიმართ მოცემულია ISA 200—ში „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“. სტანდარტში განსაზღვრულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს გამოხატოს თავისი აზრი იმის თაობაზე, შედგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებით ასპექტში ფინანსური ანგარიშგების დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად.

გემოაღნიშნული სტანდარტის ზოგად ნაწილში მითითებულია, რომ აუდიტორმა აუცილებლად უნდა დაიცვას ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ შემუშავებული ბუღალტრების პროფესიული ეთიკის კოდექსი; მოკლედ არის ჩამოთვლილი აუდიტის ზოგადი პრინციპები; ხაზგასმულია, რომ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტი ISA—ის შესაბამისად, სადაც შესულია ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, აგრეთვე თანხლები რეკომენდაციები, წარმოდგენილი განმარტებით ან სხვაგვარი მასალის სახით; შესულია მოთხოვნა, რომ აუდიტორმა, იმის გათვალისწინებით, რომ შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, რომლებიც გამოიწვევენ ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას, გარკვეული პროფესიული სკეპტიციზმით უნდა დაგვეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი.

ასს-200-ის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ნაწილისა და აუდიტის მასშტაბის გ1 პუნქტის მიხედვით განსაზღვრულია რომლებიც მიიჩნევა აუცილებლად აუდიტის მიზნების მისაღწევად კონკრეტულ გარემოებებში. აქვე ნათქვამია, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩასატარებელი აუცილებელი პროცედურები ISA—ს თანახმად, ISA—ს, შესაბამისი პროფესიული ორგანიზაციების, კანონებისა და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებისა და საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტის ჩატარების შესახებ მოლაპარაკების პირობებისა და ანგარიშგების შედგენის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ქვეთავში „საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი“ ხაზგასმულია, რომ აუდიტორული მტკიცებულება აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებებისა და დასკვნის გასამყარებლად აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში და დაკავშირებულია აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვებასთან, რომლებიც აუცილებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ფორმირებისთვის. მითითებულია, რომ აუდიტს ახასიათებს შემზღუდვები, რაც გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობების გამოვლენის შესაძლებლობებზე, რაც ხდება შემდეგი მიზეზების გამო:

- ტესტირების გამოყენება;
- შეზღუდვები, რომლებიც ახასიათებს ბუღალტრული აღრიცხვისა შიდა კონტროლის ნებისმიერ სისტემას (მაგალითად, მორიგების შესაძლებლობა);
- ის ფაქტი, რომ აუდიტური მტკიცებულებების უმეტესი ნაწილი უფრო დარწმუნებით ხასიათს ატარებს, ვიდრე ამომწურავს.

იმ მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე გავლენის მქონე სხვა შეზღუდვებად, რომლებიც გამოიყენება გარკვეულ დასტურებზე დასკვნების მოსამზადებლად, მიჩნეულია ის უჩვეულო გარემოებები, რომლებიც აძლიერებენ არსებითი უზუსტობის რისკს იმაზე მეტად, ვიდრე ეს მოსალოდნელი იქნებოდა ჩვეულებრივ პირობებში, აგრეთვე ნებისმიერი ნიშნები, რომლებიც მიუთითებენ არსებითი უზუსტობების არსებობაზე.

გემოაღნიშნული სტანდარტის ნაწილში „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება“ სპეციალურად არის ხაზგასმული ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარმოდგენაზე.

ISA 200-ის ნაწილის “აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად“ თანახმად სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის უფლებამოსილებები კერძო სექტორთან შედარებით სპეციფიურ ხასიათს ატარებს. სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ჩატარებისას წყდება ამოცანების უფრო ფართო არეალი, ასეთ აუდიტს აქვს შედარებით დიდი მოცულობა და ის შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. ამგვარ დამატებით პასუხისმგებლობას ასს-ები არ ითვალისწინებს. ამ საკითხებს შეიძლება მოიცავდეს აუდიტის უმაღლესი ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაციის ან ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოების ოფიციალური დოკუმენტები, ან სამთავრობო აუდიტორული სტრუქტურების მიერ შემუშავებული მითითებები, თუმცა აუდიტის ძირითადი პრინციპები რჩება უცვლელი, იმის მიუხედავად, თუ სად ტარდება აუდიტი — კერძო თუ სახელმწიფო სექტორში.

აუდიტის მიზანია აზრის გამოხატვა აუდირებადი პირების ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის ბუალტრული აღრიცხვის შესახებ.

აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი აზრი ეკონომიკური სუბიექტის ორგანიზაციაში ფინანსური ანგარიშგების ყველამხრივ უტყუარობის შესახებ.

ამგვარად, ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ თავისი აზრის ფორმირებისა და გამოხატვისას აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია იხელმძღვანელოს ასს-ების, საქართველოში აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნებითა და აუდიტის პროფესიული ეთიკის პრინციპებით.

2.2. კონტაქტები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან

აუდიტორების ურთიერთობები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან 2001 წლის ივნისამდე რეგლამენტირდებოდა RIAP 1007—ით - „კონტაქტები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან“. საერთაშორისო აუდიტური პრაქტიკის მოცემულ დებულებაში მოკლე ფორმით გაშუქებული იყო ISA—ში აღწერილი აუდიტორის ურთიერთობები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან და წარმოდგენილი იყო დამატებითი რეკომენდაციები.

RIAP 1007—ის კონტექსტში ცნებაში „ხელმძღვანელობა“ იგულისხმებოდა თანამდებობის და სხვა პირები, რომლებიც ასევე ასრულებდნენ უმაღლეს მმართველობით ფუნქციებს.

აღნიშნული სტანდარტის ნაწილი — „ეთიკური მოსაზრებები“ ითვალისწინებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში აუცილებელია კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობების დამყარება ხელმძღვანელობასთან ეფექტური აუდიტის ჩასატარებლად. ამისათვის საჭიროა პროფესიული სტანდარტებით დადგენილი გარკვეული ეთიკური პრინციპების დაცვა, რომლებიც შესულია პროფესიონალ ბუალტერთა ეთიკის კოდექსში (დამოუკიდებლობა, პატიოსნება, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა და სათანადო გულმოდგინება, კონფიდენციალობა, პროფესიული ქცევა, ტექნიკური სტანდარტები).

სტანდარტის ნაწილში — „აუდიტზე შეთანხმების პირობები“ — მოცემული იყო აუდიტორებისთვის დამატებითი რეკომენდაციები ISA 210—დან „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ (მაშინ ამ სტანდარტს ერქვა „აუდიტზე შეთანხმების პირობები“). აღინიშნებოდა, რომ წერილი—ვალდებულება ხელს შეუწყობს შეთანხმების პირობების არასრულფასოვნად გაგების თავიდან აცილებას და აუდიტორსა და კლიენტს შორის ურთიერთობათა საფუძველია. ჩამოთვლილი იყო მთავარი ელემენტები, რომლებიც უნდა აისახოს წერილ—ვალდებულებაში: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი; ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; აუდიტის მასშტაბი, გამოყენებულ კანონებზე, ნორმატიულ აქტებზე ან პროფესიული ორგანიზაციების დებულებებზე მითითების ჩათვლით, რომლებიც უნდა დაიცვას

აუდიტორმა; სამუშაოს შედეგების შესახებ ანგარიშებისა და სხვა შეტყობინებების ფორმა; ის ფაქტი, რომ ტესტირების არჩევითი ხასიათის და აუდიტისთვის დამახასიათებელი (იმპენეტური) სხვა შეზღუდვების, აგრეთვე ბუალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შეზღუდვების გამო არსებობს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობების არაღმოჩენის გარდაუვალი რისკი; აუდიტთან დაკავშირებით მოთხოვნილი ჩანაწერების, დოკუმენტაციისა და სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა.

„ხელმძღვანელობის განცხადებები“ შეიცავდა ამავე დასახელების ISA 580-ს დამატებებს, რომლებითაც განსაზღვრულია რეკომენდაციები ხელმძღვანელთა განცხადებების მიმართ. ამ ნაწილში აღინიშნებოდა, რომ წერილმა ხელმძღვანელობის განცხადებებით შეიძლება უზრუნველყოს:

- იმის მტკიცებულება, რომ ხელმძღვანელობა ადასტურებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების უტყუარ წარმოდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საფუძვლების თანახმად, და რომ მან დაამტკიცა ასეთი ფინანსური ანგარიშგება;
- აუდიტის დროს გაკეთებული მნიშვნელოვანი განცხადებების წერილობითი დადასტურება ხელმძღვანელობის მიერ, რაც ამცირებს აუდიტორის მისამართით ზეპირი განცხადებების შემთხვევაში არასრულყოფილად გაგების შესაძლებლობას;
- წერილობითი აუდიტური მტკიცებულება იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობის განცხადება არის ერთადერთი მტკიცებულება, რომელიც აუდიტორს შეუძლია მიიღოს (მაგალითად, იმის დასამტკიცებლად, რომ ხელმძღვანელობა არ აპირებს გარკვეული ინვესტიციების რეალიზებას იმ მოლოდინით, რომ მათი ღირებულება გაიზრდება ხანგრძლივ პერსპექტივაში).

შემდეგ RIAP 1007—ის შესაბამის კარებში განიხილებოდა აუდიტის სხვადასხვა ეტაპზე აუდიტორის ხელმძღვანელობასთან კონტაქტების თავისებურებები, რომლებიც სავალდებულო წესით ექვემდებარება დოკუმენტირებას აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში (მაგალითად, განმარტებები და განცხადებები არსებით ოპერაციებთან დაკავშირებით, და აუდიტის დროს გაკეთებული ზეპირი შეტყობინებები).

კარში „კონტაქტები ხელმძღვანელობასთან აუდიტის დროს“ ჩამოთვლილია ძირითადი საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა სასურველია განიხილოს კლიენტის ვიზიტების დროს:

- ბიზნესის გაგება;
- აუდიტის გეგმა;
- ახალი კანონების ან პროფესიული სტანდარტების გავლენა აუდიტზე;
- ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია აუდიტური რისკის შესაფასებლად;
- ხელმძღვანელობის ან უფრო დაბალი ორგანიზაციული დონის მუშაკების განმარტებები, მტკიცებულებები და განცხადებები;
- დაკვირვებები და წინადადებები, რომლებიც წარმოიშვა ისეთი საკითხების შემოწმებისას, როგორც საოპერაციო და ადმინისტრაციული ეფექტურობა, ბიზნესის სტრატეგია და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები;
- შემოწმებელი ინფორმაცია, რომლის გამოქვეყნებას აპირებს ხელმძღვანელობა შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, და რომელსაც აუდიტორი მიიჩნევს არათანმიმდევრულად და შეცდომაში შემყვანად.

თუ აუდიტორი ატარებს განხილვებს აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მიზნით, მან აუცილებლად უნდა მონახოს ყველაზე შესაფერისი პირი, რომლისგანაც შეიძლება აუდიტური მტკიცებულებების მიღება.

სტანდარტში „კონტაქტები კლიენტის ხელმძღვანელობასთან აუდიტის ბოლოს“ მითითებული იყო ხელმძღვანელობასთან ისეთი საკითხების განხილვის აუცილებლობაზე, როგორებიცაა:

- პრაქტიკული სიძნელეები აუდიტის დროს;
- ხელმძღვანელობასთან ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული უთანხმოებები;
- მნიშვნელოვანი აუდიტური კორექტირებები, რომლებიც ასახულია ან არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- მნიშვნელოვანი პრობლემები, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ფინანსურ ანგარიშში მუხლების გახსნასთან და შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება;
- აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევები ან კანონებისა და დებულებების არდაცვის ეჭვი;
- მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც სუბიექტს საფრთხეს უქმნიან მისი საქმიანობის უწყვეტობის თვალსაზრისით;
- რეკომენდაციები (მაგალითად, შიდა კონტროლის საკითხებთან დაკავშირებით), რომელთა მიცემა სურს აუდიტორს აუდიტის ჩატარების შედეგად.

აუდიტორისთვის რეკომენდირებული იყო ეცნობინებინა შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობისთვის მსგავსი საკითხების შესახებ გეპირი ან წერილობითი ფორმით, აგრეთვე ჩაეტარებინა სპეციალური შეხვედრა დირექტორთა საბჭოსთან, აუდიტურ კომიტეტთან ან სხვა მაღალ ხელმძღვანელობასთან.

სტანდარტის ნაწილი — „კონტაქტები შიდა კონტროლის საკითხებზე“ — შეიცავდა დამატებით რეკომენდაციებს შიდა კონტროლთან დაკავშირებით. ამ კარში აღინიშნებოდა, რომ ასეთი რეკომენდაციები არ არის აუდიტის ძირითადი მიზანი, თუმცა მაინც ძალიან მნიშვნელოვანი უნდა იყოს კლიენტისთვის. ამიტომ, აუდიტორისგან მოითხოვებოდა დროულად ეცნობებინა ხელმძღვანელობისთვის საბუღალტრო აღრიცხვის ან შიდა კონტროლის სტრუქტურაში ან სისტემის მუშაობაში არსებითი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც აუდიტორმა შენიშნა. მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორის წერილობით შეტყობინებაში შიდა კონტროლთან დაკავშირებულ საკითხებზე:

- არ იყოს ფორმულირებები, რომლებიც შიძლება ეწინააღმდეგებოდეს აუდიტურ დასკვნაში გამოხატულ აზრს;
- აღინიშნებოდეს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები განიხილოს მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც ეს აუცილებელია სათანადო აუდიტური პროცედურების განსაზღვრისთვის ფინანსური ანგარიშგების მიმართებაში, და არა იმისთვის, რომ განისაზღვროს შიდა კონტროლის საკმარისობა მმართველობითი მიზნებისთვის ან ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მიმართ გარანტიებისთვის;
- აღინიშნებოდეს, რომ შეტყობინება მოიცავს შიდა კონტროლის მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებს, რომლებიც აუდიტორმა შენიშნა აუდიტის შედეგად, და შეიძლება არსებობდეს შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებები;
- შეიცავდეს განცხადებას იმის თაობაზე, რომ შეტყობინება განკუთვნილია მხოლოდ ხელმძღვანელობისთვის (ან სხვა მითითებული მხარისათვის) გამოსაყენებლად.

ამავე ნაწილში აღინიშნებოდა, რომ საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებით გამოვლენილი ფაქტების მნიშვნელობა შეიძლება შეიცვალოს დროის განმავლობაში, ხოლო წინა წლებში შეთავაზებული წინადადებები, რომლებიც არ იქნა მიღებული, ჩვეულებრივ მეორდება ან მათზე კეთდება მითითება. RIAP 1007—ით იყო გათვალისწინებული, რომ კონტაქტები ხელმძღვანელობასთან შიდა კონტროლთან ან სხვა ნებისმიერ საკითხთან დაკავშირებით არ ათავისუფლებს აუდიტორს აუცილებლობისგან გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან აუდიტზე ასეთი საკითხების გავლენა.

რიგ ქვეყნებში RIAP 1007—ის საფუძველზე შემუშვდა აუდიტური საქმიანობის ეროვნული სტანდარტები

(ასეს) „ურთიერთობა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან“, რომლითაც განისაზღვრა აუდიტური ორგანიზაციის (აუდიტორის) საქმიანი ურთიერთობების პრინციპები იმ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან, რომელსაც უტარდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან (აღმასრულებელ ორგანოებში შემავალ ან ეკონომიკური სუბიექტის საქმის წარმართვაზე პასუხისმგებელ პირებთან) ურთიერთობისას აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა დაიცვას საყოველთაოდ მიღებული მორალური ნორმები, აგრეთვე იხელმძღვანელოს პროფესიული ეთიკის პრინციპებით.

აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისგან მიღებული ინფორმაცია მისი შესაბამისობის, საიმედოობისა და საკმარისობის, აგრეთვე მისი წარმომდგენი პირის უფლებამოსილებისა და კომპეტენტურობის თვალსაზრისით.

აუდიტის დაწყებამდე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ურთიერთობის მიზანია აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობის შეფასება და ხელშეკრულების დადება აუდიტური და (ან) აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევაზე. ურთიერთობა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან აუდიტის დაწყებამდე შეიცავს ურთიერთობას აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის სტადიაზე და ურთიერთობას მოლაპარაკებების სტადიაზე.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან მოლაპარაკებების სტადიაზე განსაზღვრული და შეთანხმებული უნდა იყოს დასადები ხელშეკრულების არსებითი პირობები. აუდიტური ორგანიზაციისთვის რეკომენდებულია აუდიტური და (ან) აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევაზე ტიპური ხელშეკრულებების შემუშვება კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით.

აუდიტური და (ან) აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევაზე ხელშეკრულების ხელმოწერას შეიძლება წინ უსწრებდეს წერილი-ვალდებულების მომზადება. ის ეგზავნება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას აუდიტორული მომსახურების გაწევაზე ხელშეკრულების დადებაამდე სუბიექტის მიერ დასადები ხელშეკრულების პირობების არასწორად გაგების თავიდან აცილების მიზნით.

აუდიტის დროს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ურთიერთობის მიზანს წარმოადგენს აუდიტური პროცედურების ოპტიმიზაცია და აუდიტის მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფა მაქსიმალურად შესაძლო ეფექტურობით. აუდიტის დროს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან შეიძლება განხილულ იქნას შემდეგი საკითხები: აუდიტის დაგეგმვა; აუდიტური მტკიცებულებების მიღება; აუდიტური რისკისა და არსებობის დონის შეფასება; ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლა და შეფასება; ექსპერტების მუშაობის გამოყენება; აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები; აუდიტის მომზადებასა და ჩატარებასთან დაკავშირებული საკითხები.

აუდიტის დასკვნით სტადიაზე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ურთიერთობის მიზანია აუდიტის მსვლელობაში გამოვლენილი პრობლემების განხილვა და ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში აუდიტური ორგანიზაციის მიერ შეთავაზებული შესწორებების შეტანის შეთანხმება. აუდიტის დასკვნით სტადიაზე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან შეიძლება განიხილოს:

- პრობლემები, რომლებსაც შეეჯახა აუდიტური ორგანიზაცია აუდიტის მსვლელობაში;
- ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საკითხები, რომლებზეც ეკონომიკურ სუბიექტსა და აუდიტურ ორგანიზაციას წარმოექმნათ უთანხმოებები;
- აუდიტური ორგანიზაციის მიერ შეთავაზებული შესწორებები ფინანსურ ანგარიშგებაში, მიუხედავად იმისა, შეტანილია თუ არა ეს შესწორებები აღნიშნულ ანგარიშგებაში;
- ქვეყნის კანონმდებლობით დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვისა და ანგარიშგების შედგენის ნორმების დარღვევები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ან უნარი შესწევთ, გავლენა მოახდინონ მის უტყუარობაზე;

- აუდიტის მსვლელობაში გამოვლენილი შიდა და გარე გარემოს თავისებურებები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენენ ან უნარი შესწევთ გავლენა მოახდინონ ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის უწყვეტობაზე;

- აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ მომხდარი არსებითი მოვლენები;

- აუდიტის დასრულებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები. აუდიტური ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლასა და შეფასებას და, საჭიროების შემთხვევაში, ამზადებს მათი სრულყოფის რეკომენდაციებს. ეს კეთდება მხოლოდ იმისათვის, რომ განისაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტური დასკვნის ფორმირებისათვის აუცილებელი სამუშაოების მოცულობა.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შეფასების შედეგების მიხედვით, აუდიტური ორგანიზაცია ამზადებს ანგარიშს, რომელშიც წარმოადგენს აღნიშნული ნაკლოვანებების აღმოფხვრის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების საიმედოობის ამაღლების, შეცდომებისა და დანაკლისების გამოვლენის წინადადებებს.

საჭიროების შემთხვევაში ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გაუმჯობესების რეკომენდაციები შეიძლება განიხილოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ეკონომიკური სუბიექტის მიერ მათი შემდგომი რეალიზების მიზნით. აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია შესთავაზოს ეკონომიკურ სუბიექტს დახმარება ამ რეკომენდაციების შესრულებაში.

აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა მიიღოს ინფორმაცია, რომელიც მოწმობს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მზადყოფნაზე მიიღოს ყველა ზომა ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გაუმჯობესებისათვის. თუ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეატყობინა აუდიტურ ორგანიზაციას, რომ ის არ ეთანხმება შეთავაზებულ რეკომენდაციებს, აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა ჩაატაროს თათბირი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან უთანხმოებების მიზეზების გამოსარკვევად. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში აგრეთვე დიდი ყურადღება ეთმობა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციის დოკუმენტირების საკითხებს, რომელსაც ჩვენ ასს 230-ის განხილვისას შევეხებით.

2.3. აუდიტორული გარიგების პირობაზე შეთანხმება

ISA 210-ის „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ მიზანია სტანდარტების დადგენა და რეკომენდაციების მიცემა ისეთ საკითხთან დაკავშირებით, როგორიცაა კლიენტთან გარიგების პირობების შეთანხმება.

მოცემული სტანდარტი შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებაზე დავალების შესახებ წერილის შედგენის რეკომენდაციებს, რომლებიც აგრეთვე გამოიყენება თანხლები მომსახურების მიმართ. მასში ნათქვამია დავალების პირობებზე თანხმობის მიღწევის აუცილებლობაზე კლიენტსა და აუდიტორს შორის. სტანდარტი შეიცავს მოთხოვნას, დოკუმენტურად აისახოს შეთანხმებული პირობები წერილში აუდიტური დავალების შესახებ ან ნებისმიერი სხვა შესაფერისი კონტრაქტის ფორმით; ხაზგასმულია, რომ, მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტის მიზნები და მოცულობა, აგრეთვე აუდიტორის ვალდებულებები დადგენილია კანონით, წერილი დავალების შესახებ აუდიტორის თვალსაზრისით შეიძლება შეიცავდეს მისი კლიენტებისთვის სასარგებლო ინფორმაციას.

ISA 210-ის ნაწილში — „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ — მითითებულია აუდიტორის მიერ კლიენტისთვის გარიგების შესახებ წერილის გაგზავნის მიზანშეწონილობაზე, რათა გამოირიცხოს გაუგებრობები მოცემული გარიგების განხორციელების პროცესში. წერილი გარიგების შესახებ არის იმის

დოკუმენტური ასახვა და დასტური, რომ აუდიტორი იღებს დანიშვნას, ეთანხმება აუდიტის მიზნებსა და მოცულობას, აუდიტორის კლიენტის წინაშე ვალდებულებების მოცულობას და ანგარიშების (დასკვნების) ფორმას.

- ISA 210-ში არ არის აუდიტური გარიგების შესახებ წერილების ფორმისა და შინაარსის მკაცრი წესები, მაგრამ ამ სტანდარტებში განსაზღვრულია მოთხოვნები აღნიშნულ წერილებში შესული მითითებების მიმართ: აუდიტის მასშტაბის დეტალურად შემუშავებაზე, მათ შორის – მინიშნება მოქმედ კანონმდებლობაზე, ასს-ებსა და პროფესიული ორგანოების ეთიკურ და სხვა ისეთ ოფიციალურ დოკუმენტებზე, რომელთა მოთხოვნებსაც იცავს აუდიტორი; აუდიტორული გარიგების შედეგების ნებისმიერი სხვა სახის შეტყობინების ფორმაზე;

- იმ ფაქტზე, რომ აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო შიდა კონტროლის თანდაყოლილ შეზღუდვებთან ერთად არსებობს იმის გარდაუვალი რისკი, რომ შეიძლება ვერ მოხერხდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობის გამოვლენა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად;

- აუდიტის დაგეგმვასთან და ჩატარებასთან დაკავშირებული საკითხების მოგვარებაზე, მათ შორის – აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის შედგენაზე;

- იმის მოლოდინზე, რომ ხელმძღვანელობა წარმოადგენს წერილობით წარსადგენ ოფიციალურ ინფორმაციას (იხილეთ აგრეთვე პუნქტი გ13);

- ხელმძღვანელობის თანხმობაზე, აუდიტორს დროულად მიაწოდოს ფინანსური ანგარიშგების პროექტი და მასთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაცია, რათა აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის დასრულება შეთავაზებული გრაფიკის შესაბამისად;

- ხელმძღვანელობის თანხმობაზე, აუდიტორს აცნობოს იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომელთა შესახებაც ხელმძღვანელობისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს აუდიტორული დასკვნის შედგენის დღიდან ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების თარიღს შორის პერიოდის განმავლობაში;

- იმ საფუძველზე, რომლის მიხედვითაც ხდება მომსახურების საფასურის გამოთვლა და დარიცხვასთან დაკავშირებული ნებისმიერი საკითხი;

- ხელმძღვანელობისთვის თხოვნაზე, რომ დაადასტუროს აუდიტორული წერილის მიღება და დაეთანხმოს მასში ჩამოყალიბებულ გარიგების პირობებს.

საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორული გარიგების წერილში შესაძლებელია ასევე შემდეგი პუნქტების ჩართვაც:

- იმ საკითხების მოგვარება, რომლებიც ეხება სხვა აუდიტორების და ექსპერტების ჩართულობას აუდიტის ზოგიერთ ასპექტში;

- იმ საკითხების მოგვარება, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტორების და სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის ჩართულობას;

- წინამორბედ აუდიტორთან, თუკი ასეთი იქნება, დაკავშირებული საკითხების მოგვარება პირველი აუდიტის შემთხვევაში;

- აუდიტორის ვალდებულების ნებისმიერი სახით შეზღუდვა, როცა იარსებებს ამის შესაძლებლობა;

- მინიშნება აუდიტორსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის არსებულ ნებისმიერ შემდგომ შეთანხმებებზე;

- სხვა მხარეებისთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მიწოდების ნებისმიერი ვალდებულება.
- სტანდარტის ნაწილში — „ განმეორებითი აუდიტი“ — ნათქვამია, რომ განმეორებითი აუდიტის შემთხვევაში აუდიტორმა თავად უნდა გადაწყვიტოს, მოითხოვს თუ არა გარემოებები გარიგების პირობების გადახედვას და არსებობს თუ არა დავალების მოქმედი პირობების შეასახებ კლიენტისთვის შეხსენების აუცილებლობა. ახალი წერილის შედგენა მიზანშეწონილია, თუ არსებობს:
 - ნებისმიერი ნიშანი, რომელიც მიუთითებს კლიენტის მიერ აუდიტის მიზნებისა და მოცულობის არასწორად გაგებაზე;
 - აუდიტორული გარიგების ნებისმიერი გადახედილი ან განსაკუთრებული პირობა;
 - საკადრო ცვლილებები უმაღლესი ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში, დირექტორთა საბჭოში ან აუდირებადი პირის სტრუქტურაში;
 - აუდირებადი პირის საქმიანობის ხასიათის ან მასშტაბის მნიშვნელოვანი ცვლილებები;
 - კანონმდებლობის მოთხოვნები.

ISA 210-ის ნაწილის — „თანხმობა აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე“ — მოთხოვნების შესაბამისად, თუ აუდიტორს გარიგების დასრულებამდე სთხოვენ არსებული პირობების ისეთი პირობებით შეცვლას, რომლებიც წარმოადგენენ რწმუნების უფრო დაბალ დონეს, მაშინ აუდიტორმა უნდა განიხილოს ასეთი ცვლილების სათანადო ხასიათი. გარიგების პირობების შეცვლისას აუდიტორმა და კლიენტმა უნდა შეათანხმონ ახალი პირობები. ამასთან, აუდიტორი არ უნდა დასთანხმდეს გარიგების პირობების შეცვლას, თუ ამისთვის არ არის გონივრული დასაბუთება. მაგალითად, აუდიტორი გარიგების შესრულებისას აუდიტორს არ შეუძლია მიიღოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებები დებიტორული დავალიანების თაობაზე და კლიენტი მოითხოვს შეიცვალოს დავალება მიმოხილვითი შემოწმების გარიგებით იმ მიზნით, რომ თავიდან იქნას აცილებული აზრი შენიშვნით ან უარი აზრის გამოთქმაზე. ასეთ შემთხვევებში, თუ აუდიტორი ვერ დაეთანხმება გარიგების შეცვლას და მას ნებას არ რთავენ გააგრძელოს თავისი სამუშაო პირვანდელი დავალების თანახმად, აუდიტორმა უარი უნდა თქვას გარიგების შესრულებაზე ან განიხილოს საკითხი სახელშეკრულებო ან სხვა ვალდებულების შესახებ, რომლის თანახმად აუდიტორმა აუცილებლად უნდა მოახსენოს სხვა მხარეებს, მაგალითად, დირექტორთა ან აქციონერთა საბჭოს გარემოებების შესახებ, რომლებიც გახდა მისი უარის მიზეზი.

სტანდარტის ნაწილში — „სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები“ — ნათქვამია, რომ სახელმწიფო სექტორის აუდიტის მარეგულირებელი კანონებისა და ნორმატიული აქტების თანახმად, როგორც წესი, ინიშნებიან სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები, ამიტომ გარიგების შესახებ წერილის გამოყენება არ წარმოადგენს საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკას. და მაინც, სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ჩატარებისას საჭიროა სერიოზული დაფიქრება გარიგების შესახებ წერილის შედგენის აუცილებლობაზე. აღინიშნება აგრეთვე, რომ სახელმწიფო სექტორში შეიძლება მოქმედებდეს აუდიტის მანდატის მარეგულირებელი განსაკუთრებული საკანონმდებლო მოთხოვნები. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება მოსთხოვონ, წარუდგინოს ანგარიში უშუალოდ მინისტრს, საკანონმდებლო ორგანოს ან საზოგადოებას იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტის ხელმძღვანელი (ქვედანაყოფის ხელმძღვანელის ჩათვლით) აუდიტის მოცულობის შემოღდას შეეცდება.

ISA 210-ის დანართში მოცემულია აუდიტორული გარიგების შესახებ წერილის ნიმუში.

ამ სტანდარტში განსაზღვრულია აუდიტის ჩატარების შესახებ წერილის მომზადების პირობები და წესი, რასაც წინ უნდა უძღვოდეს ეკონომიკური სუბიექტის ოფიციალური წინადადება თხოვნით აუდიტური და (ან) მისი თანხლები მომსახურების გაწევის შესახებ. წერილი აუდიტის ჩატარების შესახებ ეგზავნება ეკონომიკური სუბიექტის აღმასრულებელ ორგანოს აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების დადებამდე.

ეკონომიკურმა სუბიექტმა წერილობით უნდა დაადასტუროს თანხმობა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ შემოთავაზებულ აუდიტის პირობებზე.

კლიენტებისთვის აუდიტური მომსახურების გაწევას წინ უნდა უძღვოდეს ხელშეკრულების დადება აუდიტური მომსახურების გაწევაზე, რომლის მიზანია აუდიტური ორგანიზაციის (აუდიტორის) და ეკონომიკური სუბიექტის ურთიერთობების განსაზღვრა აუდიტური მომსახურების გაწევის შესახებ ხელშეკრულების მომზადებისა და დადების ეტაპზე.

სტანდარტში აგრეთვე განსაზღვრულია აუდიტურ ორგანიზაციასა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის აუდიტური მომსახურების გაწევის შესახებ ხელშეკრულების პირობები და მომზადების წესი. ხელშეკრულების მომზადება იწყება ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის წინასწარი გაცნობის და აუდიტური მომსახურების გაწევის შესაძლებლობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ. ხელშეკრულების მომზადების ეტაპი შეიცავს აუდიტური მომსახურების გაწევის შრომატევადობის, ღირებულებისა და ვადების, გარე კონსულტანტებისა და ექსპერტების მოწვევის მოთხოვნების განსაზღვრას. ხელშეკრულება აუდიტური მომსახურების გაწევაზე შეიძლება ატარებდეს ერთჯერად ან გრძელვადიან ხასიათს. ხელშეკრულების საგანს შეიძლება წარმოადგენდეს ერთდროულად აუდიტის ჩატარების მომსახურება, როგორც ასეთი, და აუდიტის თანხლები მომსახურება.

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის მიზნები და მოცულობა, აგრეთვე აუდიტორის მოვალეობები დადგენილია სტანდარტით, აუდიტორისთვის რეკომენდებულია ამ დებულებების ჩართვა ხელშეკრულებაში (ან აუდიტის ჩატარების შესახებ წერილში, რომელიც წინ უძღვის ხელშეკრულებას).

ასს 210 შეიძლება გამოყენებულ იქნას შემოწმების მომსახურების გაწევისას, რომლებიც არ წარმოადგენს აუდიტს ან სპეციალურ აუდიტურ დავალებას, აგრეთვე აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევისას. აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევისას შეიძლება მართებული აღმოჩნდეს ამ მომსახურებებზე ცალკე წერილების შედგენა.

დანართი 1

(იხ.: ასს 210 პუნქტები გ23-24)

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში

ქვემოთ განხილულია აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. მოცემული წერილი არ არის სავალდებულო და ოფიციალური. იგი გამიზნულია იმისათვის, რომ აუდიტორებმა გამოიყენონ სახელმძღვანელოდ სტანდარტში განხილული მოსაზრებების გასათვალისწინებლად. ასეთი წერილები უნდა იცვლებოდეს ცალკეული მოთხოვნებისა და გარემოებების მიხედვით. წერილის ნიმუში შეეხება რომელიმე ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და საჭიროა მისი ადაპტირება, თუკი განზრახული ან მოსალოდნელი იქნება მისი გამოყენება განმეორებითი აუდიტისთვის (იხ. მოცემული ასს-ს პ. 13). შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ოურიდიული კონსულტაციის მიღება ნებისმიერი რეკომენდებული წერილის შესაფერისობის შესახებ.

* * *

ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ სათანადო წარმომადგენელს:

[აუდიტის მიზანი და მასშტაბი]

თქვენ გვთხოვთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, რომელშიც შედის 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსი და აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, აგრეთვე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა და სხვა განმარტებითი ხასიათის ინფორმაცია. მოხარული ვართ, ამ წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა მოცემულ აუდიტორულ გარიგებაზე. აუდიტის მიზანია, ჩვენი მოსაზრება გამოვთქვათ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

[აუდიტორის პასუხისმგებლობები]

აუდიტს ჩავატარებთ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ასს-ები). ეს სტანდარტები ჩვენგან მოითხოვს ეთიკური ნორმების დაცვას, ასევე აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების ჩატარებას. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის — ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. აუდიტი აგრეთვე ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობისა და ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

აუდიტისთვის და აგრეთვე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ასს-ების შესაბამისად ჩატარდეს.

რისკების შეფასების დროს ვიხილავთ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლს, რათა დავგეგმოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ. თუმცა, წერილობით შეგატყობინებთ აუდიტის მსვლელობისას ჩვენ მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან.

[ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მითითება (მოცემული ნიმუშის მიზნებისთვის ვუშვებთ, რომ აუდიტორს ჯერ არ დაუდგენია, რომ კანონმდებლობა ადგენს ამ პასუხისმგებლობებს სათანადო პირობებით; ამ მიზნით გამოიყენება მოცემული ასს-ის მე-6(ბ) პუნქტი).]

აუდიტს ჩავატარებთ იმის საფუძველზე, რომ [ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები] აღიარებენ და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- ბ) იმგვარი შიდა კონტროლის განხორციელებაზე, როგორსაც [ხელმძღვანელობა] საჭიროდ მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
 - ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც [ხელმძღვანელობამ] იცის, რომ საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა საკითხები;

- დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ [ხელმძღვანელობისგან] აუდიტის მიზნებისთვის; და
- სამეურნეო სუბიექტში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას ჩავთვლით აუცილებლად.

აუდიტის მსვლელობისას ჩვენ მოვთხოვთ [ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებს] აუდიტთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი.

აუდიტის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

[სხვა შესაფერისი ინფორმაცია]

[საჭიროებისდა მიხედვით, ჩაურთეთ სხვა ინფორმაცია, მაგალითად, რომელიც ეხება ანაზღაურებისა და ანგარიშსწორების საკითხებს]

[დასკვნა]

[ჩართეთ სათანადო მინიშნება აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმასა და შინაარსზე]

აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ფონზე შეიძლება საჭირო გახდეს ჩვენი დასკვნის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ აღიარებთ და ეთანხმებით ჩვენ მიერ დაგეგმილ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათ შორის – ჩვენს შესაბამის პასუხისმგებლობებს.

XYZ & Co.

დადასტურებული და შეთანხმებულია XYZ კომპანიის სახელით
(ხელმოწერა)

.....

სახელი, გვარი და თანამდებობა
თარიღი

2.4. აუდიტში მუშაობის ხარისხის კონტროლი

პროფესიული სტანდარტების მაღალ დონეზე შენარჩუნებისთვის აუდიტორის მუშაობის ხარისხის კონტროლი აუცილებლობაზე ნათქვამია ISA 220–ში „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“. ამ დოკუმენტის მიზანია სტანდარტების დადგენა და რეკომენდაციების მიცემა როგორც აუდიტური ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, და მთლიანად აუდიტურ მუშაობასთან მიმართებაში, ასევე იმ პროცედურებთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება აუდიტის ჯგუფისთვის დავალებულ სამუშაოს ცალკე აუდიტური შემოწმების ჩატარებისას. ISA 220–ში აღნიშნულია, რომ ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურა რეალიზებული უნდა იყოს როგორც აუდიტური ფირმის დონეზე, ასევე ცალკე აუდიტური შემოწმებების დონეზეც.

კარში „ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების შემსრულებელი ჯგუფების როლი“ ხაზგასმულია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და იმ პროცედურების დაცვის მნიშვნელობა, რომლებიც მოწოდებულია ყველა აუდიტური შემოწმების ჩასატარებლად ISA–ს, მოქმედი ეროვნული სტანდარტების ან პრაქტიკის შესაბამისად. მითითებულია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის სავალდებულო მიზნები, რომლებსაც

მიეკუთვნება:

- პროფესიული მოთხოვნები, უნარ-ჩვევები და კომპეტენტურობა;
- დავალებების მიცემა;
- უფლებამოსილებების დელეგირება;
- კონსულტირება;
- კლიენტების მიღება და შენარჩუნება;
- მონიტორინგი.

მითითებულია ფირმის აუდიტორებისთვის ხარისხის ზოგადი პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების აუცილებლობა.

კარში „გარიგების შესრულება“ განიხილება სხვაობები კონკრეტული შემოწმებების ხარისხის კონტროლსა და აუდიტური ფირმის მომსახურების ხარისხის ზოგად კონტროლს შორის. ხაზგასმულია, რომ ხარისხის ზოგადი კონტროლი ავსებს და ხელს უწყობს კონკრეტული აუდიტური შემოწმებების ხარისხის კონტროლს, მაგრამ არ ანაცვლებს მას. განიხილება გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მუშაობის ხარისხის კონტროლის ორგანიზება კონკრეტული აუდიტური შემოწმებების მსვლელობაში. ეს საკითხები განიხილება გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მუშაობის ხელმძღვანელობის, მასზე ზედამხედველობისა და შესრულებული სამუშაოს შემოწმების პოზიციებიდან. გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მუშაობის ხელმძღვანელობის ძირითადი ინსტრუმენტის სახით შემოთავაზებულია აუდიტის პროგრამის გამოყენება, რომელიც საშუალებას იძლევა, მიეწოდოს მათ მითითებები აუდიტის ჩატარებაზე. მოცემული ნაწილის თანახმად, გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრების მუშაობაზე ზედამხედველობის განხორციელების მსვლელობაში შესაბამისი თანამშრომელი-აუდიტორი თვალ-ყურს უნდა ადევნებდეს, აქვთ თუ არა ჯგუფის წევრებს საჭირო უნარ-ჩვევები და კომპეტენცია მათთვის მიცემული დავალებების შესასრულებლად; ესმით თუ არა აუდიტის ჩატარებაზე მითითებების შინაარსი; სრულდება თუ არა სამუშაო აუდიტის ზოგადი გეგმისა და პროგრამის შესაბამისად.

სახელმწიფო სექტორში მომუშავე აუდიტორების მიმართ დამატებითი პოლიტიკის არსებობის შესაძლებლობის შესახებ ნათქვამია სტანდარტის ნაწილში „სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები“.

ISA 220-ში მოყვანილია ხარისხის კონტროლის პროცედურების მაგალითები აუდიტური ფირმისთვის. მასში უფრო დეტალურად აისახა შემდეგი საკითხები:

- პროფესიული მოთხოვნები (ფირმის პერსონალმა უნდა დაიცვას დამოუკიდებლობის, პატიოსნების, ობიექტურობისა და კონფიდენციალობის პრინციპები და პროფესიული ქცევის ნორმები);
- უნარ-ჩვევები და კომპეტენტურობა (ფირმის პერსონალი უნდა შედგებოდეს თანამშრომლებისგან, რომლებიც ფლობენ და იცავენ ტექნიკურ სტანდარტებს, და აგრეთვე აქვთ თავიანთი მოვალეობების სათანადო კეთილსინდისიერებით შესრულებისთვის აუცილებელი პროფესიული კომპეტენცია);
- დავალებების მიცემა (აუდიტური სამუშაო უნდა ევალებოდეს ისეთ თანამშრომლებს, რომლებსაც აქვთ მოცემულ პირობებში მუშაობისთვის საჭირო ტექნიკური მომზადება და პროფესიული ცოდნა);
- უფლებამოსილებების დელეგირება (აუცილებელია საკმარისად მიეცეს მიმართულება სამუშაოს, განხორციელდეს ზედამხედველობა და სამუშაოს შემოწმება ყველა დონეზე, რათა უზრუნველყოფილ იქნას იმის რწმენა, რომ შესრულებული სამუშაო შეესაბამება აუდიტის სათანადო სტანდარტებს);

- კონსულტირება (საჭიროების შემთხვევაში თავად ფირმაში და მის ფარგლებს გარედან მიღებული უნდა იქნეს კონსულტაციები შესაბამისი გამოცდილების მქონე სპეციალისტებისგან);
- კლიენტების მიღება და შენარჩუნება (აუცილებელია მუდმივად ჩატარდეს პოტენციური კლიენტების შეფასება და არსებული კლიენტების გაანალიზება);
- მონიტორინგი (აუცილებელია მუდმივად გაკონტროლდეს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ადეკვატურობა და საოპერაციო ეფექტურობა);

საზღვარგარეთის პრაქტიკა უჩვენებს, რომ აუდიტური მომსახურების ბაზარზე აღიარებისთვის აუდიტური ფირმები ვალდებული არიან, იქონიონ მათი საქმიანობის მარეგლამენტირებელი დოკუმენტები, ანუ სტანდარტები, რომლებიც კონკრეტული აუდიტური ფირმის სპეციფიკას (აუდიტის ფირმის შიდა სტანდარტებს) ითვალისწინებენ.

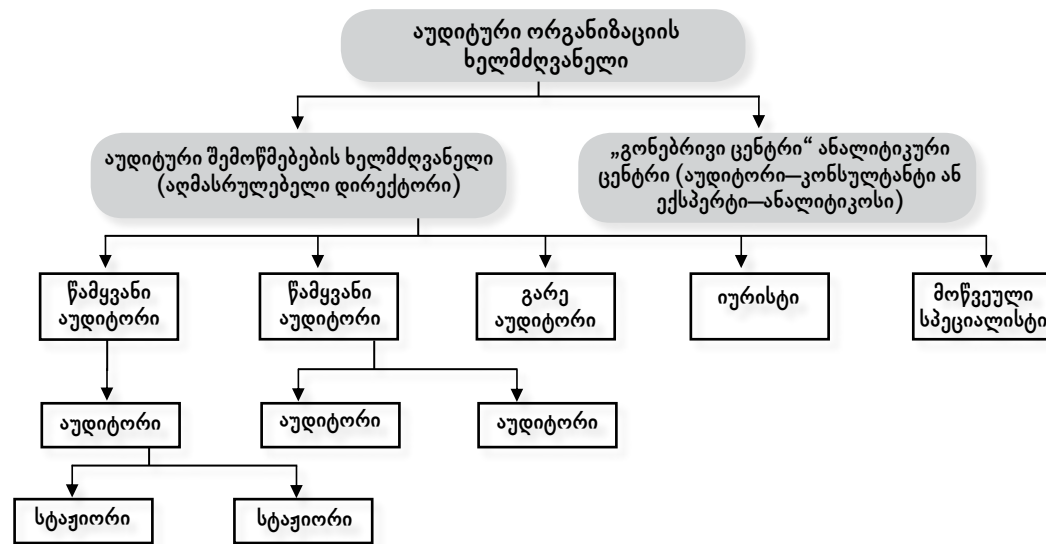
უმეტესი ქვეყნების (აშშ, დიდი ბრიტანეთი, გერმანია და ა.შ.) კანონმდებლობის, აგრეთვე ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტების დაცვის სფეროში, საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, ფირმის შიდა სტანდარტები კომერციულ საიდუმლოებაა, აქედან გამომდინარე მთელი შედეგებით. ამ სტანდარტების შემუშავებისთვის მოითხოვება მნიშვნელოვანი საშუალებები და პრაქტიკული მუშაობის მრავალი წელი, ამიტომ ფირმის შიდა სტანდარტების შემუშავება მხოლოდ სამეცნიერო პოტენციალის მქონე მსხვილ აუდიტურ ფირმებს შეუძლიათ.

სტანდარტში აღნიშნულია, რომ ასეთი დოკუმენტების მნიშვნელობა, ისევე, როგორც აუდიტის პროგრამა, დროის დანახარჯების ხარჯთაღრიცხვა და აუდიტის ზოგადი გეგმა მნიშვნელოვან საშუალებაა იმისათვის, რომ აუდიტორმა მეტი ყურადღებით გაითვალისწინოს მითითები აუდიტის ჩატარებაზე.

ზოგიერთი აუდიტური ორგანიზაცია აგრეთვე შეიმუშავებს აუდიტური საქმიანობის ფირმის შიდა სტანდარტებს, აუდიტის საერთაშორისო და საკუთარი ქვეყნის სტანდარტების საფუძველზე, მათ შორის – სტანდარტებს აუდიტის ხარისხის კონტროლის ფირმის შიდა სისტემის ორგანიზების სტანდარტებს.

ფირმის შიდა სტანდარტების ამოცანებს მიეკუთვნება კონკრეტული აუდიტური ორგანიზაციის თანამშრომელთა ფუნქციების განსაზღვრა აუდიტის განხორციელებისას; ფირმაში კონტროლის შიდა სისტემის ხარისხის სრულყოფის გზები; აუდიტის ხარისხის კონტროლის ძირითადი პროცედურების დადგენა.

როგორც წესი, აუდიტის მსვლელობაში შესრულებული ფუნქციების თვალსაზრისით, პროფესიული თანამშრომლები იყოფიან შემდეგ კატეგორიებად: აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელი; აუდიტური შემოწმებების ხელმძღვანელი (აღმასრულებელი დირექტორი); წამყვანი აუდიტორები (ჯგუფების ხელმძღვანელები); აუდიტური ჯგუფების რიგითი მონაწილეები; აუდიტორი-კონსულტანტი („გონებრივი (ანალიტიკური) ცენტრი“ (ნახ. 2.1.).



ნახ. 2.1. საშუალო და მსხვილი კატეგორიის ეკონომიკურ სუბიექტთან მომუშავე აუდიტორთა ჯგუფის თანადაქვემდებარებისTM დაახლოებითი სქემა

აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელი – არის თანამშრომელი, რომელიც შედის ადმინისტრაციის შემადგენლობაში, მიეკუთვნება მესაკუთრეთა რიცხვს და სერტიფიცირებულია ერთ-ერთი აუდიტორი სპეციალობით. მას უფლება აქვს, ხელი მოაწეროს აუდიტორ დასკვნას, რომელიც შედგენილია აუდიტორი ორგანიზაციის სახელით, და პასუხს აგებს ორგანიზაციის მუშაობაზე მთლიანობაში, მოცემული ორგანიზაციის წესდების შესაბამისად.

აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელის უფლებამოსილებებში შედის:

- მოლაპარაკებების წარმოება პოტენციურ კლიენტებთან, რაც წინ უსწრებს ხელშეკრულების დადებას აუდიტის ჩატარებაზე;
- გადაწყვეტილებების მიღება კონკრეტული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაძლებლობის შესახებ, ხელმძღვანელის განკარგულებაში არსებული მთელი ინფორმაციის გათვალისწინებით;
- აუდიტორი ორგანიზაციის არასტანდარტულ, პრობლემურ სიტუაციებში (მაგალითად, თუ წინასწარი დაგეგმვის შედეგებით ნათელია, რომ აუდიტორი დასკვნა იქნება განსხვავებული უდავოდ დადებითი დასკვნისგან, საჭიროა მაშინვე გადაწყდეს საკითხი ასეთ ეკონომიკურ სუბიექტთან აუდიტის ჩატარების მიზანშეწონილობის შესახებ) ქცევის სტრატეგიის გამომუშავება;
- აქტიური მონაწილეობა შემოწმების ხელმძღვანელის დანიშნასა და აუდიტორთა ჯგუფის კომპლექტაციაში.

აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელი პასუხს აგებს აუდიტორი დასკვნის ფორმით გამოხატულ აზრზე ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ. ამასთან დაკავშირებით, ის ინფორმირებული უნდა იყოს ყველა არსებითი მიზეზის შესახებ, რომელმაც ყოველი გაცემული აუდიტორი დასკვნის შინაარსი განსაზღვრა. იმ დასკვნების დასაბუთებულობის, დოკუმენტურად დამტკიცების

დასადასტურებლად, რომლებიც საფუძველი გახდა ამრის ჩამოსაყალიბებლად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, აუდიტორი დასკვნის ხელმოწერამდე აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელმა უნდა შეამოწმოს კლიენტის აუდიტორი ფაილი.

აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელი — არის აუდიტორი ორგანიზაციის თანამშრომელი, რომელსაც კლიენტებთან მუშაობის ორგანიზება და ამ სამუშაოების შესრულების კონტროლი ევალება. ის პასუხს აგებს დანახარჯებსა და მუშაობის ხარისხს შორის კონკრეტული აუდიტორი შემოწმების შესრულების ბალანსირებაზე, ამიტომ შემოწმების ხელმძღვანელი უნდა იყოს არა მხოლოდ კარგი ორგანიზატორი, არამედ მაღალი კლასის პროფესიონალი, რაც ნიშნავს, რომ მას აუცილებლად უნდა ჰქონდეს აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი.

აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელს ნიშნავს აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელი. აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელი ანგარიშვალდებულია აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელის წინაშე და უშუალოდ ხელმძღვანელობს სპეციალისტებს, რომლებიც ახორციელებენ კონკრეტული ეკონომიკური სუბიექტების აუდიტს. ასეთი ხელმძღვანელობა ხორციელდება შემოწმების ყველა სტადიაზე, დაწყებული დაგეგმვის ეტაპით და დასრულებული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე აუდიტორი ორგანიზაციის ამრის ფორმირების ეტაპით.

აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელი აუდიტის ზოგად გეგმას და პროგრამას ამტკიცებს და აგრეთვე პასუხს აგებს შემოწმების ჩატარების შეთანხმებულ ვადებსა და გრაფიკზე; ამისათვის აუცილებელია დროისა და შრომის დანახარჯების ბიუჯეტის განსაზღვრა; სპეციალისტების სწორად შერჩევა და მათ შორის მოვალეობების განაწილება; არსებითობის დადგენილი დონის დასაბუთებულობა; აუდიტორი რისკების ხარისხზე და გენერალურ ერთობლიობაზე კონტროლი; დაგეგმილი აუდიტორი პროცედურების რაოდენობისა და ხარისხის მონიტორინგი; აუდიტორ შემოწმებასთან დაკავშირებულ სხვა საორგანიზაციო და მეთოდურ საკითხებზე ზედამხედველობა.

აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელმა უნდა:

- განახორციელოს შემსრულებლების მუშაობის და აუდიტის მსვლელობის მიმდინარე კონტროლის ორგანიზება;
- მუდმივად თვალი ადევნოს სამუშაოების ჩატარებას აუდიტის დამტკიცებული ზოგადი გეგმისა და პროგრამის შესაბამისად;
- დროულად გამოავლინოს და გააანალიზოს გადახრები დაგეგმილი წესიდან;
- მინიჭებული უფლებამოსილებების ჩარჩოებში შეაფასოს შექმნილი არასტანდარტული სიტუაციები და ჩამოაყალიბოს პროფესიული მოსაზრებები ამ სიტუაციებიდან გამოსვლის თაობაზე;
- პასუხი აგოს აუდიტორი შემოწმების პროცესის დოკუმენტირებაზე, კერძოდ, თვალ-ყური ადევნოს აუდიტის შედეგების მიხედვით მომზადებული სამუშაო დოკუმენტაციის შესაბამისობას აუდიტორი საქმიანობის წესებთან (სტანდარტებთან) და აუდიტორი ორგანიზაციის ფირმის შიდა მოთხოვნებთან;
- ოპერატიულად აცნობოს აუდიტორი ორგანიზაციის ხელმძღვანელს აუდიტის მსვლელობის და სხვა არსებითი ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ აუდიტის შედეგებზე; ასევე აცნობოს ამ შედეგების მიხედვით გაცემებული დასკვნები.

აუდიტორი შემოწმების ხელმძღვანელი უშუალოდ არ შეისწავლის დოკუმენტაციას და უშუალოდ არ არის ჩართული აუდიტორი პროცედურების შესრულებაში. ის ახორციელებს ხელმძღვანელობით ფუნქციებს, თუმცა უნდა ერკვეოდეს ყველა საბუღალტრო, აუდიტორ და სხვა პროფესიულ საკითხში.

წამყვანი აუდიტორი — არის თანამშრომელი, რომელსაც ევალება რიგითი თანამშრომლების (თანამშრომლის) ხელმძღვანელობა. წამყვანი აუდიტორი ანგარიშვალდებულია აუდიტური შემოწმებების ხელმძღვანელის წინაშე და მასთან მიმართებაში წარმოადგენს შემსრულებელს.

წამყვანი აუდიტორი პასუხს აგებს აუდიტური პროცედურების მომზადებაზე, უშუალო განხორციელებაზე და მისი შედეგების დოკუმენტურად გაფორმებაზე; ახორციელებს მის დაქვემდებარებაში მყოფი შემოწმების მონაწილეების მუშაობის ხელმძღვანელობას და კონტროლს.

წამყვანი აუდიტორი ამზადებს აუდიტის პროგრამის ნაწილებს თავისთვის და მის წინაშე ანგარიშვალდებული სპეციალისტებისთვის. ამ ნაწილებში დაწვრილებით უნდა იყოს აღწერილი აუდიტის სეგმენტები, კონტროლის საშუალებების დაგეგმილი ტესტები, კონკრეტული აუდიტური პროცედურები, ასევე მოცემული უნდა იყოს საჭირო მითითებები. ამგვარად მომზადებულ ნაწილებს განიხილავს და ამტკიცებს შემოწმებების ხელმძღვანელი. შემდეგ წამყვანი აუდიტორი ატარებს აუდიტურ პროცედურებს და მის დაქვემდებარებაში მყოფი სპეციალისტების მუშაობის მიმდინარე კონტროლს ახორციელებს. აუდიტური პროცედურების დასრულების შემდეგ წამყვანი აუდიტორი შედეგებსა და დასკვნებს აფორმებს ან აკონტროლებს, როგორ არის ისინი გაფორმებული მის დაქვემდებარებაში მყოფი თანამშრომლების მიერ.

წამყვანმა აუდიტორმა თავისი უფლებამოსილებების ჩარჩოებში ადეკვატურად უნდა შეაფასოს მის დაქვემდებარებაში მყოფი თანამშრომლების პროფესიული ცოდნა და უნარ-ჩვევები; რაციონალურად გაანალიზოს დავალებები მათ შორის და უზრუნველყოს შესაბამისი კონტროლი ამ დავალებების შესრულების ხარისხზე; დროულად გამოავლინოს გადახრები აუდიტის პროგრამიდან, ისეთი გარემოებების წარმოქმნა, რომლებიც გავლენას ახდენენ არსებობის დონეზე და აუდიტური რისკის მასშტაბზე; ოპერატიულად მიაწოდოს შემოწმებების ხელმძღვანელს არსებითი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას ახდენს აუდიტის შედეგებზე და ამ შედეგების მიხედვით გაკეთებულ დასკვნებზე.

შემოწმების რიგითი მონაწილე — არის თანამშრომელი, რომელიც ანგარიშვალდებულია აუდიტური შემოწმებების ხელმძღვანელის წინაშე და მასთან მიმართებაში წარმოადგენს შემსრულებელს (აუდიტორს ან ასისტენტს). შემოწმებების ხარისხი ბევრად არის დამოკიდებული კონკრეტული შემოწმებლების პროფესიონალმზსადა პასუხისმგებლობაზე. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ საბოლოო გადაწყვეტილების მისაღებად ინფორმაციის შემცველი სამუშაო დოკუმენტები უნდა იყოს მკაფიო და გარკვეული, მას კი აფორმებენ რიგითი თანამშრომლები.

ანგარიშვალდებულების პრინციპის დაცვა, ფუნქციების, უფლებამოსილებების და პასუხისმგებლობის მკაცრი განაწილება უზრუნველყოფს მუშაობის მკაფიო ორგანიზებას, გამორიცხავს დუბლირებას, გაუგებრობებს როგორც აუდიტური ორგანიზაციის სპეციალისტებს შორის, ასევე კლიენტებთან ურთიერთობებში. მაგალითად, არ შეიძლება იმის დაშვება, რომ აუდიტური ჯგუფის ერთ-ერთმა წევრმა საკუთარი სურვილით და თავისი შეხედულებისამებრ შემოწმების პროცესში შეატყობინოს ეკონომიკური სუბიექტის თანამშრომლებს რაიმე დასკვნები ან შენიშვნები. ასევე დაუშვებელია, რომ ჯგუფის ყველა წევრი უსისტემოდ მოახსენებდეს აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელს ჩატარებული სამუშაოს შედეგების შესახებ. ამავე დროს, შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორმა მკაფიოდ უნდა იცოდეს, ვის და რა წესით უნდა მიმართოს განმარტებებისთვის პრობლემურ საკითხებთან დაკავშირებით.

აუდიტური ორგანიზაციის შემადგენლობაში ასევე უნდა იყოს თანამშრომელი, რომელიც ასრულებს „გონებრივი (ანალიტიკური) ცენტრის“ ფუნქციებს, მაგალითად, **აუდიტორ-კონსულტანტი**. აუდიტორ-კონსულტანტს პასუხი უნდა ჰქონდეს ნებისმიერ რთულ საკითხზე, რომელიც წარმოექმნებათ ორგანიზაციის კლიენტებს. მან უნდა დაადასტუროს თავისი პასუხი შესაბამისი სამართლებრივი დოკუმენტებით. კლიენტთან მუშაობით დაკავებულმა აუდიტორმა დრო არ უნდა დაკარგოს რთული საკითხების დამუშავებაზე. კლიენტის პრობლემების შესწავლის შემდეგ ის აცნობებს მათ შესახებ აუდიტორ-კონსულტანტს და ღებულობს მისგან სრულ და ყველა დეტალში დამუშავებულ პასუხს დასმულ შეკითხვაზე.

„გონივრული (ანალიტიკური) ცენტრი“ პასუხს აგებს ორგანიზაციის ხედვის მასშტაბზე, მის პერსპექტივებზე, ესწრება საგადასახადო სამსახურის, ფინანსთა სამინისტროს და სხვა ორგანოების მიერ ჩატარებულ სემინარებს, აგრეთვე შეიმუშავებს ფირმის შიდა სტანდარტებს.

აუდიტური ორგანიზაციის შიგნით მუშაობის ხარისხის კონტროლი ვლინდება შემდეგ ასპექტებში:

აუდიტი ხარისხიანად ითვლება, თუ ის დაგეგმილი იყო და ტარდებოდა აუდიტური საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული წესების (სტანდარტების) შესაბამისად. სტანდარტების დაცვის უზრუნველყოფა აუდიტური ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აზრის ჩამოყალიბების ეტაპზე ხდება, ძირითადად, სტანდარტების დაცვით აუდიტური შემოწმების წინა ეტაპებზე. აუდიტის სტანდარტები უნდა დაიცვას შემოწმების ყველა შემსრულებელმა კონკრეტული ქმედებების განხორციელებისას.

მიზანშეწონილია საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩატარება პირებისთვის, რომლებსაც იღებენ სამუშაოზე. გამოცდები (ტესტირება ბუღალტრული აღრიცხვის, გადასახადებით დაბეგვრის, ფინანსების, აუდიტის და ა.შ საკითხებზე) რამდენიმე ეტაპად ტარდება. პირველ ეტაპზე ტარდება ზოგადი ტესტირება პრეტენდენტის ცოდნის დონის დასადგენად და, შესაბამისად, თანამდებობების დიაპაზონის განსაზღვრისთვის, რომლებზეც მას შეიძლება ჰქონდეს პრეტენზია, ამიტომ ზოგად ტესტში შესული უნდა იყოს სხვადასხვა სირთულის საკითხების ჯგუფი. პასუხების შესაფასებლად უნდა განისაზღვროს მინიმალური ცოდნის საზღვრები ყოველი დონისათვის. მეორე ეტაპზე გამოიყენება უფრო ღრმა ტესტირება ყოველი კონკრეტული თანამდებობისთვის აუცილებელი ცოდნის დონის დადგენის მიზნით. ღრმა ტესტირება შესაძლებელია პირველ ეტაპზეც პირებისთვის, რომლებსაც აქვთ პრეტენზია მხოლოდ გარკვეულ თანამდებობებზე (მაგალითად, წამყვანი აუდიტორის თანამდებობაზე).

საქმიანი ქართული/ინგლისური ენის ფლობის (აუცილებელი მოთხოვნა აუდიტორის ცოდნის დონის მიმართ) დონე მოწმდება წერილობითი გამოკითხვის მეშვეობით. შეკითხვები ისეთიანად უნდა ჩამოყალიბდეს, რომ პასუხის გაცემისას პრეტენდენტს შეეძლოს ფართო თვალთახედვის, თავისი თვალსაზრისის დასაბუთების უნარის გამოვლენა, ანუ მიზანშეწონილია ისეთი შეკითხვების დასმა, რომლებზეც არ არსებობს ერთმნიშვნელოვანი პასუხები. წერილობით შეკითხვებზე პასუხების შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს არა მხოლოდ გადმოცემული ფაქტების სიზუსტე, არამედ ტექსტის სტრუქტურირებისა და სისტემაში მოყვანის უნარიც, გადმოცემის ლოგიკურობა და სტილი.

გამოკითხვის პროცესი უნდა იყოს ფორმალიზებული. გამოკითხვის ორგანიზების ვალდებულებები უნდა დაეკისროს აუდიტური შემოწმებების ხელმძღვანელს ან აუდიტორ-კონსულტანტს. უფლებამოსილი თანამშრომელი უნდა მოქმედებდეს დამტკიცებული ინსტრუქციების მკაცრი შესაბამისობით, იყენებდეს შემუშავებულ ტიპურ ტესტებს, კითხვარებსა და ბილეთებს. გამოკითხვის მასალა მოითხოვს დროულად განახლებასა და აქტუალიზაციას.

თანამდებობაზე პრეტენდენტთან გასაუბრება უნდა იყოს საგულდაგულოდ დაგეგმილი და მომზადებული. დასმული შეკითხვები არ უნდა იყოს ვიწრო პროფესიული. მნიშვნელოვანია დადგინდეს: როგორ ესმის პრეტენდენტს აუდიტური საქმიანობის არსი, აუდიტური ორგანიზაციისა და მისი კლიენტების უფლებები და მოვალეობები; როგორია პრეტენდენტის რეაქცია და ქცევა არასტანდარტულ სიტუაციებში (პრეტენდენტს შეიძლება შეეთავაზოს კონკრეტული სიტუაციის გაანალიზება და შეფასება, მისგან გამოსვლის გზების დადგენა); როგორია პრეტენდენტის პრაქტიკული და თეორიული გამოცდილება აუდიტის სფეროში; რა გეგმები აქვს მას ახალ სამუშაო ადგილთან დაკავშირებით და სხვა.

კლიენტების შერჩევისა ან უარყოფის პროცედურების შემუშავებისას ყურადღება უნდა გამახვილდეს შემდეგ ფაქტორებზე: აუდიტური ორგანიზაციის დამოუკიდებლობის დაცვის აუცილებლობა; აუდიტურ ორგანიზაციაზე მესამე პირების მხრიდან ზეწოლის ნეიტრალიზება ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე შემოწმების ჩატარებისა და აზრის ჩამოყალიბების დროს; აუდიტურ ორგანიზაციაში კვალიფიციური აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი და საკმარისი რესურსების არსებობა; პოტენციური კლიენტისა და მისი ხელმძღვანელების რეპუტაცია.

იმ სამუშაოების ხარისხის კონტროლი, რომლებიც სრულდება აუდიტის მსვლელობაში, ხორციელდება წინასწარ განსაზღვრული მითითებებისა და შესრულებული სამუშაოს შემოწმების მეშვეობით. წამყვანი აუდიტორებისთვის და შემოწმების რიგითი მონაწილეებისთვის გაცემული მითითებები შეიცავენ ინფორმაციას ამ სპეციალისტების ყველა მოვალეობის შესახებ; შესასრულებელი პროცედურების მიზნების, შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის თავისებურებების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში შესაძლო პრობლემური საკითხების შესახებ, რომლებმაც შიძლება გავლენა იქონიონ გამოყენებული აუდიტური პროცედურების სპეციფიკაზე, მოცულობასა და დროის დანახარჯებზე.

აუდიტორთა ჯგუფის წევრებმა (სპეციალისტებმა), რომლებიც მიმდინარე კონტროლს ახორციელებენ, თვალ-ყური უნდა ადევნონ, თუ რამდენად შეესაბამება აუდიტის მონაწილეთა საკვალიფიკაციო დონე მათთვის მიცემული დავალებების სირთულის ხარისხს და სწორად არის თუ არა შემსრულებლების მიერ გაგებული სპეციალური მითითებები, შეესაბამება თუ არა სამუშაო, რომელსაც ისინი ასრულებენ, აუდიტის ზოგად გეგმას და პროგრამას.

ყოველი შემსრულებლის მუშაობის შედეგებს ამოწმებენ უფრო მაღალი პროფესიული დონის მქონე თანამშრომლები, ამასთან განსაკუთრებულ ყურადღებას უთმობენ შემდეგი მომენტების გამორკვევას:

- სრულდებოდა თუ არა სამუშაო აუდიტის ზოგადი გეგმისა და პროგრამის შესაბამისად;
- მიღწეულ იქნა თუ არა აუდიტური პროცედურის ყველა მიზანი, სათანადოდ იქნა თუ არა ისინი აღწერილი, კვალიფიცირებული, შეფასებული და გარკვეული და აისახა თუ არა ისინი აუდიტორების დასკვნებში;
- დასაბუთებულია თუ არა აუდიტორების დასკვნები და დაფუძნებულია თუ არა ისინი შემოწმების მსვლელობაში მოპოვებულ აუცილებელ და საკმარის აუდიტურ მტკიცებულებებზე;
- არის თუ არა სათანადოდ ასახული სამუშაო დოკუმენტებში ჩატარებული სამუშაო და მისი შედეგები.

მსგავსი ინფორმაციის მიღება შეიძლება სამუშაო დოკუმენტაციის (აუდიტური ფაილების) რეგულარულად შემოწმების გზით.

თანამშრომლები, რომლებიც ამოწმებენ სამუშაოს შედეგებს, ვალდებული არიან, ხელი მოაწერონ შესწავლილ სამუშაო დოკუმენტებს და გააკეთონ ამ დოკუმენტებზე ადვილად იდენტიფიცირებადი აღნიშვნა. პრაქტიკულად, ყველა ტიპურ ბლანკზე გათვალისწინებული უნდა იყოს ისეთი რეკვიზიტები, როგორებიცაა: თარიღი, ხელმოწერა და შემმოწმებლის გვარი. შემმოწმებლის ხელმოწერა ნიშნავს, რომ ის იზიარებს შემსრულებლის პასუხისმგებლობას სამუშაოს შედეგებზე.

კადრების საგულდაგულოდ შერჩევის სისტემის გარდა, აუდიტურ ორგანიზაციაში მუდმივად უნდა მოქმედებდეს პერსონალის კვალიფიკაციის ამაღლების და ხელახალი ატესტაციის სისტემა. ასეთი სისტემა არ ანაცვლებს აუდიტორების კვალიფიკაციის ამაღლების მოქმედ სისტემას. ორგანიზაციაში დამტკიცებული უნდა იყოს შიდა სემინარების თემატიკა და ჩატარების გრაფიკი. ეს შიძლება იყოს სპეციალისტთა გარკვეული წრის სწავლების სემინარები (დაწყებული „ლიკებში“ (უცოდინარობის ლიკვიდაციით) ასისტენტებისა და სტაჟიორებისთვის და პროფესიული გამოცდილების გაცვლის სემინარებით წამყვანი სპეციალისტებისთვის), სემინარები პრობლემურ აქტუალურ საკითხებზე და მრგვალი მაგიდები ორგანიზაციის ყველა მსურველი თანამშრომლის მონაწილეობით.

სემინარების ჩატარებასთან დაკავშირებული მუშაობის კოორდინაცია ეკისრება შემოწმებების ხელმძღვანელს (აღმასრულებელ დირექტორს) ან აუდიტორ-კონსულტანტს („გონებრივი (ანალიტიკური) ცენტრი“). მოცემული სამუშაო საგულდაგულოდ მომზადებას მოითხოვს. სემინარის ჩატარებაზე პასუხისმგებელი სპეციალისტი ჯერ აცხადებს სემინარის თემატიკას და მსმენელთა ჯგუფს, რომელზეც არის ორიენტირებული ეს სემინარი. აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ სემინარის დამტკიცების

შემდეგ სპეციალისტი შეარჩევს მასალების კომპლექტს პედაგოგებისთვის და მსმენელებისთვის და წარადგენს ამ მასალებს ხელმძღვანელობასთან და წამყვან აუდიტორებთან შესათანხმებლად. მხოლოდ ჩამოთვლილი პროცედურების შემდეგ ატარებს სპეციალისტის სემინარს. ასე მომზადებულმა და ჩატარებულმა სემინარებმა ხელი უნდა შეუწყოს ფირმის შიდა გამოცდილების გავრცელებას და კონკრეტული ამოცანების გადაწყვეტას.

ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლის დასახვეწად მიზანშეწონილად მიიჩნევა შემოწმების დასრულების სპეციალური ფორმის ანკეტის შევსება წამყვანი აუდიტორის მიერ. ეს ანკეტა უნდა შეიცავდეს შემდეგ შეკითხვებს:

- ტარდებოდა თუ არა აუდიტი დასახული გეგმების შესაბამისად;
- გაჩეულ იქნა თუ არა ყველა მომსახურება, რომელიც გათვალისწინებული იყო კლიენტთან დადებული ხელშეკრულებით (კონტრაქტით, წერილი-ვალდებულებით აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობის შესახებ);
- განხილულ იქნა თუ არა ყველა სამუშაო დოკუმენტი, განზოგადებულ იქნა თუ არა ყველა მნიშვნელოვანი მომენტი და ბოლომდე იქნა თუ არა დაყვანილი ყველა დოკუმენტის განხილვა, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- განხილულ იქნა თუ არა შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის ყველა ახსნა-განმარტება და მიღებულ იქნა თუ არა ისინი საყურადღებოდ;
- მომზადებულ იქნა თუ არა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის შედეგების ამსახველი წერილობითი ინფორმაციის პროექტი, იმაში დარწმუნებით, რომ ეს წერილი აშუქებს აუდიტის მსვლელობაში წარმოქმნილ ყველა განსაკუთრებით მნიშვნელოვან პრობლემას;
- ნამდვილად არის თუ არა წერილობითი ინფორმაციის პროექტში ასახული ის, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი პრობლემები განხილული იყო კლიენტის წარმომადგენლებთან და აუდიტური ორგანიზაციისთვის ცნობილია კლიენტის აზრი ასეთ პრობლემებთან დაკავშირებით;
- განხილულ და დაზუსტებულ იქნა თუ არა მოცემული კლიენტის აუდიტურ ფაილში არსებული მთელი ინფორმაცია და ბოლომდე იქნა თუ არა გავლილი ყველა საკითხი, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგებაზე;
- ნამდვილად არის თუ არა ყველა აუდიტური პროგრამა, აუდიტური მტკიცებულებები და სამუშაო დოკუმენტები ხელმოწერილი, შემოწმებული, დანომრილი და საჭიროების შემთხვევაში – აღჭურვილი ჯვარედინი მინიშნებებით;
- გაირკვა თუ არა იმ სამუშაოსთან დაკავშირებული საკითხები, რომელთაც აუდიტური ორგანიზაციისთვის ასრულებდნენ გარე ექსპერტები, მოწვეული სპეციალისტები და სხვა აუდიტური ორგანიზაციები;
- განხილვებოდა თუ არა კლიენტთან და გადაეცა თუ არა მას აუდიტური ორგანიზაციის რეკომენდაციები მიღებული შედეგების მიხედვით მომზადებულ შენიშვნებზე დაყრდნობით შემასწორებელი გატარებების შეტანის თაობაზე;
- ნამდვილად არის თუ არა აუდიტურ ფაილში სათანადოდ ასახული დასკვნები შემდეგ საკითხებზე:
 - მნიშვნელოვანი აუდიტური პრობლემები, რომლებსაც ეჯახება აუდიტური ორგანიზაცია;
 - უთანხმოებები კლიენტთან ბუღალტრული აღრიცხვისა და გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე;

— აღრიცხვასა და ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხები, და ფინანსური ანგარიშგებაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის მხარდაჭერის და წინააღმდეგობის არგუმენტები;

- არის თუ არა იმის რწმენა, რომ:

— აუდიტური დასკვნა სათანადოდ არის მომზადებული;

— ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია აღრიცხვისა და ანგარიშგების აუცილებელი მოთხოვნების შესაბამისად, რაც დაცული იყო აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში;

— გამორკვეულ იქნა თუ არა ყველაფერი აუცილებელი იმისათვის, რომ გაკეთებული ყოფილიყო სწორი დასკვნები ჩატარებული შემოწმების შედეგების მიხედვით?

მაშასადამე, ყოველ აუდიტორგანიზაციაში უნდა იყოს შექმნილი აუდიტის ხარისხის კინტროლის ფორმის შიდა სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტური შემოწმებების სრულ შესაბამისობას აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელ ნორმატიულ დოკუმენტებთან.

2.5. აუდიტის დოკუმენტაცია

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში დოკუმენტაციის წარმოების სტანდარტების დასადგენად და რეკომენდაციების მისაცემად განკუთვნილია აუდიტის სტანდარტი 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, რომელშიც შესულია მოთხოვნა, რომ აუდიტორმა აუცილებლად გააფორმოს იმ მტკიცებულებების ფორმირების თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი მონაცემები, რომლებიც ადასტურებენ აუდიტორის აზრს, აგრეთვე იმის მტკიცებულებები, რომ აუდიტი ჩატარდა ISA-ს შესაბამისად. ტერმინი „აუდიტის დოკუმენტაცია“ განიმარტება ISA-ში, როგორც ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების ჩანაწერი. სტანდარტში განსაზღვრულია აუდიტორის დოკუმენტების დანიშნულება: ეს არის მასალები, რომლებიც ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას, აუდიტურ სამუშაოზე ზედამხედველობის განხორციელებას, აგრეთვე შეიცავს აუდიტურ მტკიცებულებებს.

ასს 230-ის ნაწილში — „აუდიტის დოკუმენტაციის ხასიათი და მიზანი“ ხაზგასმულია, რომ აუდიტორმა უნდა შეადგინოს სამუშაო დოკუმენტები საკმაოდ ვრცლად, რაც აუცილებელია აუდიტის ზოგადად გაგების უზრუნველყოფისთვის. მითითებულია, რომ სამუშაო დოკუმენტები უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას აუდიტური მუშაობის დაგეგმვის, მისი ხასიათის, დროითი ჩარჩოებისა და შესრულებული აუდიტური პროცედურების მოცულობის, აგრეთვე მათი შედეგის, მიღებული აუდიტური მტკიცებულებების საფუძველზე გაკეთებული დასკვნების შესახებ. ამავე დროს, მიზანშეწონილი არ არის ყოველი საკითხის დოკუმენტირება, რომლებსაც იხილავს აუდიტორი, ხოლო მომზადებისა და შენახვისთვის აუცილებელი სამუშაო დოკუმენტების მოცულობის შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას საჭიროა დაფიქრება, თუ რა დოკუმენტი შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორს, რომელმაც ადრე ჩაატარა ეს აუდიტი. შესაბამისად, ISA 230-ში შემოთავაზებულია სამუშაო დოკუმენტაციის ისე შედგენა, რომ ის იძლეოდეს წარმოდგენას ჩატარებული სამუშაოს, პრინციპული გადაწყვეტილებების მიღების მიზეზების და არა აუდიტის დეტალების შესახებ.

მოცემული სტანდარტის თანახმად, ძირითად ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენენ სამუშაო დოკუმენტების ფორმასა და შინაარსზე, მიეკუთვნება: აუდიტური დავალების ხასიათი; აუდიტური დასკვნის ფორმა; ბიზნესის ხასიათი და სირთულე; სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ხასიათი და მდგომარეობა; ასისტენტების მუშაობაზე ზედამხედველობის აუცილებლობა;

კონკრეტული მეთოდები და ხერხები, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის პროცესში.

ISA 230 შეიცავს რეკომენდაციებს სამუშაო დოკუმენტების მომზადებისა და შემოწმების ეფექტურობის ამაღლების შესახებ კლიენტის მიერ მომზადებული სტანდარტიზებული სამუშაო დოკუმენტების, გრაფიკების, ანალიტიკური და სხვა დოკუმენტაციის გამოყენების გზით.

სამუშაო დოკუმენტები, ჩვეულებრივ, შეიცავს:

- ინფორმაციას აუდირებადი პირის იურიდიული ფორმისა და საორგანიზაციო სტრუქტურის შესახებ;
- აუცილებელი იურიდიული დოკუმენტების, შეთანხმებებისა და ოქმების ამონარიდებს ან ასლებს;
- ინფორმაციას დარგის, ეკონომიკური და სამართლებრივი გარემოს შესახებ, რომელშიც აუდირებადი პირი ახორციელებს თავის საქმიანობას;
- ინფორმაციას, რომელიც ასახავს დაგეგმვის პროცესს, აუდიტის პროგრამის და მასში ნებისმიერი ცვლილების ჩთვლით;
- აუდიტორის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის გაგების მტკიცებულებებს;
- მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებენ თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის საშუალებების რისკის დონის შეფასებას და ამ შეფასებების ნებისმიერ კორექტირებებს;
- მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებენ ფაქტს, რომ აუდიტორმა გააანალიზა ეკონომიკური სუბიექტის შიდა აუდიტთან დაკავშირებული სამუშაოები და აუდიტორის მიერ გაკეთებული დასკვნები;
- საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების და ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე ნაშთების ანალიზს;
- ყველაზე მნიშვნელოვანი ეკონომიკური მაჩვენებლების და მათი შეცვლის ტენდენციების ანალიზს;
- მონაცემებს აუდიტური პროცედურების ხასიათის, დროითი ჩარჩოების, მოცულობისა და მათი შესრულების შედეგების შესახებ;
- მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებენ, რომ აუდიტორის მუშაკების მიერ შესრულებული სამუშაო ხორციელდებოდა კვალიფიცირებული სპეციალისტების კონტროლის ქვეშ და იყო შემოწმებული;
- მონაცემებს იმის შესახებ, თუ ვინ ასრულებდა აუდიტურ პროცედურებს, მათ შესრულებაზე დახარჯული დროის მითითებით;
- დაწვრილებით ინფორმაციას პროცედურების შესახებ, რომლებიც იქნა გამოყენებული სხვა აუდიტორის მიერ შემოწმებული ქვედანაყოფებისა და (ან) შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ;
- სხვა აუდიტორებისთვის, ექსპერტებისა და მესამე პირებისთვის გაგზავნილი და მათგან მიღებული შეტყობინებების ასლებს;
- აუდიტის საკითხთან დაკავშირებით აუდირებადი პირის ხელმძღვანელებისთვის გაგზავნილი ან მათთან ერთად განხილული წერილებისა და დეპეშების ასლებს, აუდიტის ჩატარების შესახებ ხელშეკრულების პირობების და შიდა კონტროლის სისტემის გამოვლენილი არსებითი ნაკლოვანებების ჩთვლით;

- აუდირებადი პირისგან მიღებულ წერილობით განცხადებებს;
- აუდიტორის მიერ აუდიტის ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე გაკეთებულ დასკვნებს, აუდიტური პროცედურების მსვლელობაში აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შეცდომებისა და უჩვეულო გარემოებების ჩათვლით, აგრეთვე მონაცემებს იმ ქმედებების შესახებ, რომლებიც განხორციელდა ამ აუდიტთან დაკავშირებით;
- ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტური დასკვნის ასლებს.

ასს-ი 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“ - სტანდარტი ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. აუდიტის დოკუმენტაციამ უნდა უზრუნველყოს აუდიტორის საერთო ამოცანების შესრულების შესახებ აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნის საფუძვლის მტკიცებულება და იმის მტკიცებულება, რომ აუდიტი დაიგეგმა და შესრულდა ასს-ების და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტის დოკუმენტაცია ასევე ემსახურება გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის დახმარებას აუდიტის დაგეგმვასა და შესრულებაში. ასს-ი 230 მნიშვნელოვან ფუნქციას ითავსებს იმ კუთხით, რომ მიმდინარე ეტაპის აუდიტის ჩატარებისას აუცილებელია იმ საკითხების შესახებ ჩანაწერების წარმოება, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომავალი პერიოდების აუდიტშიც. ზემოაღნიშნული სტანდარტი ასევე შესაძლებლობას იძლევა განხორციელდეს გარე დათვალიერებების ჩატარება მოქმედი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მოთხოვნების შესაბამისად. მნიშვნელოვანია აუდიტის „დოკუმენტაციის დროული მომზადება“. აუდიტის დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და მოცულობა იმდგვარად უნდა იყოს განსაზღვრული, რომ გამოცდილ აუდიტორს, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ კონკრეტულ აუდიტთან, ნათელი იყოს ყველაფერი.

თუ, გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევას, იგი ვალდებულია, დოკუმენტურად ასახოს, როგორ ასრულებს ჩატარებული ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები ამ მოთხოვნის მიზანს და აღნიშნოს ამ სტანდარტის მოთხოვნიდან გადახვევის მიზეზები. შესაძლებელია, აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ წამოიჭრას გარკვეული ტიპის საკითხები. თუ აუდიტორი ჩატარებს ახალ ან დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს ან გამოიტანს ახალ დასკვნებს აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ, მაშინ იგი ვალდებულია, დოკუმენტურად ასახოს ის გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ზემოაღნიშნული ცვლილებები. ასევე წარმოდგენილი უნდა იყოს ჩატარებული ან დამატებითი ახალი პროცედურების აღწერილობა მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების გათვალისწინებით. ქვეთავი „აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ წამოჭრილი საკითხები“ ასევე ითვალისწინებს იმ გარემოებებს, თუ რა ცვლილებები შევიტანეთ დამატებითი პროცედურებისა და აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შემდეგ, არსებულ აუდიტორულ დასკვნაში; თუ როდის და ვინ შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები აუდიტის დოკუმენტაციაში ან როდის და ვინ ჩატარა მათი მიმოხილვა.

აუდიტის საბოლოო ფაილების დაკომპლექტების შემდეგ აუდიტორმა არ უნდა გაანადგუროს აუდიტის არანაირი დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის ამოწურვამდე. ხკსს 1-ის შესაბამისად, ფირმებმა უნდა შეიმუშაონ პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების დოკუმენტაციის შენახვასთან დაკავშირებით¹. აუდიტორული გარიგების დოკუმენტების შენახვის ვადა, ჩვეულებრივ, შეადგენს აუდიტორის დასკვნის შედგენიდან არანაკლებ ხუთ წელს, ან უფრო მეტს, ჯგუფის აუდიტორული დასკვნის შედგენიდან².

ასს 230-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები არის აუდიტორის საკუთრება, მაგრამ, მიუხედავად იმისა, რომ დოკუმენტების ნაწილი ან მათი ამონარიდები შეიძლება გადაეცეს სუბიექტს აუდიტორის შეხედულებისამებრ, არ შეიძლება სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების ჩანაცვლება ამ დოკუმენტებით.

1 ხკსს 1, პუნქტი 47

2 ხკსს 1, პუნქტი გ61

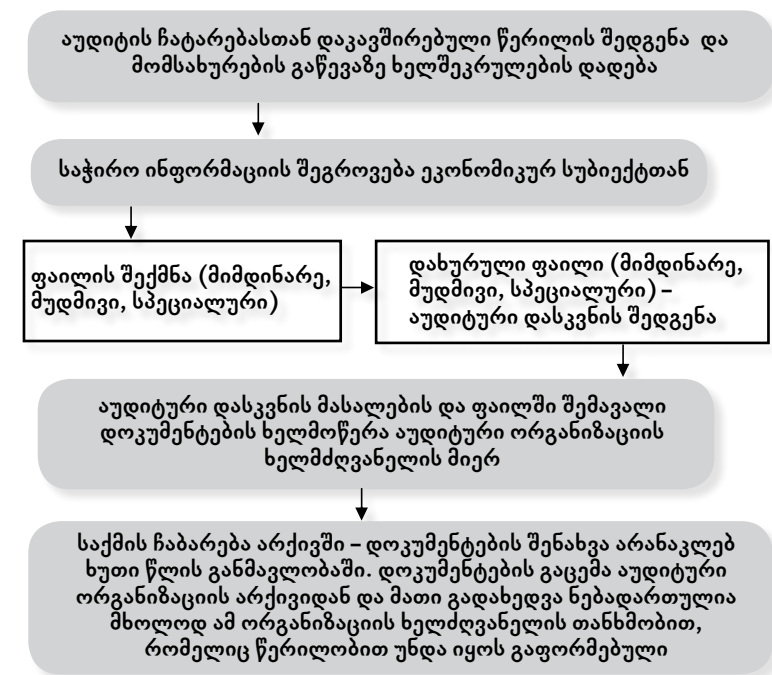
აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს აუდიტური აზრის დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენის თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი ყველა მონაცემი, აგრეთვე იმის მტკიცებულებები, რომ აუდიტური შემოწმება ჩატარდა აუდიტური საქმიანობის დადგენილი წესების (სტანდარტების) შესაბამისად.

აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება იყოს წარმოდგენილი ქაღალდზე, ფოტოფირზე, ელექტრონული სახით ან სხვა ფორმით დაფიქსირებული მონაცემების სახით. ეს დოკუმენტები გამოიყენება აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს; აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმდინარე კონტროლისა და შემოწმების განხორციელებისას; აუდიტორის აზრის დადასტურების მიზნით მიღებული აუდიტური მტკიცებულების დასაფიქსირებლად. აუდიტორმა უნდა შეადგინოს სამუშაო დოკუმენტები საკმაოდ ვრცლად და დაწვრილებით, რაც აუცილებელია აუდიტის ზოგადად გაგების უზრუნველყოფისთვის.

სამუშაო დოკუმენტაციის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი შემადგენლობა ფორმირებული უნდა იყოს ისეთიარად, რომ საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორმა შეძლოს მისი დემონსტრირება მაკონტროლორებელი ორგანოებისთვის და სასამართლოში, რომ მისი აუდიტი კარგად იყო დაგეგმილი და, შესაბამისად, კონტროლდებოდა, აგრეთვე, რომ შეგროვილი მტკიცებულებები უტყუარი, საკმარისი და დროულია, ხოლო აუდიტური დასკვნა შემოწმების შედეგებს შეესაბამება.

სამუშაო დოკუმენტებში შესული მტკიცებულებები ინფორმაციის უმნიშვნელოვანეს წყაროს წარმოადგენენ, რომლებიც საშუალებას აძლევენ აუდიტორს, მიიღოს გადაწყვეტილება აუდიტური დასკვნის შესაფერისი ტიპის თაობაზე მოცემულ გარემოებებში.

როგორც უკვე იყო აღნიშნული, აუდიტის სავალდებულო წესით თან უნდა ახლდეს დოკუმენტირება. დოკუმენტირების პროცესი იწყება მაშინვე, როგორც კი აუდიტზე განაცხადი შემოვა. (ნახ. 2.2)



ნახ. 2.2. აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირების სქემა

პასუხისმგებლობა აუდიტის დოკუმენტირებაზე წამყვან აუდიტორს ეკისრება. წამყვან აუდიტორს თავის მხრივ შეუძლია დააკისროს აუდიტის დოკუმენტირებასთან დაკავშირებული სამუშაო ასისტენტს, თავისთვის კი დაიტოვოს მხოლოდ დოკუმენტირების პროცესზე კონტროლის ფუნქცია, მაგრამ ეს დასაშვებია მხოლოდ აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებით, წამყვანი აუდიტორების მაღალი დატვირთვის პირობებში და მაშინ, როდესაც ასისტენტი საკმაოდ კომპეტენტურია აუდიტის დოკუმენტირების საკითხებში (აუდიტორის ასისტენტის შრომის ანაზღაურების განსაზღვრისას მოცემული გარემოების გათვალისწინებით).

წამყვანი აუდიტორი, პირველ რიგში, აზუსტებს აუდიტის პროგრამას, მომავალი აუდიტური მომსახურების თავისებურებების გათვალისწინებით.

აუდიტის დაზუსტებული პროგრამის ელემენტების განსაზღვრის შემდეგ წამყვანი აუდიტორი ადგენს მომავალი აუდიტისთვის სამუშაო დოკუმენტაციის დაზუსტებულ ჩამონათვალს.

სამუშაო დოკუმენტები უნდა ჩამოყალიბდეს დროულად: აუდიტის დაწყებამდე, მსვლელობაში და დასრულების შემდეგ. ისინი შეიძლება იყოს აუდიტორების მიერ შექმნილი ან მიღებული ეკონომიკური სუბიექტისგან, რომლის მიმართ ტარდება აუდიტი ან სხვა პირებისგან. დოკუმენტირების ეტაპისგან დამოუკიდებლად სამუშაო ქაღალდები დაჯგუფებული უნდა იყოს შესაბამის ფაილებში: „მიმდინარე ფაილი“, „მუდმივი ფაილი“, „სპეციალური ფაილი“.

მუდმივი ფაილის კატეგორიას მიეკუთვნება ის აუდიტური დოკუმენტები, რომლებიც განახლდება ახალი ინფორმაციის შემოსვლის მიხედვით, მაგრამ მაინც რჩება მნიშვნელოვან ინფორმაციად. ეს ძალიან მოხერხებული ინფორმაციის წყაროა, რომელიც არ კარგავს თავის ღირებულებას წლიდან წლამდე. ასეთი ფაილების შემადგენლობაში შეიძლება აუდიტის დაზუსტებული პროგრამის ჩართვა. აუდიტების პროცესში ყოველი აუდიტორი აღნიშნავს პროგრამაში შესრულებულ პროცედურებს და მათი დასრულების თარიღს მიუთითებს. სამუშაო დოკუმენტებში აუდიტის კარგად დაგეგმილი დაზუსტებული პროგრამის ჩართვა იმაზე მოწმობს, რომ აუდიტი ჩატარებულია მაღალ დონეზე.

მიმდინარე ფაილები შეიცავენ სამუშაო დოკუმენტებს, რომლებიც ეხება იმ წელს, როდესაც ტარდებოდა აუდიტი.

„სპეციალური ფაილების“ შემადგენლობაში ჩართული უნდა იყოს ნორმატიული დოკუმენტები: საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტები, ინსტრუქციები, მეთოდური მითითებები, სტატისტიკური დაწესებულებების მონაცემები, პერიოდული გამოცემების ინფორმაცია (სტატიები) და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც ხელს უწყობენ აუდიტის წარმატებით ჩატარებას.

სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმირებისას საჭიროა იმის გათვალისწინება, რომ სამეურნეო სისტემის გარეთ მიღებული მტკიცებულებები უფრო საიმედოა, ვიდრე ამ სისტემის ფარგლებში მიღებული მტკიცებულებები. გარდა ამისა, მტკიცებულებების საიმედოობაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კლიენტის შიდასამეურნეო კონტროლის სისტემის ეფექტურობის ხარისხი.

სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა შეიცავდეს ჩანაწერებს აუდიტის დაგეგმვის შესახებ; ჩანაწერებს აუდიტის ხასიათის, ჩატარების დროისა და შესრულებული აუდიტური პროცედურების მოცულობის შესახებ; აუდიტის მსვლელობაში მიღებული მონაცემების საფუძველზე გაკეთებულ დასკვნებს.

ჩანაწერები დოკუმენტებში უნდა გაკეთდეს ისეთი საშუალებებით, რომლებიც უზრუნველყოფენ ჩანაწერების დაცულობას არქივში სამუშაო დოკუმენტაციის შენახვისთვის დადგენილი დროის განმავლობაში.

ეკონომიკური სუბიექტისთვის აუდიტური დასკვნის წარმოდგენის მომენტისთვის მთელი სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა იყოს შექმნილი (მიღებული) და გაფორმებული.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციაში შემავალი სამუშაო დოკუმენტების შემადგენლობა, რაოდენობა და შინაარსი განისაზღვრება აუდიტური დავალების ხასიათიდან; აუდიტური დასკვნის ფორმიდან; ეკონომიკური

სუბიექტის საქმიანობის ხასიათიდან და სირთულიდან; ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობიდან; ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობიდან; ცალკე პროცედურების შესრულებისას აუდიტური ორგანიზაციის პერსონალის მუშაობის ხელმძღვანელობისა და კონტროლის აუცილებელი დონიდან; აუდიტის პროცესში გამოყენებული კონკრეტული მეთოდებიდან და ხერხებიდან გამომდინარე.

როგორც უკვე იყო ნათქვამი, სამუშაო დოკუმენტაცია აუდიტური ორგანიზაციის საკუთრებაა და მას უფლება აქვს, თავისი შეხედულებისამებრ განახორციელოს მისთვის კუთვნილი სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება, რაც, რა თქმა უნდა, არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს კანონს, სხვა სამართლებრივ აქტებსა და პროფესიულ ეთიკას. დოკუმენტების ნაწილი ან მათი ამონარიდები შეიძლება გადაეცეს სუბიექტს აუდიტორის შეხედულებისამებრ, მაგრამ არ შეიძლება სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების ჩანაცვლება ამ დოკუმენტებით.

სამუშაო დოკუმენტაციაში არსებული მონაცემები კონფიდენციალურია და არ ექვემდებარება გახმაურებას აუდიტური ორგანიზაციის მიერ.

აუდიტის დასრულების შემდეგ სამუშაო დოკუმენტები ექვემდებარება ჩაბარებას აუდიტური ორგანიზაციის არქივში სავალდებულო შენახვისთვის. სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა ინახებოდეს აკინძული სახით, დაკომპლექტებული ფაილებად, ყოველი ფაილი ცალკე აუდიტისთვის, რომელსაც ატარებდა აუდიტური ორგანიზაცია. სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც ინახება ფაილებში „მიმდინარე ფაილი“ და „მუდმივი ფაილი“, აკინძული უნდა იყოს გვერდების სავალდებულო მითითებით.

პერიოდულად აუდიტებადი ეკონომიკური სუბიექტების (ანუ მუდმივი კლიენტების) სამუშაო დოკუმენტები უნდა ინახებოდეს ერთ შეკვრაში ქრონოლოგიური წესით. მუდმივი და სპეციალური ფაილები შეიძლება გადატანილ იქნას წლიდან წლამდე ახალი სამუშაო დოკუმენტაციის შემადგენლობაში. წამყვანმა აუდიტორმა (ან სხვა აუდიტორებმა მისი კონტროლის ქვეშ) უნდა აღნიშნოს დოკუმენტებზე მომხდარი ცვლილებები, თუ ასეთს ადგილი ჰქონდა, მიუთითოს ცვლილებების შეტანის თარიღი და ხელი მოაწეროს.

სამუშაო დოკუმენტაციის დაცულობას, გაფორმებას და მის გადაცემას არქივში ორგანიზებას უწევს წამყვანი აუდიტორი, რომელიც პასუხს აგებს კონკრეტულ აუდიტურ შემოწმებაზე, ხოლო დაძაბული გრაფიკის პერიოდებში - აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ უფლებამოსილი პირი.

პასუხისმგებელი პირის გვარი, სახელი და მამის სახელი მიეთითება სამუშაო დოკუმენტაციის ბოლოს, იქვე უნდა იყოს ხელმოწერაც.

სამუშაო დოკუმენტაციის გაცემა, რომელიც ასახავს აუდიტის ჩატარების პროცესს და ჩატარებულ აუდიტს, აუდიტური ორგანიზაციის მუშაკებისთვის, რომლებიც არ მონაწილეობენ მოცემული ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტში, არ დაიშვება. თავისუფლად ხელმისაწვდომია სამუშაო დოკუმენტაცია მხოლოდ აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისთვის, მოცემულ აუდიტზე პასუხისმგებელი აუდიტორებისთვის, აგრეთვე ფირმის შიდა აუდიტის და „გონივრული (ანალიტიკური) ცენტრის“ მუშაკებისთვის. სამუშაო დოკუმენტაციის დაკარგვის ან განადგურების შემთხვევაში აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელმა უნდა დანიშნოს სამსახურებრივი გამოძიება. სამსახურებრივი გამოძიების შედეგები ფორმდება შესაბამისი აქტით.

სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა ინახებოდეს აუდიტური ორგანიზაციის არქივში არანაკლებ ხუთი წლისა. კლიენტის განმეორებითი შემოწმების შემთხვევებში შენახვის ვადა გრძელდება ხუთი წლით აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღიდან.

სამუშაო დოკუმენტაციის არქივიდან ამოღებისას ახალი აუდიტისთვის მტკიცებულებების შემადგენლობაში გადასატანად ფორმულარის გრაფაში „შენიშვნა“ წინა აუდიტისთვის დოკუმენტირების ასახვისათვის წამყვანმა აუდიტორმა ამოღებული სამუშაო დოკუმენტაციის დასახელების გასწვრივ უნდა აღნიშნოს ამოღების თარიღი და მიზეზი და დაადასტუროს თავისი ხელმოწერით.

ყოველ სამუშაო დოკუმენტს უნდა ჰქონდეს საიდენტიფიკაციო პარამეტრები (კლიენტის სახელი, აუდიტით მოცული პერიოდი, შინაარსის აღწერა, პირის გვარი და ინიციალები, რომელმაც მოამზადა დოკუმენტი, დოკუმენტის მომზადების თარიღი და ინდექსის კოდი).

სამუშაო დოკუმენტებში უნდა იყოს შეტანილი ინდექსები და ჯვარედინი მითითებები იმისათვის, რომ გაადვილდეს მათი ორგანიზება ფაილებში.

მზასამუშაო დოკუმენტები გარკვევით და ნათლად უნდა ახასიათებდეს აუდიტის ჩარჩოებში შესრულებულ სამუშაოს: წერილობითი ფორმით შედგენილი ანგარიშის მეშვეობით, რომელსაც აქვს მემორანდუმის სახე; აუდიტის პროგრამაში აუდიტის პროცედურების ჩანიშვნების დახმარებით; სამუშაო დოკუმენტებში არსებულ ჩანაწერებში აღნიშვნების მეშვეობით.

აღნიშვნები სამუშაო დოკუმენტებში კეთდება ნიშნულით, რომლებიც დაისმება ჩანაწერების ცალკეული ელემენტების გვერდით.

2.6. აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში თაღლითობისა და შეცდომების განხილვაში

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში თაღლითობისა და შეცდომების შემთხვევების განხილვისას აუდიტორის მოვალეობების მიმართ სტანდარტების დადგენა და რეკომენდაციების მომზადება ISA 240-ის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ მიზანს წარმოადგენს. ამ სტანდარტით გათვალისწინებულია აუდიტორის მოვალეობა, აუდიტური პროცედურების დაგეგმვისა და განხორციელების პროცესში განიხილოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკი, რომლებიც წარმოიქმნება თაღლითობის ან შეცდომების შედეგად.

ტერმინი „თაღლითობა“ განისაზღვრება როგორც ხელმძღვანელობის შემადგენლობიდან ერთი ან რამდენიმე პირის, სუბიექტის თანამშრომლების ან მესამე პირების მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელმაც ფინანსური ანგარიშგების არასწორი წარმოდგენა გამოიწვია. თაღლითობას მიეკუთვნება ისეთი ქმედებები, როგორებიცაა: მანიპულაცია, ფალსიფიცირება, სააღრიცხვო ჩანაწერების ან დოკუმენტების შეცვლა; სააღრიცხვო ჩანაწერებში ან დოკუმენტებში ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის დამალვა ან გამოტოვება; აღრიცხვაში არარსებული ოპერაციების ასახვა; სააღრიცხვო პოლიტიკის წინასწარგანზრახული არასწორი გამოყენება.

ტერმინი „შეცდომა“ მოცემულ სტანდარტში განიმარტება, როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაში წინასწარი განზრახვის გარეშე ჩადენილი ცდომილებები (მათემატიკური შეცდომები ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებში, ფაქტების გამორჩენა ან მათი არასწორი ინტერპრეტირება, სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორი გამოყენება).

სტანდარტის „პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე“ ნაწილში ნათქვამია, რომ თაღლითობისა და შეცდომების ფაქტების თავიდან აცილების და გამოვლენის მოვალეობები ეკისრებათ როგორც ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილებებით აღჭურვილი პირებს, აგრეთვე სუბიექტის ხელმძღვანელობას, და ხორციელდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ადეკვატური სისტემების დანერგვისა და უწყვეტი კონტროლის გზით, რომლებიც ხელს უწყობენ თაღლითობისა და შეცდომების ფაქტების შემცირებას. თუმცა ეს სისტემები სრულად არ გამოირიცხავენ, არამედ მხოლოდ ამცირებენ თაღლითობისა და შეცდომების შესაძლებლობას.

სტანდარტის თანახმად, აუდიტის დაგეგმვის პროცესში თაღლითობის ან შეცდომების შედეგად ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკის შესამცირებლად აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან მონაცემები თაღლითობისა და შეცდომებისადრე გამოვლენილი ნებისმიერი ფაქტის შესახებ და შეაფასოს თაღლითობის ან შეცდომების ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკი; მიღებული შეფასებიდან გამომდინარე, შეიმუშავოს აუდიტის პროცედურები, რათა უზრუნველყოს საკმარისი რწმუნება იმისა, რომ უზუსტობები, რომლებიც იყო თაღლითობის ან შეცდომების შედეგი და არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მთლიანობაში, გამოვლენილია.

აუდიტის ჩატარების დროს, ჩვეულებრივ, შეცდომების გამოვლენის ალბათობა უფრო მაღალია, ვიდრე თაღლითობის ფაქტების გამოვლენის ალბათობა, რომელსაც, როგორც წესი, თან ერთვის დაფარვისკენ მიმართული ქმედებები. ამასთან, ყოველთვის არსებობს მუდმივი რისკი, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ვერ იფუნქციონირებს მოსალოდნელი ეფექტურობით, რის გამოც ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემა შეიძლება აღმოჩნდეს არაეფექტური თაღლითობის წინააღმდეგ, რომელიც ჩადენილ იქნა მომსახურე პერსონალს შორის საიდუმლო გარიგების გზით, ან ხელმძღვანელობის მიერ ჩადენილი თაღლითობის წინააღმდეგ.

„პროფესიული სკეპტიციზმი–ს“ ნაწილში გათვალისწინებულია, რომ აუდიტორი აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას უნდა მიუდგეს პროფესიული სკეპტიციზმით ISA 200-ის „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“. აღნიშნული მიდგომა რეკომენდებულია ისეთი შემთხვევების აღმოჩენისა და შეფასებისთვის, როგორებიცაა:

- ასპექტები, რომლებიც ზრდიან ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკს თაღლითობისა და შეცდომების შედეგად (მაგალითად, ხელმძღვანელობის დახასიათებები და მათი გავლენა კონტროლის გარემოზე, მრეწველობის დარგის მდგომარეობა, საოპერაციო მახასიათებლები და ფინანსური სტაბილურობა);
- გარემოებები, რომლებიც ეჭვს იწვევენ აუდიტორში ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების არსებობაში;
- მტკიცებულების მიღება (მათ შორის – აუდიტორის მიერ წინა აუდიტორის შედეგების ცოდნა), რომელიც ეჭვს იწვევს ხელმძღვანელობის განცხადებების საიმედოობაში.

როგორც ნათქვამია ქვეთავში „განხილვა გარიგების შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს შორის“, აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორმა აუდიტური გუნდის სხვა წევრებთან ერთად უნდა განიხილოს საკითხი სუბიექტის მიდრეკილების შესახებ, არსებითად დაამახინჯოს ფინანსური ანგარიშგება თაღლითობისა და შეცდომების შედეგად.

ნაწილის — „რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები“ — პირობების შესაბამისად აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორმა უნდა მიმართოს მოთხოვნით ხელმძღვანელობას, რათა:

- მიიღოს:
 - ხელმძღვანელობისგან თაღლითობისა და შეცდომების შედეგად ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკისა და
 - ასეთი რისკის მართვისთვის ხელმძღვანელობის მიერ ორგანიზებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გაგება;
- მიიღოს ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ როგორ არის ხელმძღვანელობის მიერ ორგანიზებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები შეცდომების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად;

- გაარკვიოს, ცნობილია თუ არა ხელმძღვანელობისთვის თაღლითობის ფაქტების შესახებ, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა იქონიეს სუბიექტზე ან თაღლითობაზე ეჭვის შემთხვევები და თუ არის რეაგირება განხორციელებული შესაბამისი გამოძიების ჩატარებით;
- გაარკვიოს, იყო თუ არა გამოვლენილი ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი შეცდომების ფაქტები.

როდესაც აუდიტორი შეეჯახება გარემოებებს, რომლებიც თაღლითობისა და შეცდომების შედეგად ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების არსებობაზე მიუთითებენ, მან უნდა განახორციელოს პროცედურები მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების არსებობის დასადგენად.

უზუსტობების აღმოჩენისას აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს, ხომ არ არის ეს უზუსტობა თაღლითობის მიმანიშნებელი, და დადებითი პასუხის შემთხვევაში განიხილოს უზუსტობის კავშირი აუდიტის სხვა ასპექტებთან, განსაკუთრებით ხელმძღვანელობის განცხადებების საიმედოობასთან მიმართებაში.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საქმეში ჩართულნი არიან პასუხისმგებელი ხელმძღვანელობის წევრები (მაშინაც კი, თუ უზუსტობების სიდიდე არსებითი არ არის ფინანსური ანგარიშგებისთვის), პრობლემა შეიძლება უფრო ღრმა იყოს. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ადრე მიღებული მტკიცებულებების საიმედოობა, რადგან გამორიცხული არ არის, რომ წარმოიქმნება ეჭვი წარმოდგენილი განცხადებების სისრულესა და სიმართლეში და საბუღალტრო ჩანაწერების და დოკუმენტაციის ნამდვილობაში. მტკიცებულებების საიმედოობის შემოწმებისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მორიგების/გარიგების ალბათობათანამშრომლებს, ხელმძღვანელობასა და მესამე პირებს შორის. თუ ხელმძღვანელობა, განსაკუთრებით – მაღალ დონეზე, დაკავშირებულია თაღლითობასთან, აუდიტორმა შეიძლება ვერ მიიღოს ყველა დოკუმენტი, რომელიც აუცილებელია აუდიტის ჩასატარებლად და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ანგარიშის (დასკვნის) შესადგენად.

აუდიტორი თუ ადასტურებს ან არ შეუძლია გააკეთოს დასკვნა იმის შესახებ, იყო თუ არა არსებითად უზუსტო ფინანსური ანგარიშგება თაღლითობისა და შეცდომების შედეგად, მაშინ აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამის შედეგები აუდიტის დასკვნის მომზადების დროს. სახელმძღვანელო მასალა უზუსტობების შეფასებისთვის და მათი თავისებურებების, აგრეთვე აუდიტურ ანგარიშზე (დასკვნაზე) მათი გავლენის შესახებ შესულია ISA 320-ში „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, ასევე ISA 700-ში – „მოსაზრებების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

სტანდარტის ნაწილში „დოკუმენტირება“ მოთხოვნილია, რომ აუდიტორმა მოახდინოს აუდიტური შეფასების პროცესში აღმოჩენილი თაღლითობის რისკის ფაქტორების და ამ ფაქტორებზე აუდიტორის მოსაზრებების დოკუმენტირება. თუ აუდიტის მსვლელობაში დადგენილი იყო თაღლითობის რისკის ფაქტორები, რომლებმაც დაარწმუნეს აუდიტორი დამატებითი აუდიტური პროცედურების ჩატარების აუცილებლობაში, მაშინ მან დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს ასეთი რისკის ფაქტორების არსებობა და აუდიტორის გამომხატულება მათზე.

აუდიტორმა ასევე უნდა მიიღოს წერილობითი განცხადებები ხელმძღვანელობისგან, რომლებშიც ხელმძღვანელობა:

- ადასტურებს თავის მოვალეობებს, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობისა და შეცდომებისგან თავის არიდების და მათი გამოვლენისთვის შექმნილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების დანერგვასთან;
- მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა შეაგროვა აუდიტის ჩატარების დროს, არაარსებითია ცალ-ცალკე და ერთობლივად ფინანსური ანგარიშგებისთვის მთლიანობაში (ასეთი მუხლების მოკლე აღწერა შესული უნდა იყოს ხელმძღვანელობის განცხადებაში ან დართული უნდა იყოს განცხადებასთან);
- უმხელს აუდიტორს ნებისმიერ თაღლითობასთან ან თაღლითობის ეჭვთან დაკავშირებულ

ყველა მნიშვნელოვან ფაქტს, რომელიც ცნობილია ხელმძღვანელობისთვის და გავლენა იქონია სუბიექტზე;

- უმხელს აუდიტორს ჩატარებული რისკების შეფასების შედეგებს, რომელთა საფუძველზეც ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობებს თაღლითობისა და შეცდომების სახით.

აუდიტორი ვალდებულია შესაძლო მოკლე ვადებში შეატყობინოს ხელმძღვანელობას იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ხელმძღვანელობის ინფორმირება აუდიტორმა უნდა მოახდინოს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორი ეჭვობს, რომ ჩადენილი იყო თაღლითობა, მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლო შედეგები ფინანსური ანგარიშგებისთვის არ იქნებოდა არსებითი; წინასწარ გაანალიზოს ყველა გარემოება სუბიექტის შესაბამისი წარმომადგენლის შერჩევისას, რომელსაც უნდა ეცნობოს თაღლითობის შესაძლო ან ნამდვილი ფაქტების ან არსებითი შეცდომის შესახებ, აგრეთვე შეაფასოს მათ ჩადენაში სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობის ალბათობა.

მოცემულია განმარტებები იმის შესახებ, რომ გარკვეულ გარემოებებში კონფიდენციალობის დაცვა აუდიტორის მიერ არ არის სავალდებულო კანონის ან სასამართლო გადაწყვეტილების თანახმად.

აუდიტორს აქვს უფლება, მიიღოს გადაწყვეტილება აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმის შესახებ, თუ სუბიექტი არანაირ ზომებს არ ღებულობს თაღლითობასთან დაკავშირებული სიტუაციის გამოსასწორებლად, თუნდაც თაღლითობის შედეგები არ იყოს არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისთვის. სტანდარტში აღნიშნულია, რომ იმ ფაქტორთა რიცხვს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მიეკუთვნება ეჭვი, რომ სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელობის პირები კავშირში არიან ჩადენილ თაღლითობასთან, რამაც შეიძლება ეჭვის ქვეშ დააყენოს ხელმძღვანელობის განცხადებების უტყუარობა. გარდა ამისა, თუ კლიენტი უარს აცხადებს, მისცეს მოქმედ აუდიტორს მისი საქმეების განხილვის ნებართვა, მაშინ ამის შესახებ უნდა ეცნობოს აუდიტორს, რომელმაც მიიღო მოწვევა აუდიტის ჩატარებაზე.

აუდიტის ხასიათსა და მოცულობაზე სახელმწიფო სექტორში შეიძლება გავლენა იქონიოს საკანონმდებლო აქტებმა, დადგენილებებმა, ინსტრუქციებმა და სამინისტროს დირექტივებმა, რომლებიც თაღლითობისა და შეცდომების ფაქტების გამოვლენას ეხება. ამ ნორმატიული აქტების მოთხოვნებმა შეიძლება შეზღუდოს აუდიტორის შესაძლებლობა, გამოიტანოს საკუთარი აზრი, ხოლო აუდიტური დავალების პირობებით შეიძლება დაწესდეს ვალდებულება – შესაბამისი პირების ინფორმირება თაღლითობის ფაქტების შესახებ. მაგალითად, თაღლითობის ფაქტების გამოვლენის ოფიციალურად დაკისრებულ მოვალეობებთან დამატებით საზოგადოებრივი ფულადი სახსრების გამოყენებით ნავარაუდევია, რომ თაღლითობის საკითხებს მეტი ყურადღება დაეთმო და აუდიტორებმა უფრო მეტად უნდა გაამართლონ საზოგადოების მოლოდინი თაღლითობის გამოვლენის ფაქტებზე.

ISA 240-ის №1 დანართში მოყვანილია თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც დაკავშირებულია უზუსტობებთან თაღლითობის შედეგად, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების თაღლითური შედგენისა და აქტივების უკანონოდ მითვისების მაგალითები.

ფინანსური ანგარიშგების თაღლითურად შედგენის შედეგად უზუსტობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორები დაჯგუფებულია სამ კატეგორიად:

- ხელმძღვანელობის დახასიათებები დამისი გავლენას აკონტროლო გარემოზე (მოცემული ფაქტორები მიეკუთვნება ხელმძღვანელობის უნარიანობას, მისი მხრიდან ზეწოლას, ხელმძღვანელობის სტილს და დამოკიდებულებას შიდა კონტროლის საშუალებების და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის პროცესის მიმართ);

- დარგის მდგომარეობა (ამ ფაქტორებს მიეკუთვნება ეკონომიკური და მარეგულირებელი გარემო, რომელშიც მუშაობს სუბიექტი);
- საოპერაციო მახასიათებლები და ფინანსური სტაბილურობა (რისკის ეს ფაქტორები მიეკუთვნება სუბიექტის სტრუქტურის ხასიათსა და სირთულეს, მის სამეურნეო ოპერაციებს, სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას და მის მომგებიანობას).

აქტივების უკანონოდ მითვისების შედეგად უზუსტობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორები დაიყოფა ორ კატეგორიად:

- აქტივების ადვილად მითვისება უკანონო გზით (ეს ფაქტორები მიეკუთვნება სუბიექტის აქტივების ხასიათს და მათი ადვილად მოპარვის შესაძლებლობას);
- კონტროლის საშუალებები (მოცემულ ფაქტორებს მიეკუთვნება აქტივების უკანონოდ მითვისების თავიდან აცილების ან აღმოჩენისათვის ორგანიზებული კონტროლის საშუალებების უკმარისობა).

ISA 240-ის №2 დანართში მოყვანილია პროცედურების მოდიფიცირების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად. კერძოდ, ამ სტანდარტში წარმოდგენილია აუდიტორის შესაძლო გამოხმაურებების შემდეგი კონკრეტული მაგალითები:

- საწარმოო ფართების მონახულება ან ტესტირების ჩატარება წინასწარი გაფრთხილების გარეშე (მაგალითად, ინვენტარიზაციის ჩატარება ოფისებში ან ნაღდი ფულადი სახსრების მოულოდნელი გადათვლა);
- თხოვნით მიმართვა წლის ბოლოსთვის ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ;
- შემოწმებების ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება მაქსიმალურად დეტალურ დონეზე (მაგალითად, ობიექტებისა და საწარმოო ხაზების ჭრილში გაყიდვების მოცულობის და გასაყიდი საქონლის თვითღირებულების შედარება აუდიტორის მოლოდინებთან);
- კომპიუტერზე განხორციელებული ჩანაწერებისა და ოპერაციების ერთობლიობის შემოწმება;
- სუბიექტის (სადაც ტარდებოდა აუდიტი) ფარგლებს გარეთ გარე წყაროებიდან დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებების მოპოვება;

ISA 240-ის №3 დანართს ეწოდება „იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებენ თაღლითობის ალბათობაზე“. ამ დანართში გარემოებების სახით, რომლებიც მიუთითებენ უზუსტობებზე, ჩამოთვლილია შემდეგი:

- აუდიტური შემოწმების ჩატარების არარეალური ვადები, რომლებსაც ადგენს ხელმძღვანელობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვა;
- დოკუმენტური გაფორმების თვალსაზრისით უჩვეულო მტკიცებულებები, მაგალითად, დოკუმენტების შეცვლა შესწორებების ხელით შეტანის გზით, ხელით შედგენილი დოკუმენტები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, უნდა შედგეს ელექტრონულად და შემდეგ ამოიბეჭდოს;
- ინფორმაციის წარმოდგენა უხალისოდ და დიდი დაგვიანებით;
- მნიშვნელოვნად დაუსრულებელი ან არაადეკვატური სააღრიცხვო ჩანაწერები;

- დაუდასტურებელი სამეურნეო ოპერაციები;
- არსებითი შეუთანხმებლობა მოსალოდნელ მნიშვნელობებთან, რომლებიც გაიხსნა ანალიტიკური პროცედურების შესრულების მსვლელობაში;
- ზოგიერთი თანამშრომლის და თანამდებობის პირის ცხოვრების გაუმართლებლად მაღალი დონის მტკიცებულებები;
- დიდხანს დაუფარავი ნაშთები დებიტორული დავალიანების ანგარიშებზე;
- მონაცემთა კომპიუტერულ დამუშავების კონტროლის არაადეკვატური საშუალებები (მაგალითად, დიდი რაოდენობით შეცდომები მონაცემთა დამუშავებისას, შეფერხებები შედეგების დამუშავებაში და ანგარიშების მომზადებაში).

ISA 240-ის საფუძველზე არაკეთილსინდისიერი ქმედებების შედეგად თაღლითობასთან დაკავშირებული რისკის ფაქტორები მოყვანილია ნახაზზე 2.3.



ნახ. 2.3. რისკის ფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია არაკეთილსინდისიერი ქმედებების შედეგად მიღებულ უზუსტობებთან

2.7. კანონებისა და ნორმატიული აქტების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს

სტანდარტების დადგენა და რეკომენდაციების წარმოდგენა აუდიტორის მოვალეობის მიმართ გაითვალისწინოს კანონები და ნორმატიული აქტები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს ასახულია ISA 250—ში - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“. ISA 250—ის განმარტებებში ტერმინი „შესაბამობა“ განსაზღვრულია შემდეგნაირად: სამეურნეო სუბიექტის წინასწარგანზრახული თუ უნებლიე ქმედება. რომლებიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. შესაბამობაში არ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ პირადი ქცევის ნორმების დარღვევა (რასაც კავშირი არა აქვს სამეურნეო სუბიექტის კომერციულ საქმიანობასთან).

აღინიშნება, რომ აუდიტორს აუდიტური მომსახურების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში, აგრეთვე აუდიტის შეფასებისა და შედეგების წარმოდგენისას გააზრებული უნდა ჰქონდეს, რომ სუბიექტის მიერ კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაუცველობამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მითითებულია, რომ დაუცველობის ფაქტების გამოვლენა, მათი არსებობის მიუხედავად, ეჭვის ქვეშ აყენებს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მუშაკების პატიოსნებას და აუდიტის სხვა ასპექტებისთვის შესაძლო შედეგების ანალიზს მოითხოვს. ნათქვამია, რომ კანონები და ნორმატიული აქტები მნიშვნელოვნად განსხვავდება აუდიტის ასპექტებთან მიმართებაში, ხოლო კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაუცველობამ შეიძლება გამოიწვიოს სუბიექტისთვის ისეთი ფინანსური შედეგები, როგორებიცაა ჯარიმები, სასამართლო პროცესები. ხაზგასმულია, რომ კანონები და ნორმატიული აქტები განსხვავდება სხვადასხვა ქვეყანაში და ამიტომ, სავარაუდოდ, აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებს ექნება უფრო კონკრეტული ხასიათი კანონებისა და ნორმატიული აქტების აუდიტზე გავლენის განსაზღვრის ნაწილში. აღნიშნულია, რომ მოცემული საერთაშორისო სტანდარტი გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიმართ, მაგრამ არ გამოიყენება სხვა დავალებების შესრულებისას, რომელთა ჩარჩოებში აუდიტორმა სპეციალურად უნდა შეამოწმოს გარკვეული კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაცვა და მოამზადოს ცალკე ანგარიში.

ხელმძღვანელობა ვალდებულია დაიცვას საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. ჩამოთვლილია პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობენ დაუცველობის ფაქტების თავიდან აცილებას და გამოვლენას:

- კონტროლი კანონმდებლობის მოთხოვნების ცვლილებებზე და იმის გარანტირება, რომ საოპერაციო პროცედურები შეესაბამება ასეთ მოთხოვნებს;
- შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების შემუშავება და ფუნქციონირება;
- შიდა განაწესის შემუშავება, გამოქვეყნება და დაცვა;
- იმის გარანტირება, რომ თანამშრომლებს შესწავლილი და გაგებული აქვთ შიდა განაწესით გათვალისწინებული წესები, კონტროლი შიდა განაწესის წესების დაცვაზე და დისციპლინარული ზომების გამოყენება იმ თანამშრომლების მიმართ, რომლებიც არ იცავენ ამ წესებს;
- კონსულტანტების მოწვევა საკანონმდებლო მოთხოვნების ცვლილებებზე მონიტორინგისთვის;
- ძირითადი კანონების რეესტრის წარმოება, რომლებიც უნდა დაიცვას სუბიექტმა თავისი დარგის ფარგლებში, აგრეთვე საჩივრების წიგნის წარმოება.

მსხვილ ორგანიზაციებში ამ პროცედურებს შეიძლება დაემატოს შესაბამისი მოვალეობების დაკისრება შიდა აუდიტის განყოფილებისა ან აუდიტის კომიტეტისთვის.

ასს 250–ის ნაწილის — „აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის დაცვის გათვალისწინება“ — მოთხოვნების თანახმად, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის და არც შეიძლება იყოს პასუხისმგებელი კანონმდებლობის დაუცველობის თავიდან აცილებაზე, მაგრამ ყოველწლიური აუდიტის ჩატარებამ შეიძლება ხელი შეუწყოს ამის თავიდან აცილებას. პირველ რიგში, აუდიტორი უნდა გაეცნოს კლიენტის საქმიანობის მარეგულირებელი კანონებისა და ნორმატიული აქტების შინაარსს და განიხილოს ეს პრობლემა სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან, ხოლო შემდეგ შესრულოს კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაუცველობის გამოვლენისკენ მიმართული პროცედურები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, კერძოდ კი: კითხვით მიმართოს ხელმძღვანელობას, იცავს თუ არა სუბიექტი მოქმედ კანონებსა და ნორმატიულ აქტებს და შეამოწმოს მიმოწერა შესაბამის მარეგულირებელ ორგანოებთან და ლიცენზირების ორგანოებთან.

აუდიტორი ვალდებულია მიიღოს იმ კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაცვის საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი თანხების განსაზღვრასა და მოკვლეულ მონაცემებზე. მან აგრეთვე უნდა მიიღოს ხელმძღვანელობის წერილობითი განცხადება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორისთვის მიწოდებულია ინფორმაცია, რომელიც წარმოდგენილია კანონებისა და ნორმატიული აქტების დაუცველობის არსებული ან შესაძლო ფაქტების გათვალისწინებით, რომელთა გავლენაც ასევე გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. საპირისპირო მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში აუდიტორს უფლება აქვს, ივარაუდოს, რომ სუბიექტი იცავს კანონებსა და ნორმატიულ აქტებს.

სტანდარტის ზემოაღნიშნული ნაწილი სრულდება პროცედურების აღწერით, რომლებიც ხორციელდება კანონმდებლობის დაუცველობის ფაქტების გამოვლენისას. კერძოდ, აქ მოცემულია მოთხოვნა, რომელიც ავალდებულებს აუდიტორს, მიიღოს წარმოდგენა კანონმდებლობის დაუცველობის ხასიათის და გარემოებების შესახებ, რომელსაც აუდიტის ჩატარების დროს ჰქონდა ადგილი, აგრეთვე სხვა საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამგვარი დაუცველობის შესაძლო გავლენის შესაფასებლად.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამგვარი დაუცველობის შესაძლო გავლენის შეფასებისას აუდიტორისთვის რეკომენდებულია საყურადღებოდ მიიღოს:

- ისეთი შესაძლო ფინანსური შედეგები, როგორიც არის საურავები, ჯარიმები, სანქციები, ზარალი, აქტივების კონფისკაციის საშიშროება, საქმიანობის იძულებითი შეწყვეტა და სასამართლო განხილვები;
- საჭიროა თუ არა შესაძლო ფინანსური გავლენის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის უტყუარობის ეჭვის ქვეშ დაყენების აუცილებლობა იმ შემთხვევაში, თუ ეს გავლენა არსებითია, ან ხომ არ ხდება ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებლის შეცდომაში შემყვანი.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორის და კლიენტის ამრიგ იმის შესახებ, დაცული იყო თუ არა კონკრეტული ნორმატიული აქტის დებულებები, ერთმანეთს არ ემთხვევა, მაშინ იგი განხილული უნდა იყოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან, ეკონომიკური სუბიექტის იურისტთან და აუდიტური ორგანიზაციის იურისტთან.

მრავალი ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნის პრაქტიკაში ორგანიზაციის იურისტებში ჩვეულებრივ იგულისხმებიან არა მისი საშტატო თანამშრომლები, არამედ საადვოკატო ბიურო, რომელიც რეგულარულ მომსახურებას უწევს მოცემულ ორგანიზაციას, ანუ მეტ-ნაკლებად მიუკერძოებელი სპეციალისტები.

ასს 250-ის „ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის გამოვლენილი ან შესაძლო შემთხვევების შესახებ“ ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა შეიძლება ავალდებულებდეს აუდიტორს საზედამხედველო ორგანოებს აცნობოს კანონმდებლობის დაუცველობის გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ან მიიღოს მტკიცებულებები, რომ ისინი სათანადოდ ინფორმირებულნი არიან დაუცველობის ფაქტების შესახებ, რომლებმაც მიიპყრეს აუდიტორის ყურადღება, მაგრამ აუდიტორისთვის ნებადართულია, არ გააკეთოს ეს, თუ დაუცველობის ფაქტს არ მოჰყოლია შედეგები ან ისინი ძალიან უმნიშვნელოა. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა წინასწარ უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან იმ საკითხების ხასიათი, რომელთა შესახებ აუდიტორმა უნდა აცნობოს მათ. და მაინც, ყველა შემთხვევაში აუდიტორმა დაუყოვნებლივ უნდა შეატყობინოს გამოვლენილი ფაქტის შესახებ, თუ, მისი აზრით, კანონმდებლობის დაუცველობა არის წინასწარგანზრახული და არსებითი. თუ აუდიტორს გაუჩნდება ეჭვი, რომ უმაღლესი ხელმძღვანელობა, დირექტორთა საბჭოს წევრების ჩათვლით, კავშირშია კანონმდებლობის დაუცველობის ფაქტთან, მან უნდა შეატყობინოს ამის შესახებ სუბიექტის გემდგომ ორგანოს (მაგალითად, შიდა აუდიტის სამსახურს ან სამეთვალყურეო საბჭოს), ანუ, რეკომენდებულია აუდიტური კომიტეტის ინფორმირება კანონმდებლობის შემჩნეული დარღვევების შესახებ. ასე უწოდებენ დასავლეთის პრაქტიკაში ყველაზე ავტორიტეტული და პატივსაცემი აქციონერებისგან შემდგარი კომპანიის სპეციალურ ქვედანაყოფს, რომლის მოვალეობებში შედის მოლაპარაკებები აუდიტორებთან მათი დაქირავების, გაწვევის საკითხებზე და მათი მუშაობის შედეგების შესახებ დასკვნების განხილვები. ასეთი კომიტეტის წევრები აირჩევიან აუდიტორების მიერ. ეს კომიტეტი არ ექვემდებარება კომპანიის აღმასრულებელ ორგანოებს და, პირიქით, აუდიტორის დახმარებით აკონტროლებს მათი მუშაობის შედეგებს.

თუ აუდიტორის აზრით, კანონმდებლობის დაუცველობის ფაქტი არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არ იყო სათანადოდ ასახული მასში, მან უნდა გამოხატოს თავისი აზრი დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი აზრი.

თუ სუბიექტი ხელს უშლის აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებების მიღებაში, რომლებიც ადასტურებენ, რომ ადგილი ჰქონდა ან შეიძლება ყოფილიყო კანონმდებლობის დაუცველობის ფაქტები, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, აუდიტორმა უნდა გამოხატოს თავისი აზრი დამატებითი შენიშვნით ან უარი თქვას აზრის გამოხატვაზე ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე აუდიტის მოცულობის შეზღუდვის გამო.

იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია დადგენა, ჰქონდა თუ არა ადგილი დაუცველობის შემთხვევას, რომელიც გარკვეული გარემოებებით იყო განპირობებული და არა თავად სუბიექტის მიერ შექმნილი შეზღუდვების გამო, მან უნდა განიხილოს ამ გარემოებების შედეგები აუდიტური დასკვნისათვის. სტანდარტში აგრეთვე საუბარია იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის ვალდებულება, დაიცვას კონფიდენციალობა, არ აძლევს მას უფლებას, შეატყობინოს კანონმდებლობის დაუცველობის ფაქტების შესახებ მესამე მხარეს. თუმცა გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორის მიერ კონფიდენციალობის დაცვა შეიძლება არ იყოს სავალდებულო კანონის ან სასამართლოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით.

აუდიტორმა შეიძლება უარი თქვას აუდიტის ჩატარებაზე, თუ სუბიექტი არ ახორციელებს არანაირ ქმედებებს სიტუაციის გამოსასწორებლად, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს მოცემულ გარემოებებში, თუნდაც დაუცველობა არ ახდენდეს არსებით გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. იმ აუდიტორისგან მოთხოვნის მიღების შემდეგ, რომელსაც შეთავაზეს აუდიტის ჩატარება, მოქმედმა აუდიტორმა უნდა აცნობოს მას პროფესიული მიზეზების არსებობის შესახებ, რომელთა გამო აუდიტის ჩატარება მოწვეულმა აუდიტორმა უარი უნდა თქვას შეთავაზებულ წინადადებაზე. თუ კლიენტი უარს ამბობს, ნება დართოს მოქმედ აუდიტორს თავისი საქმეების განხილვაზე, მაშინ ამის შესახებ უნდა ეცნობოს აუდიტორს, რომელმაც მიიღო შეთავაზება აუდიტის ჩატარებაზე.

„სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივების“ ნაწილში — განხილულია სახელმწიფო სექტორის

საწარმოების აუდიტის თავისებურებანი. მის შემოწმების დროს აუდიტორს წარმოექმნება კანონებისა და ნორმატიული აქტების მოქმედების გათვალისწინებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოვალეობები.

ISA 250-ის - ნაწილში — „აუდიტორული პროცედურები, როდესაც გამოვლენილია კანონმდებლობასთან ფაქტობრივი ან შესაძლო შეუსაბამობა“ — შესულია იმ ნიშნების ჩამონათვალი, რომლებიც ეკონომიკური სუბიექტის თანამშრომლების მიერ ნორმატიული აქტების დაუცველობის ფაქტებზე მიუთითებენ. ამ ნიშნებს მიეკუთვნება:

- მარეგულირებელი ორგანიზაციებისა და სამთავრობო დეპარტამენტების მიერ გამოკვლევების ჩატარება, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;
- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისათვის, დაკავშირებული მხარეებისათვის, თანამშრომლების ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;
- გაყიდვების ან აგენტის მომსახურების საფასური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც, ჩვეულებრივ, იხდის სამეურნეო სუბიექტი ან იხდიან ამ დარგში ან ფაქტობრივად მიღებული მომსახურების სანაცვლოდ;
- შესყიდვა ისეთ ფასებში, რომლებიც მნიშვნელოვნად აღემატება ან დაბალია საბაზრო ფასებზე;
- ნაღდი ფულით არაორდინალური გადახდების შემთხვევები, შესყიდვები მოლარის ჩეკით, როდესაც ფულის გადახდა ხდება წარმდგენლის ანგარიშზე ან ფული გადაირიცხება დანომრილ საბანკო ანგარიშებზე;
- არაორდინალური ოპერაციები შეღავათიან საგადასახადო (ოფშერულ) ტერიტორიაზე რეგისტრირებულ კომპანიებთან;
- საქონლის ან მომსახურების საფასურის ანაზღაურება იმ ქვეყნისთვის, საიდანაც არ ხდება ამ საქონლის ან მომსახურების მიღება;
- გადახდები გაცვლაზე სათანადო კონტროლის დოკუმენტაციის გარეშე;
- ისეთი საინფორმაციო სისტემის არსებობა, რომელსაც არ შეუძლია, განზრახ თუ შემთხვევით, უზრუნველყოს ადეკვატური აუდიტორული შემოწმება ან საკმარისი მტკიცებულება;
- უნებართვო ოპერაციები ან არასათანადოდ ჩაწერილი ოპერაციები;
- საინფორმაციო საშუალებების უარყოფითი კომენტარი.

სასურველია, რომ საქართველოში შეიქმნას ISA 250-ის ანალოგიური აუდიტური საქმიანობის ეროვნული სტანდარტი, რომლითაც განსაზღვრული და გათვალისწინებული იქნება ნორმატიული დოკუმენტების გათვალისწინების მოთხოვნები შემოწმების მსვლელობაში და აუდიტორის მოვალეობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას, რათა დაადგინოს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ან სამეურნეო ოპერაციების შესაბამისობა საქართველოში მოქმედ ნორმატიულ აქტებთან. ეს აუცილებელია, რომ იყოს საკმარისი რწმენა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს.

აუდიტური საქმიანობის ეროვნული წესებში (ასეწ) განიხილება, თუ როგორი მოთხოვნები უნდა დააკმაყოფილოს აუდიტორმა ორგანიზაციამ ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ნორმატიული აქტების დაცვის შემოწმების პროცესში, როგორი უნდა იყოს აუდიტორის ქმედებები ასეთი აქტების დარღვევის ფაქტების გამოვლენის შემდეგ, როგორ უნდა აისახოს ეს აუდიტურ დასკვნაში და აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის შედეგების მიხედვით.

იმის დადგენა, არღვევს თუ არა აუდირებადი პირის რაიმე ქმედება (უმოქმედობა) საქართველოში არსებული კანონმდებლობის მოთხოვნებს, სამართლებრივ ხასიათს ატარებს და, როგორც წესი, აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის ჩარჩოებს სცილდება. თუმცა აუდიტორის პროფესიული მომზადების დონე, მისი გამოცდილება, აუდირებადი პირის საქმიანობისა და დარგის ცოდნა იმის დადგენის შესაძლებლობას იძლევა, რომ ცალკე ქმედებები (უმოქმედობა), რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიპყრო, ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დაუცველობის ნიშნებს შეიცავენ. იმის განსაზღვრა, თუ რომელი ქმედებები (უმოქმედობა) არის ან შეიძლება იყოს კანონმდებლობის დაუცველობა, ჩვეულებრივ, ეფუძნება გამოცდილი და კვალიფიციური იურისტის კონსულტაციებს, მაგრამ საბოლოო გადაწყვეტილება შეიძლება მიიღონ მხოლოდ სამართალდამცავმა ორგანოებმა.

რადგან აუდიტის ერთერთი მიზანი ბუღალტრული აღრიცხვის წესის ქვეყნის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ აზრის გამოხატვაა, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს ქვეყანაში მოქმედი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების აუდიტს, რომლებითაც რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების წესები.

აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს მის მიერ ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მოთხოვნების დაცვაზე, აგრეთვე მათი დაუცველობის ფაქტების თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე.

აუდიტის დროს არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში არ იქნება გამოვლენილი, მიუხედავად აუდიტის სათანადოდ დაგეგმვისა და აუდიტური საქმიანობის ეროვნული წესებისა თუ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებისა. რისკი კიდევ უფრო იზრდება, როდესაც არსებითი უზუსტობა არის ქვეყნის კანონმდებლობის დაუცველობით გამოწვეული. აღნიშნულ დარღვევებს მიეკუთვნება:

- ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების არსებობა, რომლებიც ეხება ძირითადად აუდირებადი პირის მიმდინარე საქმიანობას და რომლებიც ჩვეულებრივ არსებით გავლენას არ ახდენენ მის ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე, რის გამოც ის შეიძლება ყოველთვის არ იყოს გათვალისწინებული შიდა კონტროლისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემით;
- აუდიტური პროცედურების ეფექტურობაზე მოქმედი შეზღუდვები, რომლებიც ახასიათებს შიდა კონტროლისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემას, აგრეთვე აუდიტის მსვლელობაში არჩევითი მეთოდებისა და ტესტირების გამოყენება;
- აუდიტორის მიერ მიღებულ მტკიცებულებათა უმეტესობის ხასიათი, რადგან ისინი მხოლოდ მოსაზრებებს იძლევიან გარკვეული დასკვნის დასტურად და არ ატარებენ ამომწურავ ხასიათს;

ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესის ქვეყნის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ აზრის გამოთქმის აუცილებლობასთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს აუცილებელი პროცედურები აუდირებადი პირის მიერ საქმიანობის დადგენილ სფეროში ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მოთხოვნების დაცვის შესამოწმებლად.

აუდიტის დასაგეგმად აუდიტორს უნდა ჰქონდეს ქვეყნის ძირითადი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების ზოგადი გაგება, რომლებიც გამოიყენება მოცემული აუდირებადი პირის მიმართ და მისი საქმიანობის სფეროში, აგრეთვე წარმოდგენა ჰქონდეს აუდირებადი პირის მიერ აღნიშნული აქტების დაცვის შესახებ.

ქვეყნის ძირითადი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების ზოგადი გაგების ფორმირებისთვის, როგორც წესი, აუდიტორმა უნდა:

- გამოიყენოს არსებული ინფორმაცია აუდირებადი პირისა და მისი საქმიანობის სფეროს შესახებ;
- მიიღოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობისგან მონაცემები მის მიერ შემუშავებული პროცედურების შესახებ, რომლებიც მიმართულია აუდირებადი პირისა და მისი თანამშრომლების მიერ ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაცვის უზრუნველყოფაზე;
- მიიღოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობისგან მონაცემები ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინონ აუდირებადი პირის საქმიანობაზე;
- გაანალიზონ აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობასთან პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მიღებულია სასამართლო სარჩელებისა და სანქციების გამოვლენის, შეფასებისა და აღრიცხვაში ასახვისათვის.

აუდირებადი პირის მიერ საქმიანობის დადგენილ სფეროში გამოყენებული ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების გაანალიზების შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეასრულოს აღნიშნული აქტების დაუცველობის შემთხვევების გამოვლენისკენ მიმართული შემდეგი პროცედურები:

- შეკითხვით მიმართოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელს, იცავს თუ არა აუდირებადი პირი ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტებს თავის საქმიანობაში;
- გაანალიზოს აუდირებადი პირის მიმოწერა ხელისუფლების უფლებამოსილ სახელმწიფო ორგანოებთან მის მიერ ქვეყნის კანონმდებლობის დაცვის საკითხებზე.

გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ქვეყნის იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაცვის საკმარისი და სათანადო მტკიცებულებები, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, გავლენას ახდენენ არსებითი სიდიდეების გაანგარიშებასა და ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნებაზე. აუდიტორი ვალდებულია, ესმოდეს აღნიშნული ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტები იმისათვის, რომ იხელმძღვანელოს ამ აქტებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინაპირობების აუდიტის დროს, რომლებიც მასში ასახული მაჩვენებლებისა და გამომჟღავნებული ინფორმაციის განსაზღვრას ეხება.

აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი განცხადებები და ახსნა-განმარტებები იმის თაობაზე, რომ აუდიტორისთვის შეტყობინებულია ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის ყველა ცნობილი ფაქტის (რომელსაც ადგილი ქონდა ან შესაძლოა ჰქონდეს) შესახებ, რომელთა გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. საპირისპირო მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში აუდიტორს უფლება აქვს, ივარაუდოს, რომ აუდირებადი პირი იცავს აღნიშნულ აქტებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მოთხოვნების შესაძლო დაუცველობის ფაქტები, მან უნდა მიიღოს დამატებითი მონაცემები ასეთი დაუცველობისა და გარემოებების ხასიათის შესახებ, რომელთა დროს ამას ადგილი ჰქონდა, აგრეთვე სხვა საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე ამგვარი დაუცველობის შესაძლო გავლენის შესაფასებლად.

ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე ამ აქტების მოთხოვნების დაუცველობის ფაქტების შესაძლო გავლენის შეფასებისას აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს:

- ისეთ შესაძლო ფინანსურ შედეგებზე, როგორებიცაა: საურავები, სანქციები, ზარალი, სასამართლოს გადაწყვეტილებით აქტივების კონფისკაციის საშიშროება, საქმიანობის იძულებითი შეწყვეტა და სასამართლო განხილვები;

- აუდირებადი პირისთვის ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში ინფორმაციის მიკვლევის აუცილებლობა ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის შესაძლო ფინანსური შედეგების შესახებ;
- ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის ეჭვქვეშ დაყენების აუცილებლობა იმ შემთხვევაში, თუ ამ მოთხოვნების დაუცველობის შედეგები არის არსებითი აუდირებადი პირისთვის.

თუ აუდიტორი ფიქრობს, რომ აუდირებადი პირი არ იცავს ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მოთხოვნებს, მან დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს აღნიშნული ფაქტები და აუდირებადი პირი განიხილოს ხელმძღვანელობასთან ერთად.

თუ აუდიტორი არ ღებულობს აუცილებელ ინფორმაციას ასეთი დაუცველობის სავარაუდო ფაქტის შესახებ, მან უნდა გაითვალისწინოს მოცემული აუდიტური მტკიცებულების არარსებობის გავლენა აუდიტური დასკვნის მომზადებისას.

აუდიტორმა მაქსიმალურად მოკლე ვადაში უნდა შეატყობინოს აუდირებადი პირის მიერ ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის გამოვლენილი ფაქტების შესახებ აუდირებადი პირის დირექტორთა საბჭოს და უმაღლეს ხელმძღვანელობას ან მიიღოს იმის მტკიცებულებები, რომ ისინი სათანადოდ ინფორმირებულნი არიან დაუცველობის ფაქტების შესახებ, რომლებმაც მიიპყრეს აუდიტორის ყურადღება. მაგრამ აუდიტორისთვის ნებადართულია არ გააკეთოს ეს, თუ დაუცველობის ფაქტს არ მოჰყოლია შედეგები ან ისინი ძალიან უმნიშვნელოა, და წინასწარ გადაწყვიტოს ხელმძღვანელობასთან ის საკითხები, რომელთა შესახებ უნდა შეატყობინოს აუდიტორმა.

თუ აუდიტორი მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის ფაქტი არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე და არ იყო სათანადოდ ასახული მასში, მან უნდა წერილობით გამოხატოს თავისი აზრი დამატებითი შენიშვნით ან გამოხატოს უარყოფითი აზრი.

თუ აუდირებადი პირი ხელს უშლის აუდიტორს საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების მიღებაში, რომლებიც ადასტურებენ, რომ ადგილი ჰქონდა ან არსებობს ალბათობა იმისა, რომ ყოფილიყო ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის ფაქტები, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, აუდიტორმა უნდა გამოხატოს თავისი მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი თქვას მოსაზრების გამოხატვაზე ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე აუდიტის მოცულობის შეზღუდვის გამო.

თუ აუდიტორს არ შეუძლია დადგენა, ჰქონდა თუ არა ადგილი ქვეყნის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაუცველობის შემთხვევას, რაც განპირობებული იყო გარკვეული გარემოებებით და არა თავად აუდირებადი პირის მიერ შექმნილი შეზღუდვებით, მან უნდა განიხილოს ამ გარემოებების შედეგები აუდიტური დასკვნის მომზადებისას.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩარჩოებში აუდიტორი არ ისახავს მიზნად საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაუცველობის ყველა ფაქტის გამოვლენას, რადგან ეს სპეციალური აუდიტური დავალების საგანია აუდიტის თანხლები მომსახურების გაწევისას. მიუხედავად ამისა, ყოველწლიური აუდიტის ჩატარებამ შეიძლება ხელი შეუწყოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაუცველობის თავიდან აცილებას შემოწმებული ორგანიზაციის დახმარებით.

სხვა საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით დგინდება პირობები, რომელთა დაცვის გარეშე ორგანიზაციის საქმიანობა ან ცალკე ოპერაციები ვერ განხორციელდება ან შეიძლება შეწყდეს ან შეიზღუდოს (კანონმდებლობა სააქციო საზოგადოებების შესახებ, კანონმდებლობა ლიცენზიის გაცემის შესახებ, ანტიმონოპოლური კანონმდებლობა, საგადასახადო კანონმდებლობა, კანონმდებლობა სავალუტო კონტროლის შესახებ, საბაჟო კანონმდებლობა, შრომითი კანონმდებლობა, უსაფრთხოების ტექნიკის,

მუშაკთა ჯანდაცვის და ა.შ. მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები). შესაბამისი ნორმების დაუცველობას შეიძლება მოყვეს არსებითი ფინანსური შედეგები ორგანიზაციისთვის, რადგან ჯარიმებისა და საურავების თანხები შეიძლება საკმაოდ დიდი იყოს.

საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაუცველობის ფაქტების გამოვლენისას აუდიტორმა უნდა გადახედოს კლიენტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებებს და რისკის შეფასებას, და გადახედილი შეფასებების შესაბამისად დააზუსტოს აუდიტური პროცედურების ხასიათი და მასშტაბები.

2.8. აუდიტის ასპექტების შეფასება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის

რეკომენდაციები ინფორმაციის გაცვლის მიმართ აუდიტის იმ საკითხებზე, რომლებიც წარმოიქმნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში აუდიტორსა და საწარმოს მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის, მოყვანილია ISA 260—ში „მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება“.

მოცემული სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორს, შეატყობინოს საწარმოს მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია აუდიტის საკითხებზე, რომლებსაც მნიშვნელობა აქვთ მართვისთვის და წარმოიქმნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში. აუდიტის მსგავს საკითხებს, რომლებსაც მნიშვნელობა აქვთ მართვისთვის, მიეკუთვნება მხოლოდ ის საკითხები, რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიპყრეს აუდიტური შემოწმების განხორციელებისას. აუდიტორი ვალდებული არ არის, აუდიტური შემოწმების დროს შეიმუშავოს პროცედურები სპეციალურად მართვისთვის მნიშვნელობის მქონე საკითხების გამოსავლენად.

ISA 260—ში საკმაოდ ვრცლად არის განხილული საკითხი, თუ ვინ უნდა მიიჩნიონ აუდიტორებმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებად. მასში აგრეთვე ნათქვამია აუდიტის შედეგების თაობაზე ინფორმაციის კონფიდენციალობის შესახებ, რასაც აუდიტორები ატყობინებენ კლიენტს. მოცემული სტანდარტი არ შეიცავს რაიმე რეკომენდაციებს ყოვლისმომცველი დოკუმენტების ფორმატის მიმართ, რომლებიც დგინდება აუდიტის შედეგების, ცხრილების ჩამონათვალის, სხვადასხვა სახის დეტალიზირებული ანგარიშების და ა.შ. მიხედვით.

სტანდარტის ნაწილში — „მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები“ — მითითებულია აუდიტორის მიერ იმ პირების დადგენის აუცილებლობაზე, რომლებიც პასუხს აგებენ მართვაზე და რომლებსაც უნდა ეცნობოს ინფორმაცია მართვისთვის მნიშვნელობის მქონე აუდიტის საკითხებზე.

ნაწილში — „საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას“ — მოცემულია აუდიტის შესაბამისი საკითხების ჩამონათვალი. მათ მიეკუთვნება:

- ზოგადი მიდგომა აუდიტურ შემოწმებასთან და მის მასშტაბთან;
- ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო არსებითი გავლენის მქონე სააღრიცხვო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი პრინციპებისა და მეთოდების შერჩევა ან ცვლილება;
- იმ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული უზუსტობები, რომლებმაც შეიძლება არსებითი ეჭვები გამოიწვიოს საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების შესახებ.

აუდიტორმა დროულად უნდა მიაწოდოს ზეპირი ან წერილობითი ფორმით ინფორმაცია მართვისთვის მნიშვნელობის მქონე აუდიტურ საკითხებზე. ნავარაუდევია, რომ ეს მისცემს მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს შესაძლებლობას მიიღონ სათანადო ზომები. გარკვეულ შემთხვევებში, საკითხის ხასიათიდან გამომდინარე, აუდიტორს უფლება აქვს მართვის უფლების მქონე პირებს შეატყობინოს მის შესახებ უფრო ადრე, ვიდრე ეს წინასწარ იყო შეთანხმებული.

„ინფორმირების პროცესის“ ნაწილი მოიცავს რამდენიმე მიმართულებას, სტანდარტი ამ კუთხით, პირველ რიგში, განსაზღვრავს ინფორმირების პროცედურებს. აუდიტორის პასუხისმგებლობის, აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბის, ვადებისა და მოსალოდნელი შედეგების შესახებ ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება ორმხრივი ინფორმირების საფუძველს წარმოადგენს. მსჯელობისას აუცილებელია შევხვით ისეთ საკითხებს, როგორებიცაა³:

- ინფორმირების მიზანი. როცა მიზანი ნათელია, აუდიტორი და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები უკეთესად შეიქმნიან ერთობლივ წარმოდგენას შესაბამის საკითხებსა და ინფორმირების პროცესიდან გამომდინარე მოსალოდნელ ქმედებებზე;
- იმ ფორმის შესახებ, რომლითაც მოხდება ინფორმირება;
- აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფიდან და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებიდან იმ პირ(ებ)ის შესახებ, რომლებსაც მიაწვდიან ინფორმაციას კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით;
- აუდიტორის მოლოდინის შესახებ, რომ ინფორმირება იქნება ორმხრივი და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები აუდიტორს გააცნობენ იმ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მიიჩნევენ აუდიტისთვის შესაბამისად, მაგალითად, იმ სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიონ აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, სავარაუდო ან გამოვლენილი თაღლითობის შემთხვევებსა და უმაღლესი ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან ან კომპეტენციასთან დაკავშირებულ ეჭვებს;
- იმ პროცესის შესახებ, რომელიც ეხება ზომების გატარებას და საპასუხო ანგარიშს აუდიტორის მიერ მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით;

განსხვავებული ფორმატითაა შესაძლებელი მცირე ზომის სამეურნეო სუბიექტების მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება. ამ შემთხვევაში სტანდარტი არ გვავალდებულებს ეს ისეთივე სტრუქტურული ფორმით მოხდეს, როგორიც კოტირებული ან მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში ხდება⁴. სტანდარტი ასევე განიხილავს იმ დაშვებას, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შეიძლება სურვილი ჰქონდეთ, მესამე მხარეს, მაგალითად ბანკირებს ან მარეგულირებელ ორგანოებს, მიაწოდონ აუდიტორისგან წერილობით მიღებული შეტყობინებების ასლები.⁵ აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, ზეპირი თუ წერილობითი ფორმით შეატყობინოს ინფორმაცია, დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა:

- საწარმოს სიდიდე, სტრუქტურა, ორგანიზაციულ—სამართლებრივი ფორმა და შეტყობინების პროცესი;
- ხელმძღვანელობისთვის ინტერესის მქონე აუდიტური ასპექტების ხასიათი და მნიშვნელობა;
- აუდიტორის მიერ მუდმივი კონტაქტებისა და დიალოგის შენარჩუნება პირებთან, რომლებიც პასუხს აგებენ მართვაზე;

საერთაშორისო სტანდარტით დადგენილია აუდიტორის მოვალეობა დოკუმენტურად ასახოს სამუშაო დოკუმენტებში ზეპირი ფორმით შეტყობინებული საკითხები და ამ საკითხებზე ნებისმიერი პასუხები. ნავარაუდევია, რომ ასეთ დოკუმენტებს შეიძლება ჰქონდეთ აუდიტორის მიერ მართვაზე პასუხისმგებელ პირებთან ჩატარებული მსჯელობების ოქმების ასლების ფორმა.

მმართველი ორგანოსთვის საინტერესო საკითხები სახელმწიფო სექტორში შეიძლება უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებულ განსახილველ საკითხებზე გაცილებით უფრო ფართო

3 ასს 260 გ29

4 ასს 260 გ31

5 ასს 260 გ34-36

იყოს. აღნიშნულია, რომ აუდიტორის მოვალეობებში სახელმწიფო სექტორში შეიძლება შედიოდეს შეტყობინება მათი ყურადღების არეში მოქცეული საკითხების შესახებ, რომლებიც ეხება:

- შესაბამისი ორგანოების ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას;
- აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემების ადეკვატურობას;
- პროგრამების, პროექტების და საქმიანობის სახეების ეკონომიურობას, ეფექტურობასა და ქმედოთობას.

სტანდარტი ასევე შეგვახსენებს იმის თაობაზე, რომ სახელმწიფო სექტორში აუდიტური შემოწმებების ჩატარებისას აუდიტორების მიერ წერილობითი ფორმით მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება იყოს გამოქვეყნებული და ამიტომ აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის ფაქტი, რომ მის მიერ მიწოდებული წერილობითი ინფორმაცია შეიძლება იყოს გავრცელებული ფართო აუდიტორიაში და არა მხოლოდ იმ პირებს შორის, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან მართვაზე.

თუ აუდიტორს საფუძველი აქვს, იფიქროს, რომ შესამოწმებელი ორგანიზაციის უმაღლესი ხელმძღვანელობა დაკავშირებულია საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაუცველობის ფაქტებთან, მაშინ მან უნდა შეატყობინოს ამის შესახებ შესამოწმებელი ორგანიზაციის ზემდგომ ორგანოს. თუ ზემდგომი ორგანო არ არსებობს ან აუდიტორს აქვს საფუძველი იფიქროს, რომ მისი შეტყობინება არ იქნება მიღებული საყურადღებოდ, მაშინ აუდიტორმა უნდა მიმართოს კონსულტაციისთვის იურისტს.

აუდიტორის ვალდებულება, დაიცვას კონფიდენციალობა, უფლებას არ აძლევს მას, შეატყობინოს მესამე პირებს შესამოწმებელი ორგანიზაციის მიერ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაუცველობის ფაქტების შესახებ. ასეთი ინფორმაცია შეიძლება გამჟღავნებულ იყოს აუდიტორის მიერ მესამე პირებისათვის მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 265 „მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“ ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მოახდინოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის სათანადო ინფორმირება, აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების⁶ შესახებ. მოცემული ასს აუდიტორს არ უწესებს დამატებით პასუხისმგებლობას, შიდა კონტროლის შესწავლასთან და ასს 315-ის და ასს 330⁷-ის მოთხოვნებზე კონტროლის ტესტების შემუშავებასა და ჩატარებასთან დაკავშირებით. ასს 260⁸ აწესებს მოთხოვნებს და გვაწვდის მითითებებს აუდიტორის მიერ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების აუდიტთან დაკავშირებით ინფორმირების პასუხისმგებლობის შესახებ. აუდიტორს მოეთხოვება შეისწავლოს აუდიტთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით.⁹ აღნიშნული სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს, მოახდინოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება აუდიტის განმავლობაში შიდა კონტროლში გამოვლენილი ისეთი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც აუდიტორის პროფესიული მსჯელობით მნიშვნელოვანია და ყურადღებას იმსახურებს. ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე, აუდიტორი ვალდებულია, განსაზღვროს, გამოავლინა თუ არა აუდიტორმა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლში. აუდიტორი ასევე ვალდებულია წერილობით დროულად აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ

6 ასს 315 _ “არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით”, პუნქტები 4 და 12

7 ასს 330 _ “აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის”

8 ასს 260 _ “მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება”

9 ასს 315, პუნქტი 12. პუნქტებში გ60-65 მოცემულია მითითებები, აუდიტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესახებ

წერილობით შეტყობინებაში, აუდიტორმა უნდა შეიტანოს:¹⁰

- ა) იმ ნაკლოვანებების აღწერილობა და მათი სავარაუდო ზემოქმედების განმარტება; და (იხ.:ასს 265 პუნქტი გ28)
- ბ) ისეთი საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას მისცემს, გაიგონ ამ შეტყობინების კონტექსტი. კერძოდ, აუდიტორი ვალდებულია, განმარტოს, რომ:
 - აუდიტის მიზანს წარმოადგენდა აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმა;
 - აუდიტი მოიცავდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის განხილვას ისეთი აუდიტორული პროცედურების შემუშავებისთვის, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია და არა შიდა კონტროლის ეფექტურობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმის მიზნით;
 - ინფორმირებული საკითხები შემოიფარგლება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებით, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის განმავლობაში და, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მათ შესახებ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების შეტყობინებას.

აუდიტორს აღნიშნული სტანდარტის შესაბამისად, არ ეკისრება ვალდებულება, გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წარმოადგინოს ინფორმაცია რაოდენობრივად. მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება დაჯგუფდეს ანგარიშგების მიზნების გათვალისწინებით. წერილობით შეტყობინებაში აუცილებელია აუდიტორმა შეიტანოს რეკომენდაციები გამოსასწორებელი ნაკლოვანებების შესახებ. ასევე ხელმძღვანელობის ფაქტიური ან შემოთავაზებული საპასუხო ქმედებები. როდესაც საქმე ეხება სახელმწიფო სამეურნეო სუბიექტებს, აქ შესაძლებელია, რომ ასს 265 არ ითვალისწინებდეს ყველა იმ ასპექტს, რომლებიც ამ სუბიექტების შიდა კონტროლის სისტემით იყოს განსაზღვრული. მაგალითად, შეიძლება აუცილებელი იყოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ საკანონმდებლო ან სხვა ზემდგომი ორგანოების ინფორმირება. ასევე კანონმდებლობით შესაძლებელია განსაზღვრული იყოს შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ ანგარიშის სავალდებულო წარდგენა მაკონტროლებელ ორგანოსთან, ამ ნაკლოვანებების შესაძლო გავლენის მნიშვნელოვნების მიუხედავად.

პითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. რა მოთხოვნებით ვალდებულია ხელმძღვანელობდეს აუდიტორი ორგანიზაცია საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ თავისი აზრის ფორმირების და გამოთქმის დროს?
2. როგორია ISA 220-ის „აუდიტური დავალებების პირობები“ დანიშნულება?
3. რისთვის ადგენენ წერილს აუდიტორი დავალების შესახებ?
4. როგორი ინფორმაცია უნდა იყოს ასახული წერილში აუდიტური დავალების შესახებ?
5. რა შეიძლება იყოს აუდიტური მომსახურების გაწევამზე ხელშეკრულების საგანი?
6. რაში მდგომარეობს ISA 220-ის „აუდიტში მუშაობის ხარისხის კონტროლი“ მიზანი?
7. რა ინფორმაციას შეიცავს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები?
8. რა იგულისხმება ცნებებში „თაღლითობა“ და „შეცდომა“?
9. როგორი ქმედებები მიეკუთვნება თაღლითობას?

¹⁰ ასს 265 პუნქტი 11



აუდიტის დაგეგმვის საერთაშორისო სტანდარტები

თავი 3



3.1. აუდიტის დაგეგმვა

აუდიტის დაგეგმვა მდგომარეობს მისი სტრატეგიისა და ტაქტიკის განსაზღვრაში, პროცედურებისა და მეთოდების შერჩევაში, რომლებიც დასახული მიზნის — საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობის დადასტურების ყველაზე უფრო ეფექტურად მიღწევის შესაძლებლობას იძლევა. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის რეკომენდაციები მოცემულია ISA 300—ში — „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

გემოლინულ სტანდარტში „დაგეგმვის როლი და ვადები“ მითითებულია, რომ აუდიტის დაგეგმვის მოცულობა, ძირითადად, დამოკიდებულია ეკონომიკური სუბიექტის სიდიდეზე, აუდიტური შემოწმების სირთულეზე, აუდიტში მონაწილე პირთა კვალიფიკაციის დონეზე. დაგეგმვის მნიშვნელოვან ნაწილია ინფორმაციის მოპოვება კლიენტის ბიზნესის შესახებ, რაც ხელს უწყობს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო გავლენის მქონე მოვლენებისა და ოპერაციების გამოვლენას.

აუდიტორმა დაგეგმვის მსვლელობაში უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტის საერთო სტრატეგია, ამასთან უნდა აღწეროს აუდიტური შემოწმების სავარაუდო მოცულობა და წარმართვა ბიზნესის ცოდნასთან, ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის, პროცედურების რისკისა და არსებითობის, ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის სწორად გაგებასთან, მუშაობის მიმართულების კოორდინირებასთან, მასზე ზედამხედველობასთან და მის ანალიზთან დაკავშირებული საკითხებისა და სხვა ასპექტების ასახვით. როგორც კი შემუშავდება აუდიტის საერთო სტრატეგია, შესაძლებელი იქნება აუდიტის დეტალურ გეგმაზე მუშაობის დაწყება, რათა ყურადღება მიექცეოთ აუდიტის საერთაშორისო სტრატეგიაში დაფიქსირებულ საკითხებს. ამ დროს უნდა გავითვალისწინოთ ის ფაქტორი, რომ საჭიროა აუდიტორის რესურსების ეფექტიანად გამოყენება აუდიტის ამოცანების მისაღწევად. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის დეტალური გეგმის შემუშავება ერთმანეთისაგან იზოლირებული ან თანმიმდევრული პროცესები იყოს, ისინი მჭიდროდ არიან ერთმანეთთან დაკავშირებული, ვინაიდან ერთი მათგანის ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს შესაბამისი ცვლილება მეორეში.

„ბიზნესის ცოდნა“, სტანდარტის მიხედვით, განსაზღვრულია, როგორც ინფორმაციის მიღება დარგში არსებული და კლიენტის ბიზნესზე გავლენის მქონე ზოგადი ეკონომიკური ფაქტორებისა და პირობების, ბიზნესის შედეგების მახასიათებელი მნიშვნელოვანი მაჩვენებლების, ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის ზოგადი დონის შესახებ. ხაზგასმულია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სწორად გაგება მიიღწევა კლიენტის სააღრიცხვო პოლიტიკის, მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გაცნობით კონტროლის ტესტების და შემოწმების პროცედურების გამოყენებით.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის შედგენისას აუდიტორმა უნდა აღნიშნოს მნიშვნელოვანი რისკისა და შიდა კონტროლის სისტემის რისკის მოსალოდნელი შეფასებები, დაადგინოს არსებითობის დონეები აუდიტის მიზნებისთვის, განსაზღვროს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების შესაძლებლობა და გამოავლინოს ბუღალტრული აღრიცხვის რთული ადგილები, აგრეთვე მიუთითოს დაგეგმვის დროს კლიენტის ფილიალებისა და შვილობილი ქვედანაყოფების აუდიტისთვის სხვა აუდიტორების და აუდიტის ჩასატარებლად ექსპერტებისა და საჭირო პერსონალის მოწვევის გათვალისწინების აუცილებლობაზე.

აუდიტის სხვა ასპექტებს, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, ISA 300—ში მიკუთვნებულია განსაკუთრებით საყურადღებო გარემოებების გამოვლენა (დაკავშირებული მხარეების არსებობა, გაკორტების შესაძლებლობა და ა.შ.).

ნაწილში - „აუდიტის გეგმა“ მითითებულია, რომ აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან ერთად აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტის პროგრამა, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის საერთო სტრატეგიის განხორციელებისთვის აუცილებელი დაგეგმილი აუდიტური პროგრამების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, აუდიტორის ასისტენტებისთვის განსაზღვრავს ინსტრუქციების

ნაკრებს ამავდროულად და მათ მიერ შესრულებულ სამუშაოზე სათანადო კონტროლის საშუალებას წარმოადგენს.

აუდიტის მსვლელობისას დაგეგმილ გადაწყვეტილებებში დაშვებულია იმის შესაძლებლობა, რომ აუდიტის მსვლელობაში საჭიროებისამებრ შეიძლება გადაიხედოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა. დაგეგმვა ხორციელდება უწყვეტად აუდიტის მთელი პერიოდის მანძილზე, აუდიტური პროცედურების მსვლელობაში გარემოებების შეცვლისა და მიღებული მოულოდნელი შედეგების გათვალისწინებით, მნიშვნელოვანი ცვლილებების შეტანის მიზნების დოკუმენტირებით.

აუდიტის დაგეგმვა ეფექტურობის ამაღლების მიზნით ითვალისწინებს ზოგადი სტრატეგიისა და დეტალური მიდგომის შემუშავებას აუდიტური პროცედურების მოსალოდნელ ხასიათთან, ჩატარების ვადებთან და მოცულობასთან მიმართებაში. დაგეგმვა შესაძლებლობას იძლევა, აუცილებელი ყურადღება მიექცეს აუდიტის მნიშვნელოვან მხარეებს ოპტიმალური დანახარჯებით პოტენციური პრობლემების გამოვლენის და სამუშაოს დროული და ხარისხიანი შესრულების მიზნით, განაწილდეს სამუშაო აუდიტურ შემოწმებაში მონაწილე სპეციალისტთა ჯგუფის წევრთა შორის, აგრეთვე განხორციელდეს ამ სამუშაოს კოორდინირება.

აუდირებადი პირის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მიღება მუშაობის დაგეგმვის მნიშვნელოვანი ნაწილია, ეხმარება აუდიტორს მოვლენების, ოპერაციებისა და სხვა თავისებურებების გამოვლენაში, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიონ ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე.

აუდიტის დაგეგმვისას (იხ. ნახ.) მიზანშეწონილია შემდეგი ძირითადი ეტაპების გამოყოფა: აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა; აუდიტის ზოგადი გეგმის მომზადება; აუდიტის პროგრამის შედგენა, თუმცა წინასწარი დაგეგმვის ეტაპი ISA 300—ში მითითებული არ არის.

მიზანშეწონილია აგრეთვე აუდიტური საქმიანობის ფირმის შიდა სტანდარტების შემადგენლობაში აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის შესახებ ცალკე ნაწილის გათვალისწინება.



აუდიტის დაგეგმვა

ეკონომიკური სუბიექტის მიერ მისთვის აუდიტური მომსახურების გაწევის ოფიციალური მიმართვის (წერილი—წინადადება) შემდეგ აუდიტური ორგანიზაცია ადგენს და უგზავნის კლიენტს წერილს აუდიტის ჩატარების შესახებ. წერილს აუდიტის ჩატარების შესახებ შეიძლება თან დაერთოს აუდიტის წინასწარი

გეგმა კლიენტის ხელმძღვანელობასთან შესათანხმებლად. ამ დოკუმენტში უნდა აისახოს აუდიტური მომსახურების შეთავაზებული სახეები, სამუშაოს დაგეგმილი სახეები, აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის წყაროები, აუდიტის საერთო სტრატეგია.

სუბიექტის მიერ აუდიტის შესახებ წერილის მიღების შემდეგ უნდა დაიწყოს საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების განსაზღვრა. მოცემულ პროცესს ეწოდება წინასწარი დაგეგმვა. წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე ხდება პოტენციური პარტნიორების (აუდიტური ორგანიზაციის და ეკონომიკური სუბიექტის) გაცნობა და ინფორმაციის გაცვლა, რაც საშუალებას აძლევს ყველა მხარეს, მიიღოს გადაწყვეტილება აუდიტის სფეროში შემდგომი თანამშრომლობის პრინციპული შესაძლებლობისა და მიზანშეწონილობის შესახებ. ამ ეტაპის დასრულებისას მიღებული გადაწყვეტილებების შედეგების სერიოზულობა მოითხოვს დიდი მოცულობის ინფორმაციის შესწავლას (მონაცემები ეკონომიკური სუბიექტის გარემოს და მისი ინდივიდუალური თავისებურებების შესახებ). ასეთი ინფორმაციის მისაღებად აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ინფორმაციის მრავალი წყარო, რომელთა რიცხვში შედის სადამფუძნებლო დოკუმენტები, დირექტორთა საბჭოს სხდომების, აქციონერებისა და მართვის სხვა ორგანოების სხდომების ოქმები; სააღრიცხვო პოლიტიკის მარეგულირებელი დოკუმენტები; საბუღალტრო ანგარიშგება; სტატისტიკური ანგარიშგება; ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვის დოკუმენტები; კონტრაქტები, ხელშეკრულებები, შეთანხმებები; აუდიტორებისა და კონსულტანტების შიდა ანგარიშები; საგადასახადო შემოწმების მასალები; ფირმის შიდა ინსტრუქციები; სასამართლო და საარბიტრაჟო სარჩელების მასალები; ეკონომიკური სუბიექტის საწარმოო და საორგანიზაციო სტრუქტურის მარეგულირებელი დოკუმენტები, ეკონომიკური სუბიექტის ფილიალებისა და შვილობილი საწარმოების ნუსხა.

პრაქტიკაში ეკონომიკური სუბიექტები ზოგჯერ უარს აცხადებენ ინფორმაციის წარმოდგენაზე, სანამ არ იქნება დადებული ხელშეკრულება აუდიტური მომსახურების გაწევაზე. თუ აუდიტორი დაინტერესებულია კლიენტით, მაშინ უარი არ უნდა ითქვას შემოწმების ჩატარებაზე, მაგრამ აუცილებლად უნდა აღინიშნოს მოცემული ფაქტი ხელშეკრულებაში და აგრეთვე წერილობით იყოს შეთანხმებული ამ მიზეზით ადრე შედგენილი ცალკე შეთანხმებების და მიღებული პირობებისა და ვალდებულებების შემოწმების გეგმის გადახედვის შესაძლებლობა.

წინასწარი დაგეგმვის შედეგების მიხედვით აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა გადაწყვიტოს, თანახმაა თუ არა იმუშაოს კლიენტთან. ამ საკითხთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებაზე გავლენას ახდენს რიგი ფაქტორებისა. პირველ რიგში, აუდიტური ორგანიზაცია უნდა დარწმუნდეს აუდიტის ჩატარების პრინციპულ შესაძლებლობებში (მაგალითად, დარწმუნდეს იმაში, რომ აუდიტის ჩასატარებლად არ მოითხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის აღდგენა; არ არსებობს ფაქტები, რომლებიც ეჭვის ქვეშ აყენებენ დადებითი აუდიტური დასკვნის მომზადების შესაძლებლობას). გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ადამიანური რესურსების მოთხოვნილება. თანხმდება რა აუდიტური შემოწმების ჩატარებაზე, აუდიტური ორგანიზაცია დარწმუნებული უნდა იყოს მისი ხარისხიანად ჩატარების შესაძლებლობის არსებობაში.

წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე, ჩვეულებრივ, წყდება აგრეთვე საორგანიზაციო საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია, კერძოდ, აუდიტორების მუშაობისთვის ნორმალური პირობების შექმნასთან. აუდიტორებისთვის გამოყოფილი უნდა იყოს ცალკე ფართი, აღჭურვილი სეიფით დოკუმენტების შესანახად, პირველადი დოკუმენტების ასლების გადაღების შესაძლებლობით, რომელებით - Notebook-ების ჩასართავად, პრინტერით - აუდიტური დოკუმენტების ამოსაბეჭდად. აუცილებლობის შემთხვევაში, განხილულ უნდა იქნას აუდიტური ორგანიზაციის სპეციალისტების განთავსების, ცხოვრებისა და კვების, ტრანსპორტით სარგებლობის საკითხები.

კლიენტის ანგარიშგების აუდიტის შესახებ დადებითი გადაწყვეტილების შემთხვევაში, მასთან იდება ხელშეკრულება აუდიტური მომსახურების გაწევაზე. მისი ხელმოწერის შემდეგ დგინდება აუდიტის საერთო სტრატეგია, რომლის მოცულობა და შინაარსი დამოკიდებულია ეკონომიკური სუბიექტის სიდიდეზე, აუდიტური შემოწმების სირთულეზე, და აგრეთვე აუდიტორის მიერ გამოყენებულ კონკრეტულ მეთოდებსა

და ტექნოლოგიებზე.

წამყვანმა აუდიტორმა საჭიროების შემთხვევაში უნდა გადახედოს აუდიტის საერთო სტრატეგიას. გადახედვა უნდა განხორციელდეს, მაგალითად, შემდეგ (და მათ ანალოგიურ) სიტუაციებში:

- აუდიტორის მიერ ერთობლივი საქმიანობის შესახებ მნიშვნელოვანი მოცულობის ხელშეკრულებების გამოვლენის შემთხვევაში (თუ გეგმაში შესული არ იყო შემოწმება მოცემული მიმართულებით);
- როდესაც ანალიტიკური პროცედურის გამოყენების შედეგად გამოვლენილია სამეურნეო საქმიანობის ფაქტების არასწორად ასახვა (მაგალითად, საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისთვის ბალანსის მიხედვით საწყისი სალდოს არითმეტიკული გაანგარიშება არ დასტურდება ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებით მუხლში „სხვა აქტივები“). ამ შემთხვევაში აუდიტორს უფლება აქვს, ჩართოს გეგმაში წინა საანგარიშო პერიოდის მიხედვით მოცემული მიმართულების შემოწმება დამატებითი ანაზღაურებით.

იმ შემთხვევებში, როდესაც ზოგადი გეგმის გადახედვა მნიშვნელოვნად ზრდის სამუშაოების მოცულობას, მასში ცვლილებები შეტანილ უნდა იქნას მხოლოდ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან შეთანხმებით. თუ ზოგადი გეგმის გადახედვა უმნიშვნელოდ ზრდის სამუშაოების მოცულობას, ცვლილებები გეგმაში შეიძლება შეიტანოს წამყვანმა აუდიტორმა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის შეტყობინების გარეშე.

აუდიტორი ვალდებულია, შეატყობინოს აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელს გამოვლენილი მიმართულებების შესახებ და შეათანხმოს საკითხი აუდიტის გეგმაში ცვლილებების შეტანის შესახებ. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის უარი აუდიტური მომსახურების დამატებით ანაზღაურებაზე, რომელიც დაკავშირებულია გეგმის გადახედვასთან, უნდა აისახოს აუდიტურ ანგარიშში შესაბამისი ფორმულირებით.

დაგეგმვის პროცესი სრულდება აუდიტის პროგრამის შედგენით, რომელშიც განისაზღვრება აუდიტის ზოგადი გეგმის რეალიზებისთვის აუცილებელი დაგეგმილი აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. აუდიტური ჯგუფის ხელმძღვანელები იყენებენ აუდიტის პროგრამას როგორც აუდიტის ასისტენტის კონსულტირებისთვის, ასევე მათი მუშაობის ხარისხის კონტროლისთვის. აუდიტის პროგრამა საჭიროების შემთხვევაში უნდა გადაიხედოს აუდიტის პროცესში. აუდიტორის დასკვნები აუდიტური პროგრამის ყველა ნაწილზე, რომლებიც დოკუმენტურად არის ასახული სამუშაო დოკუმენტებში, ფაქტობრივად, წარმოადგენს მასალას აუდიტური ანგარიშისა და აუდიტური დასკვნის შესადგენად.

3.2. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

ISA 315-ის „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის მიზნით“ ამოცანას წარმოადგენს სტანდარტების დაწესება და რეკომენდაციების წარმოდგენა ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აგრეთვე აუდიტური რისკისა და მისი კომპონენტების (მნიშვნელოვანი რისკის, კონტროლის სისტემის რისკის და შეუმჩნეველობის რისკის) ცოდნის მიღებისთვის.

აუდიტორს წარმოდგენა უნდა შეექმნას ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ, რაც საკმარისი იქნება აუდიტის დაგეგმვისთვის და აუდიტის ჩატარებასთან ეფექტური მიდგომის შემუშავებისთვის. მან უნდა გამოიყენოს თავისი პროფესიული მსჯელობა აუდიტური რისკის შეფასებისთვის და მისაღებ დაბალ დონემდე მოცემული რისკის შესამცირებლად აუცილებელი აუდიტური პროცედურების შემუშავებისთვის.

სტანდარტში აღნიშნულია, რომ საკონტროლო გარემოში ასახულ ფაქტორებს მიეკუთვნება:

- დირექტორთა საბჭოსა და მისი კომპონენტების საქმიანობა;
- ხელმძღვანელობის ფილოსოფია და მისი მუშაობის სტილი;
- სუბიექტის საორგანიზაციო სტრუქტურა, აგრეთვე უფლებამოსილებების მინიჭებისა და პასუხისმგებლობის დაკისრების მეთოდები;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის სისტემა, შიდა აუდიტის ქვედანაყოფის, საკადრო პოლიტიკისა და პროცედურების, აგრეთვე მოვალეობების განაწილების ჩათვლით.

კონტროლის პროცედურებად დასახელებულია:

- ანგარიშები, ჩატარებული შედარებების შემოწმება და დამტკიცება;
- ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება;
- კონტროლის განხორციელება გამოყენებით პროგრამებსა და კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში, მაგალითად, კომპიუტერული პროგრამების ცვლილებებსა და მოცემული ფაილების ხელმისაწვდომობაზე კონტროლის ფორმების დაწესებით;
- ანალიტიკური ანგარიშებისა და ბრუნვითი უწყისების მართვა და შემოწმება;
- დოკუმენტების დამტკიცება და მათზე კონტროლი;
- შიდა წყაროებიდან მიღებული მონაცემების შედარება ინფორმაციის გარე წყაროებთან;
- ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ანგარიშების შედარება საბუღალტრო ჩანაწერებთან;
- აქტივებისა და ჩანაწერების პირდაპირი ფიზიკური ხელმისაწვდომობის შემოწმება;
- ფინანსური შედეგების ანალიზი და მათი შედარება ხარჯთაღრიცხვით გათვალისწინებულ ხარჯებთან.

აღნიშნულია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესაბამისი ასპექტების ცოდნა მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებასთან და სხვა ფაქტორების გაანალიზებასთან ერთად შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს:

- განსაზღვროს პოტენციური არსებითი უზუსტობების სახეები, რომლებიც შეიძლება შეხვდეს მას ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- გაითვალისწინოს ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ არსებითი უზუსტობების გაჩენის რისკზე;
- შეიმუშავოს შესაბამისი აუდიტური პროცედურები. მითითებულია, რომ აუდიტის ჩატარების მიდგომის შემუშავებისას აუდიტორი მხედველობაში იღებს კონტროლის სისტემის რისკის წინასწარ შეფასებას (აგრეთვე მნიშვნელოვანი რისკის შეფასებას) იმისათვის, რომ დაადგინოს შეუმჩნეველობის შესაბამისი რისკი, რომელიც შეიძლება იყოს დაშვებული იმ მტკიცებებისას, რომელთა საფუძველზეც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება, აგრეთვე განსაზღვროს მოცემული მტკიცებების არსებითად შემოწმების პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

„მნიშვნელოვანი რისკის“ შესაბამისად აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მნიშვნელოვანი რისკის შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. აუდიტის პროგრამის შემუშავებისას აუდიტორისთვის რეკომენდებულია, შეაფარდოს ჩატარებული შეფასება ანგარიშების არსებით სალდოებთან და ოპერაციების კლასებთან მტკიცებების დონეზე ან ივარაუდოს, რომ მნიშვნელოვანი რისკი მოცემულ მტკიცებასთან მიმართებაში მაღალია.

შიდა კონტროლის საშუალებები ხელს უწყობენ ისეთი მიზნების მიღწევას, როგორებიცაა:

- ოპერაციების განხორციელება ხელმძღვანელობის საერთო ან სპეციალური ნებართვით;
- ყველა ოპერაციისა და სხვა მოვლენების დროულად აღრიცხვა ზუსტ თანხებში, შესაბამის ანგარიშებზე და სათანადო საანგარიშო პერიოდებში იმისათვის, რომ შესაძლებელი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშის დადგენილი საფუძვლების თანახმად;
- აქტივებისა და ჩანაწერების ხელმისაწვდომობის შესაძლებლობა მხოლოდ ხელმძღვანელობის ნებართვით;

დასახელებულია შიდა კონტროლის საშუალებებისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, კერძოდ:

- შიდა კონტროლის საშუალებათა უმეტესი ნაწილის ორიენტირება მიმდინარე და არა იშვიათ ოპერაციებზე;
- შეცდომების პოტენციური შესაძლებლობა ადამიანური ფაქტორის გამო, ანუ დაუდევრობის, ყურადღების გაფანტვის, არასწორი მსჯელობისა და ინსტრუქციის არასწორად გაგების მიზეზით;
- შიდა კონტროლის პროცედურების გავლის შესაძლებლობა ხელმძღვანელობის წარმომადგენელთან ან თანამშრომელთან, სუბიექტთან მიმართებაში გარე ან შიდა პირებთან მორიგების გზით.

აუდიტორს წარმოდგენა უნდა შეექმნას ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესახებ, რაც საკმარისი იქნება შემდეგი საკითხების განსაზღვრისა და გაგებისათვის:

- იმ ოპერაციების ძირითადი კლასები, რომლებსაც ახორციელებს სუბიექტი;
- ასეთი ოპერაციების ინიცირების ხერხი;
- მნიშვნელოვანი საბუღალტრო ჩანაწერები, ფინანსური ანგარიშგების დამადასტურებელი დოკუმენტები და ანგარიშები;
- ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვის და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის პროცესი მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ინიცირების მომენტიდან ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი შეტანის მომენტამდე.

აუდიტორისთვის აუცილებელია საკონტროლო გარემოს შესახებ წარმოდგენის შექმნა, რაც საკმარისი იქნება დირექტორებისა და ხელმძღვანელობის დამოკიდებულების, მათ მიერ ვითარების ცოდნისა და შიდა კონტროლის საშუალებებთან დაკავშირებით განხორციელებული ქმედებების და სუბიექტისთვის მათი მნიშვნელობის შეფასებისათვის.

აუდიტური შემოწმების გეგმის შესამუშავებლად აუდიტორს აუცილებლად უნდა შეექმნას საკმარისი წარმოდგენა კონტროლის პროცედურების შესახებ.

კონტროლის საშუალებათა რისკის წინასწარი შეფასება სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის განსაზღვრის პროცესს წარმოადგენს, არსებითი დამახინჯებების თავიდან აცილების ან გამოვლენისა და გასწორების თვალსაზრისით. კონტროლის სისტემის რისკის

წინასწარი შეფასება იმ მტკიცებებთან მიმართებაში, რომელთა საფუძველზე მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება, უნდა იყოს მაღალი, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს მტკიცებასთან შეფარდებული შიდა კონტროლის საშუალებები, რომელთა მეშვეობითაც გარკვეული ალბათობით მოხდება არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება ან გამოვლენა და გასწორება, აგრეთვე დაგეგმოს კონტროლის ტესტების ჩატარება მტკიცების შესაფასებლად.

საერთაშორისო სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორს, განახორციელოს სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ წარმოდგენის და კონტროლის სისტემის შეფასების დოკუმენტირება, და აგრეთვე მიიღოს აუდიტური მტკიცებულება კონტროლის ტესტების ჩატარების მეშვეობით, რომლებიც საჭიროა კონტროლის სისტემის რისკის ნებისმიერი შეფასების დასადასტურებლად, რომელიც მაღალზე დაბალია. რაც უფრო დაბალია კონტროლის სისტემის რისკის შეფასება, მით უფრო მეტი დასტურის მიღება სჭირდება აუდიტორს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სათანადო სტრუქტურისა და ეფექტური ფუნქციონირების მიმართ.

კონტროლის ტესტების შედეგებზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, იყო თუ არა შემუშავებული და გამოყენებული შიდა კონტროლის საშუალებები იმის შესაბამისი, რაც გათვალისწინებული იყო კონტროლის სისტემის რისკის წინასწარი შეფასების დროს.

აუდიტური შემოწმების დასრულებამდე, შემოწმების შედეგებსა და სხვა მიღებულ აუდიტურ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, იყო თუ არა დადასტურებული კონტროლის სისტემის რისკის შეფასება.

მნიშვნელოვან რისკთან დაკავშირებული სიტუაციების საპასუხოდ ხელმძღვანელობა ხშირად შეიმუშავებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებს, რომლებიც მიმართულია უზუსტობების თავიდან აცილებისა ან მათ გამოვლენისა და გასწორებისკენ, ამიტომ უმეტეს შემთხვევაში მნიშვნელოვანი რისკი და კონტროლის სისტემის რისკი მჭიდრო კავშირში არიან. აუდიტორისთვის რეკომენდებულია ასეთ სიტუაციებში რისკის შეუსაბამო შეფასების თავიდან ასარიდებლად განსაზღვროს აუდიტური რისკი კომბინირებული შეფასების გზით.

შემოწმების პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გასაზღვრისას, რომლებიც აუცილებელია აუდიტური რისკის დასაშვებ დაბალ დონემდე დაყვანისთვის, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებული დონეები. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორისთვის რეკომენდებულია კონკრეტული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, შესრულების ვადებისა და მოცულობის გეგმის განხილვა.

მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებული დონეების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ზოგიერთი კონკრეტული პროცედურა ანგარიშების არსებითი სალდოებისა და ოპერაციების კლასებთან მიმართებაში. ამასთან, რაც უფრო მაღალია მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასება, მით უფრო მეტი აუდიტური მტკიცებულება უნდა მიიღოს აუდიტორმა შემოწმებისას. ხოლო, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შეუმჩნეველობის რისკი იმ მტკიცების მიმართ, რომლის საფუძველზეც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება, არ შეიძლება დაყვანილ იქნას დასაშვებ დაბალ დონემდე ანგარიშის არსებითი სალდოს ან ოპერაციების კლასებთან მიმართებაში, მაშინ აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება ან უარი განაცხადოს ამრის გამოთქმაზე.

ნაწილში „მიზნები და სტრატეგია და დაკავშირებული ბიზნესის რისკები“ ასახულია განსახილველ საკითხთან დაკავშირებული მცირე ეკონომიკური სუბიექტების აუდიტის სპეციფიკა. კერძოდ, ნათქვამია, რომ იმ შემთხვევებში, როდესაც მოვალეობების განაწილების შესაძლებლობა შეზღუდულია და არ არსებობს აუდიტური მტკიცებულებები კონტროლის სამგდამხედველო საშუალებების მიმართ, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის ამრის დამამტკიცებელი აუდიტური მტკიცებულებები შეიძლება მიღებულ იქნას მხოლოდ კონკრეტული პროცედურების ჩატარების გზით.

სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორს შესაძლო მოკლე ვადებში შეატყობინოს შესაბამისი ადმინისტრაციული დონის ხელმძღვანელობას ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სტრუქტურის ან ფუნქციონირების გამოვლენილი არსებითი ხარვეზების შესახებ. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობას აცნობებენ არსებითი ხარვეზების შესახებ წერილობითი ფორმით. მაგრამ, თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ ინფორმირება ზეპირი ფორმით უფრო მიზანშეწონილია, მაშინ ასეთი შეტყობინება უნდა აისახოს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში. მნიშვნელოვანია, შეტყობინებაში აღინიშნოს, რომ წარმოდგენილია მხოლოდ ის ხარვეზები, რომლებიც ცნობილი გახდა აუდიტორისთვის აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას, და აგრეთვე, უნდა აღინიშნოს, რომ შემოწმება არ არის განკუთვნილი იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა შიდა კონტროლი მმართველობით მიზნებს.

სტანდარტის ნაწილში — „სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივები“ — ნათქვამია: აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების მმართველობით მიზნებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს საზოგადოების ინტერესები; გარდა ამისა, მმართველობითი მიზნები შეიცავენ ამოცანებს, რომელთა წყაროებია კანონმდებლობა, ნორმატიული აქტები, მთავრობის დადგენილებები და სამინისტროების დირექტივები. აუდიტორის თვალსაზრისით შიდა კონტროლის პროცედურების ეფექტურობის დადგენისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ასეთი მიზნების ხასიათიც. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისას აუდიტორი ითვალისწინებს მხოლოდ იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ჩარჩოებში, რომლებსაც კავშირი აქვთ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად დადებულ მტკიცებებთან. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმების ჩატარების დროსაც კი ხშირად ასრულებენ დამატებით მოვალეობებს შიდა კონტროლის საშუალებების მიმართ. შიდა კონტროლის საშუალებების შემოწმება, რომელსაც ატარებენ აუდიტორები, შეიძლება იყოს უფრო ფართო და დაწვრილებითი, ვიდრე კერძო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებისთვის შეიძლება გათვალისწინებულ იქნას დამატებითი მოთხოვნები ხარვეზების შესახებ ხელმძღვანელობის ინფორმირებასთან მიმართებაში. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება დაევალოს, აცნობოს საკანონმდებლო და სხვა სამთავრობო ორგანოებს შიდა კონტროლის სისტემის ხარვეზების შესახებ, რომლებიც მან აღმოაჩინა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ან სხვა აუდიტის მსვლელობისას.

„აუდიტორული რისკი“ არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ პირობებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი წარმოადგენს არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ფუნქციას.

აუდიტური რისკი სამ შემადგენელ ნაწილს შეიცავს: მნიშვნელოვანი რისკი, კონტროლის საშუალებათა რისკი და შეუმჩნეველობის რისკი.



აუდიტური რისკის კომპონენტების ურთიერთკავშირი

აუდიტური ორგანიზაცია აფასებს კონტროლის საშუალებათა რისკს როგორც:

მაღალი საშუალო დაბალი

ამასთან შეუმჩნეველობის რისკის დონე,

რომელიც შეიძლება იქნას დაშვებული:

აუდიტური ორგანიზაცია აფასებს შიდა სამეურნეო რისკებს როგორც:	მაღალი	ყველაზე დაბალი	საშუალოზე დაბალი	საშუალო
	საშუალო	საშუალოზე დაბალი	საშუალო	საშუალოზე მაღალი
	დაბალი	საშუალო	საშუალოზე მაღალი	ყველაზე მაღალი

შენიშვნა. დაშტრიხულ უკრედებში მითითებულია შეუმჩნეველობის რისკის დონე, რომელიც შეიძლება იქნას დაშვებული.

მათემატიკური თვალსაზრისით, აუდიტური რისკი მისი სამი კომპონენტის ნამრავლის ტოლია და გამოითვლება ფორმულით:

არ=შსრ×კსრ × შრ

სადაც

არ — აუდიტური რისკია;

შსრ — შიდასამეურნეო რისკია;

კსრ — კონტროლის საშუალებათა რისკია;

შრ — შეუმჩნეველობის რისკია.

როგორც ნებისმიერი ალბათობა, რისკი იზომება პროცენტებში ან წილობრივი ერთეულებით. ტერმინი „მნიშვნელოვანი რისკი“ არის გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის აზრით, სპეციალურ აუდიტორულ საჭიროებებს განიხილავს.

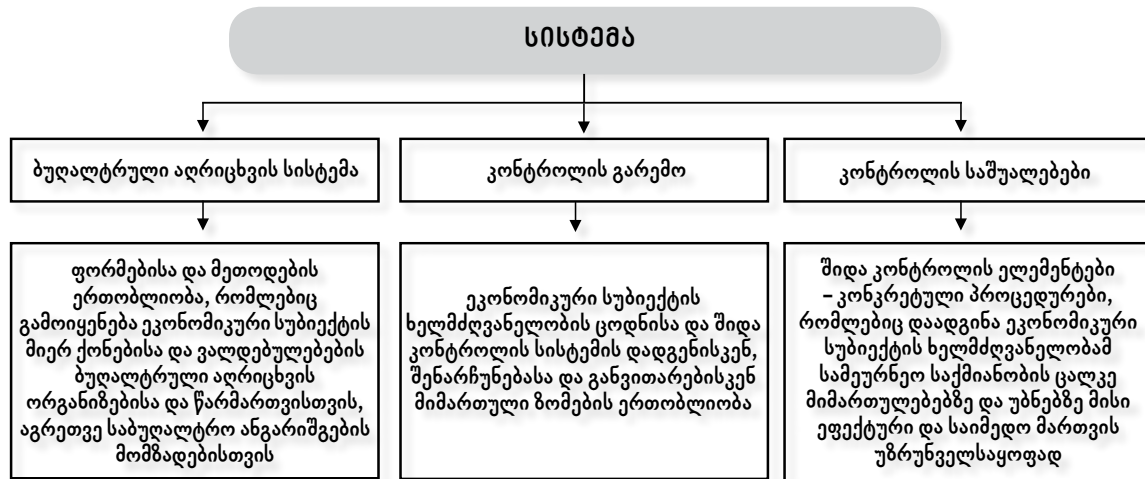
ტერმინი „კონტროლის რისკი“ ნიშნავს იმის რისკს, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი.

ტერმინი „შეუმჩნეველობის რისკი“ არის 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.

ტერმინი „ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა“ ნიშნავს ორგანიზაციების ქონებისა და ვალდებულებების და ყველა სამეურნეო ოპერაციის უწყვეტი და დოკუმენტური აღრიცხვის გზით მათი მიმოქცევის შესახებ ინფორმაციის შეგროვების, რეგისტრაციისა და განზოგადების დალაგებულ სისტემას ფულად გამოსახულებაში.

ტერმინი „შიდა კონტროლის სისტემა“ ნიშნავს საორგანიზაციო ზომების, მეთოდებისა და პროცედურების

ერთობლიობას, რომლებსაც იყენებს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობა, როგორც საშუალებას საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დალაგებულად და ეფექტურად წარმართვისთვის, აქტივების დაცულობის უზრუნველყოფისთვის, შეცდომებისა და ინფორმაციის დამახინჯების გამოვლენისთვის, გამოსწორებისთვის და თავიდან აცილებისთვის, აგრეთვე უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების დროულად მომზადებისთვის. შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სქემის სახით (იხ. ნახ.).



შიდა კონტროლის სისტემა

შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობის შეფასებისას აუდიტური ორგანიზაციები ვალდებული არიან, გამოიყენონ არანაკლებ სამი გრადაციისა:

- 1) მაღალი საიმედოობა;
- 2) საშუალო საიმედოობა;
- 3) დაბალი საიმედოობა.

ამ სისტემის საიმედოობის შეფასების ობიექტურობის ასამაღლებლად აუდიტორ ორგანიზაციებს შეუძლიათ გამოიყენონ უფრო მეტი გრადაცია. მრავალი აუდიტური ორგანიზაცია აფასებს საიმედოობას ხუთი ან ათბალიანი სისტემით, ხოლო ზოგი ზომავე საიმედოობას პროცენტებში (0-დან 100%-მდე), მაგრამ დეტალური შეფასებების გამოყენება მოითხოვს შიდა კონტროლის სისტემის (შკს) უფრო რთულ გამოკვლევებს: სხვადასხვა სატესტო პროცედურის, ტიპური შეკითხვების ჩამონათვალების შემუშავება, მიღებული შედეგების ანალიზი ბალების სკალის, კოეფიციენტებისა და ფორმულების გამოყენებით საიმედო შეფასების მისაღებად, ამიტომ მცირე აუდიტური ორგანიზაციებისთვის და კერძო აუდიტორებისთვის მიზანშეწონილია შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობის შესაფასებლად ნაკლებად შრომატევადი ხერხების გამოყენება.

პრაქტიკაში აუდიტური რისკის ნულამდე დაყვანა არარეალურია. თუმცა აუდიტორი უნდა მიისწრაფოდეს მისი შემცირებისკენ. მან უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი ისეთნაირად, რომ არასწორი მსჯელობის რისკი მინიმალური იყოს.

აუდიტური რისკის მინიმუმამდე დაყვანის ხარისხი ბევრად არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად დიდია გარე მომხმარებლების დაინტერესება ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების მონაცემებისადმი. რაც უფრო ფართო პოტენციური მომხმარებლების წრე, მით უფრო აქტუალურია აუდიტორისთვის აუდიტური რისკის შემცირება. რისკების შესწავლა და ანალიზი აუდიტორის დაჟინებულ

ყურადღებას მოითხოვს. ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი და მასშტაბი პირდაპირ არის დამოკიდებული რისკის ხარისხის შეფასებაზე. თუ რისკი შეფასებულია როგორც მაღალი, აუცილებელია უფრო საიმედო აუდიტური მტკიცებულებების მიღება, უფრო გულდასმითი კვლევების ჩატარება, მონაცემთა უფრო მსხვილი ერთობლიობის დაგეგმვა.

სავსებით შესაძლებელია, აუდიტორმა განახორციელოს აუდიტური შემოწმება აუდიტური რისკების ზუსტი შეფასების გარეშე. რისკის შეფასება აუდიტორისთვის თვითმიზანს არ წარმოადგენს. აუდიტორებისთვის ნებადართულია აუდიტური რისკების შეფასება სამაბალიანი სისტემით: მაღალი, საშუალო და დაბალი. ამიტომ, გამოცდილი აუდიტორისთვის რთული არ არის ანალოგიური სიტუაციების გაანალიზებით გააკეთოს დაახლოებითი შეფასება.

იმისათვის, რომ მკაცრად მათემატიკურად გამოითვალოს აუდიტური რისკი, საჭიროა ჰიპოთეტური სიტუაციის წარმოდგენა, რომელშიც შეიძლება იყოს შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგება 100 ერთმანეთისგან დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. თუ მათგან 83 აუდიტორმა მიიჩნია, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგება უტყუარია, ხოლო 17 აუდიტორი ამას არ დაეთანხმა, სინამდვილეში კი ანგარიშგება ნამდვილად უტყუარია, მაშინ შეიძლება ითქვას, რომ აუდიტური შეცდომის ალბათობა (რისკი) 0,17 ან 17%—ს (17:100) შეადგენს. პრაქტიკაში არარეალურია აუდიტური რისკის მათემატიკურად შეფასება, რადგან განმეორებითი შემოწმებებიც კი (გადამოწმებები) ტარდება უკიდურესად იშვიათად, ხოლო ერთი და იმავე კლიენტის სამმაგი შემოწმების ალბათობა ერთსა და იმავე საანგარიშო პერიოდში პრაქტიკულად ნულის ტოლია, ამიტომ აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ ალბათობის სხვა განმარტება: არა როგორც გარკვეული სახის შედეგის მქონე გამოცდილებების რიცხვის შეფარდება მათ საერთო რიცხვთან, არამედ როგორც გამოცდილების გარკვეულ შედეგში მკვლევრის სუბიექტური ურყეობის ხარისხი.

შიდასამეურნეო რისკი უნდა შეფასდეს მხოლოდ აღრიცხვის იმ ანგარიშების და ოპერაციების მიმართ, რომელთა სალდო და (ან) განხორციელებული ბრუნგები არ აღემატება არსებობის დონეს, ანუ აუდიტორი ვალდებულია შეაფასოს მოცემული რისკი მხოლოდ ანგარიშგებისთვის მთლიანობაში და აღრიცხვის ყველაზე უფრო მნიშვნელოვანი ანგარიშებისთვის. აუდიტორმა აუცილებლად ცალ—ცალკე უნდა განიხილოს ანგარიშები, რომლებისთვისაც დამახასიათებელია არაწინასწარგანზრახული უზუსტობები და ანგარიშები, რომლებისთვისაც დამახასიათებელია წინასწარგანზრახული უზუსტობები.

შიდასამეურნეო რისკის შეფასებისას აუცილებელია შემდეგი ობიექტური ფაქტორების გათვალისწინება:

- იმ დარგის ფუნქციონირებისა და მიმდინარე ეკონომიკური მდგომარეობის თავისებურებანი, რომელშიც მუშაობს მოცემული ეკონომიკური სუბიექტი (სამართლებრივი გარემო, საქმიანობის ნორმატიული რეგულირების თავისებურებანი, დარგის საერთო-ეკონომიკური მდგომარეობა);
- მოცემული ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიური თავისებურებები (მაგალითად, სათამაშო ბიზნესისთვის დამახასიათებელია რისკის უფრო მაღალი დონე, ვიდრე ვაჭრობისთვის, ხოლო ვაჭრობისთვის — უფრო დაბალი, ვიდრე მრეწველობისთვის);
- ხელმძღვანელობისა და ბუღალტერიის პერსონალის პატიოსნება;
- ხელმძღვანელობისა და ბუღალტერიის პერსონალის გამოცდილება და კვალიფიკაცია (ახალბედა მთავარი ბუღალტრისთვის შიდასამეურნეო რისკი უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე მთავარი ბუღალტრისთვის მუშაობის დიდი სტაჟით);
- ეკონომიკური სუბიექტის პერსონალზე გარე ზეწოლის შესაძლებლობა გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის მიზნით (კრედიტების მისაღებად ხელმძღვანელს შეუძლია მოითხოვოს მთავარი ბუღალტრისგან ბალანსის მაჩვენებლების „გაუმჯობესება“, ხოლო საგადასახადო გადახდების შესამცირებლად — „თვითღირებულების გაზრდა“);

- ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაზე მისი მესაკუთრეების კონტროლის შესაძლებლობა (იქ, სადაც საწესდებო კაპიტალის ფლობა გამოცალკევებულია წარმოების მართვის ფუნქციისგან, შიდასამეურნეო რისკი, ჩვეულებრივ, უფრო დაბალია, ვიდრე იქ, სადაც მთავარი აქციონერი და ეკონომიკური სუბიექტის მმართველი ერთი და იგივე პირია).

კონტროლის საშუალებათა რისკის ურთიერთშეესებად კატეგორიას კონტროლის საშუალებათა საიმედოობა წარმოადგენს. კონტროლის საშუალებათა რისკი იზომება პროცენტებში. საიმედოობის მაჩვენებელს იღებენ 100%-დან რისკის მნიშვნელობის გამოკლებით, ხოლო, თუ რისკი ერთიანის წილებში იზომება, მაშინ რისკის მნიშვნელობა მიიღება ერთიანიდან გამოკლებით. მაგალითად, კონტროლის საშუალებათა 0,35 (35%)—ის ტოლ რისკს შეესაბამება 0,65 (65%)—ის ტოლი საიმედოობა, ანუ კონტროლის საშუალებათა მაღალ საიმედოობას შეესაბამება დაბალი რისკი, საშუალო საიმედოობას — საშუალო რისკი და დაბალ საიმედოობას — მაღალი რისკი.

მაგრამ არ შეიძლება აბსოლუტურად დაყრდნობა პირველად შეფასებაზე. აუდიტორი ვალდებულია შემოწმების მსვლელობისას განახორციელოს სისტემის ან კონტროლის ცალკეული საშუალებების უტყუარობის დასტურის პროცედურები.

კონტროლის საშუალებებს უტარებენ ტესტირებას საკონტროლო პროცედურების შესრულების სისწორის შესამოწმებლად. კონტროლის საშუალებათა ტესტირებამ უნდა დაარწმუნოს აუდიტორი იმაში, რომ:

- ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები საიმედოა და ხელს უწყობენ ბუღალტრული ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების გამოვლენას და მათ თავიდან აცილებას;
 - კონტროლის საშუალებები ერთნაირად ეფექტურია მთელი შემოწმების პერიოდის განმავლობაში.
- საქმე ისაა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში, რომლებიც, პრინციპში, საიმედოა, გარკვეული მიზეზების გამო შეიძლება აღინიშნებოდეს შეფერხებები ცალკეულ პერიოდებში. ასეთ მიზეზებს მიეკუთვნება:
- მოკლე ვადით ბუღალტერიის მუდმივი მუშაკის შეცვლა ნაკლებად გამოცდილი მუშაკით მისი ავადმყოფობის ან შვებულების გამო; ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტერიის მუშაობის თავისებურებები, რომლებიც დაკავშირებულია, მაგალითად, ეკონომიკური სუბიექტის სეზონური საქმიანობის ინტენსიურობის ზრდასთან (ამ პერიოდებში შეცდომების წარმოქმნის განსაკუთრებით მაღალი ალბათობაა);
 - ერთეული და შემთხვევითი შეცდომების აღმოჩენა.

კონტროლის საშუალებათა რისკზე გავლენის მქონე ფაქტორების დიდი უმრავლესობა დამოკიდებულია ხელმძღვანელობასა და მთავარ ბუღალტერზე. ეს პირები პირველ რიგში აგებენ პასუხს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ორგანიზებასა და ეფექტურ ფუნქციონირებაზე. კონტროლის საშუალებათა რისკის შესამცირებლად, ჩვეულებრივ, საჭიროა ცვლილებების შეტანა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, დოკუმენტბრუნვის რეორგანიზება, საკადრო და სტრუქტურული ცვლილებების ჩატარება. აუდიტორმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს მოცემული ტიპის რისკზე არა უშუალოდ და ხანგრძლივ პერსპექტივაში. შემოწმების მსვლელობაში მან უნდა აღწეროს და დააფიქსიროს აღნიშნული სისტემების ყველა ელემენტი, აღნიშნოს გამოვლენილი ხარვეზები და არაეფექტური ელემენტები, შეაფასოს რისკის ხარისხი. ჩატარებული კვლევებისა და მათი შედეგების ანალიზის საფუძველზე აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და მიაწოდოს ეკონომიკური სუბიექტის აღმასრულებელ ორგანოს შესაბამისი რეკომენდაციები. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონტროლის საშუალებათა რისკის დონეზე, თუ ეკონომიკური სუბიექტი სამოქმედოდ მიიღებს და დანერგავს აუდიტორის რეკომენდაციებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სრულყოფასთან დაკავშირებით, მაგრამ ამ ცვლილებებს

კავშირი არ ექნებათ საანგარიშო პერიოდის რისკის დონესთან, ისინი გავლენას იქონიებენ მხოლოდ მომდევნო საანგარიშო პერიოდების შედეგებზე, ამიტომ შემდგომი აუდიტური შემოწმების დაწყებამდე საჭიროა დაზუსტდეს და აღინიშნოს, გათვალისწინებულია თუ არა კლიენტის მხრიდან ამ საკითხთან დაკავშირებული რეკომენდაციები.

თუ აუდიტორი ცდილობს, შეაფასოს მნიშვნელოვანი რისკი და კონტროლის საშუალებათა რისკი ცალ—ცალკე, წარმოიქმნება რისკის არასათანადოდ შეფასების ალბათობა. ამიტომ, აუდიტური რისკი უფრო საიმედოდ შეიძლება დადგინდეს კომბინირებული შემოწმების გზით.

შიდასამეურნეო რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შეუმჩნეველობის დასაშვები რისკი. შემოწმება უნდა დაიგეგმოს შეუმჩნეველობის რისკის მინიმუმამდე შემცირების გათვალისწინებით.

შეუმჩნეველობის რისკი არის აუდიტორის მუშაობის ეფექტურობისა და ხარისხის მაჩვენებელი. ის დამოკიდებულია აუდიტორის პროფესიონალიზმზე, დაგეგმოს შემოწმება და ორგანიზება გაუწიოს მას, განსაზღვროს რეპრეზენტატული ერთობლიობა, გამოიყენოს აუცილებელი და საკმარისი აუდიტური პროცედურები, აგრეთვე დამოკიდებულია ისეთ მნიშვნელოვან ფაქტორზე, როგორიც არის შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორების კვალიფიკაცია. ეს ისეთი ტიპის რისკია, რომლის მნიშვნელობაზე აუდიტორს შეუძლია გავლენა მოახდინოს.

შეუმჩნეველობის რისკსა და შიდასამეურნეო და კონტროლის საშუალებათა რისკების კომბინაციას შორის არსებობს უკუკავშირი. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შიდასამეურნეო რისკი და კონტროლის საშუალებათა რისკი მაღალია, ის ვალდებულია შეამციროს, რამდენადაც ეს შესაძლებელია, შეუმჩნეველობის რისკი, ანუ უფრო დეტალურად და გულდასმით იმუშაოს, მოახდინოს გამოყენებული აუდიტური პროცედურების მოდიფიცირება მათი რაოდენობის ან შინაარსის შეცვლით, გაზარდოს შემოწმებისთვის საჭირო შრომისა და დროის დანახარჯები.

თუ დაგეგმვის მსვლელობისას ირკვევა, რომ შიდასამეურნეო რისკსა და კონტროლის საშუალებათა რისკს საკმაოდ დაბალი მნიშვნელობები აქვთ, აუდიტორმა უნდა შეამციროს რეალური შრომის დანახარჯები და აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად გამოიყენოს ნაკლებად შრომატევადი მეთოდები.

რისკების დონეების გათვალისწინება და კორექტირება აუცილებელია შემოწმების ყველა ეტაპზე — დაგეგმვის ეტაპიდან - აუდიტური დასკვნის შედგენის ეტაპამდე.

თუ შემოწმების მსვლელობისას აუდიტორი იღებს გადაწყვეტილებას არსებითობის დონის დაწვეის შესახებ, მან უნდა მოახდინოს კორექტირება შემცირების მხრივ და აგრეთვე საერთო აუდიტური რისკის კორექტირება. ამის გაკეთება შეიძლება კონტროლის საშუალებათა რისკზე ან შეუმჩნეველობის რისკზე ზემოქმედებით. შიდასამეურნეო რისკზე ზემოქმედების მოხდენა, როგორც წესი, შეუძლებელია. კონტროლის საშუალებათა რისკის შესამცირებლად აუცილებელია კონტროლის საშუალებათა დამატებითი ტესტების გამოყენება. შეუმჩნეველობის რისკის შესამცირებლად საჭიროა გამოყენებული აუდიტური პროცედურების წრის გაფართოება, სხვა ტიპის აუდიტური პროცედურების გამოყენების შესაძლებლობის შეფასება, აუდიტური ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა. შეიძლება აგრეთვე უფრო კვალიფიციური აუდიტორების მოწვევა და შემოწმების ვადის გაზრდა.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მისგან დამოუკიდებელი რისკები რაც შეიძლება ადრე და გულდასმით. შეუმჩნეველობის რისკი პირდაპირ არის დაკავშირებული სამუშაოს მოცულობაზე, სამუშაოს მოცულობა — თვითღირებულებაზე, ხოლო თვითღირებულება — აუდიტის საერთო ღირებულებაზე. თუ აუდიტორი და კლიენტი შეთანხმდნენ აუდიტის ფიქსირებულ ღირებულებაზე, ხოლო აუდიტის მაღალი რისკები გამოვლინდა შესაბამისი ხელშეკრულების ხელმოწერის და სამუშაოს ფაქტობრივად დაწყების შემდეგ, აუდიტორი მზად უნდა იყოს სამუშაოს მოცულობის დაუგეგმავ ზრდასთან დაკავშირებული ზარალის ალბათობისთვის.

პრაქტიკაში აუდიტორი არ შეიძლება დარწმუნებული იყოს ანგარიშგების უტყუარობაში, ამიტომ აუდიტური რისკი ყოველთვის არის 0—სა და 1—ს (ან 0—სა და 100%—ს) შორის. სასურველ აუდიტურ რისკსა და აუდიტის ჩასატარებლად დაგეგმილ საინფორმაციო ბაზას შორის არსებობს უკუკავშირი: რაც ნაკლებია აუდიტური რისკი, მით უფრო დიდი რაოდენობის ინფორმაცია არის აუცილებელი ტესტირებისთვის.

პრაქტიკაში აუდიტორები იყენებენ, ძირითადად, აუდიტური რისკის განსაზღვრის სამ ხერხს:

1. დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი აფასებს, რომ მაგალითად, შიდასამეურნეო რისკი არის 80%, კონტროლის საშუალებათა რისკი — 50%, ხოლო შეუმჩნეველობის რისკი — 10%. ამ მნიშვნელობების საფუძველზე აუდიტორს შეუძლია მიიღოს აუდიტური რისკის სიდიდე: $0,8 \times 0,5 \times 0,1 = 0,04$ ან 4%.
2. აქცენტი შეუმჩნეველობის რისკის მნიშვნელობის და მისაღები აუდიტური მტკიცებულებების შესაბამისი რაოდენობის გათვალაზრება. ეს უფრო ეფექტური ხერხია. მოცემულ შემთხვევაში აუდიტური რისკის მოდელი გამოიყენება შემდეგი სახით:

$$\text{შრ} = \text{არ} : (\text{შსრ} \times \text{კსრ})$$

დავუშვათ, რომ აუდიტორი ადგენს აუდიტურ რისკს 5% დონეზე, შიდასამეურნეო რისკს — 80% დონეზე და კონტროლის საშუალებათა რისკს — 50% დონეზე. მაშინ შეუმჩნეველობის რისკი იქნება:

$$[0,05 : (0,8 \times 0,5)] - 0,125, \text{ ანუ } 12,5\%.$$

აუდიტური მტკიცებულებების აუცილებელი რაოდენობა შეუმჩნეველობის რისკის დონის უკუპროპორციულია. რაც უფრო დაბალია შეუმჩნეველობის რისკი, მით უფრო მეტი აუდიტური მტკიცებულება უნდა იქნას მიღებული შემოწმების მსვლელობისას.

3. აუდიტური რისკის მოდელის ყველაზე ზოგადი ხერხი აუდიტური რისკის კომპონენტების, აუცილებელი აუდიტური მტკიცებულებების რაოდენობასა და ხარისხს შორის ურთიერთკავშირის თვალყურის მიდევნებაა. აუდიტური რისკის მოდელის გამოყენება მოითხოვს აუდიტორისგან მსგავსი ურთიერთკავშირების და აუდიტური რისკის ყველა კომპონენტის შინაარსის ღრმა ცოდნას.

აუდიტური შემოწმების დასრულებამდე აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, იყო თუ არა დადასტურებული კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება. პროცედურების მსვლელობაში უფრო დაბალი შეფასებების მიღების დადასტურებაში და კონტროლის სისტემის ან მისი ცალკეული ელემენტების საიმედოობის პირველად შეფასებებთან შედარებით, აუდიტორისთვის უნდა იყოს წარმოდგენილი აუდიტური პროცედურების კორექტირების ნიშანი აუდიტის შედეგების მიხედვით ფორმირებული დასკვნების უტყუარობის საერთო დონის ამაღლების მიზნებში. მაგალითად, შეიძლება გაიზარდოს შერჩეული ელემენტების რიცხვი და გაიზავნოს მოთხოვნები დამატებითი მონაცემების მისაღებად.

ეკონომიკური სუბიექტის მხრიდან თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით, რითაც უზრუნველყოფს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების მიმართ საპასუხო ქმედებების განსაზღვრას და მისი განხორციელება შეუძლებელია აუდიტორმა ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ დეტალური ინფორმაციის ცოდნის გარეშე. აღნიშნული კი აუდიტის ჩატარებაში მონაწილე აუდიტური ორგანიზაციების თანამშრომლებისთვის განისაზღვრება ISA 315-ის მიხედვით „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“. მოცემული ISA—ს მოთხოვნების თანახმად, გარდა ზემოაღნიშნული კონტროლის სისტემის გარემოებების გათვალისწინებისა, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორს უნდა ჰქონდეს ცოდნა კლიენტის ბიზნესის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საკმარისია ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შემოწმებასა და აუდიტურ დასკვნაზე არსებითი გავლენის მქონე მოვლენების, ოპერაციებისა და მუშაობის მეთოდების გამოსავლენად და გასაგებად. ამგვარი ცოდნა აუცილებელია მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შესაფასებლად და

შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს, სწორად განსაზღვროს აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. რისკის შესაფასებელი პროცედურები უნდა მოიცავდეს:

- ა) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვას სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, შეიძლება ჰქონდეთ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც, სავარაუდოდ, დაეხმარება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში;
- ბ) ანალიზურ პროცედურებს;
- გ) დაკვირვებასა და დათვალიერებას.

სტანდარტში მოცემულია კლიენტის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვების წესი, რომლის თანახმად, აუდიტური მომსახურების გაწევაზე ხელშეკრულების დადებამდე აუდიტორმა უნდა მიიღოს წინასწარი მონაცემები სავარაუდო კლიენტის დარგის, საკუთრების სტრუქტურისა და საქმიანობის შესახებ, აგრეთვე აუდიტის ჩასატარებლად განსაზღვროს ბიზნესის შესახებ ცოდნის ადეკვატური დონის უზრუნველყოფის შესაძლებლობა.

კლიენტის ბიზნესის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად ძირითად წყაროებად დასახელებულია:

- ამ სუბიექტთან და მის დარგთან მუშაობის გამოცდილება;
- გასაუბრებები სუბიექტის თანამშრომლებთან, შიდა აუდიტორებთან, სხვა აუდიტორებთან, იურისტებთან, კონსულტანტებთან, კომპეტენტურ ადამიანებთან — დარგის ეკონომისტებთან, დამკვეთებთან, მიმწოდებლებთან და კონკურენტებთან;
- დარგთან დაკავშირებული პუბლიკაციები, საკანონმდებლო და ნორმატიული დოკუმენტები;
- სუბიექტის მიერ მომზადებული დოკუმენტები;
- სუბიექტის საწარმოო ფართებისა და ადმინისტრაციული შენობების დათვალიერება;
- სუბიექტის მიერ მომზადებული დოკუმენტები (სხდომის ოქმები; აქციონერებისთვის გაგზავნილი ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის წარდგენილი მასალები; სარეკლამო მასალები; წინა წლების წლიური ფინანსური ანგარიშები; ხარჯთაღრიცხვები; ხელმძღვანელობის შიდა ანგარიშები; შუალედური ფინანსური ანგარიშები; მმართველობითი პოლიტიკის სახელმძღვანელო; მითითებები ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასა და შიდა კონტროლის სისტემებზე; ანგარიშთა გეგმები; თანამდებობრივი ინსტრუქციები; მარკეტინგისა და გაყიდვების გეგმები).

როდესაც აუდიტორი იხილავს შესაძლო უზუსტობების სხვადასხვა ტიპს, გამოყენებული მტკიცებები იყოფა ქვემოთ მოყვანილ სამ კატეგორიად და შეიძლება მიიღოს შემდეგი ფორმა¹¹:

ა) მტკიცებები გარკვეული კატეგორიების ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ აუდიტის დაქვემდებარებულ პერიოდში:

- 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 ოპერაციებსა და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები აღრიცხულია სათანადოდ;
- დროში გამიჯვნა — ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სწორ საანგარიშგებო პერიოდში;

11 ასს 315 პუნქტი გ111

- კლასიფიკაცია — ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშებში.
- ბ) მტკიცებები ანგარიშთა ნაშთების შესახებ საანგარიშებო პერიოდის ბოლოს:
- არსებობა — აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
 - უფლებები და მოვალეობები — 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 შესაბამისი თანხებით და ნებისმიერი შეფასება ან თანხების მიკუთვნების კორექტირებები სათანადოდ არის ასახული.
- გ) მტკიცებები განმარტებითი შენიშვნების შესახებ:
- წარმოშობა, უფლებები და მოვალეობები — 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;
 - სისრულე და შეფასება — ფინანსური და სხვა სახის ინფორმაცია სამართლიანად და შესაფერისი ოდენობით არის ასახული.
- ISA 315-ის დანართი 1-ის სახით წარმოდგენილია შიდა კონტროლის კომპონენტები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ხოლო დანართი 2-ში მოცემულია ის პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე.
- ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ცოდნა, რომელიც აუცილებელია მუშაობისთვის, გულისხმობს აგრეთვე ქვეყანასა და დარგში იმ ეკონომიკური სიტუაციის ცოდნას, რომელშიც მოქმედებს ეკონომიკური სუბიექტი, აგრეთვე იმის უკეთ ცოდნას, თუ როგორ მოქმედებს ის. აუდიტორს შესაძლოა ამის შესახებ ნაკლებად ღრმა ცოდნა ჰქონდეს, ვიდრე ეს ეკონომიკური სუბიექტის მართვისთვის არის საჭირო. ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ცოდნა და აუდირებადი პირის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის სათანადოდ გამოყენება ხელს უწყობს აუდიტორს რისკების შეფასებაში და პრობლემური სფეროების გამოვლენაში, აუდიტის ეფექტურად მართვასა და ჩატარებაში, აუდიტური მტკიცებულებების შეფასებაში, აუდიტის მაღალი ხარისხის და დასკვნების დასაბუთების უზრუნველყოფაში.
- აუდიტორი შეიმუშავებს პროფესიულ აზრს იმ საკითხებზე, რომელთა გადასაწყვეტად მნიშვნელოვანია აუდირებადი პირის საქმიანობის ცოდნა, აუდიტის ისეთ ეტაპებზე, როგორებიცაა:
- მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის საშუალებების რისკის შეფასება;
 - აუდირებადი პირის კომერციული რისკების და მოცემული რისკების მიმართ ხელმძღვანელობის მოქმედებების განხილვა;
 - აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის პროგრამის შემუშავება;
 - არსებითობის დონის განსაზღვრა და იმის შეფასება, არის თუ არა ის სათანადო;
 - აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვება მათი სათანადო ხასიათის დასადგენად და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაბამისი წინაპირობების შესასრულებლად;

- ხელმძღვანელობის ოფიციალური ახსნა—განმარტებებისა და განცხადებების და მის მიერ განსაზღვრული შეფასებითი მნიშვნელობების შეფასება;
 - აუდირებადი პირის საქმიანობის იმ სფეროების დადგენა, სადაც შეიძლება საჭირო გახდეს სპეციფიკური ცოდნა და უნარ—ჩვევები;
 - აფილირებული პირებისა და მათთან ოპერაციების გამოვლენა;
 - საწინააღმდეგო ინფორმაციის გამოვლენა;
 - უჩვეულო გარემოებების აღმოჩენა;
 - კვალიფიციური შეკითხვების მომზადება და მათზე პასუხების ხასიათის შეფასება;
 - სააღრიცხვო პოლიტიკის სათანადო ხასიათის და ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის მიკვლევის ანალიზი.
- ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო—სამეურნეო საქმიანობაზე გავლენის მქონე გარე ფაქტორებს მიეკუთვნება ზოგადეკონომიკური და დარგობრივი ფაქტორები.
- ზოგადეკონომიკური ფაქტორებია:
- ეკონომიკის მდგომარეობა მთლიანობაში (წარმოების ზრდა ან შემცირება);
 - საპროცენტო განაკვეთები და ფინანსური რესურსების არსებობა;
 - ეროვნული ვალუტის ინფლაცია, დევალვაცია და რევალვაცია;
 - სახელმწიფო პოლიტიკა (მათ შორის, ფულადი, საგადასახადო და სატარიფო), სავაჭრო შეზღუდვები, სამთავრობო დახმარების პროგრამები;
 - უცხოური ვალუტის კურსი და სავალუტო კონტროლის მექანიზმები.
- დარგობრივი ფაქტორებია:
- ბაზარი და კონკურენცია;
 - ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
 - ცვლილებები წარმოების ტექნოლოგიებში;
 - კომერციული რისკი;
 - საქმიანობის შემცირება ან გაფართოება;
 - არახელსაყრელი პირობები (მოთხოვნის დაცემა, საწარმოო სიმძლავრეების პრობლემები, სერიოზული კონკურენცია ფასების სფეროში);
 - დარგის ეკონომიკური მაჩვენებლები;
 - გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და პრობლემები;
 - ნორმატიულ—სამართლებრივი ბაზა;
 - ენერგორესურსების ხელმისაწვდომობა და ღირებულება;
 - საქმიანობის თავისებურებები (მაგალითად, შრომითი ხელშეკრულებების, დაფინანსების წესისა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესის მიმართ).
- გარდა ამისა, საკითხებს, რომლებსაც კავშირი აქვთ აუდიტურ დავალებასთან, მიეკუთვნება:

- აუდირებადი პირის საკუთრების მართვა და სტრუქტურა (კორპორაციული და საორგანიზაციო სტრუქტურა, აქციონერები და აფილირებული პირები, დაფინანსების წყაროები და მეთოდები და ა.შ.);
- აუდირებადი პირის პროდუქცია, ბაზრები, მიმწოდებლები, ხარჯები, საწარმოო საქმიანობა (საქმიანობის ხასიათი, საწარმოო ფართების ადგილმდებარეობა, პერსონალის დახასიათება, ლიცენზიები, პატენტები, ხარჯების ძირითადი სახეები, სამეცნიერო კვლევები და ძიებები, მოქმედი საინფორმაციო სისტემები, სესხის მიღების თავისებურებები);
- აუდირებადი პირის ფინანსურ მდგომარეობასთან დაკავშირებული ფაქტორები, მათ შორის — ძირითადი ფინანსური მაჩვენებლები და მათი ცვლილების ტენდენციები;
- კანონმდებლობის თავისებურებანი (აუდირებადი პირის საქმიანობის პროცესში – გამოყენებული ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მოთხოვნები, მათ შორის – დაბეგვრის სფეროში; საქმიანობის მოცემული სახისთვის დამახასიათებელი ინფორმაციის მიკვლევის მოთხოვნები; მოთხოვნები აუდიტური დასკვნის მიმართ; ფინანსური ანგარიშგების შესაძლო მომხმარებლები).

ამგვარად, შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ უფრო ღრმა ცოდნის მიღების აუცილებლობის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ანალიტიკური პროცედურები. ამისათვის საჭირო ინფორმაცია უნდა იყოს დაჯგუფებული შემდეგნაირად: მონაცემები საერთო ეკონომიკური ფაქტორების შესახებ; იმ დარგის სპეციფიკასთან დაკავშირებული მონაცემები, რომელსაც მიეკუთვნება კლიენტის საქმიანობა; ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის თავისებურებებთან დაკავშირებული მონაცემები.

აუდირებადი პირის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის სათანადოდ გამოყენებისთვის აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს, თუ როგორ მოქმედებს მოცემული საქმიანობის ხასიათი ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე მთლიანობაში და შეესაბამება თუ არა ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წინაპირობები აუდიტორის ცოდნას ამ საქმიანობის შესახებ.

იმისათვის, რომ აუდიტორებს ჰქონდეთ ცოდნა კლიენტის ბიზნესის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საკმარისია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე, შემოწმებაზე ან აუდიტურ დასკვნაზე არსებითი გავლენის მქონე მოვლენების, ოპერაციების, მუშაობის მეთოდების გამოსავლენად და გასაგებად, აუდიტორმა ორგანიზაციებმა სერიოზული ყურადღება უნდა დაუთმონ თავიანთი თანამშრომლების სერტიფიცირებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების საკითხებს აუდიტური საქმიანობის მითითებული სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით, რადგან ამგვარი ცოდნა მნიშვნელოვანია მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებისთვის და შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს, სწორად განსაზღვროს აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

3.3. არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს

არსებითობის განსაზღვრის წესი საერთაშორისო აუდიტურ პრაქტიკაში, აგრეთვე ურთიერთკავშირის აღწერა არსებითობას და აუდიტურ რისკს შორის მოცემულია ISA 320-ში „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

მოცემულისტანდარტისნაწილი „არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში“ შეიცავს მტკიცებას იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორის შესაძლებლობას გამოხატოს თავისი აზრი, არის თუ არა ანგარიშგება შედგენილი ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლების შესაბამისად. მითითებულია, რომ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს არსებითობა როგორც აუდიტური პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას, ასევე შედეგებისა და უზუსტობების შეფასებისას. აღნიშნულია, რომ არსებითობის განსაზღვრაზე ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ფაქტორების გაორებული გავლენის გამო შეუძლებელია ერთიანი შეთანხმებული რაოდენობრივი კრიტერიუმის დადგენა. მიუხედავად ამისა, აუცილებელია უზუსტობების როგორც მოცულობის (რაოდენობის), ასევე ხასიათის (ხარისხის) გათვალისწინება.

ხარისხობრივი უზუსტობების მაგალითად მოყვანილია სააღრიცხვო პოლიტიკის არასაკმარისი ან არაშესაბამისი აღწერა, რომელსაც შეუძლია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის შეცდომაში შეყვანა.

აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს შედარებით მცირე მასშტაბის უზუსტობების ალბათობაზე. დაგროვების შემთხვევაში ასეთმა უზუსტობებმა შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. არსებითობა უნდა განიხილოს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების დონეზე მთლიანობაში, არამედ ანგარიშგების ცალკე სალდოების, ოპერაციების კლასებისა და ინფორმაციის მოკვლევის დონეზეც.

სტანდარტში მითითებულია არსებითობის დონის დამოკიდებულება საკანონმდებლო და ნორმატიულ მოთხოვნებსა და ფაქტორებზე, რომლებსაც კავშირი აქვთ ფინანსური ანგარიშგების ანგარიშების ცალკე სალდოებთან და მათ შორის კავშირთან, და, როგორც შედეგი, არსებითობის სხვადასხვა დონის მიღების შესაძლებლობა, იმისდა მიხედვით, თუ ფინანსური ანგარიშგების რომელი ასპექტი განიხილება.

არსებითობისა და აუდიტური რისკის აუდიტური შეფასების შესაძლო ცვლილება აუდიტის სხვადასხვა ეტაპზე შეიძლება გამოწვეული იყოს გარემოებების შეცვლით ან აუდიტური შემოწმების შედეგად აუდიტორის მიერ დამატებითი ინფორმაციის მიღებით. ამიტომ, აუდიტური შემოწმების დაგეგმვისას აუდიტორისთვის რეკომენდებულია განზრახ დააყენოს არსებითობის მისაღები დონე იმ დონეზე უფრო დაბლა, რომლის გამოყენება ნავარაუდევია აუდიტის შედეგების შესაფასებლად, რადგან ეს უზუსტობების შეუმჩნეველობის ალბათობის შემცირების შესაძლებლობას იძლევა და გარკვეული ხარისხის უსაფრთხოებას უზრუნველყოფს აუდიტური შემოწმების პროცესში აღმოჩენილი უზუსტობების შედეგების შეფასებისას.

ფინანსური ანგარიშგების წარმოდგენის ობიექტურობის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა აუდიტის მსვლელობაში გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა არსებითი. მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აზრის გამოთქმისას აუდიტორი ამავდროულად კონკრეტული საბალანსო მუხლების, მაჩვენებლებისა და ოპერაციების ჯგუფების შეფასებას იძლევა. ბუღალტრულ აღრიცხვაში უზუსტობებისა და შეცდომების უმეტესობა გავლენას ახდენს როგორც საბუღალტრო ბალანსზე, ასევე მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშზე, აგრეთვე – ანგარიშგების სხვა ფორმებზეც, ამიტომ არსებითობის შეფასებისთვის აუდიტორისთვის აუცილებელია მაჩვენებლების ბაზა.

თუ, აუდიტორის აზრით, უზუსტობები შეიძლება აღმოჩნდეს არსებითი, მისთვის აუცილებელია გადაწყვეტილების მიღება აუდიტური რისკის შემცირების შესახებ აუდიტური პროცედურების გაფართოების გზით. ან მან უნდა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან შესწორებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა უარს განაცხადებს ფინანსურ ანგარიშგებაში შესწორებების შეტანაზე, როდესაც გაფართოებული აუდიტური პროცედურების შედეგები შესაძლებლობას არ აძლევენ აუდიტორს, დაასკვნას, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა არ არის არსებითი, მან უნდა განიხილოს საკითხი აუდიტური დასკვნის შესაბამისი მოდიფიცირების შესახებ ISA 700-ის –საფუძველზე „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის დროს არსებითობის შეფასებისას აუდიტორმა არა მხოლოდ თავისი პროფესიული აზრი უნდა გამოთქვას, არამედ უნდა გაითვალისწინოს ნებისმიერი ნორმატიული და საკანონმდებლო აქტი, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ასეთ შეფასებაზე. სახელმწიფო სექტორში არსებითობის განმარტება აგრეთვე „ხასიათსა და ზოგად გარემოცვას“ ეფუძნება

და ღირებულებასთან ერთად შეიცავს „დელიკატურობის“, რომელიც დაკავშირებულია მრავალ საკითხთან, მათ შორის - ხელისუფლების ორგანოებთან შეთანხმებასთან, კანონმდებლობისა და საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვასთან.

ინფორმაცია ცალკე აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯებისა და სამეურნეო ოპერაციების, აგრეთვე კაპიტალის შემადგენელი მუხლების შესახებ ითვლება არსებითად, თუ მისმა გამოტოვებამ ან დამახინჯებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების და (ან) შეცდომის მაჩვენებლის სიდიდეზე, რომელთა შეფასება ხდება მათი არარსებობის ან დამახინჯების შემთხვევაში.

აუდიტორმა საყურადღებოდ უნდა მიიღოს არსებითობა აუდიტური პროცედურების ხასიათის, ჩატარების ვადებისა და მათი მოცულობის განსაზღვრისას, აგრეთვე - უზუსტობების შედეგების შეფასებისას.

ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, არის თუ არა აუდიტის მსვლელობაში გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა არსებითი.

არსებითობის (მატერიალურობის) დონე ანგარიშგებაში ცალკე მუხლის ან ფინანსური მაჩვენებლის, აგრეთვე მთლიანად ფინანსური შედეგების შესაძლო უზუსტობის ზღვრულად დასაშვებ დონეს ან იმ შეცდომის თანხის მაქსიმალურად დასაშვებ დონეს წარმოადგენს, რომელიც შეიძლება ნაჩვენები იყოს გამოქვეყნებულ ფინანსურ ანგარიშებში და განიხილებოდეს როგორც არაარსებითი, ანუ არ შეჰყავდეს შეცდომაში მომხმარებელი.

ანგარიშგებაში შეცდომა ან გამოტოვება ფინანსურ აღრიცხვასა და შიდა აუდიტში მატერიალურად (არსებითად მნიშვნელოვნად) მიიჩნევა, თუ ამის შედეგად მოცემული ანგარიშგების მომხმარებელი დებიზფორმირებული იქნება თავისი გადაწყვეტილების მიღებისას და ზარალს განიცდის.

არსებითობას (მატერიალურობას) ორი მხარე აქვს აუდიტში: ხარისხობრივი და რაოდენობრივი. ხარისხობრივი მხარე შესაძლებლობას იძლევა, განისაზღვროს, აქვს თუ არა არსებითი ხასიათი ფინანსური და სამეურნეო ოპერაციების ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ჩადენილ, შემოწმების მსვლელობაში გამოვლენილ გადახრებს ქვეყანაში მოქმედი ნორმატიული აქტების მოთხოვნებიდან. რაოდენობრივი მხარე შესაძლებლობას იძლევა შეფასდეს, აღემატება თუ არა ცალკე და ჯამში გამოვლენილი გადახრები (აღუნიშნავი გადახრების პროგნოზირებადი სიდიდის გათვალისწინებით) რაოდენობრივ კრიტერიუმს — არსებითობის დონეს. არსებითობის დონე დაკავშირებულია აუდიტური რისკის სიდიდესთან და მათ შორის არსებობს უკუკავშირი.

აუდიტური რისკი — არის შემოწმების არაეფექტურობის რისკის შეფასება, რომელიც დაფუძნებულია კლიენტის სააღრიცხვო სისტემის არასაიმედოობის, მისი შიდა კონტროლის სისტემის არაეფექტურობის, აუდიტორების მიერ კლიენტის შეცდომების შეუმჩნეველობის დადგენაზე, ან იმის აღიარებაზე, რომ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს შეიცავს, როდესაც სინამდვილეში მასში ასეთი უზუსტობები არ არის.

აუდიტური საქმიანობის აღნიშნული სტანდარტების მოთხოვნები სავალდებულოა აუდიტის განხორციელებისას, რაც გულისხმობს ოფიციალური აუდიტური დასკვნის მომზადებას. ამგვარი სავალდებულო მოთხოვნებიდან გადახრის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა აღნიშნოს ეს თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში და წერილობით ანგარიშში იმ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის, რომელმაც შეუკვეთა აუდიტი და (ან) მისი თანმხლები მომსახურება, ამიტომ ყველა აუდიტურ მაროგანიზაციამ უნდა განახორციელოს არსებითობის დონის განსაზღვრის წესის რეგლამენტირება, დააწესოს საბაზისო მაჩვენებლების სისტემა და არსებითობის დონის მონახვის წესი (განხილული იქნება ქვემოთ).

არსებითობის დონის განსაზღვრის წესი უნდა გაფორმდეს დოკუმენტურად და მისი გამოყენება უნდა მოხდეს უწყვეტად.

სასურველია, ასეთი შიდა დოკუმენტი იყოს საჯარო. დაინტერესებულ პირებს შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეთ, გაეცნონ არსებითობის დონის განსაზღვრის წესს. ნავარაუდევია, რომ არსებითობის წესის შესახებ მონაცემთა ღიაობა შესაძლებლობას მისცემს დაინტერესებულ პირებს, პერიოდულად გააკონტროლონ, ხომ არ ცვლის აუდიტური ორგანიზაცია ამ წესს.

რადგან არსებითობის დონის გასაანგარიშებლად გამოყენებული მეთოდები აუდიტური ორგანიზაციის კომერციულ საიდუმლოებას წარმოადგენენ, გახსნას და დამტკიცებას აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მხრიდან უნდა ექვემდებარებოდეს მხოლოდ ამ მეთოდების ძირითადი ასპექტები, ხოლო დეტალიზებული ინფორმაცია მათ შესახებ გარე მოთხოვნით არ გაიცემა.

დოკუმენტი, რომლითაც რეგლამენტირდება არსებითობის დონის განსაზღვრა, შეიძლება შეიცვალოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამისათვის საკმაოდ მნიშვნელოვანი მიზეზები წარმოიქმნება.

არსებითობის დონის მნიშვნელობა უნდა განისაზღვროს ყოველი აუდიტური შემოწმების დაგეგმვის ეტაპის დასრულებისას. არსებითობის დონის მიღებული მნიშვნელობა სავალდებულო წესით ფიქსირდება აუდიტის საერთო სტრატეგიაში. აუდიტორებს უფლება აქვთ, შეცვალონ (შეასწორონ) არსებითობის დონის მნიშვნელობა ისეთი გარემოებების გამოვლენის შემთხვევაში, რომლებიც მათთვის ცნობილი გახდება შემოწმების მსვლელობაში. მოცემული მაჩვენებლის ნებისმიერი კორექტირება შემოწმების მსვლელობაში ასახული უნდა იყოს შემოწმების სამუშაო დოკუმენტაციაში.

არსებითობის დონე გამოყენებულ უნდა იქნას არა როგორც ერთიანი მაჩვენებელი, არამედ როგორც არსებითობის დონის იმ სხვადასხვა მნიშვნელობების ნაკრები, რომლებიც დადგენილია ბალანსის ყველა მნიშვნელოვანი მუხლისთვის, რომელთა განსაზღვრისათვის აუცილებელია ბალანსის სტრუქტურის გაანალიზება და ბალანსის ვალუტაში ყველა მაღალი ხვედრითი წონის მქონე მუხლების გამოყოფა, თუმცა არ შეიძლება იმის უგულებელყოფა, რომ ბალანსის მუხლის ყველაზე დიდი რიცხობრივი მნიშვნელობა ყოველთვის არ მიუთითებს მის არსებითობაზე, ამიტომ შესამოწმებელი მუხლების შერჩევისას აუდიტორი ხელმძღვანელობს რა პროფესიული გამოცდილებით, მათგან იმ მუხლებს უარყოფს, რომლებშიც ნაკლებად სავარაუდოა შეცდომების არსებობა.

სავარაუდო უზუსტობებს საბუღალტრო ანგარიშგების მუხლებში შეიძლება განსხვავებული მიმართულების ხასიათი ჰქონდეს. ბალანსის აქტივისა და პასივის მუხლები შეიძლება იყოს როგორც შემცირებული, ასევე გაზრდილი. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის თანახმად, დიდი ყურადღება უნდა დაეთმოს აქტივისა და პასივის საბალანსო მუხლების შემოწმებას (საკუთარი კაპიტალის ნაწილში) მაჩვენებლების ზრდის თვალსაზრისით და პასივების მუხლების შემოწმებას (ვალდებულებების ნაწილში) მაჩვენებლების შემცირების თვალსაზრისით. აქედან გამომდინარე, კეთდება დასკვნა, რომ ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც თავიანთ საბუღალტრო ანგარიშგებას განიხილავენ, როგორც უცხოელ პარტნიორებთან ურთიერთობის საშუალებას. მისი შედგენისას აგრეთვე საერთაშორისო პრინციპებით იხელმძღვანელებენ. შესაბამისად, საბუღალტრო ანგარიშგების შემოწმებისას აუდიტორები შეიძლება ორიენტირებულნი იყვნენ საერთაშორისო პრაქტიკაზე.

ხოლო, თუ საბუღალტრო ანგარიშგება დგება მხოლოდ ნორმატიული აქტების მოთხოვნების შესასრულებლად, მაშინ ეკონომიკურ სუბიექტებს, ალბათ, უფრო საგადასახადო ინტერესები ამოძრავებს, რაც, თავის მხრივ, შესაძლოა, იწვევდეს ბალანსის აქტივების მუხლების შემცირებას ქონებაზე გადასახადის შემცირების მიზნით.

აუდიტორმა უნდა გადაანაწილოს არა მხოლოდ არსებითობის დონის ზოგადი მაჩვენებელი ბალანსის მნიშვნელოვანი მუხლების მიხედვით, არამედ უნდა დაადგინოს მისი დასაშვები მნიშვნელობის დონე აწვეისთვის ან შემცირებისთვის, ანუ განსაზღვროს მაქსიმალურად დასაშვები შეცდომა იმ ანგარიშზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებში, რომლის სალდო მონაწილეობს საბუღალტრო ბალანსის შესამოწმებელი მუხლის ფორმირებაში.

არესბითობის დადგენის მიზნით ინფორმაცია შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების სიდიდის შესახებ უნდა ამოიწეროს ბალანსიდან. შემდეგ უნდა გაანგარიშდეს ყოველ შერჩეულ ანგარიშზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების წილი საერთო ბრუნვაში და შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების ჯამური წილი საერთო ბრუნვაში.

აუდიტორის მიერ გამოვლენილი გადახრები შეიძლება არსებითი იყოს არა მხოლოდ რაოდენობრივად, არამედ ხარისხობრივადაც. საბუღალტრო ანგარიშგების მომხმარებლებს, პირველ რიგში, აღელვებთ ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის გავრძელების საკითხები. ისინი დარწმუნებულნი უნდა იყვნენ, რომ არ არსებობს და ახლო მომავალში არ წარმოიქმნება ისეთი გარემოებები (ფორს-მაჟორულის გარდა), რომელთა შედეგად ეკონომიკური სუბიექტი შეიძლება გაკოტრდეს, ამიტომ სერიოზულ დარღვევებს, რომლებიც არ განისაზღვრება რაოდენობრივად, შეიძლება მიეკუთვნოს ის დარღვევები და სანქციები, რომლებიც საფრთხეს უქმნიან ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის გავრძელებას. მაგალითად, დარღვევები, რომლებსაც მოჰყვება ადმინისტრაციული ან უმნიშვნელო ჯარიმა, შეიძლება კვალიფიცირებულ იქნას, როგორც არაარსებითი. ხოლო არსებითად შეიძლება აღიარებულ იქნას დარღვევები, რომლებსაც მოჰყვება ხელმძღვანელთა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა ან საჯარიმო სანქციები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ეკონომიკური სუბიექტის ბალანსის ვალუტისა და მოგების მიმართ. ასეთ დარღვევებს შეიძლება მიეკუთვნოს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შესაბამისი ლიცენზიების გარეშე ლიცენზირებადი საქმიანობის განხორციელება. არსებითად მიიჩნევა აგრეთვე გამოვლენილი თაღლითობა, უკანონო გადახდები და შემოსავლები, მათი რაოდენობრივი გამოსახულების მიუხედავად.

უნდა აღინიშნოს აგრეთვე ეკონომიკური სუბიექტის მიერ გამოყენებული პრინციპულად არასწორი მიდგომები სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებასთან, მათ ასახვასთან ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე, გათვლების არაკორექტული ალგორითმები და ა.შ. მაშინაც კი, თუ მცირერიცხოვნების გამო ამ ოპერაციებმა და ფაქტებმა არსებითი რაოდენობრივი გავლენა არ მოახდინა საანგარიშო პერიოდში ბალანსის მუხლების ფორმირებაზე, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მათი პოტენციური არსებითი გავლენის ალბათობა ანალოგიური ოპერაციებისა და ფაქტების რიცხვის გაზრდის შემთხვევაში.

აუდიტორი ვალდებულია, გააკეთოს დასკვნა, რომ შესაძლებელი ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგება არ შეიძლება აღიარებულ იქნას როგორც უტყუარი, თუ სრულდება ერთი მაინც მოცემული ორი პირობიდან:

- 1) აუდიტის მსვლელობაში აღნიშნული და სავარაუდო უზუსტობები ჯამში შეადგენს სიდიდეს, რომელიც ბევრად აღემატება არსებითობის დონეს;
- 2) აღრიცხვისა და ანგარიშგების ხარისხობრივი გადახრები ნორმატიული აქტების მოთხოვნებიდან არის არსებითი.

ამავე დროს, არსებითობის დონე არ უნდა იქნას განხილული როგორც „მკაცრი“ სიდიდე, რომელსაც ადარებენ აღმოჩენილ შეცდომებს. შედარება უნდა მოხდეს სიდიდეების ხარისხის მიხედვით. თუ აღმოჩენილი ან სავარაუდო შეცდომები აუდიტური ორგანიზაციის ტიპური პროცედურებით განსაზღვრულ არსებითობის დონეზე მნიშვნელოვნად ნაკლებია (და არ არის კანონმდებლობის სერიოზული დარღვევები), აუდიტორს შეუძლია წარუდგინოს კლიენტს დადებითი დასკვნა. ხოლო არსებითი დარღვევების აღმოჩენის შემთხვევაში კლიენტს შეიძლება მიეცეს აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანის შესაძლებლობა, რიც შემდეგ ანგარიშსწორება ისევ უნა შემოწმდეს.

არსებითობის დონის მოსაძებნად ყოველ აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია გამოიყენოს ინფორმაციის არსებითობის დონის საბაზისო მაჩვენებლების საკუთარი სისტემა. მაგალითად, შესაძლებელია გამოვიყენოთ შემდეგი ცხრილი (ცხრილი 3.1.).

ცხრილი 3.1.
ინფორმაციის არსებითობის დონის საბაზისო მაჩვენებლების სისტემა

საბაზისო მაჩვენებლის დასახელება	საბაზისო მაჩვენებლის მნიშვნელობა, ლარი	საბაზისო მაჩვენებლის წილი, %	არსებითობის დონის მოსაზრებად გამოყენებული მნიშვნელობა, ლარი
1	2	3	4
საბალანსო მოგება		5	
წმინდა მოგება		5	
რეალიზაციის მთლიანი მოცულობა დ.დ.გ.-ს გარეშე		2- 5	
ბალანსის ვალუტა		2- 5	
სხვა მიმდინარე აქტივები		5	
ძირითადი საშუალებები		5	
საბრუნავი აქტივები		5	
მუშა და პროდუქტიული პირუტყვი *		3-5	
არამატერიალური აქტივები		5	
მასალები		5	
დამატებითი ღირებულების გადასახადი		5	
დებიტორული დავალიანება		5-10	
ორგანიზაციის საერთო ხარჯები**		2-5	
საკუთარი კაპიტალი		5-10	
მოკლევადიანი სესხები		5	
გრძელვადიანი ვალდებულებები სესხები		5	
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან		5-7	
საგადასახადო ვალდებულებები		5	
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		5	

* მოცემული საბაზისო მაჩვენებლების გამოყენება რეკომენდებულია, როგორც წესი, სასოფლო სამეურნეო საწარმოებისათვის.

** მოცემული საბაზისო მაჩვენებელი გამოიყენება, როგორც წესი, არაკომერციული ორგანიზაციებისთვის.

შემდეგ განიხილება არსებითობის დონის განსაზღვრის წესის ორი ვარიანტი (ცხრ. 3.2-3.5).

პარიანტი 1

ცხრილი 3.2

აუდიტორს შეძლია არ გაითვალისწინოს მნიშვნელობები, რომლებიც მნიშვნელოვნად მერყეობენ საშუალო მნიშვნელობიდან მკვეთრი მატების ან შემცირების კუთხით (21 557 ლარი და 154 700 ლარი).

არსებითობის დონე

შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების საბაზისო მაჩვენებლის დასახელება	საბაზისო მაჩვენებლის მნიშვნელობა, ლარი	საბაზისო მაჩვენებლის წილი, %	არსებითობის დონის მოსანახად გამოყენებული მნიშვნელობა, ლარი
1	2	3	4
ორგანიზაციის საბალანსო მოგება	431 146	5	21557
რეალიზაციის მთლიანი მოცულობა დ.დ.გ.–ს გარეშე	3 486 856	2	69 737
ბალანსის ვალუტა	7 735 013	2	154 700
საკუთარი კაპიტალი	583 535	10	58 354
ორგანიზაციის საერთო დანახარჯები	2 634 700	2	52 694

მაქსიმალური მნიშვნელობა განსხვავდება საშუალოსგან შემდეგი სიდიდით

$$(154\,700 - 71\,408) : 71\,408 \times 100\% = 116\%.$$

მინიმალური მნიშვნელობა განსხვავდება საშუალოსგან შემდეგი სიდიდით

$$(71\,408 - 21\,558) : 71\,408 \times 100\% = 69\%.$$

დარჩენილი მაჩვენებლების ბაზაზე გამოითვლება საშუალო სიდიდე:

$$(69\,737 + 58\,354 + 52\,694) : 3 = 60\,262 \text{ (ლარი).}$$

შემდგომი მუშაობის მოხერხებულობისთვის შეიძლება საშუალო მნიშვნელობის დამრგვალება, მაგრამ ისე, რომ დამრგვალების შემდეგ ის 20%-ზე მეტით არ შეიცვალოს, მაგალითად 60 500 ლარამდე.

$$(60\,500 - 60\,262) : 60\,262 \times 100\% \approx 0,3 \text{ (\%)}.$$

ამგვარად, სიდიდე 60 500 ლარი არის არსებითობის დონის ერთიანი მაჩვენებელი, რომელიც აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს თავის სამუშაოში.

პარიანტი 2

ცხრილი 3.3.

მუხლები, რომლებსაც აქვთ მცირე ხვედრითი წონა ბალანსის ვალუტაში

აქტივის მუხლები	ხვედრითი წონა, %	პასივის მუხლები	ხვედრითი წონა, %
ძირითადი საშუალებები	75	ბანკების კრედიტები	41
კაპიტალური დაბანდებები	3	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	45
მასალები	3		
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	9	საგადასახადო ვალდებულებები	2
ჯამი	90	ჯამი	88

გამომდინარე იმ ვარაუდიდან, რომ ყველა ჯამური შეცდომა აუდიტისთვის შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებზე მოდის, არსებითობის დონე განისაზღვრება შერჩეულ აქტიურ და პასიურ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებისათვის. შემდეგ უნდა გამოითვალოს ყოველი შერჩეული ანგარიშის დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების წილი საერთო ბრუნვაში და შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების ჯამური წილი საერთო ბრუნვაში. მოყვანილ მაგალითში საერთო ბრუნვის

მაჩვენებელი მიღებულია ბრუნვათა უწყისის ბალანსიდან და 15 868 131 ლარს შეადგენს.

შემდეგ არსებითობის დონის აბსოლუტური მაჩვენებელი განაწილდება შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებს შორის. ყოველ ანგარიშზე დებეტის ბრუნვისათვის ამ მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის აუცილებელია არსებითობის დონის საერთო აბსოლუტური სიდიდის საერთო ბრუნვაში შერჩეულ ანგარიშებზე დებეტის ბრუნვების ჯამურ წილზე გაყოფა და საერთო ბრუნვაში კონკრეტულ ანგარიშებზე დებეტის ბრუნვების წილზე გამრავლება.

ანალოგიურად კრედიტის ბრუნვებისთვის.

ცხრილი 3.4

არსებითობის დონე ბალანსის აქტივების მიხედვით				
ბალანსის აქტივის მუხლები	დებეტის ბრუნვა, ლარი/წილი ჯამურ ბრუნვაში	არსებითობის დონე (ზღვარი), ლარი	კრედიტის ბრუნვა, ლარი/წილი ჯამურ ბრუნვაში	არსებითობის დონე (ზღვარი), ლარი
ძირითადი საშუალებები	56 109 0,4%	1876*	3 056 0,02%	99
კაპიტალური დაბანდებები	32 124 0,2%	938	56 109 0,35%	1730
მასალები	369 476 2,3%	10 787	335 055 2,11%	10 429
დებიტორული დავალიანება	1 597 896 10,0%	46 899	1 548 109 9,76%	48 242
ჯამი	2 055 609 12,9%	60 500	1 942 329 12,24%	60 500

* აუდიტისთვის შერჩეული ანგარიშების ჯამური წილი საერთო დებეტის ბრუნვაში 12,9% (0,4 + 0,2 + 2,3 + 10) შეადგენს. არსებითობის დონე (60 500 ლარი) იყოფა ამ რიცხვზე და მრავლდება წილზე აქტივის კონკრეტული მუხლის ბრუნვაში. ანალოგიურად - კრედიტის ბრუნვებისთვის.



ცხრილი 3.5

არსებითობის დონე ბალანსის პასივის მუხლების მიხედვით

ბალანსის აქტივის მუხლები	კრედიტის ბრუნვა, ლარი/წილი ჯამურ ბრუნვაში	არსებითობის დონე (ზღვარი), ლარი	კრედიტის ბრუნვა, ლარი/წილი ჯამურ ბრუნვაში	არსებითობის დონე (ზღვარი), ლარი
მოკლევადიანი სესხები	—	—	30 660 0,2	1 061
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1 747 662 11%	56 398	1 643 803 10,4%	55 193
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	123 224 0,8	4 102	137 165 0,8	4 246
ჯამი	1 870 886 11,8%	60 500	1 811 568 11,4%	60 500

ყოველი ანგარიშისთვის დადგენილი არსებითობის დონის (ზღვრის) მნიშვნელობა უნდა დაიყოს სუბანგარიშებად, რომლებიც გახსნილია ტესტირებადი ანგარიშის განვითარებისთვის. მაგალითად, თუ ანგარიშთან „მასალები“ გაიხსნება სუბანგარიშები: 1 „ნედლეული და მასალები“; 2 „საწვავ-საპოხი მასალები“; 3 „ტარა“, მაშინ გასაგებია, რომ არსებითობის ზღვრის მიღებისას, რომელიც დებეტის ჩანაწერებისთვის 10 787 ლარის ტოლია, არც ერთი ჩანაწერი სუბანგარიშზე 1610-2 არ მოხვდება შესამოწმებელ ამონაკრებში.

პროცედურები, რომლებიც აუცილებლად უნდა იყოს დაცული კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) აუდიტის ჩატარებისას, ასევე გათვალისწინებულია ასს 315-ის გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის ნაწილში - „აუდიტორის მიერ გამოსაყენებელი რისკის შესაფასებელი პროცესის შესაბამისი შიდა კონტროლის მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლები“. კსს—ს პირობები არსებობს, როდესაც სუბიექტი იყენებს ნებისმიერი მოდელის ან ზომის კომპიუტერს აუდიტისთვის არსებითი ფინანსური ინფორმაციის დასამუშავებლად, მიუხედავად იმისა, კომპიუტერს იყენებს მოცემული სუბიექტი თუ მესამე მხარე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განიხილოს, თუ როგორ გავლენას ახდენს კსს აუდიტზე, ამასთან აუდიტის ზოგადი მიზანი და მოცულობა კსს—ის გარემოში არ იცვლება, მაგრამ მისმა გამოყენებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს:

- პროცედურებზე, რომლებსაც იცავს აუდიტორი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ საკმარისი წარმოდგენის მიღების პროცესში;
- მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის რისკის ანალიზზე, რის მეშვეობითაც აუდიტორი აფასებს რისკს;
- აუდიტორის მიერ კონტროლის ტესტების და არსებითი შემოწმების შემუშავებასა და ჩატარებაზე, რომლებიც აუცილებელია აუდიტის მიზნების მისაღწევად.

აუდიტორს უნდა ჰქონდეს კსს-ის საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ დაგეგმოს, მიმართოს, გააკონტროლოს და შეამოწმოს შესასრულებელი სამუშაო. აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი აუდიტის ჩასატარებლად კსს-ის შესახებ სპეციალიზებული ცოდნის აუცილებლობის თაობაზე, რომელიც შეიძლება საჭირო გახდეს:

- საკმარისი წარმოდგენისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ;
- შიდა კონტროლის შესახებ, რომელზეც გავლენას ახდენს კსს-ის გარემო;
- საერთო რისკის, ანგარიშების სალდოსა და ოპერაციების რისკის შეფასებაზე კსს-ის გავლენის განსაზღვრისათვის;
- შესაბამისი კონტროლის ტესტებისა და არსებითი შემოწმების პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის.

სპეციალიზებული ცოდნის აუცილებლობის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა მიმართოს დახმარებისთვის სპეციალისტს, რომელსაც აქვს ასეთი ცოდნა და რომელიც არის ან აუდიტური ფირმის მუშაკი, ან მოწვეული ექსპერტი.

კსს-ის გარემოში აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორს წარმოდგენა უნდა ჰქონდეს შექმნილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ, რომელიც საკმარისი იქნება აუდიტის დაგეგმვისთვის და მის ჩატარებასთან ეფექტური მიდგომის შემუშავებისთვის.

აუდიტის ეტაპების დაგეგმვისას, რომლებზეც შეიძლება გავლენა იქონიოს სუბიექტის კსს-ის გარემომ, აუდიტორმა უნდა მიიღოს წარმოდგენა კსს-ის ფუნქციონირების პროცესების მნიშვნელობისა და სირთულის, აგრეთვე აუდიტის ჩატარების დროს გამოსაყენებელი მონაცემების ხელმისაწვდომობის შესახებ. გამოყენებითი პროგრამა რთულად მიიჩნევა, თუ

- ოპერაციების მოცულობა ისეთია, რომ მომხმარებლებისთვის ძნელია დამუშავების პროცესში დაშვებული შეცდომების გამოვლენა და გასწორება;
- კომპიუტერი ავტომატურად ახდენს არსებითი ოპერაციების ან გატარებების გენერირებას უშუალოდ სხვა გამოყენებით პროგრამაში;
- კომპიუტერი ასრულებს ფინანსური ინფორმაციის რთულ გათვლებს და (ან) ახდენს არსებითი ოპერაციების ან გატარებების გენერირებას, რომლებიც არ შეიძლება იყოს დადასტურებული ან ცალკე არ დასტურდება;
- ოპერაციების გაცვლა სხვა ორგანიზაციებთან ხორციელდება ელექტრონულად და, ამასთან, არ ხდება სისწორის შემოწმება.

თუ კსს მნიშვნელოვან როლს თამაშობს, აუდიტორმა უნდა მიიღოს წარმოდგენა კსს-ის გარემოს, მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებაზე მათი გავლენის შესაძლებლობის შესახებ.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მნიშვნელოვანი რისკი და კონტროლის სისტემის რისკი ფინანსურ ანგარიშგებაში შესულ არსებით მტკიცებებთან მიმართებაში. ეს აიხსნება იმით, რომ კონტროლის სისტემის განუყრელმა რისკებმა კსს-ის გარემოში შეიძლება მოახდინოს როგორც ზოგადი, ასევე ლოკალური გავლენა ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის აღბათობაზე (რისკები შეიძლება იყოს კსს-ის ისეთი ფუნქციების ხარვეზების შედეგი, როგორიც არის პროგრამის შემუშავება და ექსპლუატაცია, სისტემური პროგრამული უზრუნველყოფის ხელშეწყობა, კსს-ის ფიზიკური დაცვის უზრუნველყოფა, აგრეთვე კონტროლი სპეციალიზებული მომსახურე პროგრამების ხელმისაწვდომობაზე; რისკებმა შეიძლება

გაზარდოს კონკრეტულ გამოყენებით პროგრამებში, მონაცემთა ბაზებში ან მთავარ ფაილებში, აგრეთვე კომპიუტერული დამუშავების დროს შეცდომების ან თაღლითობის ალბათობა). ხაზგასმულია, რომ კსს-ის გარემოში აუდიტისას მოქმედებს მოთხოვნა აუდიტორის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესული არსებითი მტკიცებების მიმართ მნიშვნელოვანი რისკისა და კონტროლის სისტემის რისკის შეფასების აუცილებლობის შესახებ. საერთო ზემოქმედებამ ყველა გამოყენებით სისტემაზე, რომელიც კომპიუტერულ დამუშავებას განიცდის, შეიძლება სპეციალიზებული მომსახურე პროგრამების ხელმისაწვდომობაზე კონტროლის ნაკლებობა გამოიწვიოს. რისკის ხარისხზე გავლენას ახდენს აგრეთვე იმ სისტემების დაუცველობის ფაქტი, რომლებიც აკონტროლებენ ფულად ხარჯებს ან სხვა ლიკვიდურ აქტივებს თაღლითური ქმედებებისგან მომხმარებლების ან კსს-ის ოპერატორების მხრიდან. მიუხედავად იმისა, რომ კსს-ის გარემოში აუდიტის ზოგადი მიზანი და მოცულობა არ იცვლება, კომპიუტერების გამოყენებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტური პროცედურების ხასიათზე, კონტროლის ტესტებზე და არსებითი შემოწმების პროცედურებზე. ამასთან დაკავშირებით აუდიტორმა, უპირველეს ყოვლისა, უნდა განიხილოს, თუ რანაირად მოქმედებს კსს აუდიტზე.

აუდიტური პროცედურების შემუშავებისას აუდიტური რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე დაწევის მიზნით, აუდიტორის მხრიდან აუცილებელია კსს-ის გარემოს გათვალისწინება. ხაზგასმულია, რომ აუდიტის კონკრეტული მიზნები დამოკიდებული არ არის იმაზე, სააღრიცხვო მონაცემები ხელით მუშავდება თუ კომპიუტერზე. მიუხედავად ამისა, აუდიტურ პროცედურებზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს მონაცემთა კომპიუტერული დამუშავების ხერხებმა. საკმარისი მტკიცებითი მასალის მისაღებად აუდიტორს შეუძლია მონაცემთა ხელით დამუშავების მეთოდების გამოყენება, ან მონაცემების კომპიუტერული დაამუშავება, ან ორივე მეთოდის კომბინირება, მაგრამ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთ სისტემაში აუდიტორისთვის შეუძლებელია ან ძნელია გარკვეული მონაცემების მიღება შემოწმებისთვის, მოთხოვნისთვის ან დადასტურებისთვის კომპიუტერის დახმარების გარეშე.

მანუალური სისტემის კონტროლის პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს შემდეგ პროცედურებს: ოპერაციების დამტკიცება და მიმოხილვა, ასევე, შეჯერების პროცედურები და შეჯერებული პუნქტების შემდგომი კონტროლი¹².

შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება გაცილებით მეტად იყოს შესაფერისი, როდესაც საჭიროა საკითხის განსჯა და გონივრული მიდგომა ისეთ გარემოებებში, როგორებიცაა:

- დიდთანხიანი, არაორდინალური ან ერთჯერადი ოპერაციები;
- გარემოებებში, როდესაც ძნელია შეცდომების განსაზღვრა, განჭვრეტა ან პროგნოზირება;
- ცვალებად გარემოებებში, რომელიც არსებული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურის ფარგლებს მიღმა საჭიროებს საპასუხო კონტროლის პროცედურის განხორციელებას;
- ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობას მონიტორინგის პროცესში.

შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება ნაკლებად საიმედო იყოს, ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებთან შედარებით, ვინაიდან გაცილებით ადვილია მათთვის გვერდის ავლა, იგნორირება ან თავის არიდება. ასევე, უფრო მეტად აქვთ მიდრეკილება მარტივი ცდომილებებისა და შეცდომებისკენ, ამის გამო შეუძლებელია მანუალური კონტროლის ელემენტის მუდმივად გამოყენების დაშვება. მანუალური კონტროლის პროცედურების ელემენტები შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი იყოს შემდეგი გარემოებებისთვის¹³:

- დიდი მოცულობის ან განმეორებადი ოპერაციებისთვის, ან ისეთ სიტუაციებში, როდესაც

12 ასს 315 გ54

13 ასს 315 პუნქტი გ57

შესაძლებელია განჭვრეტადი ან პროგნოზირებადი შეცდომების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და შესწორება კონტროლის პროცედურების ავტომატიზებული პარამეტრებით;

- მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის, სადაც კონტროლის განსახორციელებლად შესაძლებელია კონკრეტული გზების ადეკვატურად შემუშავება და ავტომატიზება.

კითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. დაასახელეთ აუდიტის დაგეგმვის ძირითადი ეტაპები.
2. ჩამოთვალეთ კლიენტის ბიზნესის შესახებ ინფორმაციის მთავარი წყაროები.
3. დაასახელეთ ზოგადეკონომიკური და დარგობრივი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაზე.
4. რომელ შემთხვევებში ითვლება ინფორმაცია ცალკეაქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების და ხარჯების და სამეურნეო ოპერაციების, აგრეთვე კაპიტალის შემადგენლების შესახებ არსებითად?
5. რა იგულისმება არსებითობის დონეში?



თავი 4

მომსახურე ორგანიზაციების მომსახურებისა და აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობების შეფასების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები

4.1. მომსახურე ორგანიზაციების მომსახურებით მოსარგებლე სუბიექტების აუდიტის თავისებურებები

იმ ორგანიზაციების აუდიტის თავისებურებები, რომლებიც საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებასა და ანგარიშების მომზადებას სპეციალიზებულ ორგანიზაციებს ავალენ, განიხილება ISA 402—ში „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე“. მასში აღნიშნულია, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მომსახურე ორგანიზაციის კლიენტის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებზე გავლენის ხასიათი აუდიტის დაგეგმვისა და მის ჩატარებასთან ეფექტური მიდგომის შემუშავებისთვის.

ISA 402—ის ნაწილის — „ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის შესწავლა“ — შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობის მნიშვნელოვნობა კლიენტისთვის და აუდიტისთვის. ამისათვის კლიენტმა აუცილებლად უნდა გააანალიზოს:

- მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი;
- ხელშეკრულების პირობები და ურთიერთობები კლიენტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის;
- არსებითი მტკიცებები ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებით სარგებლობა;
- ასეთ მტკიცებებთან დაკავშირებული განუყოფელი რისკი;
- კლიენტის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მომსახურე ორგანიზაციის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებთან ურთიერთობის ხარისხი;
- კლიენტის მიერ გამოყენებული შიდა კონტროლის საშუალებები, რომელსაც ის ახორციელებს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებზე;
- მომსახურე ორგანიზაციის შესაძლებლობები და ფინანსური სიმყარე (სიძლიერე), მათ შორის - მისი გაკოტრების შედეგები კლიენტისათვის;
- მონაცემები მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ, რომლებიც, მაგალითად, შესულია მომხმარებლებისთვის განკუთვნილ სახელმძღვანელო მასალებსა და ტექნიკურ დამხმარე სახელმძღვანელოებში;
- მონაცემები კონტროლის ზოგადი საშუალებებისა და იმ კომპიუტერული სისტემების კონტროლის საშუალებების შესახებ, რომლებსაც კავშირი აქვთ კლიენტის გამოყენებით პროგრამებთან.

თუ ჩამოთვლილი ფაქტორების განხილვის შედეგების მიხედვით აუდიტორი დაასკვნის, რომ კონტროლის სისტემის შეფასებაზე გავლენას არ ახდენს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებები, მაშინ მოიხსნება მოცემული ISA—ს დებულებების მოთხოვნათა შესრულების აუცილებლობა.

ხოლო, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობა მნიშვნელოვანია სუბიექტისთვის და აუდიტისთვის, აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს მონაცემები, რომლებიც საკმარისი იქნება საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად და აგრეთვე კონტროლის სისტემის რისკის შესაფასებლად ან როგორც მაქსიმალურის, ან როგორც უფრო მინიმალურის, კონტროლის ტესტების ჩატარების პირობით.

იმ შემთხვევაში, თუ არსებული ინფორმაცია საკმარისი არ არის, მომხმარებლის აუდიტორს, რომელმაც



მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტის ჩატარების სურვილი გამოთქვა, შეუძლია, თავის მხრივ, თხოვნით მიმართოს კლიენტს, რომ უზრუნველყოს მომხმარებლის აუდიტორისთვის აუცილებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა.

კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებისას იმ მტკიცებების მიმართ, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემები, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიში, რომელშიც გამოხატულია აზრი აუდიტისთვის მნიშვნელობის მქონე, გამოყენებულ პროგრამებებთან მიმართებაში მომსახურე ორგანიზაციის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის თაობაზე. აუდიტორს აგრეთვე შეუძლია მიიღოს მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობაზე კლიენტის კონტროლის საშუალებათა ტესტირების, მომსახურე ორგანიზაციის მონახულების და კონტროლის საშუალებათა ტესტირების გზით.

მოცემული სტანდარტი შეიცავს აგრეთვე რუბრიკას „მომსახურე ორგანიზაციის ანგარიშები (დასკვნები)“, რომლის მიხედვით მომსახურე ორგანიზაციის ანგარიშის გამოყენების შემთხვევაში კლიენტის აუდიტორმა უნდა განიხილოს ასეთი ანგარიშის (დასკვნის) ხასიათი და შინაარსი.

როგორც წესი, მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნები მოიხსენიება პირველი და მეორე ტიპის დასკვნის სახელწოდებით.

პირველი ტიპის დასკვნა არის სტრუქტურის გამოსადეგობის შესახებ და მოიცავს:

- მომსახურე ორგანიზაციის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების აღწერას, რასაც ჩვეულებრივ, ადგენს მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც ადასტურებს ამ აღწერის სიზუსტეს, კონტროლის სისტემების გამოყენებას, საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გამოსადეგობას აუდიტორების მიერ დასახული მიზნების მისაღწევად;

მეორე ტიპის დასკვნა კი არის სტრუქტურის გამოსადეგობის და ფუნქციონირების ეფექტურობის შესახებ. მის სტრუქტურაში შედის:

- მომსახურე ორგანიზაციის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების აღწერა;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადასტურებს ამ აღწერის სიზუსტეს, კონტროლის სისტემების გამოყენებას, საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გამოსადეგობას აუდიტორების მიერ დასახული მიზნების მისაღწევად, საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობას (კონტროლის ტესტის შედეგების საფუძველზე). მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა ეფექტურობის შესახებ აზრთან ერთად დამატებით უნდა მიუთითოს, კონტროლის რა ტესტები იყო მის მიერ განხორციელებული და როგორია მათი შედეგები.

მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოების მოცულობა და აგრეთვე შეაფასოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შედგენილი ანგარიშების გამოსადეგობა და დროულობა.

მომხმარებლის აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს პირველი ტიპის დასკვნა როგორც შიდა კონტროლის სისტემის რისკის შეფასების დაწევის საფუძველი. ამისათვის უფრო შესაფერისია მეორე ტიპის დასკვნა. თუ მეორე ტიპის დასკვნა გამოიყენება როგორც მტკიცებულება, რომელიც ადასტურებს კონტროლის სისტემის რისკის უფრო დაბალ შეფასებას, კლიენტის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აქვს თუ არა მომსახურე

ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შემოწმებულ კონტროლის საშუალებებს შეხება კლიენტის ოპერაციებთან (კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებით წინაპირობებთან), აგრეთვე ადეკვატურია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული კონტროლის საშუალებათა ტესტები და მათი შედეგები. უკანასკნელ შემთხვევაში ორ ძირითად საკითხს, რომლებიც უნდა იყოს განხილული, წარმოადგენს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ტესტებით მოცული პერიოდის ხანგრძლივობა და ამ ტესტების შესრულების მომენტიდან გასული დრო.

კონტროლის კონკრეტულ ტესტებთან და აუდიტის ჩატარების დროს გავლენის მქონე შედეგებთან მიმართებაში კლიენტის აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, თუ რამდენად უწყობს ხელს საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის შესახებ საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მიღებას ასეთი ტესტების ხასიათი, ჩატარების ვადები და მოცულობა. ეს საჭიროა კლიენტის აუდიტორის მიერ კონტროლის საშუალებათა რისკებზე გაკეთებული შეფასების დადასტურების მიზნით.

მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების გამოყენებამ ზოგ შემთხვევაში შეიძლება შეამციროს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკი. აღნიშნული შესაძლებელია მოხდეს მაშინ, როდესაც მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტს არა აქვს ზოგიერთი აუცილებელი საქმიანობის გამოცდილება, როგორცაა სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დამუშავება და დოკუმენტირება, ან არა აქვს ადეკვატური რესურსები ამგვარი საქმიანობის განსახორციელებლად.¹⁴

იმ შემთხვევაში, როდესაც მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს შესაძლებლობა, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების იმ სახეების შესახებ, რომლებიც მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაფერისია, ეს იმას ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:

- მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ და საფუძველი არა აქვს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
- მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება მოიცავს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ;
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ხელმისაწვდომია მხოლოდ მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან და მომხმარებლის აუდიტორს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის საშუალება არა აქვს.

მომხმარებლის აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, თუ დასკვნაში უარს განაცხადებს თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე, ეს დამოკიდებული იქნება მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია თუ ყოვლისმომცველი.¹⁵

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება მოწვეულ იქნას არსებითი შემოწმების პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებსაც იყენებს მომხმარებლის აუდიტორი, მათ შორის – იმ პროცედურებისა, რომლებიც შეთანხმებულია მომხმარებელსა და მის აუდიტორს, აგრეთვე – მომსახურე ორგანიზაციასა და მის აუდიტორს შორის.

14 ასს 402, პუნქტი გ24

15 ასს 402, პუნქტი გ42

თუ მომხმარებლის აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიშს იყენებს, მომხმარებლის აუდიტორს არ ევალება თავის დასკვნაში მიუთითოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიში.

საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის ცენტრალიზებული ბუღალტერიისთვის ან სპეციალიზებული ორგანიზაციისთვის საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის გადაცემის შესაძლებლობა. მიუხედავად ამისა, სავალდებულო აუდიტის კრიტერიუმების დამაკმაყოფილებელი საქართველოს მსხვილი ეკონომიკური სუბიექტები (სააქციო საზოგადოებები, საწარმოები ამონაგების მნიშვნელოვანი მოცულობით, აქტივების მაღალი ღირებულებით და სხვა), როგორც წესი, შესაძლებლად არ მიიჩნევენ გარკვეული ანაზღაურების სანაცვლოდ თავიანთი აღრიცხვის უცხო ორგანიზაციისთვის გადაცემას, არამედ ჰყავთ მთავარი ბუღალტერი ან საერთოდ, ბუღალტერია, თუმცა ასევე მკვიდრდება პრაქტიკა, როდესაც მსხვილი ორგანიზაციები სარგებლობენ მომსახურე ორგანიზაციების მომსახურებით.

4.2. აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

როგორც წინა თავებში აღვნიშნეთ, აუდიტორის პასუხისმგებლობა განსაზღვრულია რამდენიმე მიმართულებით, კერძოდ: აუდიტორი ვალდებულია, შეაფასოს აუდიტის პროცესში აღმოჩენილი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელსაც განიხილავს ასს 450 „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“. ასს 700 ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, განსაჯოს, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობისას, აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსური ანგარიშგებაზე, ხოლო ასს 320-ით კი განსაზღვრულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს, რაც არსებითობის კონცეფციის გამოყენებას ეფუძნება.

ასს 450-ის მიზანია, შეაფასოს აუდიტის პროცესში აღმოჩენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტის პროცესზე, ასევე შეაფასოს იმ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტის პროცესში აუდიტორი ვალდებულია, ყურადღება გაამახვილოს მხოლოდ არსებით უზუსტობებზე. უმნიშვნელო სახის უზუსტობების გათვალისწინება კი არ ხდება.

აუდიტორმა გამოვლენილი უზუსტობების მნიშვნელობიდან გამომდინარე, უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაში ცვლილებების შეტანა. ცვლილებების შეტანა ხდება გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე ხომ არ უახლოვდება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებითობის დონეს, რაც ასევე აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორების წინაპირობაა. უზუსტობა, როგორც მოვლენა, არ შეიძლება განვიხილოთ განცალკევებულად. თუ აღმოჩნდება, რომ კონკრეტული უზუსტობის მიზეზი შიდა კონტროლის მოშლასთან არის დაკავშირებული, აქვეა ალბათობა სხვა დამატებითი უზუსტობების არსებობისა. აუდიტორს უფლება აქვს მოითხოვოს რომელიმე კატეგორიის ოპერაციების, განმარტებითი შენიშვნის ან ანგარიშის ნაშთის შემოწმება, რაც ხელმძღვანელობას დაეხმარება გამოვლენილი უზუსტობების წარმოშობის მიზეზის გარკვევაში.

მართვის უფლებამოსილი პირების დროულად ინფორმირება მნიშვნელოვანია გამოვლენილი უზუსტობების მიმართ სათანადო და დროული რეაგირებისათვის. დროული ინფორმირება ხელმძღვანელობას აძლევს საშუალებას, განსაზღვროს მცდარია თუ არა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობები, აცნობოს აუდიტორს, თუ არ ეთანხმება მის მიერ წარმოდგენილ შენიშვნებს ან, საჭიროების შემთხვევაში, გაატაროს შესაბამისი ზომები. შესაძლებელია კანონმდებლობა უკრძალავდეს აუდიტორს გარკვეული სახის ინფორმაციით ხელმძღვანელობის ინფორმირებას. ზოგიერთ შემთხვევაში კი უფრო რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის პოტენციურმა წინააღმდეგობამ. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა მიმართოს კონსულტაციისათვის იურისტს.

როგორც ასს 320-ის განხილვისას აღვნიშნეთ, არსებითობა განსაზღვრულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების წინასწარი შეფასებებით, რადგანაც კონკრეტული (ფაქტობრივი) შედეგები ჯერ არ არის

ცნობილი. ამგვარად, ვიდრე აუდიტორი არსებული უზუსტობების ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენას შეაფასებს, შეიძლება გახდეს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობის დონის შესწორება, რაც, რა თქმა უნდა, ფაქტობრივი ფინანსური შედეგების გათვალისწინებით ხორციელდება, თუმცა შეიძლება არსებობდეს იმის ალბათობა, რომ აუდიტორისთვის წინასწარ თუ იქნებოდა ცნობილი გარკვეული სახის ინფორმაცია, მაშინ ის არსებითობის სხვა სიდიდეს განსაზღვრავდა. ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შეიძლება შესასწორებელი გახდეს აუდიტის მსვლელობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგად, (მაგალითად, გადაწყვეტილების მიღება სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის მნიშვნელოვანი ნაწილის გასხვისების შესახებ), ახალი ინფორმაციის ან სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის ცოდნაში მომხდარი ცვლილების შედეგად, რაც განაპირობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამ. მაგალითად, თუ აუდიტის მსვლელობისას გამოვლინდა, რომ ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, სავარაუდოდ, არსებითად განსხვავებული იქნება პერიოდის ბოლოსთვის პროგნოზირებული ფინანსური შედეგებისაგან, რის საფუძველზეც აუდიტორმა თავდაპირველად განსაზღვრა არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი შესაწორებს თავდაპირველად განსაზღვრულ არსებითობას⁶. ამგვარად, არსებითობის დონის მნიშვნელოვანი შესწორება აუდიტორმა, სავარაუდოდ, იქამდე უნდა გააკეთოს, სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, თუმცა, თუ აუდიტორის მიერ ასს 320-ის შესაბამისად ხელახლა განსაზღვრული არსებითობის დონე უფრო ნაკლები სიდიდის (სიდიდეების) იქნება, მაშინ აუდიტორმა ხელახლა უნდა განიხილოს არსებითობისა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება¹⁷. აუდიტორი თითოეულ უზუსტობას განიხილავს ცალ-ცალკე, რაც შესაძლებლობას აძლევს, განსაზღვროს მათი გავლენა შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებსა ან განმარტებით შენიშვნებზე. აღნიშნული პროცედურების ჩატარება ნათლად წარმოაჩენს ცვლილებებს არსებითობის დონესთან მიმართებაში. არსებითობის დონის დასადგენად აუდიტორმა რაოდენობრივ მახასიათებლებთან ერთად ასევე უნდა შეაფასოს ხარისხობრივი მოსაზრებები. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორმა დაასკვნას, რომ კლასიფიკაციაში დაშვებული უზუსტობა არსებითი არ არის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, მიუხედავად იმისა, რომ ის შეიძლება აღემატებოდეს სხვა უზუსტობების მიმართ გამოყენებულ არსებითობის დონეებს. მაგალითად, ბალანსის ძირითადი მუხლების არასწორი კლასიფიკაცია შეიძლება არ იქნეს არსებითად მიჩნეული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, როდესაც არასწორად კლასიფიცირებული თანხა იმდენად მცირეა ბალანსის შესაბამისი მუხლების თანხებთან მიმართებით, რომ ის გავლენას არ ახდენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშებზე ან ძირითად კოეფიციენტებზე თუმცა შეიძლება ასევე არსებობდეს ზემოაღნიშნული სიტუაციის საპირისპირო, როდესაც, მიუხედავად გამოვლენილი უზუსტობების მცირე სიდიდისა, დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, აუდიტორი მას განიხილავს ხარისხობრივი მოსაზრებების კუთხით. ამგვარ უზუსტობებს შეიძლება იყოს:

- მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებაზე გავლენა;
- ვალის ან სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებებზე გავლენა;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევასთან ან გამოყენებასთან დაკავშირება, რაც არსებით გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს მომავალი პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- შემოსავლების ან სხვა ტენდენციების შეცვლა, კერძოდ, საერთო ეკონომიკური და დარგობრივი პირობების კუთხით;
- იმ კოეფიციენტებზე გავლენა, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ოპერაციების შედეგების ან ფულადი ნაკადების შესაფასებლად;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ სეგმენტურ ინფორმაციაზე გავლენა (მაგალითად, საკითხის მნიშვნელობა სეგმენტის ან სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის სხვა ნაწილის მიმართ, რომელიც მიჩნეულ იქნა, რომ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებში ან მომგებიანობის დონეში);

16 ასს 320 პ. გ13

17 ასს 450 პ. გ12

- ხელმძღვანელობის ანაზღაურების ზრდაზე ზემოქმედება, მაგალითად, იმით, რომ პრემიების ან სხვა ჯილდოების გაცემის მოთხოვნები შესრულებულია;
- აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია, მომხმარებლებისათვის ადრე მიწოდებული ინფორმაცია, მაგალითად, ინფორმაცია შემოსავლების პროგნოზის შესახებ;
- ისეთი მუხლების განხილვა, რომლებთანაც სხვა კონკრეტული მხარეებია დაკავშირებული (მაგალითად, დაკავშირებული არიან თუ არა გარიგების მონაწილე გარე მხარეები სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის წარმომადგენლებთან);
- გამოტოვებულია ინფორმაცია, რომლის გახსნაც სპეციალურად არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით, მაგრამ რომელიც, აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, იმ თვალსაზრისით, რომ წარმოდგენა შეიქმნან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე ან ფულად ნაკადებზე;
- გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც მოცემული იქნება იმ დოკუმენტში, რომელშიც წარმოდგენილია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც შესული იქნება “ხელმძღვანელობის ანალიტიკურ ანგარიშში” ან “ოპერატიულ და ფინანსურ მიმოხილვაში”), რაც, გონივრულობის ფარგლებში, გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. ასს 720¹⁸ ეხება აუდიტორის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვას, რომლის შესახებ დასკვნის წარდგენაზე მას არ აკისრია ვალდებულება, მაგრამ შესულია იმ დოკუმენტში, რომელშიც ქვეყნდება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, არსებითობის დონის განსაზღვრისას აუცილებელი ხდება მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინება, რომლის თანახმადაც აუცილებელია ანგარიშის წარდგენა სპეციფიკურ საკითხებზე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისაგან აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების გასწორებას. აუდიტორს ევალება, ხელმძღვანელ პირებს მოსთხოვოს ოფიციალური წერილით დადასტურება შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ. „ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა და, სადაც ეს შესაფერისია, მართვაზე პასუხისმგებელი პირები, შეიძლება, დარწმუნებული არ იყვნენ, რომ ზოგიერთი შეუსწორებელი უზუსტობა უზუსტობაა, ამის გამო მათ შეუძლიათ ოფიციალურ წერილს დაამატონ შემდეგი ტექსტი: “ჩვენ არ ვეთანხმებით, რომ მუხლები ... და ... უზუსტობებია, რადგან [მიზეზების აღწერა]”. თუმცა, ამგვარი ოფიციალური წერილის მოპოვება აუდიტორს არ ათავისუფლებს დასკვნის გამოტანის საჭიროებისაგან, შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესახებ“¹⁹.

იმ უზუსტობების შესახებ, რომელთა გასწორებაც არ მომხდარა აუდიტის პროცესში, აუცილებელია აისახოს აუდიტის დოკუმენტირების დროს. დოკუმენტაცია უნდა მოიცავდეს ზემოაღნიშნული უზუსტობების საერთო განხილვას და იმის შეფასებას, გადააჭარბა თუ არა კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრულმა სიდიდეებმა არსებითობის დონეს. დოკუმენტირება ასევე უნდა მოიცავდეს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასებას ძირითად კოეფიციენტებზე, იურიდიულ, მარეგულირებელ და სახელმეკრულებო მოთხოვნებზე.



18 ასს 720 _ “აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით”.

19 ასს 450 პ. გ24



თავი 5

აუდიტური მტკიცებულებების მიღების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები

5.1. აუდიტური მტკიცებულებები

მოთხოვნები აუდიტური მტკიცებულებების რაოდენობისა და ხარისხის მიმართ, რომელთა მიღება აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას, აგრეთვე აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად შესრულებული პროცედურების მიმართ განსაზღვრულია ISA 500-ით „აუდიტური მტკიცებულებები“. აუდიტორმა უნდა მიიღოს საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებები იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასაბუთებული დასკვნები, რომლებზეც დაფუძნებული იქნება აუდიტორის მოსაზრება.

აუდიტური მტკიცებულებები განსაზღვრულია, როგორც დასკვნების ჩამოყალიბების პროცესში აუდიტორის მიერ მიღებული ინფორმაცია, რომელზეც დაფუძნებულია აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. მოცემული სტანდარტის თანახმად, კონტროლის ტესტებში იგულისმება ტესტები, რომლებიც აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მიზნით ტარდება სათანადო ორგანიზაციის, საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აგრეთვე მათი ფუნქციონირების ეფექტურობასთან მიმართებით. არსებობის შემოწმების პროცედურები წარმოადგენენ ტესტებს, რომლებიც ტარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი დამახინჯებების გამოსავლენად აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მიზნით. არსებობს ორი სახის პროცედურა: ოპერაციებისა და ანგარიშების სალდოების დეტალური ტესტები; ანალიზური პროცედურები.

სტანდარტის ნაწილში — „საკმარისი სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები“ მოცემულია ცნებების — „საკმარისობა“ და „შესაბამისობა“ განსაზღვრა. საკმარისობა განისაზღვრება, როგორც რაოდენობრივი, ხოლო შესაბამისობა — როგორც ხარისხობრივი ზომა. აუდიტორისთვის რეკომენდებულია დაეყრდნოს მტკიცებულებებს, რომლებიც უფრო მარწმუნებელია, ვიდრე ამომწურავი, ამიტომ აზრის ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს მის ხელთ არსებული ინფორმაცია. შესაძლებელია არსებობდეს დაშვება, რომ დასკვნები ანგარიშების სალდოების, ოპერაციების კლასების ან კონტროლის მიმართ შეიძლება ეფუძნებოდეს მსჯელობას ან სტატისტიკური შერჩევა-არშერჩევით პროცედურებს. ჩამოთვლილია აგრეთვე ძირითადი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის მსჯელობაზე აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობისა და დროულობის შესახებ. ასეთ ფაქტორებს მიეკუთვნება:

- განუყრელი რისკის ხასიათისა და სიდიდის აუდიტური შეფასება როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ასევე ანგარიშების სალდოებისა და ოპერაციების კლასების დონეზე;
- შესამოწმებელი მუხლის არსებობა;
- წინა აუდიტური შემოწმებების დროს შეძენილი გამოცდილება;
- აუდიტური პროცედურების, მათ შორის — გამოვლენილი თაღლითობისა და შეცდომების შედეგები;
- არსებული ინფორმაციის წყარო და უტყუარობა;

აუდიტური მტკიცებულებების მიღებისას კონტროლის ტესტირების გზით აუდიტორმა უნდა განიხილოს აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობა და დროულობა კონტროლის სისტემის რისკის შეფასებული დონის დადასტურების მიზნით, აგრეთვე უნდა შეაგროვოს აუდიტური მტკიცებულებები ორგანიზაციის (საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები სათანადოდ არის თუ არა შემუშავებული არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების და (ან) გამოვლენისა და გასწორებისთვის) და ფუნქციონირების შესახებ (სისტემები არსებობს და ეფექტურად მოქმედებდნენ დროის შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში).

აღსანიშნავია, რომ მტკიცებულებებს, რომელთა საფუძველზეც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, წარმოადგენს ხელმძღვანელი პირების მტკიცებულებები, რომლებიც პირდაპირი ან არაპირდაპირი გზით არის გამოხატული და ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში; მოყვანილია კატეგორიები, რომელთა



მიხედვითაც, დაყოფილია ეს მტკიცებულებები. ხაზგასმულია, რომ აუდიტური მტკიცებულებები უფრო მარწმუნებელია, თუ ისინი შეგროვებულია სხვადასხვა წყაროებიდან, აქვთ განსხვავებული ხასიათი და არ ეწინააღმდეგება ერთმანეთს. ხოლო, თუ ერთი წყაროდან მიღებული აუდიტური მტკიცებულებები არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მიღებულ მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს დამატებითი პროცედურების სახეები, რომლებიც აუცილებელია ამ შეუსაბამობის აღმოსაფხვრელად. მითითებულია, რომ საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მიღების შეუძლებლობის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითად დადებითი აზრი ან უარი განაცხადოს აზრის გამოთქმაზე.

სტანდარტის შემდეგი ნაწილი განიხილავს „აუდიტური მტკიცებულებების მიღების პროცედურებს“. ასეთი პროცედურები ამ კარში განიხილება შემდეგი ქვეკარების ჭრილში: „ინსპექტირება“, „დაკვირვება“, „მოთხოვნა და დადასტურება“, „გაანგარიშება“, „ანალიზური პროცედურები“ ჭრილში. შესაბამისად, მოცემულია მტკიცებულების განმარტებები. ასე, მაგალითად, ინსპექტირება განიხილება როგორც დოკუმენტების, ჩანაწერების ან მატერიალური აქტივების შემოწმება, რომელთა ინსპექტირების მსვლელობაში აუდიტორი იღებს სხვადასხვა ხარისხის საიმედოობის აუდიტურ მტკიცებულებებს ამ ჩანაწერების, მათი წყაროებისა და მათი დამუშავების პროცესზე შიდა კონტროლის საშუალებათა ეფექტურობის მიხედვით. მოყვანილია დოკუმენტური აუდიტური მტკიცებულებების კლასიფიკაცია მათი საიმედოობის ხარისხის მიხედვით, რომელიც სამ ძირითად კატეგორიას მოიცავს. ეს დოკუმენტური აუდიტური მტკიცებულებებია, რომლებიც შედგენილია:

- მესამე პირების მიერ და არის მათთან;
- მესამე პირების მიერ, მაგრამ არის სუბიექტთან;
- სუბიექტის მიერ და არის მასთან.

ცნება „დაკვირვება“ განსაზღვრულია, როგორც პროცესის ან სხვა პირების მიერ შესრულებული პროცედურების შესწავლა (მაგალითად, სუბიექტის მუშაკების მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამონაგარიშებაზე დაკვირვება). ცნებაში „მოთხოვნა“ უნდა იგულისხმებოდეს ინფორმაციის მოძიება საქმეში ჩახედულ პირებთან სუბიექტის ფარგლებში ან ფარგლებს გარეთ. მოთხოვნებზე პასუხებით აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს მონაცემები, რომლებიც მას ადრე არ ჰქონდა ან რომლებიც ადასტურებენ აუდიტურ მტკიცებულებებს (მაგალითად, მესამე მხარისთვის გაგზავნილი ოფიციალური წერილობითი მოთხოვნები, არაოფიციალური ზეპირი მოთხოვნები სუბიექტის მუშაკების მიმართ). დასტური წარმოადგენს პასუხს საბუღალტრო ჩანაწერებში არსებული ინფორმაციის დასტურის მოთხოვნაზე (მაგალითად, აუდიტორის მიერ უშუალოდ დებიტორისადმი მიმართვა მოთხოვნით დებიტორული დავალიანების დადასტურების შესახებ). გაანგარიშება გულისხმობს პირველად დოკუმენტებსა და საბუღალტრო ჩანაწერებში არითმეტიკული გაანგარიშებების შემოწმებას ან დამოუკიდებელი გაანგარიშებების შესრულებას. ანალიზური პროცედურები წარმოდგენილია, როგორც მნიშვნელოვანი მაჩვენებლებისა და ტენდენციების ანალიზი, აქედან გამომდინარე ცვალებადობების და ურთიერთკავშირების კვლევების ჩათვლით, რომლებიც არ შეესაბამება სხვა რელევანტურ ინფორმაციას ან ცდომილებაშია საპროგნოზო მაჩვენებლებთან.

ნაწილში — „სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივები“ — მითითებულია, რომ სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას აუცილებელია საკანონმდებლო ბაზისა და აუდიტორის უფლებამოსილების განმსაზღვრელი ან სპეციალური უფლებამოსილების დამდგენი ნებისმიერი სხვა ნორმატიული აქტის გათვალისწინება, ასევე მინისტრების მითითებებისა ან ღირექტივებისა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ, მაგალითად, აუდიტორის მიერ არსებითობის დამოუკიდებელი შეფასების შესაძლებლობასა და მის მიერ მოსაზრების გამოთქმაზე სავარაუდო აუდიტური პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ.

ISA 500—თან „აუდიტური მტკიცებულებები“ დამატებით ფინანსური ანგარიშგების განსაკუთრებული თანხებისა და სხვა მამხილებელ მონაცემებთან მიმართებით მიღებულია ISA 501 „აუდიტური მტკიცებულებები — სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“, რომელშიც მოცემულია სტანდარტთან დაკავშირებული რეკომენდაციები.

ნაწილში — „დასწრება სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციაზე“ — აღნიშნულია, რომ თუ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების სიდიდე არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის, აუდიტორმა უნდა მიიღოს საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებები სასაქონლო-მატერიალური მარაგების არსებობისა და მდგომარეობის, შესაძლებლობების ფარგლებში მათი ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრების შესახებ. თუ გაუთვალისწინებელი გარემოებების გამო დაგეგმილ ინვენტარიზაციაზე დასწრება შეუძლებელია, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ინვენტარული გაანგარიშება ან დააკვირდეს ინვენტარულ გაანგარიშებას სხვა დღეს და აუცილებლობის შემთხვევაში შეამოწმოს შუალედური ოპერაციები. თუ დასწრება შეუძლებელია ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიც არის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ხასიათი და ადგილმდებარეობა, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შეიძლება თუ არა ალტერნატიული პროცედურების შესრულების მსვლელობისას საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მიღება აღნიშნული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების არსებობისა და მდგომარეობის შესახებ, და გააკეთოს დასკვნა აუდიტის მოცულობის შეზღუდვის შესახებ დამატებითი შენიშვნისთვის საფუძვლის არარსებობის თაობაზე. მაგალითად, დაიშვება, რომ დოკუმენტაცია ინვენტარიზაციის ჩატარებამდე შეძენილ კონკრეტულ სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებზე საკმარის და დროულ აუდიტურ მტკიცებულებებს მოიცავს.

„დებიტორული დავალიანების დადასტურება“ — აღნიშნული ნაწილი ამოღებულია ზემოაღნიშნული სტანდარტიდან და განხილულია ISA 505—ში „გარეშე მხარეების დადასტურება“. მასში ხაზგასმული იყო, რომ თუ დებიტორული დავალიანების სიდიდე არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის და დებიტორისგან პასუხის მიღების საფუძველი არსებობს, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს დებიტორული დავალიანების პირდაპირი დასტურის ან ანგარიშებზე ცალკე ჩანაწერების მიღება. დასაშვებია, რომ დებიტორული დავალიანების ასეთი პირდაპირი დადასტურება საიმედო აუდიტურ მტკიცებულებებს წარმოადგენს დებიტორების არსებობისა და საბუღალტრო აღრიცხვაში სალდოს გაანგარიშების ასახვის სიზუსტის მიმართ. ამ ნაწილში აღწერილი იყო აუდიტორის მიერ დებიტორებისთვის დებიტორული დავალიანების დადასტურების მოთხოვნით წერილების გაგზავნის წესი. ხოლო, თუ არსებობს იმის დაშვება, რომ დებიტორებმა პასუხი არ გასცნო მოთხოვნაზე, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს ალტერნატიული პროცედურების შესრულება (მაგალითად, შეისწავლოს ფულადი სახსრების შემდგომი შემოსვლა, რომლებსაც შეეხება აქვთ ანგარიშების კონკრეტულ სალდოებთან ან ანგარიშებზე ცალკე ჩანაწერებთან პერიოდის ბოლოსთვის).

ISA 501 სტანდარტის ნაწილში — „სასამართლო პროცესი და პრეტენზიები“ ნათქვამია, რომ სასამართლო საქმეებმა და საპრეტენზიო გარჩევებმა, რომლებშიც ჩაბმულია სუბიექტი, შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ამიტომ ისინი უნდა იყოს მიკვლეული და (ან) აღნიშნული ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამასთანავე, აღწერილია გარკვეული პროცედურები, რომლებიც უნდა შეასრულოს აუდიტორმა, რათა მიიღოს მონაცემები ნებისმიერი სასამართლო საქმის და საპრეტენზიო გარჩევის შესახებ, რომლებშიც ჩაბმულია სუბიექტი და რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ პროცედურებად განხილულია:

- ხელმძღვანელობისთვის სათანადო მოთხოვნების გაგზავნა, და აგრეთვე ხელმძღვანელობის განცხადებების მიღება;
- ღირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმებისა და სუბიექტის იურისტთან იურიდიული კორესპონდენციის გაცნობა;

- იურიდიული მიზნებისთვის გაწეულ ხარჯთა ანგარიშების შემოწმება;
- სუბიექტის საქმიანობის შესახებ ნებისმიერი მონაცემის, მათ შორის სუბიექტის იურიდიულ სამსახურთან საუბრების მსვლელობაში მიღებული ინფორმაციის გამოყენება.

ამრიგად, თუ აუდიტორმა გამოავლინა სასამართლო საქმეების ან პრეტენზიების არსებობა ან აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ასეთებს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მან უშუალოდ უნდა მიმართოს სუბიექტის იურისტებს. ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული და აუდიტორის მიერ გაგზავნილი წერილი უნდა შეიცავდეს მოთხოვნას, რომ იურისტი უშუალოდ დაუკავშირდეს აუდიტს. იმის ვარაუდისას, რომ იურისტი შეიძლება არ უპასუხებს საერთო მოთხოვნას, წერილში აუცილებლად ჩართული უნდა იყოს:

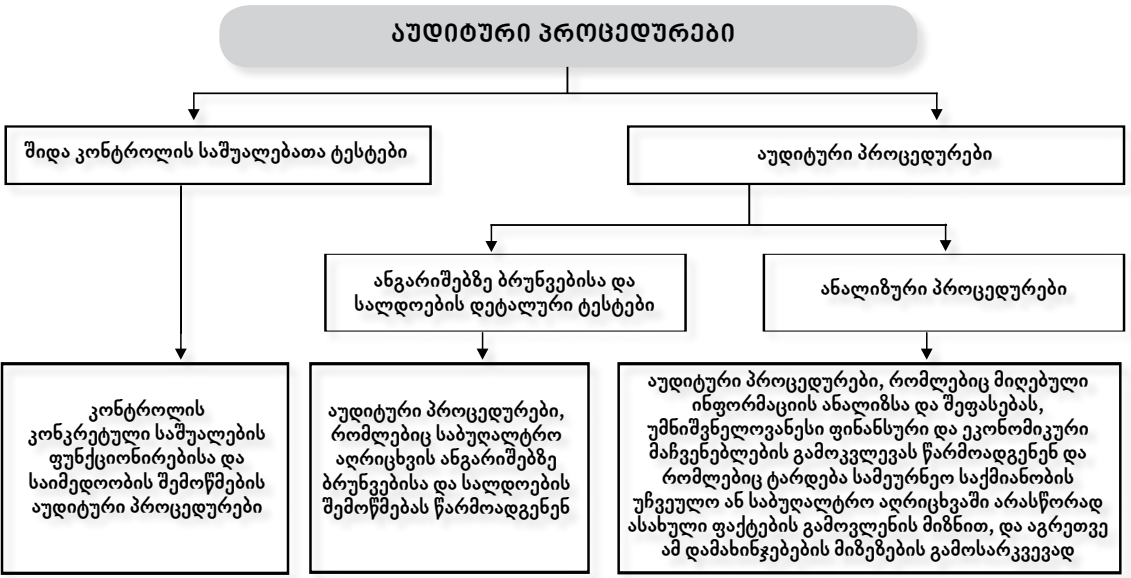
- სასამართლო საქმეებისა და პრეტენზიების ჩამონათვალი;
- ხელმძღვანელობის მიერ სასამართლო საქმეებისა და პრეტენზიების შეფასება და აგრეთვე პროცნობის გაკეთება ფინანსური შედეგების, მათ შორის - დანახარჯების მიმართ;
- მოთხოვნა იურისტის სახელზე ხელმძღვანელობის შეფასებების დასაბუთებულობის დადასტურების, აგრეთვე აუდიტორისთვის დამატებითი მონაცემების მიწოდების შესახებ იმ შემთხვევისთვის, თუ იურისტი ჩათვლის, რომ ჩამონათვალი არასრული ან არაზუსტია.

ხელმძღვანელობის უარი იმაზე, რომ სუბიექტის მომსახურე იურისტებისადმი მიმართვის ნება დართოს აუდიტორს, განხილული უნდა იქნას როგორც აუდიტის მოცულობის შეზღუდვა, რაც, ჩვეულებრივ, პირობითად დადებითი აზრის გამოთქმის ან აზრის გამოთქმისგან უარის თქმის მიზეზი ხდება.

თუ გრძელვადიანი ინვესტიციების სიდიდე არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორმა უნდა მიიღოს საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებები ასეთი ინვესტიციებისა და მათზე ინფორმაციის მიკვლევის ღირებულებითი შეფასებების შესახებ. გრძელვადიანი ინვესტიციების აუდიტის ჩატარებისას განხილული უნდა იქნას იმის მტკიცებულებები, რომ სუბიექტს შესწევს უნარი, გააგრძელოს მოცემული ინვესტიციების ასახვა გრძელვადიანი აქტივების შემადგენლობაში. აგრეთვე, მან ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, რომ სუბიექტს განზრახული აქვს გააგრძელოს ინვესტიციების ფლობა გრძელვადიანი ინვესტიციების სახით და მიიღოს წერილობითი განცხადებები ამ საკითხზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს ინფორმაცია საბირჟო კოტირებების შესახებ, რომლებიც ღირებულებითი შეფასების მაჩვენებელს წარმოადგენენ, და შეუდაროს ღირებულებითი შეფასებების მონაცემები ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებას აუდიტური დასკვნის შედგენის თარიღამდე. თუ გაირკვევა, რომ ასეთი ღირებულებითი შეფასებები ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებას არ აღემატება, მაშინ აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს საკითხი ფასის დაწევის აუცილებლობის შესახებ. თუ არსებობს გაურკვევლობები საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების შესაძლებლობის საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, იყო თუ არა ასახული აღრიცხვაში აუცილებელი კორექტირებები და (ან) მიკვლეული მონაცემები.

„სეგმენტური ინფორმაცია“ შეიცავს მოთხოვნას, რომ აუდიტორმა მიიღოს საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები ინფორმაციის მოძიების შესახებ სეგმენტების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად იმ შემთხვევებში, როდესაც ასეთი ინფორმაცია არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ინფორმაცია სეგმენტების მიხედვით აუდიტორის მიერ განხილული უნდა იქნას, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი, ამიტომ აუდიტური პროცედურების ჩატარება, რომლებიც აუცილებელია განცალკევებულად სეგმენტების მიხედვით განსახილველი ინფორმაციის მიმართ აზრის გამოსათქმელად, ჩვეულებრივ, არ მოითხოვება.

ანალიტიკურ მტკიცებულებებს იღებენ შიდა კონტროლის საშუალებებისა და არსებითი შემოწმების აუცილებელი პროცედურების ტესტების კომპლექსის შედეგად (ნახ. 5.1). ზოგიერთ სიტუაციაში მტკიცებულებები შეიძლება იყოს მიღებული მხოლოდ არსებითი შემოწმების პროცედურების ჩატარების გზით.



ნახ. 5.1. აუდიტური პროცედურები

არსებითად შემოწმების პროცედურები ტარდება ფინანსური (საბუღალტრო) არსებითი აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად. აღნიშნული პროცედურები ტარდება შემდეგი ფორმებით:

- დეტალური ტესტები, რომელთა დახმარებით ხდება საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე ოპერაციებისა და სახსრების ნაშთის ასახვის სისწორის შეფასება;
- ანალიზური პროცედურები.

საკმარისობისა და შესაბამისობის ცნებები ურთიერთდაკავშირებულია და გამოიყენება იმ აუდიტურ მტკიცებულებებთან მიმართებით, რომლებიც მიღებულია შიდა კონტროლის საშუალებებისა და აუდიტური პროცედურები აუდიტური პროცედურების ტესტების შედეგად. შესაბამისობა არის აუდიტური მტკიცებულებების ხარისხობრივი მხარე, რომლითაც განისაზღვრება მათი თანხვედრა ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების კონკრეტულ წინაპირობასა და მის უტყუარობასთან. ჩვეულებრივად, აუდიტორი მიიჩნევს, რომ უნდა ენდოს იმ აუდიტურ მტკიცებულებებს, რომლებიც წარმოადგენენ მხოლოდ მოსაზრებებს გარკვეული დასკვნის მხარდასაჭერად და ისინი ამომწურავ ხასიათს არ ატარებენ. ხშირად აუდიტორი აგროვებს აუდიტურ მტკიცებულებებს სხვადასხვა წყაროებიდან ან განსხვავებული შინაარსის დოკუმენტებიდან, რათა დაადასტუროს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაცია ან ერთი ტიპის სამეურნეო ოპერაციათა ჯგუფი.

აუდიტური მოსაზრების ჩამოყალიბებისას აუდიტორი, როგორც წესი, არ ამოწმებს აუდიტებადი პირის ყველა სამეურნეო ოპერაციას, რადგან დასკვნები საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე სახსრების ნაშთის, ერთი ტიპის სამეურნეო ოპერაციების ჯგუფის ან შიდა კონტროლის საშუალებების ასახვის სისწორის შესახებ შეიძლება დაფუძნებულ იქნას მოსაზრებებზე ან შერჩევის მეთოდით ჩატარებულ პროცედურებზე.

აუდიტორის მოსაზრებაზე იმის შესახებ, არის თუ არა საკმარისი სათანადო აუდიტური მტკიცებულება, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- აუდიტური რისკის ხასიათისა და სიდიდის შეფასება როგორც ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების დონეზე, ასევე საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე სახსრების ნაშთის ან ერთი ტიპის სამეურნეო ოპერაციების დონეზე;

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ხასიათი, აგრეთვე შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება;
- შესამოწმებელი ფინანსური (საბუღალტრო) მუხლის არსებითობა;
- ადრე ჩატარებული აუდიტური შემოწმებების დროს მიღებული გამოცდილება;
- აუდიტური პროცედურების შედეგები, არაკეთილსინდისიერი მოქმედებების შესაძლო აღმოჩენის ჩათვლით;
- ინფორმაციის წყარო და უტყუარობა.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტების გამოყენებით აუდიტური მტკიცებულებების მიღებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაბამისობა შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკის დონის შეფასების დადასტურების მიზნით.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შეფასების ობიექტს, რომელთა მიმართ აუდიტორი აუდიტურ მტკიცებულებებს აგროვებს, მიეკუთვნება:

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ორგანიზება-მოწყობა, რომელიც არსებითი დამახინჯებების თავიდან აცილებას და (ან) აღმოჩენას, აგრეთვე გასწორებას უზრუნველყოფს;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ფუნქციონირება - მოქმედების ეფექტურობა დროის შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში.

აუდიტური პროცედურების გამოყენებით აუდიტური მტკიცებულებების მიღებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ მტკიცებულებების საკმარისობა და სათანადო ხასიათი შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებთან ერთად ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წინაპირობების დადასტურების მიზნით.

ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წინაპირობები - არის აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ პირდაპირი ან არაპირდაპირი ფორმით მოპოვებული მტკიცებულებები, რომლებიც ასახულია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში. მოცემული წინაპირობები შეიცავენ შემდეგ ელემენტებს:

- არსებობა — არის გარკვეული თარიღისთვის არსებული აქტივები ან ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში;
- უფლებები და მოვალეობები — არის გარკვეული თარიღისთვის აუდირებადი პირის საკუთრებაში არსებული აქტივები ან ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში;
- წარმოქმნა — აუდირებადი პირის საქმიანობასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაცია ან მოვლენა, რომელსაც ადგილი ჰქონდა შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში;
- სისრულე — საბუღალტრო აღრიცხვაში აუსახავი აქტივების, ვალდებულებების, სამეურნეო ოპერაციების ან მოვლენების, ან აღრიცხვის გაუსხნელი მუხლების არარსებობა;
- ღირებულებითი შეფასება — ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში აქტივის ან ვალდებულების სათანადო საბალანსო ღირებულების ასახვა;

- გუსტი გამოშვა — სამეურნეო ოპერაციის ან მოვლენის თანხის ასახვის სიზუსტე, შემოსავლების ან ხარჯების დროის შესაბამისი პერიოდისთვის მიკუთვნება;
- წარდგენა — აქტივის ან ვალდებულების განმარტება, კლასიფიცირება და აღწერა ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში მისი ასახვის წესების შესაბამისად.

აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვება, როგორც წესი, ხდება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ყოველი წინაპირობის გათვალისწინებით. აუდიტური მტკიცებულებები, რომლებიც ერთ წინაპირობას, მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების არსებობას ეხება, არ ახდენენ სხვა წინაპირობების, მაგალითად, ღირებულებითი შეფასების მიმართ აუდიტური მტკიცებულებების არარსებობის კომპენსირებას. აუდიტური პროცედურების ხასიათი, დროის ჩარჩოები და მოცულობა დამოკიდებულია შესამოწმებელ წინაპირობაზე. ტესტების მსვლელობაში აუდიტორს შეუძლია მიიღოს მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ერთზე მეტ წინაპირობას, მაგალითად, დებიტორული დავალიანების დაფარვის შემოწმებისას მას შეუძლია გამოავლინოს როგორც მისი არსებობის, ასევე სიდიდის (ღირებულებითი შეფასების) აუდიტური მტკიცებულებები.

აუდიტური მტკიცებულებების საიმედოობა დამოკიდებულია მათ წყაროზე (შიდა ან გარე), აგრეთვე მათი წარმოდგენის ფორმაზე (ვიზუალური, დოკუმენტური ან ზეპირი). აუდიტური მტკიცებულებების საიმედოობის შეფასებისას, რომელიც დამოკიდებულია კონკრეტულ სიტუაციაზე, ეყრდნობა შემდეგს:

- გარე წყაროებიდან (მესამე პირებისგან) მიღებული აუდიტური მტკიცებულებები უფრო საიმედოა, ვიდრე მტკიცებულებები შიდა წყაროებიდან;
- აუდიტური მტკიცებულებები შიდა წყაროებიდან უფრო საიმედოა, თუ არსებული საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები ეფექტურია;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ შეგროვებული აუდიტური მტკიცებულებები უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდირებადი პირისგან მიღებული მტკიცებულებები;
- აუდიტური მტკიცებულებები დოკუმენტებისა და წერილობითი განცხადებების ფორმით უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი ფორმით გაკეთებული განცხადებები.

აუდიტური მტკიცებულებები უფრო დამაჯერებელია, თუ ისინი მიღებულია სხვადასხვა წყაროებიდან, აქვთ განსხვავებული შინაარსი, ამასთან, არ ეწინააღმდეგებიან ერთმანეთს. მსგავს შემთხვევებში აუდიტორს შეუძლია უზრუნველყოს რწმუნების უფრო მაღალი ხარისხი, შედარებით იმასთან, როგორიც იყო მიღწეული აუდიტური მტკიცებულებების ცალ-ცალკე განხილვის შედეგად, და შეამციროს აუდიტური რისკი. ხოლო, თუ ერთი წყაროდან მიღებული აუდიტური მტკიცებულებები არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მიღებულ მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, თუ როგორი დამატებითი პროცედურების ჩატარებაა აუცილებელი ასეთი შეუსაბამობის მიზეზის გამოსარკვევად.

მაგალითად, უკრაინისა და რუსეთის ეროვნული სტანდარტები არ შეიცავს აუდიტური შეფასებისთვის აუცილებელი ინფორმაციის მოცულობის მკაცრ რეგლამენტს. აუდიტორმა თავისი პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე დამოუკიდებლად უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება ინფორმაციის მოცულობის შესახებ, რომელიც აუცილებელია ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ დასკვნის შესადგენად.

ყველაზე ფასეულად აუდიტური ორგანიზაციისთვის მიიჩნევა გარე მტკიცებულებები, შემდეგ ფასეულობისა და უტყუარობის თვალსაზრისით - შერეული და შიდა მტკიცებულებები. ყველაზე უფრო ფასეულად მიიჩნევა მტკიცებულებები, რომლებიც აუდიტორმა მიიღო უშუალოდ სამეურნეო ოპერაციების გამოკვლევის შედეგად.

თუ ეკონომიკურმა სუბიექტმა არ წარუდგინა აუდიტურ ორგანიზაციას დოკუმენტები სრული მოცულობით და აუდიტორს არ შეუძლია შეაგროვოს საკმარისი აუდიტური მტკიცებულებები რომელიმე ანგარიშის და(ან) ოპერაციის მიმართ, აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია, ასახოს ეს ანგარიშში (წერილობით ინფორმაციაში ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის) და შეუძლია განიხილოს საკითხი აუდიტური დასკვნის მომზადების თაობაზე, რომელიც უთუოდ განსხვავებული იქნება დადებითი დასკვნისგან.

5.2. გარეშე მხარეების დადასტურება

ISA 505-ით „გარეშე მხარეების დადასტურება“ დადგენილია სტანდარტები და წარმოდგენილია რეკომენდაციები აუდიტორის მიერ აუდიტური მტკიცებულებების მიღების სახით გარე დადასტურებების გამოყენებასთან დაკავშირებით.

მოცემული სტანდარტის გამოყენება განპირობებულია იმით, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა გარე დადასტურებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების გარკვეული წინაპირობების მხარდასაჭერი საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად. ასეთი გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს არსებითობა, განუყრელი რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასებული დონე და ის, თუ როგორ შეძლებენ აუდიტის სხვა დაგეგმილი პროცედურების შედეგად მიღებული აუდიტური მტკიცებულებები აუდიტური რისკის შემცირებას მისაღებზე დაბალ დონემდე იმ წინაპირობებისთვის, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

აღნიშნული სტანდარტის მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ იმის მიხედვით, თუ როგორ იზრდება განუყრელი რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის დონე, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტური შემოწმების პროცედურები ისე, რომ მიიღოს უფრო მეტი მტკიცებულება ან უფრო დამაჯერებელი მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინაპირობის შესახებ. ასეთ შემთხვევებში სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების წარმოდგენის პროცესში დადასტურების პროცედურების გამოყენება შეიძლება იყოს ქმედითი და საკმარისი.

ISA 505-ის ნაწილი „გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები“ მოიცავს მითითებას ISA 500-ზე „აუდიტური მტკიცებულებები“, აღინიშნება სხვაობების არსებობა გარე წინაპირობებსა და აუდიტურ მტკიცებულებებს შორის. კერძოდ, დებიტორული დავალიანებების ანგარიშებთან დაკავშირებული გარე დადასტურებები უზრუნველყოფენ კონკრეტული თარიღისთვის ანგარიშების არსებობის მნიშვნელოვან აუდიტურ მტკიცებულებებს, მაგრამ არ უზრუნველყოფენ ყველა აუცილებელ აუდიტურ მტკიცებულებას ღირებულებითი შეფასების წინაპირობასთან მიმართებით, რადგან მიიჩნევა, რომ ზოგჯერ უხერხულობას ქმნის დებიტორისგან მისი გადახდის უუნარობის დადასტურების შესახებ ინფორმაციის მოთხოვნა .

სტანდარტის ნაწილში — “დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრა“ — მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მიუსადაგოს თხოვნა გარე დადასტურებების წარმოდგენაზე აუდიტის ყოველ სპეციფიკურ მიზანს, და, ამასთან, უპირატესობა მიანიჭოს იმ ტიპის ინფორმაციას, რომლის დადასტურებაზე მოპასუხეები მზადყოფნას გამოხატავენ, რადგან ამაზეა დამოკიდებული მიღებულ გამოხმაურებათა მნიშვნელოვანი წილი და მიღებული მტკიცებულებების ხასიათი. მაგალითად, იმ მოპასუხეთა საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემა, რომლებიც გამოეხმაურნენ თხოვნას გარე დადასტურების წარმოდგენაზე მხოლოდ ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების და არა მთლიანობაში ანგარიშზე, სალდოების გარე დადასტურების ადვილად წარმოდგენის საშუალებას იძლევა. გარდა ამისა, მოპასუხეებს ყოველთვის არ შეუძლიათ დაადასტურონ გარკვეული ტიპის

ინფორმაცია, მაგალითად, სალდო დავალიანების ანგარიშზე მთლიანობაში, მაგრამ შეუძლიათ წარმოადგინონ მნიშვნელობების დადასტურება ცალკე ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით საერთო ნაშთის ჩარჩოებში. ხაზგასმულია მოთხოვნაში კლიენტის ხელმძღვანელობის ნებართვის ჩართვის მიზანშეწონილობა, რადგან მოპასუხეები სიამოვნებით წარმოადგენენ დადასტურებებს ხელმძღვანელობის ნებართვის არსებობისას, ხოლო ხელმძღვანელობის ნებართვის გარეშე ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება საერთოდ არ გამოეხმაურონ დადასტურების თხოვნას.

სტანდარტის იმ ნაწილში, რომელშიც საუბარია დადებითი და უარყოფითი დადასტურებების გამოყენებაზე, აღნიშნულია, რომ აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მოთხოვნები დადებითი ან უარყოფითი გარე დადასტურებების ან მათგან ერთ-ერთის კომბინაციის წარმოდგენის შესახებ.

დადებით გარე დადასტურებაში მოპასუხეს სთხოვენ, უპასუხოს აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში ან იმაზე მითითებით, რომ მოპასუხე ეთანხმება წარმოდგენილ ინფორმაციას ან ინფორმაციის წარმოდგენის გზით. იმის რისკის შესამცირებლად, რომ მოპასუხე გამოეხმაურება თხოვნას დადასტურების შესახებ ინფორმაციის სისწორის შემოწმების გარეშე, აუდიტორისთვის რეკომენდებულია გაგზავნოს მოთხოვნა დადებითი დადასტურების (ან სხვა ანალოგიური ინფორმაციის) მიღებაზე, სიდიდის მითითების გარეშე, და მიმართოს მოპასუხეს თხოვნით, რომ მან შეიტანოს ეს სიდიდე ან მოიყვანოს არგუმენტად გარკვეული ინფორმაცია, მაგრამ რეკომენდებულია აგრეთვე იმის გათვალისწინება, რომ დადასტურების წარმოდგენაზე მოთხოვნის გამოყენებამ ცარიელი ბლანკის ფორმით შეიძლება გამოიწვიოს გამოხმაურების წილის შემცირება, რადგან მოპასუხისგან მოითხოვება დამატებითი ძალისხმევის გამოყენება.

თხოვნა უარყოფითი დადასტურების წარმოდგენაზე გულისხმობს, რომ მოპასუხე პასუხს გასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის არ ეთანხმება მოთხოვნაში მოყვანილ ინფორმაციას. ამავე დროს, აღნიშნულია, რომ უარყოფითი დადასტურების წარმოდგენაზე თხოვნის გამოყენება ნაკლებად საიმედო მტკიცებულებებს იძლევა დადებით დადასტურებასთან შედარებით, და აუდიტორმა უარყოფითი დადასტურებისას დამატებით შემოწმების სხვა პროცედურების გამოყენების შესაძლებლობა უნდა განიხილოს. უარყოფითი დადასტურებების წარმოდგენაზე თხოვნების გამოყენება რეკომენდებულია აუდიტური რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებისათვის, როდესაც:

- განუყრელი რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის დონე შეფასებულია, როგორც დაბალი;
- არის მცირე სალდოების დიდი რაოდენობა;
- მოსალოდნელი არ არის შეცდომების მნიშვნელოვანი რაოდენობა;
- აუდიტორს საფუძველი არა აქვს იფიქროს, რომ მოპასუხეები იგნორირებას გაუკეთებენ მის თხოვნას.

იმ შემთხვევებში, როდესაც დებიტორული დავალიანების ანგარიშზე საერთო სალდო მცირე რაოდენობის მსხვილი სალდოებისგან და დიდი რაოდენობის მცირე სალდოებისგან შედგება, აუდიტორს შეუძლია საჭიროდ მიიჩნიოს ყველა (ან არჩეული რაოდენობის) მსხვილ სალდოზე დადებითი დადასტურების თხოვნების და არჩეული რაოდენობის მცირე სალდოზე უარყოფითი დადასტურების თხოვნის გაგზავნა.

თუ აუდიტორს უნდა ზოგიერთი სალდოს ან რაიმე სხვა ინფორმაციის დადასტურება, ხოლო კლიენტის ხელმძღვანელობა არ ეთანხმება ამ მოთხოვნას, მაშინ აუდიტორი უნდა დაფიქრდეს, თუ რამდენად დასაბუთებულია ასეთი მოთხოვნა და მიიღოს მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის თხოვნის დასაბუთებულობის დასადასტურებლად. თუ აუდიტორი ეთანხმება კლიენტის ხელმძღვანელობის თხოვნას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა უარი თქვას კონკრეტული ასპექტის შესახებ გარე დადასტურებების მოძიებაზე, მაშინ ამ ასპექტთან მიმართებაში აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ალტერნატიული პროცედურები საკმარისი და სათანადო მტკიცებულებების მისაღებად.

თუ აუდიტორს ხელს უშლიან დადასტურებისთვის მიმართვაში, ეს აუდიტორის მუშობის მოცულობის შეზღუდვას ნიშნავს და მან უნდა განიხილოს ამ ფაქტის შესაძლო გავლენა აუდიტურ ანგარიშზე (დასკვნაზე).

დადასტურებების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების საიმედოობა დამოკიდებულია, ძირითადად, მოპასუხეთა კომპეტენციაზე, ამიტომ აუდიტორისთვის რეკომენდებულია მხედველობაში მიიღოს ინფორმაცია მოპასუხის კომპეტენტურობის, მისი საქმეში ჩახედულობის, მოტივაციის, პასუხის წარმოდგენის შესაძლებლობისა და სურვილის შესახებ. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ისეთი სიტუაციის წარმოქმნის შესაძლებლობა, როდესაც ესა თუ ის პირები ვერ შეძლებენ ობიექტური და არამიკერძოებული გამომხატულების წარმოდგენას თხოვნაზე დადასტურების შესახებ.

სტანდარტის ნაწილით – „გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები“ – გათვალისწინებულია, რომ დადასტურების მიღების პროცედურის ჩატარებისას აუდიტორმა უნდა გააკონტროლოს იმ პირთა შერჩევის პროცესი, რომლებსაც ეგზავნებათ თხოვნა, დადასტურების შესახებ ინფორმაციის მომზადება/ დაგზავნა, და აგრეთვე გამომხატულება ამ თხოვნაზე.

თუ დადებითი დადასტურების თხოვნაზე გამომხატულება არ არის, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ალტერნატიული პროცედურები. ალტერნატიული პროცედურები ისეთი უნდა იყოს, რომ წარმოადგენდნენ მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების იმ წინაპირობების შესახებ, რომლებიც მიღებული უნდა იყოს დადასტურების შესახებ თხოვნის შედეგად.

თუ აუდიტორი მიდის იმ დასკვნამდე, რომ დადასტურების წარმოდგენის პროცესმა და ალტერნატიულმა პროცედურებმა ვერ უზრუნველყო საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები დადასტურების კუთხით, მაშინ მან უნდა ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად.

სტანდარტის ნაწილი – „მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება“ – ავალდებულებს აუდიტორს შეაფასოს, თუ რამდენად უზრუნველყოფენ გარე დადასტურების პროცესის შედეგები სხვა პროცედურების შედეგებთან ერთად საკმარის და შესაბამის აუდიტურ მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მოთხოვნებთან.

პრაქტიკული მიზნით, როდესაც განუყრელი რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის დონე შეფასებულია როგორც უფრო დაბალი და არა მაღალი, აუდიტორს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება ნაშთების დადასტურებაზე ნებისმიერი თარიღისათვის, რომელიც განსხვავდება საანგარიშო პერიოდის დასრულებისგან, მაგალითად, თუ აუდიტი უნდა დასრულდეს საბუღალტრო ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. ისევე, როგორც ყველა სახის სამუშაოების მიმართ, რომლებიც ხორციელდება წლის ბოლომდე, აუდიტორმა უნდა განიხილოს საანგარიშო წლის დარჩენილ ნაწილთან დაკავშირებული შემდგომი აუდიტური მტკიცებულებების მიღების აუცილებლობა.

5.3. აუდიტის ახალი სუბიექტი – საწყისი სალდოები

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ანგარიშებზე არსებულ საწყის ნაშთებზე იმ შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმება პირველად ტარდება ან წინა წელს ჩატარებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ, განსაზღვრულია ISA 510-ში „პირველი აუდიტორული გარიგება–საწყისი ნაშთები“. ეს სტანდარტი გამოიყენება აგრეთვე იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორმა გამოავლინა პერიოდის დასაწყისისთვის არსებული პირობითი ფაქტორები და ვალდებულებები. სტანდარტში ნათქვამია, რომ პირველი აუდიტური შემოწმების დროს აუდიტორს, ჩვეულებრივ, არა აქვს ადრე მიღებული მტკიცებულებები, რომლებიც დადასტურებდნენ საწყის ნაშთებს, ამიტომ მან უნდა მიიღოს საკმარისი და დროული მტკიცებულებები იმისა, რომ:

- საწყისი სალდოები არ შეიცავს ისეთ დამახინჯებებს, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიონ მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- წინა წლის ბოლოსთვის არსებული ნაშთები სწორად არის გადატანილი მიმდინარე წლის დასაწყისისთვის ან, საჭიროების შემთხვევაში, არის შეცვლილი;

- სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება თანმიმდევრულად ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილებები სათანადოდ არის გათვალისწინებული და გახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ცნება „საწყისი ნაშთები“ ISA 510-ში განსაზღვრულია, როგორც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისთვის არსებული ანგარიშგების სალდო. საწყისი სალდოები დაფუძნებულია წინა წლის დასასრულისთვის არსებული ანგარიშგების სალდოებზე და ასახავს წინა პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგებს.

სტანდარტის ნაწილში — „აუდიტური პროცედურების“ — მითითებულია, რომ იმ აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობა და დროულობა, რომლებიც აუცილებელია მიიღოს აუდიტორმა საწყის სალდოებთან მიმართებით, დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

- ეკონომიკური სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა;

- იყო თუ არა ჩატარებული წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და თუ იყო, მაშინ იყო თუ არა მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნა;

- მიმდინარე პერიოდის საბუღალტრო ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში დამახინჯების რისკის ხასიათები;

- საწყისი სალდოს არსებითობა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

აუდიტორისთვის რეკომენდებულია აუდიტური პროცედურების ჩატარება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების ჩატარებისას შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების თანმიმდევრობის დასადგენად საწყისი სალდოს მიმართ საკმარისი და დროული მტკიცებულებების მისაღებად წინა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების გაცნობის გზით. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ჩანაწერები, რომელთა საფუძველზე ფორმირდება საწყისი სალდოები ისეთი გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების დასადასტურებლად, როგორებიცაა არის ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები და გრძელვადიანი დებიტორული დავალიანებები. ცალკეულ შემთხვევებში დაიშვება საწყისი სალდოს დადასტურების მიღება მესამე პირებისგან, მაგალითად, გრძელვადიან დებიტორულ დავალიანებასა და ინვესტიციებზე. დანარჩენ შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტური პროცედურები.

„აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნები და ანგარიშის (დასკვნის) მომზადება“ აღინიშნულია აუდიტორის ანგარიშის შედგენის თავისებურებების შესახებ იმ პირობის გათვალისწინებით, თუ საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვება შეუძლებელია, ხოლო დასკვნა წინა შემოწმების შედეგების მიხედვით არ იყო უპირობო. ნათქვამია, რომ, თუ პროცედურების, მათ შორის – დასახელებულის – შესრულების შედეგად აუდიტორმა ვერ მიიღო საკმარისი და დროული მტკიცებულებები საწყის სალდოებთან დაკავშირებით, აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს ერთ-ერთს შემდეგი ვარიანტებიდან:

- მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით;

- უარი მოსაზრების გამოთქმაზე;

- მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე საქმიანობის შედეგების შესახებ, აგრეთვე უპირობოდ დადებითი მოსაზრება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ (იმ იურისდიქციებში, სადაც ეს დასაშვებია).

იმ შემთხვევაში, როდესაც უზუსტობის შედეგები სათანადოდ გათვალისწინებული და გახსნილი არ არის, აუდიტორმა, უნდა გამოთქვას თავისი აზრი დამატებითი შენიშვნით ან – უარყოფითი მოსაზრება. იმ შემთხვევაში, როდესაც მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ გამოიყენება თანმიმდევრულად საწყის სალდოებთან მიმართებით და, ამასთანავე, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგები სათანადოდ არ იყო გათვალისწინებული და გახსნილი, აუდიტორმა გარემოებების მიხედვით უნდა გამოთქვას აზრი დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი მოსაზრება. თუ სუბიექტის წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტური დასკვნა იყო მოდიფიცირებული, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ ფაქტის გავლენა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მაგალითად, თუ ადგილი ჰქონდა აუდიტის მოცულობის შეზღუდვას წინა პერიოდის დასაწყისისთვის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთის განსაზღვრის შეუძლებლობის გამო, აუდიტორს შეუძლია არ გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი არ თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე მიმდინარე პერიოდში. მაგრამ, თუ მოდიფიცირება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ჯერ კიდევ დროული და არსებითია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, მაშინ აუდიტორმა, შესაბამისად, უნდა მოახდინოს მიმდინარე წლის აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება.

პირველადი აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორმა აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისი მოცულობა უნდა მიიღოს, რათა დარწმუნდეს, რომ:

- შესამოწმებელი საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლები არ შეიცავენ არსებით უზუსტობებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ შესამოწმებელი საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობაზე;
- წინა საანგარიშო პერიოდის საბუღალტრო ანგარიშგების საბოლოო და შესადარისი მაჩვენებლები სათანადოდ არის გადატანილი შესამოწმებელი საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში;
- საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლების მიმართ ჩატარებული კორექტირებების შემთხვევაში კორექტირებების შედეგები სათანადოდ გახსნილია შესამოწმებელი საბუღალტრო ანგარიშგების განმარტებებში;
- შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება მუდმივად, ხოლო ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რომლებიც გავლენას ახდენენ საბუღალტრო ანგარიშგების საწყის და შედარებით მაჩვენებლებზე, სათანადოდ არის გაფორმებული და დოკუმენტირებული დადგენილი წესის შესაბამისად.

საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლების პირველადი აუდიტი იმდაგვარად უნდა იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული, რომ აღნიშნული მაჩვენებლების არა ყველა არსებული დამახინჯების, არამედ მხოლოდ იმ დამახინჯებების გამოვლენა უზრუნველყოს, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვთ.

აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობა, რომლებიც უნდა მიიღოს აუდიტორმა საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შედარებითი მაჩვენებლების უტყუარობის დადასტურებასთან მიმართებით, დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე, რომლებიც აუცილებელია აუდიტურმა ორგანიზაციამ გააანალიზოს:

- საწყისი და შედარებითი მაჩვენებლების არსებითობა შესამოწმებელ საბუღალტრო ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- წინა საანგარიშო პერიოდში საბუღალტრო ანგარიშგების შესაძლო დამახინჯებების რისკის სიდიდე;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც ეკონომიკური სუბიექტი იყენებს;
- უპირობოდ დადებითი დასკვნისგან განსხვავებული აუდიტური დასკვნის გაცემის ფაქტი, წინა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში.

საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლების პირველადი აუდიტის ჩატარებასთან წარდგენილი მოთხოვნების შესასრულებლად აუცილებელია:

- ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის გაცნობა;
- ეკონომიკური სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის ანალიზის ჩატარება;
- საბუღალტრო ანგარიშგების შედგენის წესის გაცნობა;
- სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის შესაბამისობაში დარწმუნება;
- შიდა კონტროლის სისტემის ანალიზის ჩატარება;
- ეკონომიკური სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების მუშაობის შეფასება (თუ ასეთი განყოფილება არსებობს) და შესაძლებლობისამებრ შიდა აუდიტის განყოფილების მუშაობის შედეგების გამოყენება;
- აუცილებელი ანალიზური პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, სხვადასხვა პერიოდის ანგარიშებზე სალდოების შეჯერება, შესამოწმებელი პერიოდის დასაწყისისთვის ანგარიშგების სხვადასხვა მუხლებს შორის შეფარდებების შეფასება და (ან) მათი შეჯერება წინა პერიოდების მონაცემებთან;
- წერილობითი მოთხოვნების გაგზავნა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის და მესამე პირებისთვის გარკვეული ინფორმაციის დადასტურებაზე;
- წინა აუდიტური ორგანიზაციისთვის აუცილებელი ინფორმაციის წარმოდგენის შესახებ წერილობითი მოთხოვნების გაგზავნის ორგანიზება (ეკონომიკური სუბიექტის სახელით);
- აუდიტური დასკვნის და წინა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის მიწოდებული წერილობითი ინფორმაციის გაცნობა;
- აუცილებლობის შემთხვევაში ეკონომიკური სუბიექტისგან პირველადი დოკუმენტების მოთხოვნა, რომლებიც წინა საანგარიშო პერიოდს ეხება;
- საბუღალტრო ანგარიშგების საწყის და შესადარისი მაჩვენებლებზე კორექტირებების გავლენის განხილვა, რომლებიც შეიტანა ეკონომიკურმა სუბიექტმა წინა საანგარიშო პერიოდის აუდიტური დასკვნის შესაბამისად.

საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლების პირველადი აუდიტის შედეგები გავლენას ახდენენ აუდიტური დასკვნის ფორმაზე.

თუ აუდიტური პროცედურების ჩატარების შედეგად აუდიტურმა ორგანიზაციამ აუდიტური

მტკიცებულებების საკმარისი მოცულობა მიიღო იმასთან მიმართებით, რომ საბუღალტრო ანგარიშგების საწყისი და შესადარისი მაჩვენებლები უტყუარია და არსებით დამახინჯებებს არ შეიცავენ, და ჩამოაყალიბა ანალოგიური აზრი საანგარიშო პერიოდის მიმართ, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა გამოთქვას აზრი შესამოწმებელი ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ უპირობოდ დადებითი აუდიტური დასკვნის ფორმით.

ხოლო, თუ აუდიტური ორგანიზაცია დაადგენს, რომ საბუღალტრო ანგარიშგების ცალკეული საწყისი და შედარებითი მაჩვენებლები დამახინჯებებს შეიცავენ, რომლებიც გავლენას ახდენენ შესამოწმებელი ანგარიშგების უტყუარობაზე, მაგრამ საანგარიშო პერიოდის საბუღალტრო ანგარიშგება უტყუარია, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა გამოთქვას აზრი შესამოწმებელი ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირებული ფორმით.

გემოაღნიშნულის შეჯამებით შეიძლება საწყისი სალდოების მიმართ მტკიცებულებების მიღებისათვის აუდიტორის მოქმედებების შემდეგი კლასიფიკაციის ჩამოყალიბება:

- თუ მიღებული არ არის მტკიცებულებები საწყისი სალდოების შესახებ, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითად დადებითი მოსაზრება ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე;
- თუ მიღებული არ არის მტკიცებულებები საწყისი სალდოების მიმართ, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია საბოლოო სალდოების მნიშვნელობაში, და თუ ეს დასაშვებია, მაშინ საქმიანობის შედეგების მიმართ უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი ითქვას მოსაზრების გამოთქმაზე, ხოლო ფინანსური მდგომარეობის მიმართ – უპირობოდ დადებითი მოსაზრება;
- თუ საწყისი სალდო შეიცავს ცდომილებებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენენ მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა აცნობოს ამის შესახებ სუბიექტის ხელმძღვანელობას და მისგან ნებართვის მიღების შემდეგ აცნობოს წინა აუდიტორს. თუ ცდომილებების შედეგები სათანადოდ არ არის ასახული აღრიცხვაში და ადეკვატურად არ არის გახსნილი, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი მოსაზრება;
- თუ მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ გამოიყენებოდა საწყისი ნაშთების მიმართ, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების შედეგები არ იყო გათვალისწინებული და გახსნილი, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი მოსაზრება;
- თუ აუდიტური დასკვნა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებულია (უპირობოდ დადებითისგან განსხვავდება ან განმარტებით პარაგრაფს შეიცავს), მაშინ აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ ფაქტის გავლენა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

5.4. ანალიზური პროცედურები

ანალიზური პროცედურები წარმოადგენენ აუდიტური მტკიცებულებების მიღების ერთ-ერთ ხერხს და აუდიტური პროცედურების ერთ-ერთ სახეს, რომელიც შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის საფინანსო-ეკონომიკურ მაჩვენებლებს შორის თანაფარდობების გამოვლენაში, ანალიზში და შეფასებაში მდგომარეობს. ანალიზური პროცედურები გასაანალიზებელ მაჩვენებლებს შორის პირდაპირ მიზეზ-შედეგობრივი კავშირის არსებობაზეა დაფუძნებული.

ანალიზური პროცედურების მნიშვნელოვნობა არაპირდაპირ გამოიხატება იმაში, რომ, ჩვეულებრივ, ისინი უფრო იაფი ჯდება, ვიდრე უფრო დეტალიზებული პროცედურები, რომლებიც ორიენტირებულია პირველად დოკუმენტებსა და სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებზე. პროცედურებს, რომელთა დახმარებით მიიღება „ზუსტი“ ინფორმაცია, აქვთ უარყოფითი მხარეები: აუდიტორი შეიძლება

არ აღმოჩნდეს იმდენად კომპეტენტური, რომ გამოავლინოს ხარვეზები, ხოლო კლიენტმა, თავის მხრივ, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მოსაზრებაზე აშკარად ცრუ მონაცემების მიწოდების გზით.

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ანალიზური პროცედურები ხელს უწყობენ კლიენტის საქმიანობის თავისებურებების გამოვლენას და ფინანსური ინფორმაციის შედგენის პრობლემების ფორმულირებას, აგრეთვე, აუდიტური რისკის შეფასებას. ანალიზური პროცედურების ჩატარების აუცილებლობა აუდიტური შემოწმების დასკვნით ეტაპზე დაკავშირებულია აუდიტის საერთო ეფექტურობის, მათ შორის – დაგეგმვის ეტაპზე შესრულებული ანალიზური პროცედურების განსაზღვრის აუცილებლობასთან.

ანალიზური პროცედურები შეიძლება აღმოჩნდეს მეტად ეფექტური სპეციალური აუდიტური დავალებებით, მაგალითად, სამართალდამცავი ორგანოებისგან ან საწარმოს მფლობელებისგან მიღებული დავალებებით შემოწმების ჩატარების დროს. ასეთი სპეციალური აუდიტური დავალებების ერთ-ერთი სახე შეიძლება იყოს შეუსაბამობის აუდიტი. აუდიტური შემოწმების მსვლელობაში მიღებული ინფორმაცია შეიძლება მტკიცებულებათა ერთ-ერთ წყაროს წარმოადგენდეს სასამართლო გარჩევებისას შემდგომი გამოკვლევისთვის.

აუდიტში გამოყენებული ანალიზური პროცედურების შინაარსი და ხასიათი განმარტებულია ISA 520-ში „ანალიზური პროცედურები“. ამ სტანდარტში მოყვანილია რეკომენდაციები ანალიზური პროცედურების მიზნების, ამოცანების და ჩატარების ვადების, აგრეთვე აუდიტური შემოწმების დროს ანალიზური პროცედურების შედეგებისადმი ნდობის ხარისხის განსაზღვრასთან დაკავშირებით. მასში ხაზგასმულია, რომ აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ანალიზური პროცედურები აუდიტის დაგეგმვის დროს და აუდიტის მიმოხილვით ეტაპზე.

ანალიზური პროცედურები – არის არსებითი მაჩვენებლებისა და ტენდენციების, მათ შორის – იმ ურთიერთკავშირების საბოლოო გამოკვლევის ანალიზი, რომლებიც არ შეესაბამება სხვა ინფორმაციას ან პროგნოზულ მნიშვნელობებს.

სტანდარტის ნაწილში — „ანალიზური პროცედურების განმარტება“ — აღინიშნება, რომ ასეთი პროცედურები უნდა შეიცავდნენ სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის შედარებით განხილვას:

- წინა პერიოდების შესადარის ინფორმაციასთან;
- სუბიექტის საქმიანობის მოსალოდნელ შედეგებთან, მაგალითად, ხარჯთაღრიცხვებთან ან პროგნოზებთან, აგრეთვე აუდიტორის მოლოდინებთან, მაგალითად, ცვლილების შეფასებასთან;
- ანალოგიურ დარგობრივ ინფორმაციასთან.

აღნიშნულია, რომ ანალიზური პროცედურები გულისხმობენ აგრეთვე ურთიერთკავშირების განხილვას:

- ფინანსური ინფორმაციის ელემენტებს შორის, რომლებიც, სავარაუდოდ, უნდა შეესაბამებოდნენ სუბიექტის გამოცდილებაზე დაფუძნებულ პროგნოზირებად ნიმუშს (მაგალითად, მთლიანი მოგების მაჩვენებლები);
- ფინანსურ ინფორმაციასა და არაფინანსური ხასიათის შესაბამის ინფორმაციას შორის, მაგალითად, შრომის ანაზღაურების ხარჯებსა და მუშაკთა რაოდენობას შორის.

აღნიშნულია ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესაძლებლობის შესახებ როგორც კომპონენტების (მაგალითად, შვილობილი კომპანიების, ქვედანაყოფების ან სევმენტების) კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების, ასევე ფინანსური ინფორმაციის ცალკე ელემენტების მიმართ. ხაზგასმულია, რომ აუდიტორის მიერ პროცედურების, მეთოდებისა და გამოყენების დონის შერჩევა არის პროფესიული მსჯელობის საგანი.

ბიზნესის შესახებ წარმოდგენის მისაღებად და შესაძლო რისკის ზონების გამოსავლენად აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გამოიყენოს ანალიზური პროცედურები დაგეგმვის ეტაპზე, რადგან ეს შესაძლებელს გახდის, გამოვლინდეს აუდიტორისთვის უცნობი ბიზნესის ასპექტები და განისაზღვროს სხვა აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

ანალიზური პროცედურები, როგორც შემოწმების პროცედურები, შეიცავს ინფორმაციას იმის თაობაზე, რომ ხარისხი, რომლითაც აუდიტორი არსებითად შემოწმების პროცედურებს ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებაში გარკვეული მტკიცებების მიმართ არგამოვლენის რისკის შემცირების მიზნით, შეიძლება დაფუძნებული იყოს დეტალურ ტესტებზე, ანალიზურ პროცედურებზე ან მათ შეთავაზებაზე. ჩამოთვლილია ფაქტორები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს, თუ მას განზრახული აქვს არსებითად შემოწმების პროცედურების სახით ანალიზური პროცედურების შესრულება. ასეთ ფაქტორებს მიკუთვნებულია:

- ანალიზური პროცედურების მიზნები და ხარისხი, რომლითაც შეიძლება მათ შედეგებზე დაყრდნობა;
- საწარმოს ტიპი და ინფორმაციის შესაძლო განზოგადების დაბალი ხარისხი;
- როგორც ფინანსური (ხარჯთაღრიცხვების ან პროგნოზების), ასევე არაფინანსური (პროდუქციის წარმოებული ან რეალიზებული ერთეულების რაოდენობა) ხასიათის ინფორმაციის არსებობა;
- არსებული ინფორმაციის უტყუარობა (მაგალითად, აუცილებელია შემოწმდეს, იყო თუ არა შედგენილი ბიუჯეტები სათანადოდ);
- არსებული ინფორმაციის მნიშვნელობა (მაგალითად, აუცილებელია იმის ცოდნა, იყო თუ არა ბიუჯეტები შედგენილი მოსალოდნელი შედეგების საფუძველზე და არა დასმული მიზნებიდან გამომდინარე);
- არსებული ინფორმაციის წყარო (მაგალითად, სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროები, ჩვეულებრივ, უფრო საიმედოა, ვიდრე შიდა წყაროები);
- არსებული ინფორმაციის შეპირისპირება (მაგალითად, შეიძლება აუცილებელი აღმოჩნდეს ზოგადი ხასიათის დარგობრივი მონაცემების დამატებითი ინფორმაციით შევსება, რათა ისინი გახდეს გათანაბრებული იმ სუბიექტის მონაცემებთან, რომელიც აწარმოებს და ყიდის სპეციალიზებულ პროდუქციას);
- წინა აუდიტური შემოწმებების დროს მიღებული ცოდნა საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის, აგრეთვე იმ ტიპური პრობლემების შესახებ აუდიტორის წარმოდგენასთან ერთად, რომლებიც წინა პერიოდებში საბუღალტრო კორექტირებების შეტანის მიზეზს წარმოადგენდნენ.

ზოგადიმიმოხილვითიშემოწმებისჩატარებისასშესაძლებელია,რომაუდიტორმაგამოიყენოსანალიზური პროცედურები აუდიტის ბოლოსკენ ან უშუალოდ აუდიტის ბოლოს საერთო დასკვნის ფორმულირების დროს იმის შესახებ, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში აუდიტორის წარმოდგენას ბიზნესის შესახებ, ნავარაუდევია, რომ ასეთი პროცედურების შედეგების მიხედვით გაკეთებულმა დასკვნებმა უნდა დაადასტურონ ცალკე კომპონენტების ან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აუდიტის დროს გაკეთებული დასკვნები და აგრეთვე ხელი შეუწყონ ფინანსური ანგარიშგების დასაბუთების შესახებ საერთო დასკვნის ფორმულირებას. და მაინც, დაშვება, რომ აღნიშნული პროცედურების მეშვეობით შეიძლება იმ ზონების გამოვლენა, რომლებიც მოითხოვენ შემდგომი პროცედურების ჩატარებას.

ანალიზური პროცედურების საიმედოობის ხარისხის განსაზღვრის თანახმად, ანალიზური პროცედურების გამოყენება ეფუძნება ვარაუდს იმის თაობაზე, რომ ურთიერთკავშირები მონაცემებს შორის არსებობს და

აგრძელებენ არსებობას იმდენად, რამდენადაც არ არსებობს საწინააღმდეგოს დადასტურებები, ხოლო ასეთი ურთიერთკავშირების არსებობა უზრუნველყოფს აუდიტურ მტკიცებულებებს საბუღალტრო სისტემის მიერ წარმოებულ მონაცემთა სისრულესთან, სიზუსტესა და უტყუარობასთან მიმართებით.

ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის ნდობის ხარისხზე ანალიზური პროცედურების შედეგებისადმი, წარმოადგენს:

- განსახილველი მუხლების არსებობა;
- იმავე მიზნების მიღწევისკენ მიმართული სხვა აუდიტური პროცედურები;
- ანალიზური პროცედურების მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირების სიზუსტის ხარისხი;
- განუყრელი რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასებები.

ანალიზური პროცედურების გამოყენებით ხდება სპეციფიკური მუხლების გამოკვლევა, რის დახმარებითაც შესაძლებელია მნიშვნელოვანი ცვლილებების ან ურთიერთკავშირების გამოვლენა, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა ინფორმაციას ან განსხვავდება პროგნოზირებული თანხებისგან. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ასეთი შეუსაბამობები და მიიღოს მათ შესახებ ადეკვატური ახსნა-განმარტებები და შესაბამისი დამადასტურებელი მტკიცებულებები. რეკომენდებულია უჩვეულო ცვლილებებისა და ურთიერთკავშირების შესწავლის დაწყება ხელმძღვანელობისთვის მოთხოვნების გაგზავნით, რის შემდეგაც უნდა დადასტურდეს ხელმძღვანელობის პასუხები, მაგალითად, მათი შედარების გზით დამკვეთის ბიზნესის შესახებ აუდიტორის ცოდნასთან და აუდიტის მსვლელობაში მიღებულ სხვა მტკიცებულებებთან; განხილული უნდა იქნას მოთხოვნების შედეგებზე დაფუძნებული სხვა აუდიტური პროცედურების გამოყენების აუცილებლობა, თუ ხელმძღვანელობას არ შეუძლია ახსნა-განმარტებების მიცემა ან, თუ ახსნა-განმარტებები არადაამაკმაყოფილებლად მიიჩნევა.

კომერციული სუბიექტებისგან განსხვავებით, სახელმწიფო საწარმოებისთვის დამახასიათებელია სუსტი პირდაპირი კავშირი შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის, ამიტომ სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არ არსებობდეს მონაცემები დარგის შესახებ ან სტატისტიკური მონაცემები შედარებისთვის. ამასთან დაკავშირებით აუდიტორებისთვის რეკომენდებულია სახელმწიფო სექტორის საწარმოების შესახებ საცნობარო ინფორმაციის შიდა ბაზის შექმნა.

ანალიზურ პროცედურებად შეიძლება განვიხილოთ კონკრეტული პროცედურები. თუმცა არსებობს ცნების უფრო ფართო განმარტებაც, რომლის თანახმად ანალიზურ პროცედურებს მიეკუთვნება აგრეთვე შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების თვალის გადავლება, დისკუსიები პერსონალთან და ა.შ.

აუდიტის ანალიზური პროცედურები ისევე, როგორც სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანალიზი, ეკონომიკური ანალიზის მეთოდებს ეფუძნება და ბევრ ზოგად ხერხს მოიცავს, ამიტომ ფინანსური ანალიზი (ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი) შეიძლება პირობითად დასკვნით ანალიზურ პროცედურებს იყოს მიკუთვნებული.

აუდიტორები იყენებენ ეკონომიკური ანალიზის მეთოდებს სხვა შემთხვევებშიც. მაგალითად, აუდიტის ჩატარებისას აუცილებელია შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის უწყვეტი საქმიანობის დაშვების სამართლიანობის შეფასება, რაც ტიპურ ანალიზურ ამოცანას წარმოადგენს თავისი ფორმულირებითაც და მისი გადაწყვეტის მეთოდებითაც.

ანალიზური პროცედურების გამოყენება განპირობებულია აშკარა მიზეზ-შედეგობრივი კავშირის არსებობით გასაანალიზებელ მაჩვენებლებს შორის.

ანალიზური პროცედურების გამოყენების ძირითადი მიზანია უჩვეულო ან არასწორად ასახული

ფაქტების და იმ სამეურნეო საქმიანობის შედეგების არსებობის ან არარსებობის გამოვლენა, რომლებიც განსაზღვრავენ პოტენციური რისკის ზონებს და აუდიტორის გასაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვენ.

ასეთ ანალიზურ პროცედურებს მიეკუთვნება აგრეთვე:

- ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესწავლა;
- ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის უწყვეტობის პერსპექტივების შეფასება;
- საბუღალტრო ანგარიშგების უზუსტობის ფაქტების გამოვლენა;
- დეტალური აუდიტური პროცედურების რაოდენობის შემცირება;
- ტესტირების უზრუნველყოფა წარმოქმნილ შეკითხვებზე პასუხების მიღების მიზნით.

ანალიზური პროცედურები შეიძლება შესრულდეს აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში. ანალიზური პროცედურების გამოყენება აუდიტის ხარისხის ამაღლებისა და მის ჩატარებაზე დროის დანახარჯების შემცირების შესაძლებლობას იძლევა.

ანალიზური პროცედურების შესრულება აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ხელს უწყობს შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის გაგებას, პოტენციური რისკების არეების გამოვლენას და აუდიტური რისკის ხარისხის უფრო ზუსტ განსაზღვრას.

ანალიზური პროცედურების გამოყენება აუდიტის ზოგადი გეგმისა და პროგრამის ჩამოყალიბებისას ხელს უწყობს სხვა აუდიტური პროცედურების რაოდენობისა და მოცულობის შემცირებას.

აუდიტური შემოწმების უშუალოდ ჩატარების ეტაპზე აუდიტორს შეუძლია შეასრულოს ანალიზური პროცედურები სხვა აუდიტურ პროცედურებთან შეთავსებით ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების მაჩვენებლების უჩვეულო გადახრების გამოკვლევისას.

აუდიტის დასრულების ეტაპზე ანალიზური პროცედურები ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების ან სხვა ფინანსური პრობლემების არსებობის საბოლოო შემოწმების როლს ასრულებენ. შედეგად შეიძლება გამოვლენილ იქნას შემოწმების ის არეები, რომლებიც დამატებით აუდიტურ პროცედურებს მოითხოვენ.

ანალიზური პროცედურების მეთოდის შერჩევა დამოკიდებულია მათი ჩატარების მიზნებზე და განისაზღვრება აუდიტორის მიერ. ძირითად მეთოდებს შეიძლება მიეკუთვნოს:

- რიცხობრივი პროცენტული შედარებები;
- კოეფიციენტური ანალიზი;
- სტატისტიკურ მეთოდებზე დაფუძნებული ანალიზი;
- კორელაციური ანალიზი.

მოცემული მეთოდების გამოყენებით აუდიტორი ახორციელებს ფაქტობრივი მაჩვენებლების გეგმიურთან (სახარჯთაღრიცხვო), საანგარიშოს წინა პერიოდების მაჩვენებლებთან, ფაქტობრივი ფინანსური მაჩვენებლების აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ პროგნოზულ მაჩვენებლებთან შედარებას, ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობის კოეფიციენტების გამოთვლას და მათი დინამიკის ანალიზს, შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის მაჩვენებლების საშუალოდარგობრივ მონაცემებთან შედარებას, არაფინანსური მონაცემების მეშვეობით კლიენტის შესახებ მონაცემების მოსალოდნელ შედეგებთან შედარებას.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგების ფაქტობრივი მაჩვენებლების გეგმიურ (სახარჯთაღრიცხვო) მაჩვენებლებთან შედარების მეთოდიკა და დარწმუნდეს, რომ კლიენტმა არ შეცვალა საანგარიშო პერიოდის საბუღალტრო მაჩვენებლები გეგმიური მაჩვენებლების შესაბამისად.

ამ სახის ანალიზური პროცედურები ფართოდ გამოიყენება სახელმწიფო საწარმოების აუდიტის დროს. აქ აუცილებელია ორი მომენტის გათვალისწინება: რამდენად შეიძლება კლიენტის პროგნოზების ნდობა (ამისათვის აუდიტორი საუბრობს პროგნოზების შედგენის პროცედურების შესახებ კლიენტის პერსონალთან) და როგორია იმის ალბათობა, რომ მიმდინარე ფინანსური ინფორმაცია შეცვლილი იყოს კლიენტის მიერ პროგნოზული გათვლების შესაბამისად (ამ ალბათობის მინიმუმამდე დასაყვანად აუდიტორი აფასებს კონტროლის რისკს და ფაქტობრივი მონაცემების დეტალურ ტესტირებას ატარებს).

ანგარიშგების ფაქტობრივი მაჩვენებლების დამოუკიდებლად განსაზღვრულ პროგნოზულ მაჩვენებლებთან შედარებისას აუდიტორი აგებს თავის მოსაზრებებს არსებული ტენდენციების საფუძველზე. აუდიტორი ადგენს საგარაუდო ბალანსს ფაქტობრივ ბალანსთან მისი შედარების მიზნით; ამ პროცედურის არსი ისაა, რომ აუდიტორი ადარებს ანგარიშზე არსებულ სალდოს სხვა ნაშთებთან ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშს და აგებს თავის მოსაზრებებს არსებული ტენდენციების საფუძველზე.

საკმაოდ ეფექტურია სხვადასხვა სახის კოეფიციენტებისა და პროცენტული შეფარდებების გათვლები საანგარიშო მონაცემებისა და ნორმატიული დოკუმენტების ბაზაზე. კოეფიციენტები, მათი გათვლის მეთოდები და გათვლის დროის პერიოდები ნორმატიული დოკუმენტების, ფირმის შიდა ინსტრუქციების ან თავად აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე შეირჩევა. გავრცელებულია პოტენციური რისკების არეების გამოვლენის შემდეგი მეთოდები:

- მიმდინარე პერიოდის შეფარდებითი მაჩვენებლების გამოთვლა და ანალიზი (მაგალითად, მაჩვენებლების, რომლებიც ახასიათებენ ბალანსის ლიკვიდურობას);
- ეკონომიკური სუბიექტისთვის სხვადასხვა პერიოდების მიხედვით გათვლილი შეფარდებითი მაჩვენებლების ცვლილებების შეპირისპირება და ანალიზი;
- რამდენიმე სახის შეფარდებითი მაჩვენებლების ცვლილებების შეპირისპირება.

მიღებული შედეგების ანალიზის საფუძველზე აუდიტორი აკეთებს მნიშვნელოვან დასკვნებს კლიენტის სიცოცხლისუნარიანობის შესახებ.

ეკონომიკური სუბიექტის, რომლის მიმართ ტარდება აუდიტი, საბუღალტრო ანგარიშგების ფაქტობრივი მაჩვენებლების საშუალოდარგობრივ მაჩვენებლებთან შედარებით აუდიტორს ამ ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის უფრო ზუსტად გაანალიზების შესაძლებლობა ეძლევა, თუმცა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ დარგობრივი მონაცემები საშუალო მნიშვნელობებს წარმოადგენს და, შესაძლოა, არ შეიძლება დეს მათი შეპირისპირება მოცემული ეკონომიკური სუბიექტის მაჩვენებლებთან, აგრეთვე უნდა გაითვალისწინოს, რომ ეკონომიკურ სუბიექტებს შეუძლიათ სხვადასხვა სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რაც ასევე გავლენას ახდენს მაჩვენებლების შეპირისპირებულობაზე. ზოგ შემთხვევაში მიზანშეწონილია საწარმო-ანალოგის მაჩვენებლებთან შედარება.

აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების მაჩვენებლების არასაბუღალტრო მაჩვენებლებთან (რეალიზებული პროდუქციის რაოდენობა, ნამუშევარი საათები და ა.შ.) შედარების მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორი არასაბუღალტრო მონაცემების სიმუსტეში უნდა დარწმუნდეს.

ანგარიშგების ფაქტობრივი მაჩვენებლების წინა პერიოდების მონაცემებთან შედარებისას ანალიზური პროცედურების გამოყენების გზით აუდიტორი ჯერ კიდევ აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ადგენს პოტენციური რისკების არეებს, ანუ ანგარიშებს და სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებსაც ყველაზე დიდი ყურადღება უნდა დაუთმოს უჩვეულო გადახრების არსებობასთან დაკავშირებით. აუდიტორის ყურადღება მკვეთრმა რხევებმა უნდა მიიპყროს, რადგან ისინი შეიძლება დაკავშირებული იყოს ეკონომიკური პირობების შეცვლასთან ან ფინანსური ანგარიშგების ცდომილებებთან.

ყველაზე გავრცელებულია პოტენციური რისკების შემდეგი არეები: საბუღალტრო ბალანსის მუხლების შედარება და მათი მკვეთრი ცვლილებების ანალიზი; მუხლების ცვლილებების ანალიზი სხვა მუხლების ცვლილებებთან შედარებით. ამ შემთხვევაში პოტენციური რისკის არე წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც ერთი მაჩვენებლის ცვლილება ეკონომიკური ბუნებით არ შეესაბამება სხვა მაჩვენებლის ცვლილებას. აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების მეთოდი, რომელსაც იყენებს ეკონომიკური სუბიექტი, იდენტურია შესაძარებელ პერიოდებში.

ანალიზური პროცედურების შესრულების ეტაპზე აუდიტორს შეუძლია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება:

- უბრალო შედარება;
- საანგარიშო პერიოდში რომელიმე მაჩვენებლის ცვლილების ტენდენციების გამოვლენა და გავრცელება მომავალ (გასულ) პერიოდებზე;
- სხვადასხვა მაჩვენებლებს შორის რაოდენობრივი ურთიერთკავშირების გამოვლენა მომავალ (გასულ) პერიოდებში მათი მნიშვნელობების გამოთვლის მიზნით.

მეთოდის შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობაზე. ანალიზური პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნას როგორც თავისუფალი საბუღალტრო ანგარიშგების, ასევე ცალკე ბალანსზე აყვანილი შეიღობილი ორგანიზაციების სტრუქტურული ქვედანაყოფების ანგარიშგების მიმართ. ანალიზური პროცედურების შედეგების საიმედოობა აუდიტორის მიერ არგამოვლენის რისკის, შიდასამეურნეო რისკისა და კონტროლის საშუალებათა რისკის ხარისხის შეფასების სისწორეზეა დამოკიდებული. ანალიზური პროცედურების საიმედოობაზე გავლენის მქონე ფაქტორებია:

- ანგარიშებზე განსახილველი ნაშთების არსებობის ხარისხი (ანგარიშზე არსებითი ნაშთების არსებობის შემთხვევაში აუდიტორმა ანალიზურ პროცედურებთან ერთად უნდა გამოიყენოს ასევე სხვა აუდიტური პროცედურები);
- სხვა ანალიზური შედეგები, მიმართული შემოწმების იმავე ობიექტზე;
- იმ მაჩვენებელთა გადახრების სიდიდეები, რომლებიც ანალიზური პროცედურების შესრულებისას გამოიყენება;
- არასაბუღალტრო მონაცემების გამოყენება ანალიზური პროცედურების შესრულებისას.

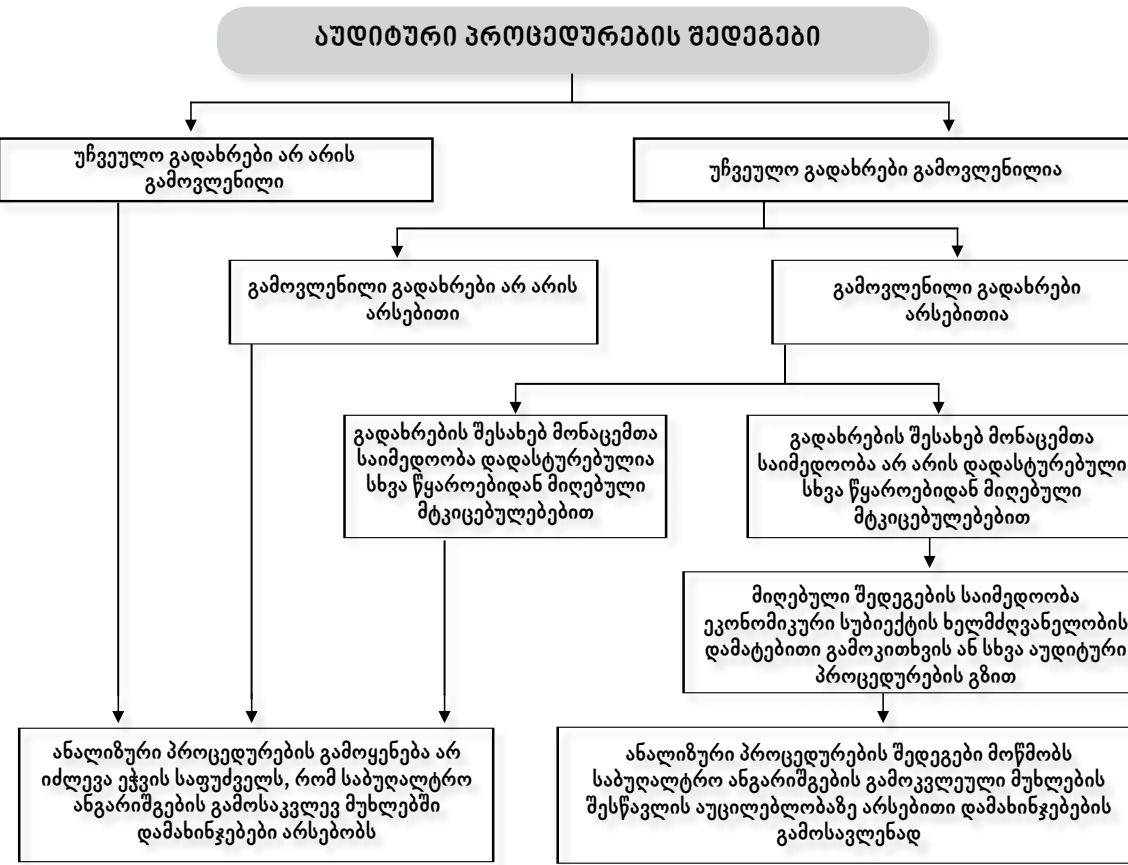
ანალიზური პროცედურებით აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების მაჩვენებლების უჩვეულო გადახრების არსებობის ან არარსებობის გამოვლენა ხდება, თუ აუდიტორი დაადგენს უჩვეულო გადახრებს, რომლებიც სხვა წყაროებიდან მიღებული მტკიცებულებებით არ დასტურდება, მან გულდასმით უნდა გამოიკვლიოს ეს გადახრები, რათა დარწმუნდეს ჩატარებული ანალიზური პროცედურების ობიექტურობასა და საიმედოობაში.

გადახრების გამოკვლევის პროცესი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვით უნდა დაიწყოს. ხელმძღვანელობის პასუხები დადასტურებული უნდა იყოს აუდიტური მტკიცებულებებით ან აუდიტორის ცოდნით ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს სხვა აუდიტური პროცედურების ჩატარების შესაძლებლობა, რომლებიც ხელმძღვანელობის გამოკითხვის შედეგებზეა დაფუძნებული. ამასთან, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს თავად ეკონომიკური სუბიექტის მიერ მომზადებული მონაცემები.

უჩვეულო გადახრების სიდიდის გაანალიზებისას აუდიტორი იყენებს დადგენილი კრიტერიუმით განსაზღვრულ მნიშვნელობებს, რომლებიც ეფუძნება ნორმატიულ დოკუმენტებს, ფირმის შიდა

ინსტრუქციებს არსებობის დონის განსაზღვრის შესახებ ან აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობას. თუ უჩვეულო გადახრები აღემატება დონეს, რომელსაც აუდიტორი მისაღებად მიიჩნევს, მაშინ უნდა გამოვიკვლიოთ სხვაობის სიდიდე. თუ ძნელია ამ სიდიდის გამოხატვა აბსოლუტურ მნიშვნელობებში, აუდიტორი პროცენტებში გამოხატულ სიდიდეებს იყენებს.

უჩვეულო გადახრების სიდიდეების ანალიზი, აგრეთვე ანალიზური პროცედურების დაგეგმვისა და შესრულების შედეგები აუდიტორმა უნდა ასახოს აუდიტის ჩატარების სამუშაო დოკუმენტაციაში. ანალიზური პროცედურების შესრულების შედეგების ანალიზის სქემა მოცემულია ნახატზე 5.2.



ნახ. 5.2. ანალიზური პროცედურების შესრულების შედეგების ანალიზის სქემა

ანალიზური პროცედურების შესრულების შედეგები გამოყენებული უნდა იყოს აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად, რომლებიც აუცილებელია აუდიტური დასკვნის შედგენისას, და აგრეთვე აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის მოსამზადებლად ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის ჩატარების შედეგების მიხედვით.

5.5. აუდიტური შერჩევა და შერჩევითი ტესტირების სხვა პროცედურები

აუდიტური შერჩევა უნდა იყოს რეპრეზენტატული, ანუ წარმომადგენლობითი. წარმომადგენლობითი არის ზოგიერთი აუდიტური შერჩევის თვისება, რომელიც საშუალებას აძლევს აუდიტორს, გააკეთოს მის საფუძველზე სწორი დასკვნები მთელი შესამოწმებელი ერთობლიობის თვისებების შესახებ. აუდიტურ ამონაკრებს, რომლის საფუძველზე აუდიტორს არ შეუძლია ასეთი დასკვნების გაკეთება, არარეპრეზენტატული ეწოდება.

აუდიტური შერჩევა აუდიტური პროცედურების გამოყენების მიზნით კეთდება შესამოწმებელი ერთობლიობის 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ იმ აუდიტური მტკიცებულებების შესაგროვებლად, რომლებიც მთელი შესამოწმებელი ერთობლიობის შესახებ ამრის ჩამოყალიბების შესაძლებლობას იძლევა. იმის მიუხედავად, თუ როგორი მეთოდით არის აგებული შერჩევა, ის საიმედო შესაძლებლობას უნდა წარმოადგენდეს აუდიტური მტკიცებულებების შესაგროვებლად.

ფაქტორები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტური შემოწმებებს მსვლელობისას შერჩევას გასაკეთებლად და გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების შესაფასებლად, დადგენილია ISA 530—ში — „აუდიტორული შერჩევა“.

მოცემული სტანდარტის თანახმად, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისას აუდიტორმა აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების მიზნით უნდა განსაზღვროს შესამოწმებელი მუხლების შერჩევის შესაფერისი მეთოდები, რათა აუდიტური ტესტების მიზნებს მიაღწიოს.

გემოაღნიშნულ სტანდარტში მოცემულია ისეთი ცნებების განმარტებები, როგორებიცაა: „აუდიტური შერჩევა“, „შერჩევის რისკი“, „ანომალია“, „გენერალური ერთობლიობა“, „არაშერჩევითი რისკი“, „შერჩევის ერთეული“, „სტატისტიკური შერჩევა“, „სტრატიფიკაცია“, „ასატანი უზუსტობა“ და ა.შ.

ISA 530—ში კიდევ ერთხელ არის გამახვილებული ყურადღება აუდიტურ მტკიცებულებებზე. ის შეიცავს შესხენებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტური მტკიცებულებების მიღებისას აუცილებელია ISA 500—ის — „აუდიტური მტკიცებულებები“ შესაბამისად კონტროლის ტესტებისა და არსებითად შემოწმების პროცედურების ერთად გამოყენება. მითითებულია კონტროლის ტესტებისთვის აუდიტური შერჩევის შესაფერისობაზე იმ შემთხვევებში, როდესაც კონტროლის საშუალებების გამოყენება გვაძლევს განხორციელებული მოქმედებების მტკიცებულებას (მაგალითად, გაყიდვების ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით კრედიტების გაცემაზე მენეჯერის ვიზის არსებობა, რომელიც მოწმობს კრედიტის დამტკიცებას, ან მოწმობა მიკროკომპიუტერებზე დაფუძნებულ მონაცემთა დამუშავების სისტემაში მონაცემების შეყვანის ავტორიზაციის შესახებ). ჩამოყალიბებულია არსებითად შემოწმების პროცედურის მიზანი — აუდიტური მტკიცებულებების მიღება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. სტანდარტის მოცემული ნაწილი შეიცავს რეკომენდაციას აუდიტური შერჩევას ან მუხლების შერჩევის სხვა საშუალებების გამოყენების მიმართ, რომლებიც საჭიროა ფინანსურ ანგარიშგებაში თანხების შესახებ ერთი ან რამდენიმე მტკიცების შემოწმებისთვის (მაგალითად, დებიტორული დავალიანების არსებობის) ან რომელიმე მაჩვენებლის (მაგალითად, მოძველებული მარაგების ღირებულებითი შეფასების) დამოუკიდებლად შეფასებისთვის.

ISA 530 განმარტავს, რომ მტკიცებულებების მოპოვებისას აუცილებელია გარკვეული რისკების გათვალისწინება, რა დროსაც აუდიტორმა პროფესიული მსჯელობა უნდა გამოიყენოს აუდიტური რისკის შეფასებისა და აუდიტური პროცედურების შემუშავებისთვის, რომლებიც ასეთი რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე დაყვანას უზრუნველყოფენ.

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მოიცავს აუდიტური მტკიცებულებების მიღების ინსპექტირებას, დაკვირვებას, მოთხოვნისა და დადასტურების, აგრეთვე გაანგარიშებისა და იმ ანალიზური პროცედურების

ერთობლიობას, რომელთა შერჩევაც დამოკიდებულია აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობაზე კონკრეტულ გარემოებებში, ხოლო მათი გამოყენება ხშირად ტესტირებისთვის გენერალური ერთობლიობის მუხლების შერჩევაზე დამოკიდებული.

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, მოცულობა და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევა ავალდებულებს აუდიტორს აუდიტური პროცედურების შემუშავებისას განსაზღვროს ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევის მეთოდები. ამ მიზნისათვის სხვადასხვა გარემოების მიხედვით რეკომენდებულია:

- შეირჩეს ყველა მუხლი (ასპროცენტიანი შემოწმება);
- შეირჩეს სპეციფიკური მუხლები;
- შედგეს აუდიტური შერჩევა.

ამავე დროს აღსანიშნავია, რომ ასპროცენტიანი შემოწმება ყოველთვის არ არის მიზანშეწონილი, ამიტომ ნაკლებად მოსალოდნელია კონტროლის ტესტების შემთხვევაში და გამოიყენება, ძირითადად, არსებითად შემოწმების პროცედურების დროს. საგულისხმოა, რომ სპეციფიკური მუხლების შერჩევა მსჯელობების საფუძველზე დაკავშირებულია რისკთან, რომელიც არ არის დამოკიდებული შერჩევითი მეთოდის გამოყენებაზე.

შესარჩევი სპეციფიკური მუხლების ელემენტებად შეიძლება დასახელდეს :

- მუხლები მაღალი ღირებულებით ან საკვანძო მუხლები;
- ყველა მუხლი, რომელიც გარკვეულ თანხას აღემატება;
- მუხლები ინფორმაციის მისაღებად (კლიენტის ბიზნესი, საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები);
- მუხლები პროცედურების შესამოწმებლად (აუდიტორი შეიძლება დაეყრდნოს თავის მოსაზრებებს ცალკე მუხლების შესარჩევად და შესამოწმებლად იმისათვის, რომ განსაზღვროს, სრულდება თუ არა კონკრეტული პროცედურა).

აღსანიშნავია აგრეთვე, რომ აუდიტორს აგრეთვე შეუძლია გამოიყენოს აუდიტური შერჩევა ანგარიშზე სალდოებთან ან ოპერაციების კლასთან მიმართებით, შერჩევას შედგენის სტატისტიკური ან არასტატისტიკური შერჩევის მეთოდის გამოყენებით. სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მეთოდის გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, რომ გადაწყვეტილება ამ მიდგომებიდან ერთ-ერთის გამოყენების შესახებ მიღებული იქნება იმის მიხედვით, თუ რომელ მათგანს მიიჩნევს აუდიტორი უფრო ეფექტურად კონკრეტულ გარემოებაში საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად.

აუდიტისთვის შესარჩევი ერთობლიობის ორგანიზებისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ტესტის მიზნები და გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, რომელთა საფუძველზეც შეირჩევა ერთობლიობა შესამოწმებლად. ამისათვის რეკომენდებულია აუდიტორმა ჯერ გაანალიზოს კონკრეტული მიზნები, რომლებიც უნდა იქნას მიღწეული, და აუდიტური პროცედურების ისეთი შეთავსება, როგორიც, სავარაუდოდ, ყველაზე მეტად შეუწყობს ხელს ასეთი მიზნების მიღწევას.

კონტროლის ტესტების შესრულებისას, ეყრდნობა რა თავის წინა ცოდნას ან გენერალური ერთობლიობის მცირერიცხოვანი ელემენტების გამოკვლევას, აუდიტორი, ჩვეულებრივ აკეთებს, შესამოწმებელ გენერალურ ერთობლიობასთან მიმართებით დასაშვები შეცდომის დონის და აგრეთვე კონტროლის საშუალებათა რისკის დონის წინასწარ შეფასებას. წინასწარი შეფასებები ხელს უწყობს აუდიტური შერჩევას სწორად შემუშავებასა და მისი მოცულობის განსაზღვრას. ცნება „სტრატიფიკაცია“ განმარტებულია და მითითებულია აუდიტის ეფექტურობის ამაღლების გზები გენერალური ერთობლიობის დისკრეტულ ქვეერთობლობებზე სტრატიფიკაციის გზით, რომლებსაც რაიმე მაიდენტიფიცირებელი მახასიათებლები გააჩნიათ.

გემალინიშნული სტანდარტი მოიცავს ინფორმაციას აუდიტორის მიერ ღირებულებით შეწონილი ინფორმაციის გამოყენების შესაძლებლობის შესახებ. ამ შერჩევას არსი ისაა, რომ სიდიდეების ტესტირებისას ხშირად აღმოჩნდება ხოლმე, რომ უფრო ეფექტურია შერჩევას ელემენტების განსაზღვრა როგორც ცალკე ფულადი ერთეულების (მაგალითად, დოლარების), რომლებიც ანგარიშზე სალდოების ან ოპერაციების შემადგენლებს წარმოადგენენ. აუდიტორი შეარჩევს გენერალური ერთობლიობიდან კონკრეტულ ცალკე ფულად ერთეულებს (მაგალითად, დებიტორული დავალიანების სალდო) და შემდეგ გამოიკვლევს კონკრეტულ მუხლებს (მაგალითად, ცალკეულ სალდოებს), რომლებსაც შეიცავენ ასეთი ფულადი ერთეულები.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს შერჩევითი მეთოდის რისკის დონე, ამიტომ რაც უფრო დაბალია რისკი, რომელიც მზად არის მიიღოს აუდიტორმა, მით უფრო მეტია შერჩევისთვის საჭირო მოცულობა. რეკომენდებულია შერჩევას მოცულობა განისაზღვროს სტატისტიკაზე დაფუძნებული ფორმულის გამოყენების ან გარემოებების ობიექტურად გათვალისწინებით პროფესიული აზრის გამოტანის გზით.

ერთობლიობის შერჩევისას დადგენილია, რომ აუდიტორმა შესამოწმებელი ერთობლიობისთვის უნდა შეარჩიოს მუხლები, გამომდინარე იქიდან, რომ გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევას ყველა ელემენტს შანსი აქვს, იყოს შერჩეული. ხაზგასმულია, რომ ერთობლიობა ისეთნაირად უნდა ჩამოყალიბდეს, რომ გამოირიცხოს ყოველგვარი წინასწარაკვიატებულია/წინასწარგანსაზღვრა.

„აუდიტური პროცედურების ჩატარება“ ავალდებულებს აუდიტორს, ჩაატაროს აუდიტური პროცედურები ყოველ შერჩეულ მუხლზე ტესტის კონკრეტული ამოცანის შესაბამისად.

„გადახრებისა და უზუსტობების ხასიათი და გამოშვები მიზეზების“ თანახმად, შერჩევის მიზანს წარმოადგენს მთელი გენერალური ერთობლიობის მიმართ დასკვნების მიღება. ამიტომ აუდიტორისგან მოითხოვება, რომ მან ჩამოაყალიბოს რეპრეზენტატული შერჩევა გენერალური ერთობლიობისთვის ტიპური დახასიათებების მქონე შერჩევას მუხლების შერჩევის გზით, და ამასთან შერჩევა ისეთნაირად უნდა ჩამოყალიბდეს, რომ გამოირიცხოს ყოველგვარი წინასწარაკვიატებულია. აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს შერჩევითი შემოწმების შედეგები, ხასიათი და ნებისმიერი გამოვლენილი შეცდომის მიზეზი, აგრეთვე ამ შეცდომების შესაძლო გავლენა კონკრეტული ტესტის მიზნებსა და აუდიტის სხვა მიმართულებებზე.

შეცდომების პროგნოზირებით გათვალისწინებულია, რომ არსებითად შემოწმების პროცედურებთან მიმართებით აუდიტორმა უნდა შეძლოს ამონაკრებში გამოვლენილი ფულადი შეცდომების პროგნოზირება და გაავრცელოს ისინი გენერალურ ერთობლიობაზე, აგრეთვე გაანალიზოს პროგნოზირებული შეცდომის გავლენა ტესტის კონკრეტულ მიზნებსა და აუდიტის სხვა არეებზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს არატიპურ შეფასებას, რეკომენდებულია მისი გამორიცხვა და გენერალურ ერთობლიობაზე შერჩევას შეცდომების გავრცელება.

„შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება“ მოითხოვს აუდიტორისგან შერჩეული ერთობლიობის შედეგების შეფასებას, რათა განისაზღვროს, დადასტურდა თუ არა გენერალური ერთობლიობის შესაბამისი მახასიათებლის წინასწარი შეფასება, თუ ის გადახედვას მოითხოვს.

თუ შერჩევას შედეგების შეფასება უჩვენებს, რომ გენერალური ერთობლიობის შესაბამისი მახასიათებლის წინასწარი შეფასება აუცილებელია, მაშინ აუდიტორს შეუძლია:

- სთხოვოს ხელმძღვანელობას გამოვლენილი შეცდომების და შემდგომი შეცდომების დაშვების შესაძლებლობის გაანალიზება, და აგრეთვე გააკეთოს ნებისმიერი საჭირო კორექტირება;
- მოახდინოს დაგეგმილი აუდიტური პროცედურების მოდიფიცირება. მაგალითად, შიდა აუდიტის ტესტირების შედეგების მიხედვით აუდიტორს შეუძლია გაზარდოს შერჩევას მოცულობა, შეამოწმოს კონტროლის ალტერნატიული საშუალება ან მოახდინოს მასთან დაკავშირებული არსებითად შემოწმების პროცედურების მოდიფიცირება;

- გაანალიზოს შედეგები აუდიტური დასკვნის თვალსაზრისით.

ISA 530-ის დანართებში მოყვანილია კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისთვის შერჩეული ერთობლიობის მოცულობაზე გავლენის მქონე ფაქტორების, არსებითად შემოწმების პროცედურებისთვის შერჩეული ერთობლიობის მოცულობაზე გავლენის მქონე ფაქტორების მაგალითები, ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები.

ფაქტორებს, რომლებსაც ერთობლიობაში განიხილავს აუდიტორი კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისთვის შერჩეული ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრისას, მიეკუთვნება:

- ხარისხის ზრდა, რომლითაც აუდიტორს განზრახული აქვს, დაეყრდნოს საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებს (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- კონტროლის დაწესებული პროცედურიდან გადახრის ხარისხის ზრდა, რომელიც აუდიტორი მზად არის, რომ აღიაროს დასაშვებად (ამცირებს შერჩევის მოცულობას);
- კონტროლის დაწესებული პროცედურიდან გადახრის ხარისხის ზრდა, რომლის გამოვლენას ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- აუდიტორის ნდობის აუცილებელი დონის ზრდა (ან, პირიქით, იმის რისკის შემცირება, რომ აუდიტორი ჩათვლის, რომ კონტროლის საშუალებათა რისკი უფრო დაბალია, ვიდრე კონტროლის საშუალებათა ნამდვილი რისკი გენერალური ერთობლიობის მიხედვით) (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევას ელემენტების რიცხვის ზრდა (უგულებელსაყოფად მცირე გავლენას ახდენს შერჩევის მოცულობაზე).

ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებითად შემოწმების პროცედურებისთვის შერჩეული ერთობლიობის მოცულობაზე, მიეკუთვნება:

- განუყრელი რისკის აუდიტური შეფასების ზრდა (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- კონტროლის საშუალებათა რისკის აუდიტური შეფასების ზრდა (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- ერთისა და იმავე მტკიცებისკენ მიმართული არსებითად შემოწმების სხვა პროცედურების უფრო მეტად გამოყენება, რომელთა საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება (ამცირებს შერჩევის მოცულობას);
- იმ სრული შეცდომის მნიშვნელობის ზრდა, რომელიც მზად არის აღიაროს დასაშვებად აუდიტორმა (ამცირებს შერჩევის მოცულობას);
- იმ შეცდომის მნიშვნელობის ზრდა, რომლის გამოვლენასაც ვარაუდობს აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში (ზრდის შერჩევის მოცულობას);
- გენერალური ერთობლიობის სტრატეგიკაცია საჭიროების შემთხვევაში (ამცირებს შერჩევის მოცულობას);
- გენერალურ ერთობლიობაში შერჩევას ელემენტების რიცხვის ზრდა (უგულებელსაყოფად მცირე გავლენას ახდენს შერჩევის მოცულობაზე).

დასახელებულია შერჩევის ძირითადი მეთოდები:

- შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერიზებული გენერატორის ან შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების გამოყენება;

- სისტემური შერჩევა, რომლის დროსაც ელემენტების რიცხვი გენერალურ ერთობლიობაში იყოფა შერჩევას მოცულობაზე, ისე, რომ უზრუნველყოს შერჩევის ინტერვალი, მაგალითად, 30-ის ტოლი, და ამოსავალი წერტილის განსაზღვრის შემდეგ პირველი ოცდაათი ელემენტის საზღვრებში შემდეგ შეირჩევა შერჩევის ყოველი ოცდამეათე ელემენტი;
- უსისტემო შერჩევა, რომლის დროსაც აუდიტორი ადგენს ამონაკრებს ისე, რომ არ მისდევს რომელიმე სტრუქტურულ მეთოდს.

ამ სტანდარტის თანახმად, აუდიტური შერჩევა არის აუდიტური პროცედურების გამოყენება ანგარიშგების ერთი მუხლის ყველა ელემენტზე ნაკლებთან ან ერთი ტიპის ოპერაციების ჯგუფთან მიმართებით. აუდიტური შერჩევა შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს, მიიღოს და შეაფასოს აუდიტური მტკიცებულებები ელემენტების ზოგიერთი მახასიათებლის მიმართ, რომლებიც შერჩეულია იმისათვის, რომ გენერალურ ერთობლიობასთან დაკავშირებით, საიდანაც კეთდება შერჩევა, ჩამოყალიბდეს დასკვნები ან ხელი შეუწყოს ამ დასკვნების ჩამოყალიბებას.

აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკი წარმოიქმნება, როდესაც შერჩეული ერთობლიობის საფუძველზე გაკეთებული აუდიტორის დასკვნა შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელიც შეიძლება გაკეთებული ყოფილიყო, თუ გენერალური ერთობლიობის მიმართ მთლიანობაში გამოყენებული იქნებოდა აუდიტის იდენტური პროცედურები.

განასხვავებენ აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკების ორ ტიპს:

- რისკი, რომ აუდიტორი გამოიტანს დასკვნას, იმის შესახებ, რომ:

— შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკი უფრო დაბალია, ვიდრე სინამდვილეში (შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირების შესრულებისას),

— არსებითი შეცდომა არ არსებობს, მიუხედავად იმისა, რომ სინამდვილეში ის არსებობს (არსებითად შემოწმების აუდიტური პროცედურების შესრულებისას).

მოცემული ტიპის რისკი გავლენას ახდენს აუდიტის საიმედოობაზე და დიდი ალბათობით შეიძლება გახდეს არასათანადო აუდიტური ამრის მიზეზი.

- რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოიტანს დასკვნას, რომ:

— შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე სინამდვილეში (შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირების შესრულებისას),

— ადგილი აქვს არსებით შეცდომას, მიუხედავად იმისა, რომ სინამდვილეში ის არ არსებობს (არსებითად შემოწმების აუდიტური პროცედურების შესრულებისას).

მოცემული ტიპის რისკი გავლენას ახდენს აუდიტის ეფექტურობაზე, რადგან ის იწვევს დამატებითი სამუშაოს ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ პირველადი დასკვნები იყო არასწორი.

აღნიშნული რისკების დამატებას წარმოადგენენ ეგრეთ წოდებული ნდობის დონეები, მაგალითად:

- მაღალ რისკს ნდობის დაბალი დონე შეესაბამება;

- საშუალო რისკს ნდობის საშუალო დონე შეესაბამება;

- დაბალ რისკს ნდობის მაღალი დონე შეესაბამება. რისკი, რომელიც დაკავშირებული არ არის აუდიტური შერჩევის გამოყენებასთან, იმ ფაქტორების შედეგს წარმოადგენს, რომელთა გამო აუდიტორმა შეიძლება მცდარი დასკვნები გამოიტანოს ნებისმიერი მიზეზით, გარდა იმ მიზეზებისა,

რომლებიც დაკავშირებულია შერჩევის დიდ მოცულობასთან (ანუ შესამოწმებლად შერჩეული ელემენტების რაოდენობასთან).

საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ცოდნიდან გამომდინარე, აუდიტორი განსაზღვრავს მახასიათებლებს ან მაჩვენებლებს, რომლებიც საქმიანობის ადეკვატური მაჩვენებლებისგან გადახრების დამადასტურებელ შიდა კონტროლის საშუალებათა გამოყენების შედეგებს, და აგრეთვე შესაძლო გადახრების პირობებს აღწერენ. აუდიტორს შეუძლია ასეთი მაჩვენებლების არსებობის ან არარსებობის ტესტირება ჩაატაროს.

აუდიტური შერჩევა შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისათვის, როგორც წესი, არის სათანადო, თუ არსებობს შიდა კონტროლის საშუალებათა გამოყენების მტკიცებულებები.

დეტალური ტესტირების სახით არსებითად შემოწმების აუდიტური პროცედურების შესრულებისას აუდიტური შერჩევა შეიძლება გამოყენებულ იქნას კონკრეტულ რიცხვით მაჩვენებელზე ან რომელიმე მაჩვენებლის შეფასებისას ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ერთი ან რამდენიმე წინაპირობის სისწორის აუდიტური მტკიცებულებების შემოწმებისა და მიღების დროს.

აუდიტური მტკიცებულებების მიღებისას აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა აუდიტური რისკისა და აუდიტური პროცედურების შემუშავების შესაფასებლად, რომლებიც უზრუნველყოფენ ასეთი რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე დაყვანას. აუდიტური რისკი — ეს იმის რისკია, რომ აუდიტორი არასათანადო აუდიტურ ამრს გამოხატავს მაშინ, როცა არსებობს არსებითი უზუსტობები ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში. აუდიტური რისკი შეიცავს განუყრელ რისკს, შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკს და არგამოვლენის რისკს.

აუდიტური რისკის კომპონენტებზე შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან დაკავშირებულმა რისკმა და რისკმა, რომელიც არ იქნება დაკავშირებული აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან.

არსებითად შემოწმების პროცედურებთან მიმართებით აუდიტორს შეუძლია სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება არგამოვლენის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე დასაყვანად. ხასიათის მიხედვით ამ მეთოდებზე შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან დაკავშირებულმა რისკმა და/ან რისკმა, რომელიც არ იქნება დაკავშირებული აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირების და არსებითად შემოწმების ჩატარებისას აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკი შეიძლება შემცირდეს შერჩეული ერთობლიობის მოცულობის გაზრდის გზით, ხოლო რისკი, რომელიც არ არის დაკავშირებული აუდიტური შერჩევას გამოყენებასთან — დავალების სათანადოდ დაგეგმვის, აუდიტორების ჯგუფის წევრთა მუშაობაზე მიმდინარე კონტროლისა და პროცედურების შესრულების შემოწმების გზით.

აუდიტური პროცედურების შემუშავებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ტესტირებისთვის ელემენტების შერჩევის მეთოდები. აუდიტორს შეუძლია:

- შეარჩიოს ყველა ელემენტი (მთლიანი შემოწმება);
- შეარჩიოს სპეციფიკური (გარკვეული) ელემენტები;
- შეარჩიოს ცალკეული ელემენტები (ჩამოაყალიბოს აუდიტური შერჩევა).

მეთოდის ან მეთოდების ერთობლიობის შერჩევა დამოკიდებულია შემოწმების გარემოებებზე, კერძოდ, აუდიტურ რისკსა და აუდიტის ეფექტურობაზე.

სპეციფიკური ელემენტების შერჩევას აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე მოსდევს რისკი, რომელიც დაკავშირებული არ არის შერჩევითი მეთოდის გამოყენებასთან. შესარჩევი სპეციფიკური

მუხლები შეიძლება შეიცავდეს:

- ელემენტებს მაღალი ღირებულებით ან ეგრეთ წოდებულ შერჩევის საკვანძო ელემენტებს;
- ელემენტებს, რომლებიც გარკვეულ სიდიდეს აღემატება;
- ელემენტებს ინფორმაციის მისაღებად;
- ელემენტებს პროცედურების შესამოწმებლად.

შერჩეული სპეციფიკური ელემენტების შემოწმება ბრუნვების ფარგლებში საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფის მიხედვით შეიძლება აუდიტური მტკიცებულებების მიღების ეფექტური საშუალება იყოს. მაგრამ ის არ წარმოადგენს აუდიტურ შერჩევას, რადგან დასკვნები ასეთნაირად შერჩეული ელემენტების მიმართ გამოყენებული პროცედურების შედეგებზე არ შეიძლება გავრცელდეს მთელ გენერალურ ერთობლიობაზე. აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი ნაწილის მიმართ აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მოთხოვნა, თუ ეს დარჩენილი ნაწილი არსებითია.

აუდიტორს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება ბრუნვების ფარგლებში შერჩევითი შემოწმების შესახებ საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფის მიხედვით. შერჩევითი შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მიდგომის გამოყენებით.

გადაწყვეტილება შერჩევით შემოწმებასთან მიმართებით სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მიდგომის გამოყენების შესახებ არის აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის საგანი, კონკრეტულ გარემოებებში საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების მიღების უფრო ეფექტური ხერხის თვალსაზრისით.

სტატისტიკური შერჩევას გამოყენებისას შერჩეული ერთობლიობის მოცულობა შეიძლება აღბათობის თეორიისა და მათემატიკური სტატისტიკის ან აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის მიდგომების საფუძველზე განისაზღვროს. შერჩეული ერთობლიობის მოცულობა არ წარმოადგენს ნამდვილ კრიტერიუმს სტატისტიკურსა და არასტატისტიკურ მიდგომებს შორის გამიჯვნის ჩასატარებლად.

ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც შერჩეული მიდგომა სტატისტიკური შერჩევას განსაზღვრავს არ შეესაბამება, გამოიყენება სტატისტიკური მიდგომის ცალკე შემადგენლები, თუმცა შერჩევითი მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებული სტატისტიკური რისკის სტატისტიკური გამომეგები ნამდვილი იქნება, როდესაც მიღებულ მიდგომას სტატისტიკური შერჩევას ყველა მახასიათებელი აქვს.

ტესტირებისთვის შერჩეული ერთობლიობის ანალიზისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ტესტის მიზნები და გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები.

აუდიტორი ჯერ აანალიზებს მისაღწევ კონკრეტულ მიზნებს და აუდიტური პროცედურების ერთობლიობას, რომელიც ყველაზე მეტად შეუწყობს ხელს ასეთი მიზნების მიღწევას. მოსაძებნი აუდიტური მტკიცებულებების ხასიათისა და შეცდომებთან დაკავშირებული შესაძლო პირობების ან ამ აუდიტური მტკიცებულებების სხვა მახასიათებლების ანალიზი დაეხმარება აუდიტორს, განსაზღვროს, თუ რა შეადგენს/ქმნის შეცდომას და როგორი გენერალური ერთობლიობა უნდა იყოს გამოყენებული შერჩევითი შემოწმებისთვის.

აუდიტორი აანალიზებს, თუ როგორი პირობები წარმოადგენს შეცდომას, გამომდინარე ტესტის მიზნებიდან. იმის მკაფიოდ ცოდნა, თუ რა შეადგენს შეცდომას, მნიშვნელოვანია შეცდომების პროგნოზირებად შეფასებებში ყველა პირობის ჩართვის უზრუნველსაყოფად, რომელიც მნიშვნელოვანია ტესტის მიზნების თვალსაზრისით.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისას აუდიტორი, ჩვეულებრივ, ატარებს იმ შეცდომის დონის წინასწარ შეფასებას, რომლის აღმოჩენასაც ის ვარაუდობს შესამოწმებელ გენერალურ ერთობლიობაში, და აგრეთვე შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკის დონის წინასწარ შეფასებას. ასეთი შეფასება ეფუძნება

აუდიტორის წინა ცოდნას ან გენერალური ერთობლიობის მცირერიცხოვანი ელემენტების გამოკვლევას. ანალოგიურად, არსებითად შემოწმების პროცედურებთან მიმართებით აუდიტორი, როგორც წესი, ატარებს გენერალურ ერთობლიობაში შეცდომის დონის წინასწარ შეფასებას.

აღნიშნული წინასწარი შეფასებების გამოყენება რეკომენდებულია აუდიტისთვის შესარჩევი ერთობლიობის ორგანიზებისას და მისი მოცულობის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ შეცდომის სავარაუდო დონე მიუღებლად მაღალია, შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტები, ჩვეულებრივ, არ ტარდება. და მაინც, არსებითად შემოწმების პროცედურების ჩატარებისას, თუ შეცდომის მოსალოდნელი სიდიდე მაღალია, შეიძლება მიზანშეწონილი აღმოჩნდეს მთლიანი შემოწმების ჩატარება ან შერჩევის დიდი მოცულობის გამოყენება.

აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია უზრუნველყოს, რომ გენერალური ერთობლიობა იყოს:

- სათანადო შერჩევას მომზადების პროცედურის თვალსაზრისით (რაც ტესტირების მიმართულების ანალიზს გულისხმობს);
- სრული.

აუდიტის ეფექტურობა შეიძლება ამაღლდეს, თუ აუდიტორი ატარებს გენერალური ერთობლიობის სტრატეგიკაციას დისკრეტულ ქვესიმრავლეებად/ქვეჯგუფებად მისი დაყოფის გზით, რომლებსაც გააჩნიათ რაიმე მაიდენტიფიცირებელი მახასიათებლები. სტრატეგიკაციის მიზანი ყოველი სტრატის ჩარჩოებში ელემენტების ვარიაციულობის დაწვესა და ამის ხარჯზე შერჩევითი მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკის პროპორციული ზრდის გარეშე შერჩევას მოცულობის შემცირებაში მდგომარეობს. სტრატები (ქვესიმრავლეები/ქვეჯგუფები) უნდა განისაზღვროს ისეთნაირად, რომ შერჩევის ყოველი ელემენტი ჩართული იყოს მხოლოდ ერთ სტრატში.

ერთი სტრატის ჩარჩოებში ელემენტების რომელიმე შერჩეულ ერთობლიობასთან მიმართებით გამოყენებული პროცედურების შედეგები შეიძლება გავრცელდეს მხოლოდ იმ ელემენტებზე, რომლებიც ამ სტრატში შედიან. მთელი გენერალური ერთობლიობის მიმართ დასკვნის გასაკეთებლად აუდიტორს მოეთხოვება, გააანალიზოს რისკი და არსებითობა დანარჩენ სტრატებთან მიმართებით, რომლებიც მთელ გენერალურ ერთობლიობას შეადგენენ.

აუდიტური პროცედურების, განსაკუთრებით – სიდიდეების გაზრდის გამოსავლენი ტესტირებების ჩატარებისას ხშირად ეფექტურია შერჩევის ელემენტების განსაზღვრა, როგორც მარვენებლების ფულად გამოსახულებაში (მაგალითად, ლარი), რომლებიც შეადგენენ ბრუნვებს საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფის მიხედვით. გენერალური ერთობლიობიდან ფულადი გამოსახულებით ცალკე კონკრეტული მაჩვენებლების (მაგალითად, დებიტორული დავალიანების თანხის) არჩევის შემდეგ აუდიტორი გამოიკვლევს კონკრეტულ ელემენტებს (მაგალითად, ცალკე ბრუნვებს საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის მიხედვით), რომლებიც შეიცავენ ასეთ მაჩვენებლებს ფულად გამოსახულებაში. მოცემული ხერხი, ჩვეულებრივ, გამოიყენება შესამოწმებელი ერთობლიობის სისტემური შერჩევის მეთოდთან ერთად და ყველაზე ეფექტურია მონაცემთა კომპიუტერიზებული ბაზიდან ელემენტების შერჩევისას.

შერჩევის მოცულობის განსაზღვრისას (შესამოწმებლად შერჩეული ელემენტების რაოდენობა) აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, შემცირებულია თუ არა შერჩევითი მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკი მისაღებ დაბალ დონემდე. რაც უფრო დაბალია რისკი, რომელიც მზად არის, აიღოს საკუთარ თავზე აუდიტორმა, მით უფრო დიდია შერჩევის აუცილებელი მოცულობა.

შერჩევის მოცულობა შეიძლება განისაზღვროს აღბათობის თეორიისა და მათემატიკური სტატისტიკის საფუძველზე მიღებული სპეციალური ფორმულების გამოყენებით ან აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის შესაბამისად.

აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს ელემენტები ერთობლიობის შემოწმებისთვის ისეთნაირად, რომ შერჩევას ყოველ ცალკე ელემენტს ჰქონდეს იმის ალბათობა, რომ შერჩეული იქნება. სტატისტიკური შერჩევა მოითხოვს, რომ ელემენტების შერჩევა მოხდეს შემთხვევითობის პრინციპით. არასტატისტიკური შერჩევის შემთხვევაში მუხლების შერჩევისას აუდიტორი ეყრდნობა პროფესიულ მსჯელობას.

რადგან შერჩევის მიზანს წარმოადგენს დასკვნების მიღება მთელი გენერალური ერთობლიობის შესახებ, აუდიტორი ცდილობს რეპრეზენტატული ერთობლიობა ჩამოაყალიბოს შერჩევის ელემენტების შერჩევის გზით, რომლებსაც გენერალური ერთობლიობისთვის ტიპური მახასიათებლები აქვთ. ელემენტების შესამოწმებელი ერთობლიობა ისე უნდა იყოს ფორმირებული, რომ გამოირიცხოს ყოველგვარი წინასწარაკვიატებულობა/წინასწარგანზრახულობა.

ერთობლიობის შერჩევის ძირითად მეთოდებს მიეკუთვნება: შემთხვევითი, სისტემური და უსისტემო მეთოდები.

აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტური პროცედურები, მართებული ყოველი შერჩეული ელემენტის ტესტირების კონკრეტული მიზნისთვის. თუ შერჩეული ელემენტისთვის მართებული არ არის პროცედურის გამოყენება, მაშინ პროცედურა ტარდება რომელიმე ჩანაცვლებულ ელემენტთან მიმართებით.

ზოგჯერ შეუძლებელია, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს დაგეგმილი აუდიტური პროცედურები შერჩეული ელემენტის მიმართ, რადგან, მაგალითად, მოცემულ ელემენტთან დაკავშირებული დოკუმენტები დაკარგული აღმოჩნდა. თუ ასეთ ელემენტთან მიმართებით არ შეიძლება გამოყენებული იყოს შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურები, მაშინ აუდიტორი თვლის, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის მოცემული მუხლი შეცდომას შეიცავს.

აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს შერჩევითი შემოწმების შედეგები, ნებისმიერი გამოვლენილი შეცდომის ხასიათი და მიზეზი, და აგრეთვე მათი შესაძლო ზეგავლენა კონკრეტული ტესტის მიზნებსა და აუდიტის სხვა არეებზე.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისას აუდიტორი ძირითად ყურადღებას უთმობს ამ საშუალებების ორგანიზებასა და შრომისუნარიანობას, და აგრეთვე მათი რისკის შეფასებას. თუ გამოვლინდება შეცდომები, აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს:

- გამოვლენილი შეცდომების პირდაპირი გავლენა ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობაზე;
- საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების საიმედოობა, აგრეთვე მათი გავლენა დაგეგმილ აუდიტურ პროცედურებზე.

აღმოჩენილი შეცდომების ანალიზის დროს აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ ბევრ მათგანს აქვს საერთო მახასიათებლები (მაგალითად, ოპერაციის სახე, ოპერაციის განხორციელების ადგილი, წარმოების უბანი, პერიოდი). ასეთ გარემოებებში აუდიტორს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება გენერალური ერთობლიობის ყველა იმ ელემენტის გამოვლენის შესახებ, რომლებსაც აქვთ საერთო მახასიათებლები, და ჩაატაროს აუდიტური პროცედურები მოცემულ სტრატასთან მიმართებით. გარდა ამისა, მსგავსი შეცდომები შეიძლება იყოს წინასწარ განზრახული და არაკეთილსინდისიერი მოქმედებების ჩადენის არსებობაზე მიუთითებდეს.

ზოგ შემთხვევებში აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ შეცდომა განპირობებულია რომელიმე ცალკე მოვლენით, რომელიც არ ხდება მხოლოდ კონკრეტულად განსაზღვრულ შემთხვევებში და ამიტომ ის არ არის რეპრეზენტატიული გენერალურ ერთობლიობაში ანალოგიური შეცდომების მიმართ (ანომალური შეცდომა). იმისათვის, რომ შეცდომა ანომალურად აღიაროს, აუდიტორი საკმარისად დარწმუნებული უნდა იყოს იმაში, რომ შეცდომა არარეპრეზენტატულია გენერალური ერთობლიობის მიმართ. აუდიტორი

უზრუნველყოფს ასეთ ურყეობას დამატებითი სამუშაოს ჩატარების გზით.

არსებითად შემოწმების აუდიტური პროცედურების შედეგების მიხედვით აუდიტორმა შერჩეულ ერთობლიობაში გამოვლენილი შეცდომების ექსტრაპოლირება (გავრცელება) უნდა მოახდინოს მთელ გენერალურ ერთობლიობაში მათი სრული შესაძლო სიდიდის შეფასებით. აგრეთვე მან უნდა გაანალიზოს პროგნოზირებადი (ექსტრაპოლირებული) შეცდომის ზეგავლენა კონკრეტული ტესტის მიზნებსა და აუდიტის სხვა არეებზე. აუდიტორი აფასებს საერთო შეცდომას გენერალურ ერთობლიობაში, რათა მიიღოს შეცდომების დიაპაზონის განზოგადებული წარმოდგენა და შეადაროს ის დასაშვებ შეცდომას.

არსებითად შემოწმების პროცედურისთვის დასაშვები შეცდომა არის დასაშვები უზუსტობა და წარმოადგენს თანხას, რომელიც არსებითობის წინასწარ შეფასებაზე მეტი ან ტოლია, რომელსაც იძლევა აუდიტორი და რომელიც გამოიყენება საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე ცალკე აუდირებადი ნაშთებისათვის.

როდესაც შეცდომა ანომალურად არის აღიარებული, ის შეიძლება გამოირიცხოს მთელი გენერალური ერთობლიობიდან შერჩეულ ერთობლიობაში მოძიებული შეცდომების ექსტრაპოლაციისას. ნებისმიერი ასეთი შეცდომის შედეგები, თუ ის არ იქნა გასწორებული, მაინც უნდა იყოს განხილული იმ შეცდომების სრული სიდიდის შეფასებასთან დამატებით, რომლებიც ამ ანომალურ შეცდომებს წარმოადგენენ. თუ ბრუნვები საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფის მიხედვით დაყოფილია სტრატებად, მაშინ შეცდომების ექსტრაპოლაცია ტარდება ცალკე ყოველი სტრატის მიხედვით. ტიპური, პროგნოზირებადი ან ანომალური შეცდომების ერთობლიობა ყოველი სტრატის მიხედვით განიხილება საბუღალტრო აღრიცხვის ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფის ანგარიშზე ნაშთის უტყუარობაზე მათი გავლენის თვალსაზრისით.

შიდა კონტროლის ტესტებისთვის არ მოითხოვება შეცდომების აშკარა ექსტრაპოლაცია, რადგან შეცდომების წილი შერჩეულ ერთობლიობაში, ამავე დროს, გენერალურ ერთობლიობაში შეცდომების მთლიანობაში მოსალოდნელ წილს წარმოადგენს.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შერჩეულ ერთობლიობაში ელემენტების შედეგები, რათა განსაზღვროს, დადასტურდა თუ არა გენერალური ერთობლიობის შესაბამისი მახასიათებლის წინასწარი შეფასება თუ შეფასება უნდა გადაიხედოს.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ტესტირებისას შერჩეულ გენერალურ ერთობლიობაში შეცდომების მოულოდნელად დიდმა წილმა შეიძლება შიდა კონტროლის საშუალებათა რისკის შესაფასებელი დონის ზრდა გამოიწვიოს, თუ არ იქნება მიღებული დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებები, რომლებიც დაასაბუთებენ პირველად შეფასებას.

არსებითად შემოწმების დროს შერჩეულ ერთობლიობაში შეცდომის მოულოდნელად მაღალმა მნიშვნელობამ შეიძლება საფუძველი მისცეს აუდიტორს, იფიქროს, რომ ნაშთი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშზე ან ერთი ტიპის ოპერაციათა ჯგუფი არსებითად უზუსტოა იმ დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში, როდესაც უზუსტობას ადგილი არა აქვს.

თუ ტიპური, პროგნოზირებადი და ანომალური შეცდომების ერთობლივი სიდიდე დასაშვებზე ნაკლებია, მაგრამ უახლოვდება მას, აუდიტორი აანალიზებს შერჩევითი შემოწმების შედეგების უტყუარობას სხვა აუდიტური პროცედურების თვალსაზრისით და შეუძლია მიზანშეწინილად ჩათვალოს დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებების მიღება. ტიპური, პროგნოზირებადი და ანომალური შეცდომების ერთობლიობა წარმოადგენს აუდიტორის მიერ შეცდომის ყველაზე სწორ შეფასებას გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტთან მიმართებით.

შერჩევითი შემოწმების შედეგად გაცემებულ დასკვნებზე გავლენას ახდენს შერჩევითი მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკი. თუ შეცდომის ყველაზე საუკეთესო შეფასება შეცდომის დასაშვებ დონეს უახლოვდება, აუდიტორი აფასებს იმის რისკს, რომ სხვა შერჩევას შეიძლება შეცდომის სხვა შეფასება

მოეცა, რომელიც შეიძლება დასაშვებზე მაღალი ყოფილიყო. სხვა აუდიტური პროცედურების შედეგების ანალიზი ამ რისკის შეფასების საშუალებას აძლევს აუდიტორს. ამავე დროს, ასეთი რისკი მცირდება, თუ აუდიტის მსვლელობაში მიღებული იყო დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებები.

თუ შერჩეული ერთობლიობის შემოწმების შედეგების ანალიზი უჩვენებს, რომ აუცილებელია გენერალური ერთობლიობის შესაბამისი მახასიათებლის წინასწარი შეფასების გადახედვა, აუდიტორს შეუძლია:

- მიმართოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობას გამოვლენილი შეცდომების გაანალიზების თხოვნით, რეკომენდაცია მისცეს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობას, რომ მან მიიღოს ზომები აღრიცხვის კონკრეტულ ნაწილში სხვა შეცდომების აღმოსაჩენად, და აგრეთვე ჩაატაროს აუცილებელი კორექტირებები;
- შეცვალოს დაგეგმილი აუდიტური პროცედურები;
- განიხილოს შერჩეული ერთობლიობის შემოწმების შედეგების გავლენა აუდიტურ ანგარიშში შესულ დასკვნებზე.

ასს-530 მოიცავს სამ დანართს: 1. „სტრატეგიკაცია და შეწონილი ღირებულების მეთოდით შერჩევა“ 2. „შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის“, 3. „შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ძირითადი პროცედურებისათვის“.

შერჩევითი გამოკვლევის წარმატებით ჩატარება ბევრად არის დამოკიდებული ერთობლიობის შემთხვევითი ელემენტების სწორად შერჩევაზე. ამისათვის პრაქტიკაში იყენებენ შემთხვევითი რიცხვების გამოყენებას, რომლებიც გათვალისწინებულია ყველა თანამედროვე კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფით. მიზანშეწონილია შერჩევითი გათვლების ჩატარება ელექტრონული ცხრილების გარემოში (Excel, Works, Supercalc, QuattroPro და სხვა). დასაშვებია აგრეთვე შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების გამოყენება.

უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ადგენენ მოთხოვნებს აუდიტური ამონაკრებების საკითხებთან მიმართებაში, არ შეიცავენ კონკრეტულ პრაქტიკულ მაგალითებს, ამიტომ საჭიროა, რომ ყოველმა აუდიტორმა ორგანიზაციამ თვითონ შეიმუშაოს აუდიტური საქმიანობის საკუთარი ფირმის შიდა სტანდარტი, რომელიც შესაძლებელს გახდის აუდიტური შერჩევის ფორმირების ცალკეული ასპექტების გადაწყვეტისადმი მიდგომის ძირითადი მეთოდების განსაზღვრას.

5.6. სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტი

ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებით ასახული მუხლების აუდიტის წესები წარმოდგენილია ISA 540—ში „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“. ეს სტანდარტი არ არის განკუთვნილი გამოსაყენებლად პროგნოზული ინფორმაციის შემოწმებისას, თუმცა სტანდარტში მოყვანილი ბევრი პროცედურა შეიძლება პასუხობდეს ამ მიზნებს. ცნება „სააღრიცხვო შეფასება“ განსაზღვრულია მოცემულ სტანდარტში, როგორც „იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხის განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება“. ეს ტერმინი გამოიყენება რეალური ღირებულებით შეფასებული ღირებულებისთვის, სადაც ადგილი აქვს შეფასების განუსაზღვრელობას, ისევე, როგორც სხვა თანხებისათვის, რომელთა შეფასებაა საჭირო. როდესაც წინამდებარე ასს-ში საუბარია სააღრიცხვო

შეფასებებზე, რომლებიც მოიცავს მხოლოდ რეალურ ღირებულებას, გამოიყენება ტერმინი “რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება”.

საღრიცხვო შეფასებების ხასიათი განსაზღვრავს, რომ შეფასებითი მნიშვნელობის განსაზღვრის პროცესი შეიძლება იყოს მარტივი ან რთული, მუხლის ხასიათის მიხედვით (მაგალითად, საიჯარო გადასახადის დარიცხვა შეიძლება იყოს მარტივი გამოთვლა იმ დროს, როდესაც ნაკლებადრეალიზებადი და ჭარბი მარაგების რეზერვების შეფასებამ შეიძლება მიმდინარე მონაცემებისა და გაყიდვების მომავალი მოცულობის მიმართ პროგნოზების მასშტაბური ანალიზი მოითხოვოს). თუ მუხლთან დაკავშირებული გაურკვევლობის ან ობიექტური მონაცემების არარსებობის შედეგად შეუძლებელი გახდება სააღრიცხვო შეფასებების მიღება, მაშინ აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, არსებობს თუ არა აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა ISA 700 „მოსაზრებების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

სტანდარტში წარმოდგენილი აუდიტური პროცედურები განსაზღვრავს სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის ჩატარებას სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებისა და მათზე ინფორმაციის გახსნის ხარისხის დასადგენად. ასეთი აუდიტის დროს შეთავაზებულია შემდეგი მიდგომებიდან ერთ-ერთის ან მათი კომბინაციის არჩევა:

- შეფასების გაკეთებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის მიმოხილვა და ტესტირება;
- დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენება იმ შეფასებასთან შედარებით, რომელიც მომზადებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ;
- შემდგომი მოვლენების მიმოხილვა, რომლებიც ადასტურებენ გაკეთებულ შეფასებებს.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცედურების გაანალიზებისთვის აუდიტორმა უნდა გაიაროს შემდეგი ეტაპები:

- შეაფასოს მონაცემები და გაანალიზოს დაშვებები, რომლებზეც დაფუძნებულია შეფასებითი მნიშვნელობა;
- შეამოწმოს შეფასებისას შესრულებული გამოთვლები;
- შეადაროს წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებები ამ პერიოდების ფაქტობრივ შედეგებს;
- განიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების დადასტურების პროცედურები.

მონაცემთა შეფასება და დაშვებების ანალიზი საშუალებას აძლევს აუდიტორს დაადგინოს იმ მონაცემთა სიზუსტის, სისრულის და შესაფერისობის ხარისხი, რომლებსაც ეფუძნება შეფასება. სპეციალური მეთოდების გამოყენებით შეფასების რთული პროცესის დროს აუდიტორს უფლება აქვს ისარგებლოს ექსპერტების მუშაობის შედეგებით და იხელმძღვანელოს ISA 620—ის „აუდიტორის მიერ ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“ დებულებით.

მოცემული ISA—ს თანახმად, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული გამოთვლების პროცედურების ტესტირების ხასიათი, ვადები და მოცულობა აუდიტის დროს დამოკიდებულია სააღრიცხვო შეფასებების გათვლების სირთულეზე, სააღრიცხვო შეფასებების მიღებისას სუბიექტის მიერ გამოყენებული პროცედურებისა და მეთოდების აუდიტურ შეფასებაზე და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში აღნიშნული სააღრიცხვო შეფასებების არსებობაზე.

წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების შედარება ამავე პერიოდების ფაქტობრივ შედეგებთან დაეხმარება აუდიტორს:

- მიიღოს მტკიცებულებები სუბიექტის მიერ გამოყენებული შეფასების პროცედურების საერთო საიმედოობასთან დაკავშირებით;
- განიხილოს შეფასებითი ფორმულების კორექტირების აუცილებლობა;
- დაადგინოს შესაბამისი კორექტივების შეტანისა და საჭირო ინფორმაციის გახსნის აუცილებლობა.

აუდიტორს დამოუკიდებელი შეფასების გაკეთებისას შეუძლია ჩაატაროს ან მიიღოს დამოუკიდებელი შეფასება და შეადაროს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ შეფასებით მნიშვნელობას. დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მონაცემები, განიხილოს დაშვებები და ჩაატაროს გამოთვლის იმ პროცედურების ტესტირება, რომლებიც სრულდება ასეთი დამოუკიდებელი შეფასებისთვის. სტანდარტში მითითებულია აგრეთვე წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების ამავე პერიოდების ფაქტობრივ „შემდგომი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის“ აღნიშნულია, რომ ოპერაციები და მოვლენები, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა საანგარიშო პერიოდის დასასრულისთვის, მაგრამ აუდიტის დასრულებამდე, შეიძლება, აუდიტურ მტკიცებულებებს წარმოადგენდნენ ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ შეფასებით მნიშვნელობებთან მიმართებაში. აუდიტორის მიერ მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენების მიმოხილვას შეუძლია შეამციროს ან, საერთოდ, ააცილოს პროცედურების ანალიზის ან ტესტირების აუცილებლობა შეფასებითი მნიშვნელობის მომზადებისას ან დამოუკიდებელი შეფასების აუცილებლობა შეფასებითი მნიშვნელობის დასაბუთების ანალიზის დროს.

აუდიტური პროცედურების შედეგების შეფასების შესაბამისად აუდიტორმა საბოლოოდ უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობა კლიენტის ბიზნესის ცოდნაზე დაყრდნობით, აგრეთვე შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა ეს შეფასებები აუდიტის მსვლელობაში მიღებულ სხვა აუდიტურ მტკიცებულებებს.

არსებული აუდიტური მტკიცებულებებით დადასტურებული თანხის აუდიტურ შეფასებასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ შეფასებით მნიშვნელობას შორის შეუთანხმებლობათა გამოვლენისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა კორექტირების აუცილებლობა ასეთი შეუთანხმებლობის გათვალისწინებით. თუ არსებითი სხვაობა დასაბუთებულია (მაგალითად, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესული თანხა არ სცილდება მისაღებ შედეგებს), კორექტირება არ არის საჭირო. ხოლო, თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ ეს არსებითი სხვაობა დასაბუთებული არ არის, მაშინ საჭიროა ხელმძღვანელობისთვის თხოვნით მიმართვა შეფასებითი მნიშვნელობის გადახედვის შესახებ. უარის შემთხვევაში, აუცილებელია შეფასებითი მნიშვნელობის გადახედვა, არსებითი სხვაობის უზუსტობად მიჩნევა და სხვა დამახინჯებებთან ერთად მისი განხილვა. ამასთან, უნდა შეფასდეს, არსებითია თუ არა ასეთი უზუსტობების შედეგები ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, ხომ არ ვლინდება სხვაობის ცალკეულ დასაბუთებულად მიღებულ სიდიდეებთან მიმართებით ზრდის ან შემცირების საერთო ტენდენცია ისე, რომ ერთობლიობაში ამას შეიძლება არსებითი გავლენა მოეხდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებები ერთობლიობაში.

მოცემული ISA-ს საფუძველზე შესაძლებელია, შემუშავდეს აუდიტური საქმიანობის ეროვნული წესი (ასესასეს) „საბუღალტრო აღრიცხვაში სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტი“. ძირითად სტანდარტზე დაყრდნობით განისაზღვრება საბუღალტრო ანგარიშგებაში შესული სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის ჩატარების ძირითადი დებულებები და წესები.

ისევე, როგორც ISA 540-ში, პასუხისმგებლობა შეფასებით მნიშვნელობებზე საბუღალტრო ანგარიშგებაში ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელს ეკისრება

გაანგარიშების ტექნიკის მიხედვით, სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება იყოს მარტივი და რთული. მარტივი სააღრიცხვო შეფასებები მიიღება ერთი რომელიმე გაანგარიშების საფუძველზე (მაგალითად,

დაგროვების ფონდები განისაზღვრება მიღებული მოგების ფიქსირებული პროცენტის საფუძველზე), ხოლო რთული შეფასებითი მაჩვენებლები – რამდენიმე მაჩვენებლის საფუძველზე სპეციალური პროგნოზების გამოყენებით (მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ღირებულების შემცირებით შესაძლო დანაკარგების შეფასებამ შეიძლება მიმდინარე მონაცემების სერიოზული ანალიზი და რეალიზაციის მომავალი მოცულობის პროგნოზირება მოითხოვოს).

გაანგარიშების დროის მიხედვით, სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება იყოს მიმდინარე და საანგარიშო. მიმდინარე შეფასებითი მაჩვენებლები საბუღალტრო აღრიცხვას მიეკუთვნება და აისახება საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე იმპერიოდულობით, რაპერიოდულობითაც წარმართება საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრები (მაგალითად, რეზერვის დარიცხვა ძირითადი საშუალებების რემონტზე). საანგარიშო სააღრიცხვო შეფასებები აისახება მხოლოდ საბუღალტრო ანგარიშგების შედგენისას და წლის ბოლომდე არ ტარდება (მაგალითად, რეზერვის დარიცხვა ფასიან ქაღალდებში დაბანდების გაუფასურებაზე).

სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების მეთოდები გაწერილი უნდა იყოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

სააღრიცხვო შეფასებები ხშირად მომხდარი და მოსახდენი მოვლენების მიმართ გაურკვეველი მდგომარეობის არსებობისას კეთდება და მათი განმსაზღვრელი ეკონომიკური სუბიექტების აზრს ეყრდნობა, ამიტომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოყენება საბუღალტრო ანგარიშგებაში მასში არსებითი უზუსტობების წარმოქმნის რისკს ზრდის.

აუდიტორი ვალდებულია, საკმარისი აუდიტური მტკიცებულებები მიიღოს იმის თაობაზე, რომ შეფასებითი მნიშვნელობები უტყუარია მოცემულ გარემოებაში და საჭიროების შემთხვევაში შესაბამის განმარტებებს შეიცავს. სააღრიცხვო შეფასებების დამადასტურებელი მტკიცებულებები ხშირად უფრო ნაკლებად არის დამაჯერებელი და მათი მიღება უფრო რთულია, ვიდრე საბუღალტრო ანგარიშგების სხვა ელემენტების დამადასტურებელი მტკიცებულებებისა.

აუდიტური პროცედურების მეთოდების, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვისას აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა შეისწავლოს მეთოდები, რომლებსაც იყენებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებისას.

სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტისას აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა გამოიყენოს ერთ-ერთი შემდეგი მეთოდებიდან ან მათი კომბინაცია:

- პროცედურის ანალიზი და შემოწმება, რომელსაც იყენებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებისას;
- დამოუკიდებელი შეფასების ჩატარება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ შეფასებით მნიშვნელობასთან შესადარებლად;
- შემდგომი მოვლენების ანალიზი, რომლებიც ადასტურებენ გაანგარიშებულ შეფასებით მნიშვნელობას.

სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების საწყისი მონაცემებისა და მეთოდების ანალიზის ეტაპზე აუდიტური ორგანიზაცია აანალიზებს მონაცემთა სიმუსტეს, სისრულესა და შესაბამისობას, რომლებიც წარმოადგენენ საფუძველს შეფასებითი მნიშვნელობის გაანგარიშებისთვის. გაანგარიშებაში გამოყენებული ინფორმაცია არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებს. მაგალითად, საგარანტიო რემონტსა და საგარანტიო მომსახურებაზე რეზერვის შემოწმებისას აუდიტორი /იღებს აუდიტურ მტკიცებულებას იმის თაობაზე, რომ მონაცემები საგარანტიო მომსახურებაზე მოთავსებული/მიღებული მზა პროდუქციის შესახებ შეესაბამება მონაცემებს ამ პროდუქციის რეალიზაციის შესახებ.

აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია მიიღოს მტკიცებულებები შესამოწმებელ ეკონომიკურ სუბიექტთან მიმართებით გარე წყაროებიდან. ის აფასებს, თუ რამდენად სწორად იყო ინტერპრეტირებული/გადამუშავებული შეგროვილი მონაცემები ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ და რამდენად

სწორად იყო იგი გამოყენებული პროგნოზის გასაკეთებლად, რომელიც საფუძვლად უდევს შეფასებითი მნიშვნელობის გაანგარიშებას. მაგალითის სახით შეიძლება მოყვანილ იქნას დებიტორული დავალიანების ვადების ანალიზი საეჭვო დავალიანებებზე რეზერვის დარიცხვისას, რა დროსაც აუდიტური ორგანიზაცია ადგენს, რომელ დროებით კვუფებად არის დაყოფილი დავალიანება და რამდენად დასაბუთებულია ყოველ მათგანზე რეზერვირების პროცენტების მნიშვნელობები.

აუდიტური ორგანიზაცია აფასებს საფუძვლების საკმარისობას, რომლებიც საჭიროა შეფასებითი მნიშვნელობის გაანგარიშების საბაზისო სიდიდის შესარჩევად. ზოგ შემთხვევაში შეიძლება გამოყენებულ იქნას ეკონომიკურ სუბიექტთან მიმართებით გარე მონაცემები, როგორებიცაა: მაჩვენებლები მაკროეკონომიკური ან დარგობრივი სტატისტიკიდან, ინფლაციის ტემპი, საპროცენტო განაკვეთები, დასაქმების დონე, ბაზრის მოსალოდნელი ზრდა. სხვა შემთხვევებში, როდესაც ხდება მოცემული ეკონომიკური სუბიექტისთვის სპეციფიკური მაჩვენებლების შეფასება, გაანგარიშებები ეფუძნება მიღებულ შიდა მონაცემებს.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მონაცემებისა და ვარაუდების ანალიზისას, რომლებიც საფუძვლად უდევს სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებას, განხილულის გარდა, აუდიტორი განიხილავს:

- სააღრიცხვო შეფასებების უტყუარობას წინა პერიოდების ფაქტობრივი მაჩვენებლების ჭრილში;
- ამ მნიშვნელობების ადეკვატურობას სხვა სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებაში გამოყენებულ ვარაუდებთან;
- სააღრიცხვო შეფასებების შესაბამისობას დაგეგმილ ღონისძიებებთან.

აუდიტორმა ორგანიზაციამ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს გაანგარიშებების საბაზისო მაჩვენებლებს, რომლებიც მგრძნობიარეა ცვლილებების მიმართ და განიცდის არსებით დამახინჯებებს.

აუდიტური ორგანიზაცია აანალიზებს ეკონომიკურ სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების მეთოდების სწორად შერჩევას, ამ მეთოდების ადეკვატურობას მდგომარეობასთან, რომელშიც იმყოფება მოცემული სუბიექტი, და მათი გამოყენების თანმიმდევრულობას. ასეთი ანალიზისთვის მოითხოვება აუდიტური ორგანიზაციისგან ეკონომიკური სუბიექტის წინა პერიოდებში ფინანსური შედეგების, დარგის სხვა ორგანიზაციების მიერ გამოყენებული მეთოდების და ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმების ცოდნა.

სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების შემოწმების ეტაპზე აუდიტორი სააღრიცხვო შეფასებების არითმეტიკულ გაანგარიშებებს ამოწმებს. აუდიტური შემოწმების მეთოდები, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა გაანგარიშებების სირთულე, აუდიტური ორგანიზაციის მიერ პროცედურებისა და მეთოდების გაანალიზება, რომლებსაც იყენებს ეკონომიკური სუბიექტი სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებისას, და აგრეთვე შეფასების არსებითობა საბუღალტრო ანგარიშგებისთვის.

შედარების ეტაპზე აუდიტორი შესაძლებლობისამებრ ადარებს წინა პერიოდებში გამოყენებულ საბუღალტრო შეფასებებს ამ პერიოდების ფაქტობრივ მაჩვენებლებს, რათა:

- მიიღოს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების პროცედურების საიმედოობის მტკიცებულება;
- მონახოს სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების ფორმულების აუცილებელი კორექტირებები;
- დაადგინოს, იყო თუ არა სხვაობები ფაქტობრივ მაჩვენებლებსა და მათ წინაშე შეფასებითი მნიშვნელობებს შორის, იყო თუ არა ისინი გაზომილი და გაკეთდა თუ არა აუცილებელი კორექტირებები და ახსნა-განმარტებები.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების მეთოდის დამტკიცების წესის განხილვის ეტაპზე აუდიტორი ამოწმებს, თუ როგორ ადგენს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშების წესებს, როგორ აანალიზებს შეფასებით ინფორმაციას, რა დასკვნები გამოაქვს და რა გადაწყვეტილებებს იღებს მის საფუძველზე და როგორ არის ასახული ეს პროცესი ეკონომიკური სუბიექტის დოკუმენტებში.

აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია მიიღოს დამოუკიდებელი შეფასება და შეადაროს ის ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ გაანგარიშებულ შეფასებით მნიშვნელობას. დამოუკიდებელი შეფასების სახით აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია გარეშე ექპერტ-შემფასებლებისგან მიღებული მნიშვნელობები გამოიყენოს. აუდიტორს აგრეთვე უფლება აქვს დამოუკიდებლად შეაფასოს მონაცემები, განიხილოს წინაპირობები და გამოიყენოს გაანგარიშების პროცედურები შეფასებითი მნიშვნელობის ფორმირებისთვის. გარდა ამისა, შეიძლება სასარგებლო იყოს წინა პერიოდებში გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასებების შედარება ამ პერიოდების რეალურ შედეგებთან. მაგალითად, აუდიტორმა დამოუკიდებლად და მასთან არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით გააკეთოს ფასიანი ქაღალდების კურსის შეცვლის პროგნოზირება. ამ შემთხვევაში ფასიანი ქაღალდების გაუფასურებაზე რეზერვის შესამოწმებლად მან აუცილებლად უნდა შეადაროს თავისი პროგნოზი აღნიშნული სიდიდის შეფასებით მნიშვნელობას, რომელსაც შეიცავს საბუღალტრო ანგარიშგება.

გამოანგარიშებული სააღრიცხვო შეფასებების დამადასტურებელი შემდგომი მოვლენების გაანალიზების მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია გააანალიზოს მოქმედებები და მოვლენები, რომლებიც მოხდება აუდირებადი პერიოდის დასრულების შემდეგ, მაგრამ აუდიტის დასრულებამდე. ასეთმა შემდგომმა მოვლენებმა შეიძლება მისცენ აუდიტორს აუდიტური მტკიცებულებები ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ გაანგარიშებული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ. ამგვარი მოქმედებებისა და მოვლენების ანალიზმა შეიძლება შეამციროს ან გამორიცხოს კიდევ იმ მოქმედებების და მოვლენების ანალიზის აუცილებლობა, რომლებსაც ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა იყენებს სააღრიცხვო შეფასებების გაანგარიშებისთვის ან დამოუკიდებელი შეფასებისთვის. მაგალითად, ფასიანი ქაღალდების კურსის დაცემას შეუძლია ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წინა წელს დარიცხული რეზერვის დადასტურება.

აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება შეფასებით მონაცემებზე დაფუძნებული საბუღალტრო ანგარიშგების მუხლებთან, აგრეთვე შემოწმების სხვადასხვა მეთოდის კომბინაციის გამოყენება სააღრიცხვო შეფასებების ერთმანეთთან მიმართებით.

აუდიტური პროცედურების შედეგების ანალიზის თანახმად, აუდიტორმა ორგანიზაციამ საბოლოო დასკვნა უნდა გააკეთოს სააღრიცხვო შეფასებების უტყუარობის შესახებ, რაც უნდა განხორციელდეს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ცოდნისა და შესამოწმებელი შეფასებითი მნიშვნელობის აუდიტის მსვლელობაში მიღებულ სხვა აუდიტურ მტკიცებულებებთან შესაბამისობის საფუძველზე.

თუ არსებობს სხვაობები არსებული აუდიტური მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტური ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრულ შეფასებით მნიშვნელობასა და საბუღალტრო ანგარიშგებაში ასახულ სხვა ანალოგიურ მაჩვენებელს შორის, მაშინ აუდიტური ორგანიზაცია იღებს გადაწყვეტილებას, აუცილებელია თუ არა შესწორებების შეტანა ანგარიშგებაში. თუ სხვაობა არსებითი არ არის, მაგალითად, როცა საბუღალტრო ანგარიშგებაში ასახული თანხა დასაშვები გადახრების ფარგლებშია, შესწორება შეიძლება არ მოითხოვებოდეს.

თუ აუდიტური ორგანიზაცია სხვაობას არსებითად მიიჩნევს, მას შეუძლია შესთავაზოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეფასებითი მნიშვნელობის გადახედვა. თუ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ასეთ გადახედვაზე, სხვაობა შეცდომად ჩაითვლება და განიხილება დანარჩენ უზუსტობებთან ერთად საბუღალტრო ანგარიშგებაზე გავლენის არსებითობის შეფასებისას.

აუდიტური ორგანიზაცია ადგენს აგრეთვე, რამდენად მსგავსი ხასიათი აქვთ სხვაობებს არსებითად

აღიარებული ცალკეული მაჩვენებლების შეფასებებში, რის გამოც დაგროვების შემთხვევაში მათ შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინონ საბუღალტრო ანგარიშგებაზე. აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა შეაფასოს ასეთი გადახრების ერთობლივი გავლენა საბუღალტრო ანგარიშგებაზე.

გაურკვევლობამ, რომელიც თან ახლავს შეფასებით მნიშვნელობებს, აგრეთვე ობიექტური მონაცემების არარსებობამ შესაძლოა, შეუძლებელი გახადოს საკმარისად უტყუარი მონაცემების მიღება. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს საკითხი უარის თქმასთან დაკავშირებით შესამოწმებელი საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ საკუთარი აზრის გამოთქმაზე.

სააღრიცხვო შეფასებებში განიხილება:

- ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია (იმ შემთხვევაში, როდესაც ეკონომიკური სუბიექტი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს აქტივების მონაცემთა სასარგებლო გამოყენების ვადებს და მათი შესაბამისი ამორტიზაციის ნორმებს);
- არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია (იმ შემთხვევაში, როდესაც ეკონომიკური სუბიექტი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს აქტივების მონაცემთა სასარგებლო გამოყენების ვადებს და მათი შესაბამისი ამორტიზაციის ნორმებს);
- რეზერვი საეჭვო სესხებზე;
- რეზერვი ფასიან ქაღალდებში დაბანდების გაუფასურებაზე;
- ხელშეკრულებების შესაბამისად დარიცხული კრედიტორული დავალიანება არადეკლარირებულ სამუშაოებსა და მომსახურებაზე;
- მომავალი ხარჯებისა და გადახდების რეზერვები, მათ შორის:

— მომავალი შვებულებების ანაზღაურებაზე;

— წლის განმავლობაში მუშაობის შედეგების მიხედვით ანაზღაურების გაცემაზე;

— ძირითადი საშუალებების რემონტზე;

— მრეწველობის სეზონურ დარგებში მოსამზადებელ სამუშაოებზე გასაწევ საწარმოო ხარჯებზე;

— მიწების რეკულტივაციასა და სხვა გარემოსდაცვითი ღონისძიებების განხორციელებაზე მომავალში გასაწევ ხარჯებზე;

— ქირავნობის საგნების რემონტის მომავალ ხაჯებზე;

— საგარანტიო რემონტსა და საგარანტიო მომსახურებაზე;

— სხვა გაუთვალისწინებელი ხარჯების დაფარვაზე.

- სხვა ანალოგიური რეზერვები, რომლებიც გათვალისწინებულია საბუღალტრო აღრიცხვის ნორმატიული აქტებით.

5.7. დაკავშირებული მხარეები

დაკავშირებული მხარის განმარტება მოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტში 24 - „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“: მხარეები დაკავშირებულებად ითვლებიან, თუ ფინანსური და ოპერატიული გადაწყვეტილებების მიღებისას ერთ მხარეს მეორე მხარის

გაკონტროლება და მასზე გავლენის მოხდენა შეუძლია.

რეკომენდაციები აუდიტორის მოვალეობებთან და აუდიტურ პროცედურებთან დაკავშირებით, რომლებიც გამოიყენება დაკავშირებული მხარეების (მონათესავე ან დამოკიდებული ორგანიზაციების) და ასეთ მხარეებთან ოპერაციების მიმართ, წარმოდგენილია ISA 550-ში - „დაკავშირებული მხარეები“. დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციებში იგულისხმება რესურსების ან ვალდებულებების გადაცემა დაკავშირებულ მხარეებს შორის იმის მიუხედავად, გადაიხდება თუ არა ასეთი გადაცემისთვის საზღაური.

მოცემული სტანდარტი მოითხოვს აუდიტორებისგან აუდიტური პროცედურების შესრულებას საკმარისი და დროული მტკიცებულებების მისაღებად დაკავშირებული მხარეების დადგენისა და მათ შესახებ ინფორმაციის გახსნის, აგრეთვე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებულ მხარეებთან არსებითი ოპერაციების გავლენის თაობაზე. ამასთანავე, ავალდებულებს აუდიტორს, იმ შემთხვევისთვის, თუ არის დაკავშირებული მხარეების არსებობაზე მიმანიშნებელი რაიმე ნიშანი, შეასრულოს მოცემული პირობებისთვის მიზანშეწონილი ცვლილებები, გაფართოებული ან დამატებითი პროცედურები.

მითითებულია, რომ დაკავშირებული მხარეებისა და მათთან მიმართებით განხორციელებული ოპერაციების დადგენაზე, აგრეთვე შესაბამისი ინფორმაციის გახსნაზე პასუხს აგებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა, რომლის მოვალეობებშიც შედის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების დანერგვა აღრიცხვაში სათანადო ასახვის უზრუნველსაყოფად და დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში გასახსნელად.

აუდიტორისთვის დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის ფლობის აუცილებლობა აიხსნება იმით, რომ:

- ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი წესებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს დაკავშირებულ მხარეებთან IAS 24-ში მითითებული გარკვეული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გახსნა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- დაკავშირებული მხარეების ან დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აუდიტური მტკიცებულების წყარო გავლენას ახდენს მისი უტყუარობის აუდიტურ შეფასებაზე. აუდიტური მტკიცებულებები, მიღებული მესამე მხარეებისგან, რომლებიც დაკავშირებული არ არიან ან მათ მიერ მომზადებული აუდიტური მტკიცებულებები უფრო მარწმუნებელია;
- ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან შეიძლება მოტივირებული იყოს არამხოლოდ ჩვეულებრივი საქმიანი მოსაზრებებით, არამედ, მაგალითად, მოგების განაწილებით ან თაღლითობითაც კი.

მოცემული მოთხოვნა ვარაუდობს, რომ აუდიტორს აქვს ცოდნა სუბიექტის ბიზნესისა და მთლიანობაში დარგის შესახებ.

დაკავშირებული მხარეების არსებობის გამოსავლენად და მათ შესახებ ინფორმაციის გასახსნელად აუდიტორმა უნდა განიხილოს დირექტორებისა და ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, რომელიც ყველა ცნობილი დაკავშირებული მხარის ჩამონათვალს წარმოადგენს, აგრეთვე აუდიტორმა უნდა შეასრულოს შესაბამისი პროცედურები მოცემული ინფორმაციის სისრულის შესამოწმებლად:

- შეისწავლოს წინა წლის სამუშაო დოკუმენტები ცნობილი დაკავშირებული მხარეების სიის შესადგენად;
- შეისწავლოს სუბიექტის მიერ დაკავშირებული მხარეების დადგენის წესი;
- მოითხოვოს დირექტორებისა და ხელმძღვანელობისგან ინფორმაცია სხვა საწარმოებთან მათი აფილირების შესახებ;

- შეეკითხოს სხვა აუდიტორებს, რომლებიც მონაწილეობენ მოცემულ მომენტში აუდიტის ჩატარებაში, ან წინა აუდიტორებს იმის შესახებ, იციან თუ არა მათ რომელიმე დამატებითი დაკავშირებული მხარის არსებობის შესახებ და ა.შ.

თუ, აუდიტორის აზრით, დიდი გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარეების არგამოვლენის რისკი მაღალი არ არის, მაშინ ჩამოთვლილი პროცედურები შეიძლება შეიცვალოს რისკების შესაბამისად.

თუ ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპებით გათვალისწინებულია ინფორმაციის გახსნა დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობების შესახებ, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ ასეთი გახსნა არის ადეკვატური.

აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს დირექტორებისა და ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების შესახებ, და აგრეთვე ყურადღება მიაქციოს სხვა არსებით ოპერაციებს დაკავშირებულ მხარეებთან. საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლის, აგრეთვე კონტროლის სისტემის რისკის წინასწარი შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების ავტორიზაციასა და აღრიცხვაზე კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობა.

აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორმა აუცილებლად ყურადღება უნდა მიაქციოს ოპერაციებს, რომლებიც უჩვეულოდ გამოიყურებიან მოცემულ გარემოებაში და შეიძლება მიუთითონ ადრე არგამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების არსებობაზე, მაგალითად:

- ოპერაციები არატიპური პირობებით (არასტანდარტული ფასებით, პროცენტული განაკვეთებით, დაფარვის გარანტიებითა და პირობებით);
- ლოგიკური მიზეზის გარეშე ჩატარებული ოპერაციები;
- ოპერაციები, რომელთა შინაარსი განსხვავდება მათი ფორმისგან;
- არაორდინალური ოპერაციები;
- მოცულობით მსხვილი ან მნიშვნელოვანი ოპერაციები ცალკე მომხმარებლებთან ან მომწოდებლებთან (სხვა მომხმარებლებთან (მომწოდებლებთან) შედარებით);
- გაუთვალისწინებელი ოპერაციები, როგორც არის მმართველობითი მომსახურების უსასყიდლოდ მიღება ან გაწევა.

პროცედურებს, რომლებიც შესაძლებლობას აძლევენ აუდიტორს დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების არსებობა გამოავლინოს აუდიტის მსვლელობისას, მიეკუთვნება:

- დეტალური ტესტების ჩატარება ანგარიშებზე ოპერაციებისა და სალდოების მიმართ;
- აქციონერთა კრებებისა და დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმების შესწავლა;
- სააღრიცხვო ჩანაწერების შესწავლა მსხვილი ან არატიპური ოპერაციების, ან ანგარიშებზე სალდოების გამოსავლენად, ამასთან, განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა ოპერაციებს, რომლებიც ასახულია საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ან მის დასრულებამდე;
- გაცემულ ან მიღებულ კრედიტებზე დადასტურების, აგრეთვე საბანკო დასტურების მიღება. ასეთმა შემოწმებამ შეიძლება დაკავშირებულ მხარეებთან საგარანტიო ვალდებულებებისა და სხვა ოპერაციების არსებობა გამოავლინოს;
- საინვესტიციო გარიგებების შესწავლა, მაგალითად, ერთობლივ ან სხვა საწარმოში მონაწილეობის მიზნით წილის შეძენა ან რეალიზება.

დაკავშირებულ მხარეებთან გამოვლენილი ოპერაციების შემოწმებისას აუდიტორმა უნდა მიიღოს იმის საკმარისი და დროული მტკიცებულებები, რომ ეს ოპერაციები სათანადოდ იყო აღრიცხული და გახსნილი. იმ შემთხვევებში, როდესაც დაკავშირებულ მხარესთან ოპერაციის მტკიცებულება არის შეზღუდული (მაგალითად, მეორე მხარის კონსიგნაციაზე არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების არსებობის დამადასტურებელი მტკიცებულება), აუდიტორმა უნდა განიხილოს ასეთი პროცედურების, როგორც დაკავშირებულ მხარესთან ოპერაციების პირობებისა და თანხის დადასტურების, შესრულების აუცილებლობა; შეისწავლოს დაკავშირებულ მხარესთან არსებული მტკიცებულებები; დაადასტუროს ან განიხილოს ინფორმაცია პირებთან, რომლებსაც შეხება აქვთ მოცემულ ოპერაციასთან, მაგალითად, ბანკებთან, იურისტებთან, გარანტებთან და აგენტებთან.

პასუხისმგებლობა დაკავშირებული მხარეების, მათთან ოპერაციების დადგენასა და შესაბამისი ინფორმაციის გახსნაზე აკისრია ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას, რომელიც ვალდებულია, დანერგოს საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემები, რათა უზრუნველყოს აღრიცხვაში სათანადო ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების გახსნა. ამიტომ, აუდიტორმა წერილობითი ფორმით უნდა მიიღოს ხელმძღვანელობის წარმოდგენილი ინფორმაციის სისრულის შესახებ განცხადებები, რომლებიც დაკავშირებული მხარეების წრის განსაზღვრას და ფინანსურ ანგარიშგებაში დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის გახსნას ეხება.

თუ აუდიტორს არ შეუძლია დაკავშირებული მხარეებისა და მათთან ოპერაციების შესახებ საკმარისი და დროული მტკიცებულებების მიღება, ან ის მიდის დასკვნამდე, რომ მათზე ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში გახსნილია არაადეკვატურად, მან შესაბამისად უნდა მოახდინოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება.

სახელმწიფო სექტორის აუდიტის დროს აუცილებლად უნდა გაკეთდეს მითითება შესაბამისი კანონმდებლობების მოთხოვნებზე. ასეთი საკანონმდებლო აქტები შეიძლება შეიცავდეს აკრძალვებს სახელმწიფო საწარმოებისა და მუშაკების მიერ დაკავშირებულ მხარეებთან გარიგებების დადებაზე. გარდა ამისა, შეიძლება იყოს გათვალისწინებული, რომ სახელმწიფო საწარმოების მუშაკებმა უნდა მოახდინონ თავიანთი მონაწილეობის წილის დეკლარირება საწარმოებში, რომლებთანაც ისინი დებენ გარიგებებს პროფესიულ და(ან) კომერციულ საფუძველზე. თუ არსებობს ასეთი საკანონმდებლო მოთხოვნა, აუდიტური პროცედურები აუცილებელია გაფართოვდეს ისე, რომ შესაძლებელი იყოს ასეთი მოთხოვნების დაუცველობის შემთხვევების გამოვლენა.

ამავე დროს უნდა აღინიშნოს, რომ IAS 24-ში მოყვანილი დაკავშირებული მხარეების განსაზღვრა სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებად საწარმოებს შორის ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გახსნას არ მოითხოვს. დაკავშირებული მხარეების განსაზღვრაში, რომლებიც მოყვანილია IAS 24-ში და ISA 550-ში, არ არის გათვალისწინებული სახელმწიფო სექტორის საწარმოებთან დაკავშირებული ყველა გარემოება. მაგალითად, ISA 550-ის გამოყენების მიზნით არ განიხილება ურთიერთობათა სტატუსი სახელმწიფო სამინისტროებისა და უწყებების, აგრეთვე სახელმწიფო უწყებებსა და სხვა სახელმწიფო ორგანოებს ან სააგენტოებს შორის.

აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს მხარეთა აფილირებადობასა და მათთან ოპერაციებზე, აგრეთვე ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში შესაბამისი ინფორმაციის გახსნაზე. ამასთან დაკავშირებით, აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობისგან მოითხოვება შესაბამისი საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვა და შიდა კონტროლის სისტემის ორგანიზება, რათა უზრუნველყოფილ იქნას აფილირებულ პირებთან ოპერაციების უტყუარი ასახვა და გახსნა ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში.

აუდიტორისთვის აუცილებელია ცოდნა აუდირებადი პირის საქმიანობისა და მთლიანად დარგის შესახებ, რაც საშუალებას აძლევს მას, გამოავლინოს მოვლენები, ოპერაციები და არსებული პრაქტიკა, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიონ ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე. აფილირებული პირებისა

და მათთან ოპერაციების არსებობა ჩვეულებრივ მოვლენად ითვლება საქმიან პრაქტიკაში, თუმცა აუდიტორმა უნდა იცოდეს მათ შესახებ შემდეგი მიზეზების გამო:

- ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების მოქმედი წესი შეიძლება ვარაუდობდეს ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში აფილირებულ პირებთან გარკვეული ურთიერთობებისა და ოპერაციების გახსნას;
- აფილირებული პირების ან მათთან ოპერაციების არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდირებადი პირის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობაზე;
- აუდიტური მტკიცებულების მიღების წყარო გავლენას ახდენს მისი უტყუარობის აუდიტურ შეფასებაზე. არააფილირებული მესამე პირებისგან მიღებული ან მათ მიერ მომზადებული აუდიტური მტკიცებულებები უფრო დამაჯერებელია;
- ოპერაციები აფილირებულ პირებთან შეიძლება იყოს მოტივირებული არა მხოლოდ ჩვეულებრივი საქმიანი ურთიერთობებით, არამედ, მაგალითად, მოგების განაწილებით დაბეგვრისგან დამალვის მიზნით ან თაღლითობით.

აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია აფილირებული პირის შესახებ, და აგრეთვე შეასრულოს შემდეგი პროცედურები მიღებული ინფორმაციის უტყუარობისა და მისი გახსნის სისრულის შესამოწმებლად:

- შეისწავლოს წინა წლის სამუშაო დოკუმენტები ცნობილი აფილირებული პირების სიის დასადგენად;
- შეამოწმოს აფილირებული პირების გამოსავლენად აუდირებადი პირის მიერ განხორციელებული ზომების შესრულება;
- მოითხოვოს აუდირებადი პირის თანამდებობის პირისგან ინფორმაცია მათი აფილირებულობის შესახებ სხვა სამეურნეო სუბიექტებთან მიმართებით;
- შეისწავლოს აქციონერთა სიები მსხვილი აქციონერების დადგენის მიზნით ან აუცილებლობის შემთხვევაში მიიღოს მსხვილ აქციონერთა სია აქციონერთა რეესტრიდან;
- შეისწავლოს აქციონერთა კრებებისა და დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები, და აგრეთვე კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტები, მათ შორის – აქციონერთა რეესტრი;
- შეეკითხოს აუდიტის ჩატარებაში მოცემულ მომენტში მონაწილე ან ადრე მონაწილე სხვა აუდიტორებს იმის თაობაზე, ცნობილია თუ არა მათთვის რომელიმე დამატებითი აფილირებული პირის არსებობის შესახებ;
- მოითხოვოს ინფორმაცია და დოკუმენტები (ხელშკრულებები, საქმიანი მიმოწერა, ანგარიშები მოლაპარაკებების შესახებ) აუდირებადი პირის ყველაზე მსხვილი დებიტორებისა და კრედიტორების შესახებ და შეადაროს მათი მონაცემები წინა პროცედურების შედეგებს;
- თუ, აუდიტორის აზრით, მნიშვნელოვანი გავლენის მქონე აფილირებული პირების არგამოვლენის რისკი მაღალი არ არის, აღნიშნული პროცედურები უნდა იქნას მოდიფიცირებული.

თუ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების მოქმედი წესით გათვალისწინებულია ინფორმაციის გახსნა აფილირებული პირებისა და მათთან ურთიერთობების შესახებ, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ ასეთი გახსნა არის უტყუარი და სრული.

აუდიტორმა დეტალურად უნდა შეისწავლოს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ

წარმოდგენილი ინფორმაცია აფილირებულ პირებთან ოპერაციების შესახებ, აგრეთვე მზად უნდა იყოს აფილირებულ პირებთან სხვა არსებითი ოპერაციების გამოსავლენად.

საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლისას, აგრეთვე კონტროლის საშუალებათა რისკის წინასწარ შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს აფილირებულ პირებთან ოპერაციების აღრიცხვის კონტროლისა და მათ შესახებ ინფორმაციის ჩამოყალიბების უტყუარობა.

აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას აუდიტორმა აუცილებლად ყურადღება უნდა მიაქციოს არატიპურ ოპერაციებს და ოპერაციებს, რომლებმაც შეიძლება მიუთითონ ადრე არგამოვლენილი აფილირებული პირების არსებობაზე, მათ შორის:

- ოპერაციები, რომლებიც არატიპურ სიტუაციებსა და პირობებს ვარაუდობენ, მაგალითად, არასტანდარტული ფასები, საპროცენტო განაკვეთები, თავდებობები და დაფარვის პირობები;
- ბიზნესის ლოგიკის თვალსაზრისით, მიზეზის გარეშე განხორციელებული ოპერაციები;
- ოპერაციები, რომელთა შინაარსი განსხვავდება მათი ფორმისგან;
- დოკუმენტებში და საბუღალტრო აღრიცხვაში უჩვეულოდ ასახული ოპერაციები;
- ოპერაციების დიდი მოცულობა ან თანხის მიხედვით მნიშვნელოვანი ოპერაციები ცალკე მომხმარებლებთან ან მომწოდებლებთან (სხვებთან შედარებით);
- გაუთვალისწინებელი ოპერაციები, მათ შორის – მმართველობითი მომსახურების უსასყიდლოდ მიღება ან გაწევა.

აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას აუდიტორი ატარებს პროცედურებს, რომელთა დახმარებით შეიძლება აფილირებულ პირებთან ოპერაციების გამოვლენა.

ასეთ პროცედურებს მიეკუთვნება:

- დეტალური პროცედურები საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე ოპერაციებისა და ნაშთების მიმართ;
- აქციონერთა კრებებისა და დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმების ანალიზი;
- საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრის ანალიზი მსხვილი ან არატიპური ოპერაციების ან ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე ნაშთების გამოვლენის მიზნით. ამასთან, განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ოპერაციებს, რომლებიც ასახულია საბუღალტრო აღრიცხვაში საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ან უფრო ადრე, მის დასრულებამდე;
- გაცემულ და მიღებულ კრედიტებზე დოკუმენტების, აგრეთვე საბანკო თავდებობების ანალიზი. ასეთმა შემოწმებამ შეიძლება გამოავლინოს საგარანტიო ვალდებულებებისა და აფილირებულ პირებთან სხვა ოპერაციების არსებობა;
- საინვესტიციო გარიგებების ანალიზი, მაგალითად, ერთობლივ ან სხვა საქმიანობაში მონაწილეობის წილის შეძენა (რეალიზაცია).

აფილირებულ პირებთან ოპერაციების შემოწმებისას აუდიტორმა უნდა მიიღოს იმის საკამარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები, რომ ეს ოპერაციები სათანადოდ იყო აღრიცხული და გახსნილი.

აფილირებულ პირებთან ურთიერთობების ხასიათის გათვალისწინებით, მტკიცებულება მათთან ოპერაციების ჩატარების შესახებ შეიძლება იყოს შეზღუდული (მაგალითად, იმის მიმართ, რომ ძირითადად

საწარმომ მისცა ინსტრუქციები შვილობილ კომპანიას სალიცენზიო გადასახდელების აღრიცხვის შესახებ). მსგავსი ოპერაციების დამადასტურებელი სათანადო მტკიცებულებების მიღების შეზღუდული შესაძლებლობის გამო აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, საჭიროა თუ არა შემდეგი პროცედურების შესრულება:

- აფილირებულ პირთან ოპერაციის პირობებისა და ამ ოპერაციებზე დახარჯული ფულადი სახსრების დადასტურება;
- აფილირებულ პირებთან არსებული მტკიცებულებების შესწავლა;
- ინფორმაციის დადასტურება ან განხილვა პირებთან, რომლებსაც შეხება აქვთ მოცემულ ოპერაციასთან, მაგალითად, ბანკებთან, იურისტებთან, გარანტებთან და აგენტებთან.

აუდიტორმა უნდა მიიღოს წერილობითი განცხადება აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობისგან, რომელიც ეხება:

- აფილირებული პირების წრის განსაზღვრის შესახებ წარმოდგენილი ინფორმაციის სისრულეს;
- ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში აფილირებული პირების შესახებ ინფორმაციის გახსნის უტყუარობას.

თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების მიღება აფილირებული პირებისა და მათთან ოპერაციების მიმართ ან მიდის დასკვნამდე, რომ მათზე ინფორმაცია ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში გახსნილია არამკაფიოდ და არასრულად, მან შესაბამისად უნდა მოახდინოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება.

5.8. შემდგომი მოვლენები

აუდიტორის მოქმედებები, რომლებიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შინაარსზე არსებითი გავლენის მქონე შემდგომი მოვლენების გამოსავლენად, ასახულია ISA 560-ში „შემდგომი მოვლენები“. ამ სტანდარტში ტერმინი „შემდგომი მოვლენები“ გამოიყენება იმ მოვლენების აღნიშვნისთვის, რომლებიც ხდება საანგარიშო პერიოდის დასრულების მომენტიდან აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე, ასევე აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ აღმოჩენილი ფაქტების აღნიშვნისათვის.

გემოაღნიშნულ სტანდარტში მოცემულია რეკომენდაციები აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ შემდგომ მოვლენებზე, რომლებიც მოხდა აუდიტის ანგარიშის შედგენის თარიღიდან, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების თარიღამდე. კერძოდ, ნათქვამია, რომ IAS 10-ში „ბალანსის შედგენის შემდგომი მოვლენები“ განიხილება ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც ხელსაყრელი, ასევე არახელსაყრელი მოვლენების ასახვა, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა პერიოდის დასრულების შემდეგ. IAS 10-ში განსაზღვრულია ორი ტიპის მოვლენა: მოვლენები, რომლებიც წარმოადგენენ დამატებით მტკიცებულებებს პერიოდის დასასრულისთვის არსებული პირობების შესახებ, და მოვლენები, რომლებიც მიუთითებენ პერიოდის დასასრულის შემდეგ წარმოქმნილ პირობებზე.

აუდიტორმა უნდა შეასრულოს პროცედურები საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად იმის შესახებ, რომ ყველა მოვლენა, რომელსაც ადგილი ჰქონდა აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მომზადების თარიღამდე და რომელმაც შეიძლება მოითხოვოს კორექტივების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მასში ინფორმაციის გახსნა, იყო დადგენილი. აღსანიშნავია, რომ ამ პროცედურებს

აუდიტორი ასრულებს ჩვეულებრივ პროცედურებთან დამატებით, მაგრამ მიუხედავად ამისა, მისგან არ მოითხოვება ყველა იმ მონაცემის შემდგომი შემოწმების ჩატარება, რომელთა მიხედვით ადრე ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული იყო დამაკმაყოფილებელი დასკვნები.

სტანდარტში მოყვანილია პროცედურების ჩამონათვალი იმ მოვლენების განსაზღვრისთვის, რომლებიც მოითხოვენ კორექტივების შეტანას ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მასში ინფორმაციის გახსნას:

- პროცედურების შემოწმება, რომლებიც დადგენილია ხელმძღვანელობის მიერ შემდგომი მოვლენების განსაზღვრის უზრუნველსაყოფად;
- აქციონერთა კრებების, დირექტორთა საბჭოს, აუდიტური კომიტეტისა და აღმასრულებელი ორგანოს სხდომის ოქმების გაცნობა, რომლებიც ტარდება პერიოდის დასრულების შემდეგ;
- მოთხოვნები ხელმძღვანელობისადმი იმ ამოცანების გადასაწყვეტად, რომელთა განხილვის ოქმებიც მზად არ არის;
- არსებული ყველაზე ბოლო შუალედური ფინანსური ანგარიშგების და, თუ ეს აუცილებელია და მიზანშეწონილია, ხარჯთაღრიცხვების, ფულადი სახსრების მოძრაობის პროვოზებისა და ხელმძღვანელობის სხვა შესაბამისი ანგარიშების გაცნობა;
- მოთხოვნა სუბიექტის იურისტებისადმი ან მათთვის განმეორებით მიმართვა წინა წერილობითი ან ზეპირი მოთხოვნების თაობაზე სასამართლო განხილვებსა და პრეტენზიებთან დაკავშირებით;
- მოთხოვნები ხელმძღვანელობისადმი შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით, რომლებსაც გავლენის მოხდენა შეეძლოთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგალითად:

— როგორია იმ მუხლების მიმდინარე მდგომარეობა, რომლებიც გათვალისწინებული იყო წინასწარი ან არასაბოლოო/დაუსრულებელი მონაცემების საფუძველზე;

— იყო თუ არა მიღებული ახალი ვალდებულებები, გაკეთდა თუ არა ახალი სესხები, დაიღო თუ არა თავდებობის ხელშეკრულებები;

— ადგილი ჰქონდა თუ არა ან ხომ არ იგეგმება ახალი აქციების ან სასესხო ვალდებულებების გამოშვება, შერწყმა ან ლიკვიდირება;

— ადგილი ჰქონდა თუ არა სახელმწიფოს მიერ აქტივების კონფისკაციას ან მათ განადგურებას, მაგალითად, ხანძრის ან წყალდიდობის შედეგად;

— მოხდა თუ არა რაიმე ცვლილება, რომელიც დაკავშირებულია არსებულ რისკებთან ან პირობით მოვლენებთან;

— შეტანილი იყო თუ არა რაიმე არატიპური საბუღალტრო კორექტივები ან განიხილება თუ არა მათი შეტანა;

— მოხდა (ან მოხდება) თუ არა რაიმე მოვლენა, რომელიც კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაფერისობას, მაგალითად, ისეთი მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენონ უწყვეტი საქმიანობის შესახებ დაშვებების დასაბუთება.

თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა მოვლენების შესახებ, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მან უნდა გააანალიზოს მოვლენების აღრიცხვის სისწორე და ფინანსურ

ანგარიშგებაში მათ შესახებ ინფორმაციის გახსნის ადეკვატურობა.

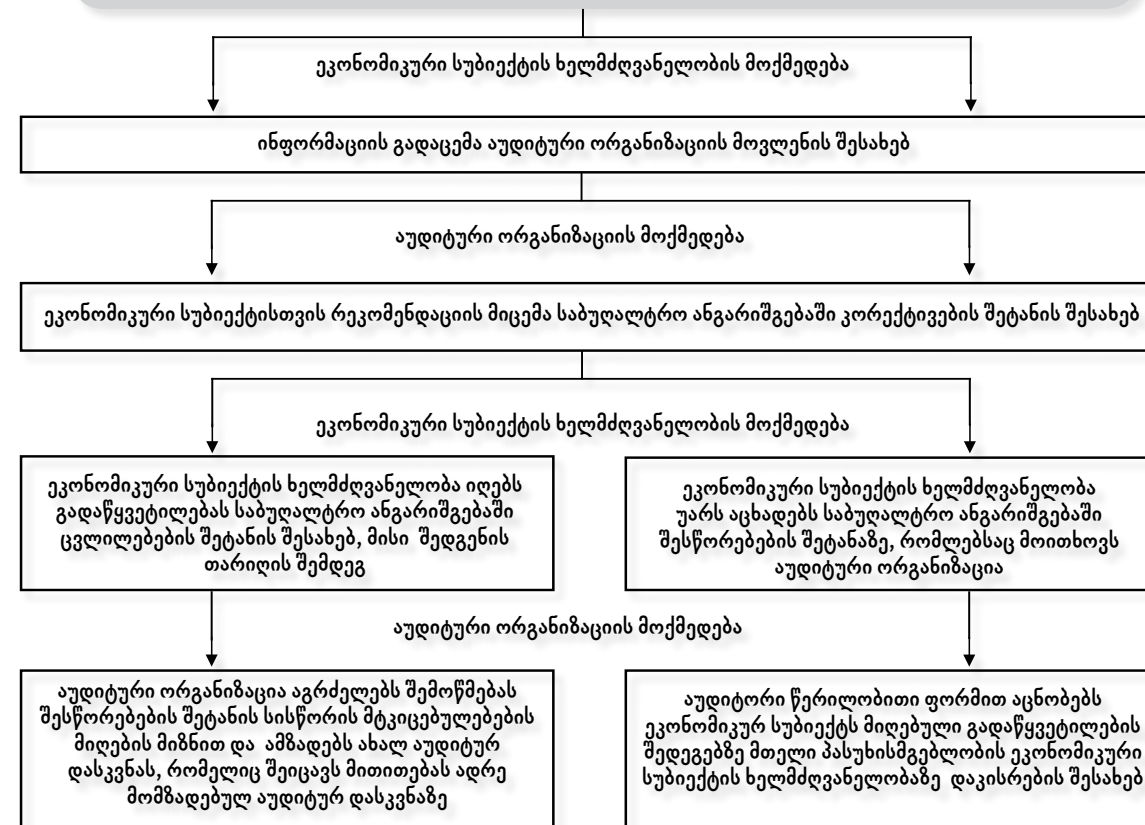
სტანდარტის ნაწილში – „ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე“ – ხაზგასმულია, რომ აუდიტური დასკვნის შედგენის თარიღიდან დაწყებული და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე პერიოდის განმავლობაში პასუხისმგებლობა აუდიტორის ინფორმირებაზე იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ეკისრება სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ამიტომ აუდიტორი ვალდებული არ არის, განახორციელოს პროცედურები ან გაგზავნოს მოთხოვნები ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის შემდეგ. თუმცა, თუ აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება იმ ფაქტების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაშინ მან უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ცვლილებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში, განიხილოს ეს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და განახორციელოს მოცემულ სიტუაციაში აუცილებელი მოქმედებები.

მითითებულია, რომ, თუ ხელმძღვანელობას შეაქვს ცვლილებები ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს მოცემული გარემოებისთვის აუცილებელი პროცედურები და წარუდგინოს ხელმძღვანელობას ახალი დასკვნა შეცვლილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც დათარიღებული უნდა იყოს შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერის ან დამტკიცების თარიღით. ახალი აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს განმარტებით პარაგრაფს ფინანსურ ანგარიშგებაში შენიშვნების შესახებ, რომელშიც უფრო დაწვრილებით არის გადმოცემული მიზეზი და საფუძველი ადრე წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტური დასკვნის გადასახედად.

თუ ხელმძღვანელობას არ შეაქვს ცვლილებები ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ დროს, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ ეს უნდა გაკეთდეს არსებითობის გათვალისწინებით, და აუდიტური დასკვნა ჯერ არ არის წარდგენილი სუბიექტისადმი, აუდიტორმა უნდა წარადგინოს მოდიფიცირებული აუდიტური დასკვნა. ხოლო, თუ აუდიტური დასკვნა გადაეცა სუბიექტს, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა აცნობოს სუბიექტის ხელმძღვანელს იმის თაობაზე, რომ სუბიექტმა არ უნდა წარუდგინოს მესამე პირებს ფინანსური ანგარიშგება და მასზე აუდიტური დასკვნა. თუ შემდგომში ფინანსური ანგარიშგება გადაეცემა მესამე პირებს, აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუცილებელი ზომები, იმისათვის, რომ ასეთი მესამე პირები არ დაეცდნენ აუდიტურ დასკვნას (ნახ. 5.3).

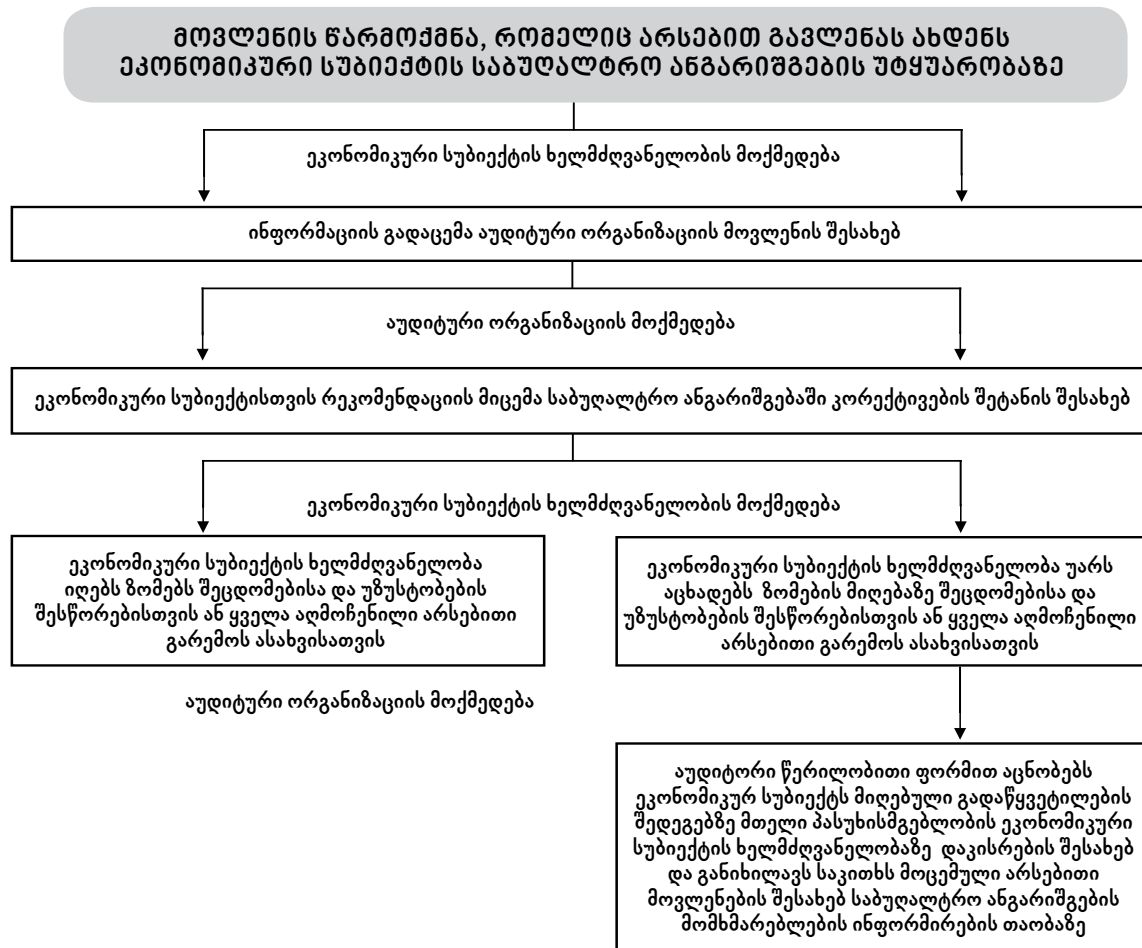


მოვლენის წარმოქმნა, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების უზუსტობაზე



ნახ. 5.3. მხარეთა მოქმედებების თანმიმდევრობა არსებითი მოვლენების წარმოქმნისას აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ, მაგრამ მომხმარებლებისთვის საბუღალტრო ანგარიშგების წარდგენის თარიღამდე

ISA 560-ის ნაწილში – „ფაქტები, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ“ – ნათქვამია, რომ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორი პასუხს არ აგებს არანაირ ვალდებულებაზე, რომელიც ამ ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ნებისმიერი მოთხოვნის გაგზავნას ეხება (ნახ. 5.4).



ნახ. 5.4. მხარეთა მოქმედებების თანმიმდევრობა არსებითი მოვლენების წარმოქმნისას აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ, მაგრამ მომხმარებლებისთვის საბუღალტრო ანგარიშგების წარდგენის თარიღამდე

თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა ფაქტის შესახებ, რომელიც აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე არსებობდა და რომლის გამო, თუ ეს ფაქტი მაშინ იქნებოდა ცნობილი აუდიტორისთვის, აუდიტორს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება უნდა მოეხდინა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი ფინანსური ანგარიშგების გადახედვის აუცილებლობის შესახებ, იმსჯელოს ამის შესახებ ხელმძღვანელობასთან და მიიღოს მოცემული გარემოებისთვის მიზანშეწონილი გადაწყვეტილებები. ახალი აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს აგრეთვე განმარტებით პარაგრაფს.

თუმცა ფინანსური ანგარიშგების გადახედვისა და ახალი აუდიტური დასკვნის გაცემის აუცილებლობა შეიძლება არ წარმოიქმნას, თუ ახლოვდება შემდეგი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი, იმ პირობით, რომ ახალ ანგარიშგებაში გახსნილი იქნება შესაბამისი ინფორმაცია.

აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს საკანონმდებლო და მასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, რომლებიც წარედგინება აუდიტორს ყველა იურისდიქციაში, რომლებშიც ადგილი აქვს ფასიანი ქაღალდების განთავსებას. მაგალითად, შეიძლება აუდიტორს მოეთხოვოს დამატებითი აუდიტური პროცედურების

ჩატარება, რომლებიც ფასიანი ქაღალდების განთავსებაზე საბოლოო დოკუმენტის შედგენის თარიღამდე პერიოდს მოიცავს.

იმ მოვლენების განსაზღვრისთვის განკუთვნილი პროცედურები, რომლებმაც შეიძლება მოითხოვონ კორექტივების შეტანა საფინანსო (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში ან მასში ინფორმაციის გახსნა, აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღთან რაც შეიძლება ახლო პერიოდში უნდა შესრულდეს, და, ჩვეულებრივ, მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- მეთოდების ანალიზი, რომლებიც აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილია იმისათვის, რომ უზრუნველყოფილ იქნას საანგარიშო თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების განსაზღვრა და ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე მათი გავლენის შეფასება;
- საანგარიშო პერიოდის დასრულების შემდეგ ჩატარებული აქციონერთა კრებების, აუდირებადი პირის დირექტორთა საბჭოს (სამეთვალყურეო საბჭოს), სარევიზიო კომისიისა და აღმასრულებელი ორგანოს სხდომების ოქმების შესწავლა, მოთხოვნების გაგზავნა მოვლენებთან დაკავშირებით, რომელთა განხილვაც ჯერ არ არის მზად, აუდირებადი პირის მართვის ორგანოს შემადგენლობაში შიდა აუდიტის სამსახურის დოკუმენტების შესწავლა;
- მიმდინარე წლის შესახებ არსებული ბოლო შუალედური ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ანალიზი, და, თუ ეს აუცილებელი და მიზანშეწონილია, ხარჯთაღრიცხვების, ფულადი სახსრების მიმოქცევისა და ხელმძღვანელობის სხვა შესაბამისი ანგარიშების პროგნოზების ანალიზი;
- მოთხოვნა აუდირებადი პირის იურისტებისადმი ან მათთვის ხელმეორედ მიმართვა წინა წერილობითი ან ზეპირი მოთხოვნების თაობაზე სასამართლო გარჩევებსა და პრეტენზიებთან დაკავშირებით;
- მოთხოვნები აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობისადმი საანგარიშო თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების შესახებ, რომლებსაც გავლენის მოხდენა შეეძლოთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აღნიშნული მოთხოვნები მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- როგორია იმ ანგარიშების მიმდინარე მდგომარეობა, რომლებიც ასახული იყო წინასწარი მონაცემების საფუძველზე;
- იყო თუ არა მიღებული ახალი ვალდებულებები, გაფორმდა თუ არა ახალი სესხები, დაიდო თუ არა თავდებობის ხელშეკრულებები;
- ჰქონდა თუ არა ადგილი აქტივების გაყიდვას ან ხომ არ იგეგმება მათი გაყიდვა;
- ჰქონდა თუ არა ადგილი ან ხომ არ იგეგმება ახალი აქციების ან სასესხო ვალდებულებების გამოშვება, აუდირებადი პირის რეორგანიზაცია ან ლიკვიდაცია;
- ჰქონდა თუ არა ადგილი სახელმწიფოს მიერ აქტივების ჩამორთმევას ან ხომ არ მომხდარა მათი განადგურება, მაგალითად, ხანძრის ან წყალდიდობის შედეგად;
- მოხდა თუ არა რაიმე ცვლილება, რომელიც დაკავშირებულია არსებულ რისკებთან ან სამეურნეო საქმიანობის პირობით ფაქტებთან;
- შეტანილი იყო თუ არა რაიმე არატიპური ბუღალტრული გატარებები ან განიხილება თუ არა მათი შეტანა;
- მოხდა (ან მოხდება) თუ არა რაიმე მოვლენა, რომელიც კითხვის ქვეშ დააყენებს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის სათანადო ხასიათს, მაგალითად,

ისეთი მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენონ უწყვეტი საქმიანობის შესახებ დაშვებების დასაბუთება.

თუ აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდეგ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა ფაქტის შესახებ, რომელმაც შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, განიხილოს, საჭიროა თუ არა ცვლილებების შეტანა ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში, განიხილოს ეს საკითხი აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობასთან ერთად და განახორციელოს მოცემული გარემოებისთვის აუცილებელი მოქმედებები.

თუ აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობას შეაქვს ცვლილებები ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს მოცემული გარემოებისთვის აუცილებელი პროცედურები და წარუდგინოს ხელმძღვანელობას ახალი დასკვნა შეცვლილ ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე, რომელიც დათარიღებული უნდა იყოს შეცვლილი ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ხელმოწერის ან დამტკიცების თარიღით. მოცემულ შემთხვევაში იგულისხმება აუდირებადი პირის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება და აუდიტური დასკვნა აქციონერთა მიერ დამტკიცებამდე კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

მომხმარებლებისთვის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების წარდგენის შემდეგ აუდიტორს არ ეკისრება არანაირი ვალდებულება, რომელიც ეხება ამ ანგარიშგების მიმართ ნებისმიერ მოთხოვნას.

ფასიანი ქაღალდების ემისიის განხორციელების შემთხვევაში, რასაც თან ახლავს ფასიანი ქაღალდების პროსპექტის რეგისტრაცია, მათ შორის – საემისიო ფასიანი ქაღალდების საჯაროდ განთავსებისას, აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს კანონმდებლობის შესაბამისი მოთხოვნები. მაგალითად, აუდიტორისგან შეიძლება მოითხოვებოდეს დამატებითი აუდიტური პროცედურების ჩატარება, რომლებიც საემისიო ფასიანი ქაღალდების გამოშვების სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღამდე პერიოდს მოიცავენ.

განხილული სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის შემდეგ აუდიტორი პასუხს არ აგებს შემდგომი მოვლენების გამოკვლევებზე. თუმცა, თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა მოვლენები, რომლებიც მოხდა აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის შემდეგ და შეიძლება გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მან უნდა განიხილოს კლიენტის ხელმძღვანელობასთან საკითხი ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანის შესახებ. ამასთანავე, შესაძლებელია მოვლენების განვითარების შემდეგი ვარიანტები:

- ფინანსური ანგარიშგება გამოქვეყნებული არ არის და ხელმძღვანელობას:

— შეაქვს მოთხოვნილი ცვლილებები ანგარიშგებაში. მაშინ აუდიტორმა უნდა მოამზადოს ახალი დასკვნა შეცვლილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც დათარიღებული იქნება მისი დამტკიცების თარიღით; ამასთან უნდა ჩატარდეს ახალი დასკვნის შედგენის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების გამოვლენის პროცედურები,

— არ შეაქვს ანგარიშგებაში აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი ცვლილებები. მაშინ ადგილი აქვს ორ შემთხვევას: 1. თუ დასკვნა ჯერ არ არის წარდგენილი, უნდა გამოითქვას პირობითად დადებითი ან უარყოფითი მოსაზრება; 2. თუ დასკვნა გადაეცა სუბიექტს, მაშინ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას იმის თაობაზე, რომ მან არ უნდა წარუდგინოს ანგარიშგება და დასკვნა მესამე პირებს, ხოლო, თუ ეს დოკუმენტები მაინც იქნება წარდგენილი, მაშინ უნდა გააფრთხილოს ანგარიშგების მომხმარებლები იმის შესახებ, რომ ისინი არ უნდა დაეყრდნონ აუდიტურ დასკვნას და აუცილებლობის შემთხვევაში მიიღონ რეკომენდაციები იურისტებისგან;

- ფინანსური ანგარიშგება გამოცემულია და ხელმძღვანელობა:

— შეასწორებს ანგარიშგებას და აცნობებს ამის შესახებ მომხმარებლებს. მაშინ აუდიტორი ვალდებულია, მოამზადოს ახალი დასკვნა შესწორებულ ანგარიშგებაზე განმარტებითი პარაგრაფით, რომელიც

მიუთითებს შენიშვნებზე ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, სადაც დაწვრილებით იქნება გადმოცემული ადრე წარდგენილი ანგარიშგებისა და დასკვნის გადახედვის საფუძვლები,

— არ გადახედავს ანგარიშგებას და არ აცნობებს მომხმარებლებს შექმნილი სიტუაციის შესახებ. მაშინ აუდიტორმა უნდა აცნობოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი ყველა ზომას მიმართავს იმისათვის, რომ მესამე პირები არ დაეყრდნონ აუდიტურ დასკვნას. ეს ზომები დამოკიდებული იქნება აუდიტორის იურიდიულ უფლებებსა და ვალდებულებებზე, და აგრეთვე – იურისტის რეკომენდაციებზე.

აუდიტური ორგანიზაციის ყველა ქმედება იმ მოვლენებისა და ფაქტების მიმართ, რომლებიც მოხდა საბუღალტრო ანგარიშგების შედგენის და (ან) საბუღალტრო ანგარიშგების წარდგენის თარიღის შემდეგ, და აუდიტური ორგანიზაციის ყველა გადაწყვეტილება ასეთ მოვლენებსა და ფაქტებზე სავალდებულო წესით უნდა იყოს ასახული აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციაში.

5.9. საქმიანობის უწყვეტობა

რეკომენდაციები აუდიტორთა ვალდებულებების მიმართ ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებისას, საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების შესაფერისობის, როგორც საფუძვლის ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად, მოყვანილია ISA 570—ში — „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

მოცემულ სტანდარტში აღწერილია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორს საფუძველი აქვს, ეჭვი შეიტანოს საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობის პრინციპის გამოყენების მართლზომიერებაში. აღინიშნება, რომ საწარმოს მოქმედის სახით ფუნქციონირება მიიღება როგორც არსებული ფაქტი, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც არსებობს ფაქტები, რომლებიც საწინააღმდეგოს მოწმობენ.

დაშვება საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ფუნდამენტალურ პრინციპს წარმოადგენს. საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების შესაბამისად სუბიექტი, ჩვეულებრივ, განიხილება როგორც პირი, რომელიც მომავალშიც აპირებს თავისი ბიზნესის განხორციელებას და განზრახული არა აქვს მისი ლიკვიდირება, სვაჭრო ოპერაციების შეწყვეტა ან კრედიტორებისგან დაცვის თხოვნით მიმართვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების თანახმად. შესაბამისად, აქტივები და ვალდებულებები გაითვალისწინება იმ საფუძველზე, რომ სუბიექტი შეძლებს თავისი ვალდებულებების შესრულებას და თავისი აქტივების რეალიზებას ბიზნესის ნორმალურად წარმართვის პირობებში.

მოთხოვნა სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის უწყვეტად გაგრძელების უნარის შეფასების აუცილებლობის შესახებ შესულია IAS №1-ში – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. თუმცა, თუ საწარმოს ისტორიულად გააჩნია ხელსაყრელი ოპერაციების წარმოების გამოცდილება და თავისუფალი ხელმისაწვდომობა ფინანსურ რესურსებზე, ხელმძღვანელობას შეუძლია ფუნქციონირებადობის შესახებ შეფასების გაკეთება დაწვრილებითი ანალიზის გარეშე.

აქვე მოყვანილია მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებსაც ცალ-ცალკე ან ერთად შეუძლიათ განაპირობონ მნიშვნელოვანი ეჭვები საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვებების სისწორის მიმართ (ნიშნები, რომლებიც მიუთითებენ იმაზე, რომ მოვალეებმა ან კრედიტორებმა შეწყვიტეს ფინანსური მხარდაჭერა, აგრეთვე ძირითადი ფინანსური კოფიციენტების არასახარბიელო მნიშვნელობებზე, მნიშვნელოვანი ახალი პროდუქტების დაფინანსების ან სხვა მნიშვნელოვანი ინვესტიციების განხორციელების და ა.შ. უზრუნველყოფის უუნარობაზე).

აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების გამოყენების სათანადო ხასიათი და განიხილოს საკითხი არსებითი გაურკვეველი ფაქტორების არსებობის შესახებ, რომლებიც ეხება სუბიექტის უნარს, უწყვეტად გააგრძელოს

თავისი საქმიანობა და რომლებიც გახსნილი უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ამავე დროს აღნიშნულია, რომ აუდიტორს არ შეუძლია, წინასწარ განსაზღვროს მომავალი მოვლენები ან პირობები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა. ამიტომ აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) ფუნქციონირებადი საწარმოს შესახებ გაურკვეველობის თაობაზე რაიმე მინიშნების არარსებობა არ შეიძლება განიხილებოდეს სუბიექტის გარანტიად – უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა.

აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორი ვალდებულია გააანალიზოს, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენა ან პირობები, რომლებიც განაპირობებენ მნიშვნელოვან ეჭვებს იმისა, რომ საწარმოს შესწევს უნარი, უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს ასევე იმ მოვლენების ან პირობების არსებობაზე, რომლებიც იწვევენ მნიშვნელოვან ეჭვს იმისა, შესწევს თუ არა საწარმოს უნარი, უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა. ასეთი მოვლენების ან პირობების გამოვლენის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, ახდენს თუ არა ასეთი მოვლენები ან პირობები გავლენას აუდიტორის მიერ გაკეთებულ შეფასებებზე აუდიტური რისკის კომპონენტებთან მიმართებით.

თუ აუდიტის საწყის ეტაპზე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ თვითონ გააკეთა წინასწარი შეფასება, აუდიტორი ამოწმებს ასეთ შეფასებას იმ მიზნით, რომ დაადგინოს, გამოავლინა თუ არა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შემოთ აღწერილი მოვლენები ან პირობები, და აგრეთვე მასთან დაკავშირებული გეგმები. აუდიტორს შეუძლია მიმართოს ხელმძღვანელობას შეფასების დაწყების თხოვნით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორმა უკვე გამოავლინა მოვლენები ან პირობები, რომლებიც ეხება დაშვებას საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ.

აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს გამოვლენილი გარემოებების ან პირობების შედეგები აუდიტური რისკის კომპონენტების წინასწარი შეფასების ჩატარებისას და, მაშასადამე, ასეთი მოვლენების, გარემოებების ან პირობების არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტური პროცედურების ხასიათზე, დროსა და მოცულობაზე.

აუდიტორმა აუცილებელია გააანალიზოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული შეფასება სუბიექტის უნარის შესახებ – უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა. კერძოდ, საუბარია იმაზე, რომ აუდიტორმა აუცილებლად უნდა ჩაატაროს ანალიზი იმავე პერიოდთან მიმართებით, რომელიც გამოყენებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების გაკეთებისას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპების შესაბამისად. თუ ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული შეფასება სუბიექტის საქმიანობის გაგრძელების შესახებ ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვეზე ნაკლებ პერიოდს მოიცავს, მაშინ აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან პერიოდის გაზრდა 12 თვემდე – ბალანსის შედგენის თარიღიდან.

ISA 570-ის „პერიოდი, რომელსაც არ მოიცავს ხელმძღვანელობის შეფასება“ ავალდებულებს აუდიტორს, მიმართოს ხელმძღვანელობას კითხვით, ცნობილია თუ არა მისთვის რაიმე მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც, ხელმძღვანელობის შეფასებით, მოცულ პერიოდს სცილდება და რომლებმაც შეიძლება განაპირობონ იმის მნიშვნელოვანი ეჭვი, რამდენად შესწევს საწარმოს უნარი უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა.

საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ დაშვების შესაფერისობის თაობაზე საკითხის წარმოქმნისას აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს დროული აუდიტური მტკიცებულებები, რომლებიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ პასუხი გაეცეს კითხვას, შეძლებს თუ არა საწარმო მომავალში თავისი საქმიანობის გაგრძელებას. აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მიზნით, როგორც საფუძვლისა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აზრის გამოსათქმელად, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რიგი აუდიტური პროცედურები, კერძოდ:

- ფულადი სახსრების მოძრაობის, მოგებისა და სხვა მაჩვენებლების მიხედვით გაკეთებული პროგნოზების ანალიზი და მისი განხილვა ხელმძღვანელობასთან;
- საწარმოს ბოლო შუალედური ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი და განხილვა;
- საკრედიტო შეთანხმებებისა და სესხის შესახებ სხვა შეთანხმებების პირობების შესწავლა, ნებისმიერი ასეთი პირობის დარღვევის ფაქტის დადგენა;

- აქციონერთა კრებების, საწარმოს დირექტორთა საბჭოსა და ძირითადი კომიტეტების სხდომის ოქმების გაცნობა ფინანსური სირთულეების გამოსავლენად;

- საწარმოს იურისტების გამოკითხვა სასამართლო დავებისა და სარჩელების, აგრეთვე ხელმძღვანელობის მიერ ამ სარჩელებისა და საწარმოს ფინანსური შედეგების შეფასების გონივრულობის შესახებ;

- დაკავშირებულ და მესამე მხარეებთან ფინანსური დახმარების გაწევის ან მისი გაგრძელების შესახებ შეთანხმებების არსებობის, კანონიერებისა და განხორციელებადობის დადასტურება, და აგრეთვე ასეთი მხარეების მიერ დამატებითი სახსრების წარმოდგენის ფინანსური უნარის შეფასება;

- მოვლენების მიმოხილვითი შემოწმება, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა პერიოდის დასრულების შემდეგ, იმის დასადგენად, ახდენს თუ არა ასეთი მოვლენები გავლენას საწარმოს უნარზე, გააგრძელოს უწყვეტი საქმიანობა;

- ბოლო პერიოდების მოსალოდნელი ფინანსური ინფორმაციის შედარება რეალურ შედეგებთან და მიმდინარე პერიოდის მოსალოდნელი ფინანსური ინფორმაციის შედარება მოცემულ მომენტამდე მიღწეულ ფაქტობრივ შედეგებთან.

„აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნები და ანგარიშგება“ ითვალისწინებს მოთხოვნას, რომ მიღებული აუდიტური მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტორის მიერ განისაზღვროს, არსებობს თუ არა იმ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული გაურკვეველობა, რომლებიც ცალ–ცალკე ან ერთად განაპირობებენ მნიშვნელოვან ეჭვებს სუბიექტის უნარის შესახებ – გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

არსებით განუსაზღვრელობას ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, თუ მისი პოტენციური მნიშვნელობა ისეთია, რომ აუდიტორის მსჯელობის შესაბამისად, იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი, აუცილებელია ასეთი განუსაზღვრელობის ხასიათისა და შედეგების შესახებ ინფორმაციის მკაფიო გახსნა.

თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია გახსნილია ადეკვატურად, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას უპირობო დადებითი მოსაზრება, მაგრამ მოახდინოს აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირება მასში დამატებითი აზმაცის ჩართვით, რომელშიც აღინიშნება იმ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებული გაურკვეველობის შესახებ, რომელიც განაპირობებს მნიშვნელოვან ეჭვებს იმის თაობაზე, რომ სუბიექტს უნარი აქვს გააგრძელოს საქმიანობა უწყვეტად, აგრეთვე მასში შესულია მითითება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ შენიშვნებზე, რომელშიც გახსნილია ინფორმაცია არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობის შესახებ.

თუ ინფორმაცია არაადეკვატურად არის გახსნილი, აუდიტორი ვალდებულია, გამოთქვას მოსაზრება გარემოებების მიხედვით: დამატებითი შენიშვნის სახით ან უარყოფითი მოსაზრება. ანგარიშში (დასკვნაში) უნდა იყოს კონკრეტული მითითება არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რომელიც განაპირობებს მნიშვნელოვან ეჭვებს იმის თაობაზე, რომ სუბიექტს ექნება უნარი, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული იყო საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების საფუძველზე და, აუდიტორის მსჯელობის თანახმად, სუბიექტი ვერ შეძლებს უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება,

თუ ხელმძღვანელობას არ სურს გააკეთოს შეფასება ან გაზარდოს ასეთი შეფასებით მოცული პერიოდი, აუდიტორის შესაბამისი თხოვნის საპასუხოდ, აუდიტორმა უნდა განიხილოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა. სტანდარტის ნაწილში — „ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების მნიშვნელოვნად დაგვიანება“ — ნათქვამია, რომ ბალანსის შედგენის შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვანი დაგვიანებით ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერის ან დამტკიცების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს ასეთი დაგვიანების მიზეზები. თუ დაგვიანება შეიძლება დაკავშირებული ყოფილიყო მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც ეხება დაშვებას საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ,

მაშინ აუდიტორი განიხილავს დამატებითი პროცედურების ჩატარების აუცილებლობას და აანალიზებს აგრეთვე არსებითი გაურკვევლობის არსებობის გავლენას დასკვნაზე.

ნაწილში - „სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სპეციფიკური ფაქტორები“ აღნიშნულია, რომ სახელმწიფო სექტორის იმ საწარმოთა საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების შესაფერისობა, რომლებიც იღებენ დაფინანსებას სახელმწიფო მართვის ცენტრალური ორგანოებიდან, ჩვეულებრივ, ეჭვს არ იწვევს. მაგრამ, ამის მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა მოახდინოს შესამოწმებელი საწარმოს საერთო ფინანსური მდგომარეობის შეფასება, რათა დაადგინოს, შესწევს თუ არა მას უნარი, შეასრულოს თავისი ვალდებულებები. ხაზგასმულია, იქიდან გამომდინარე, რომ მთავრობა ატარებს სახელმწიფო საწარმო-სუბიექტების დაფუძნება-პრივატიზების პოლიტიკას, უწყვეტ საქმიანობასთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება კიდევ უფრო მნიშვნელოვანი გახდეს სახელმწიფო სექტორისთვის.

ეჭვი საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების გამოყენებაში შეიძლება გაუჩნდეს აუდიტორს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების განხილვისას ან სხვა აუდიტური პროცედურების შესრულებისას. ნიშნებს, რომელთა საფუძველზე შეიძლება წარმოიშვას ეჭვი საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების გამოყენებაში, წარმოადგენს შემდეგი:

- ფინანსური ნიშნები:
- წმინდა აქტივების უარყოფითი სიდიდე ან წმინდა აქტივების მიმართ დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა;
- მოზიდული სასესხო ვალდებულებები, რომელთა დაბრუნების ვადა ახლოვდება, დაბრუნების ან სესხის ვადის გაგრძელების პერსპექტივის რეალურად არარსებობისას, ან მოკლევადიანი სესხების დაუსაბუთებელი გამოყენება გრძელვადიანი აქტივების დაფინანსებისთვის;
- მომწოდებლებისთვის საქონლის (შესრულებული სამუშაოების, გაწეული მომსახურების) ღირებულების კომერციული კრედიტის ან საქონლის (სამუშაოების შესრულების, მომსახურების გაწევის) მიხედვით ანგარიშსწორებებთან მიმართებით გადასახდელი თანხების განვადების პირობებზე გადახდის სქემის შეცვლა;
- აუდირებადი პირის ფინანსური მდგომარეობის დამახასიათებელი ძირითადი კოეფიციენტების არსებითი გადახრა ნორმალური (ჩვეულებრივი) მნიშვნელობებისგან;
- განსაზღვრულ ვადებში კრედიტორული დავალიანების დაფარვის უუნარობა;
- საქმიანობის განვითარების დაფინანსებისა და სხვა მნიშვნელოვანი ინვესტიციების განხორციელების უზრუნველყოფის უუნარობა;
- მნიშვნელოვანი ბარალი ძირითადი საქმიანობიდან;
- სესხის შესახებ ხელშეკრულების დაცვასთან დაკავშირებული სირთულეები;
- გადაუხდელი დივიდენდების დავალიანების ზრდა ან გადახდის შეწყვეტა;
- ეკონომიკურად არარაციონალური სასესხო ვალდებულებები;
- გაკოტრების ნიშნები, დადგენილი კანონმდებლობით;
 - საწარმოო-საოპერაციო ნიშნები:
- მმართველობითი პერსონალის დათხოვნა სათანადო ჩანაცვლების გარეშე;
- გასაღების ბაზრის, ლიცენზიის ან ძირითადი მომწოდებლის დაკარგვა;
- შრომით რესურსებთან დაკავშირებული პრობლემები ან მნიშვნელოვანი საწარმოო საშუალებების დეფიციტი;

- კონკრეტული პროექტის წარმატებით შესრულებაზე არსებითი დამოკიდებულება;
- ნედლეულისა და მასალების გაყიდვების მნიშვნელოვანი მოცულობა, რომელიც უთანაბრდება პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების მოცულობას ან აღემატება მას;
 - სხვა ნიშნები:
- აუდირებადი პირის საწესდებო კაპიტალის ფორმირების მიმართ კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების დაუცველობა;
- აუდირებადი პირის წინააღმდეგ, სასამართლო სარჩელები რომლებიც განხილვის პროცესშია და მოსარჩელის წარმატების შემთხვევაში შეიძლება დასრულდეს სასამართლოს გადაწყვეტილებით, რომლის შესრულება შეუძლებელი იქნება ამ პირისთვის;
- საწარმოს საქმიანობაზე არასასურველი გავლენის მქონე ცვლილებების შეტანა კანონმდებლობაში ან პოლიტიკური სიტუაციის შეცვლა.

აღნიშნული ჩამონათვალი არ არის დახურული, რადგან ერთი ან რამდენიმე ნიშნის არსებობა ყოველთვის არ არის აუდირებადი პირის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების არგამოყენების საკმარისი მტკიცებულება/საფუძველი.

ჩამოთვლილი ნიშნების მნიშვნელობა შეიძლება შემცირდეს სხვა ალტერნატიული ნიშნების/გარემოებების ზემოქმედებით. ასე, მაგალითად, აუდირებადი პირის უუნარობა, განახორციელოს გადახდები ჩვეულებრივი წესით შეიძლება ლიკვიდირებულ იქნას მისი ხელმძღვანელობის მოქმედებებით, რომლებიც მიმართულია სხვა წყაროების, მაგალითად, აქტივებისა და ვალდებულებების, სესხების დაბრუნების ანგარიშში გადახდების რესტრუქტურიზაციის ან დამატებითი ინვესტიციების მოზიდვის ხარჯზე ფულადი სახსრების საკამარისი შენატანების უზრუნველყოფით. ანალოგიურად, ძირითადი მომწოდებელის დაკარგვა შეიძლება კომპენსირებული იყოს მოწოდებების ალტერნატიული წყაროს მოძებნით.

აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, არსებობს თუ არა რაიმე მოვლენები ან პირობები, რომლებიც იწვევენ მნიშვნელოვან ეჭვებს იმისა, აუდირებად პირს შესწევს თუ არა უნარი უწყვეტად გააგრძელოს საქმიანობა.

აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორმა ყურადღებით უნდა ადევნოს თვალყური იმას, არის თუ არა ისეთი ფაქტორების არსებობის მტკიცებულება, რომლებიც განაპირობებენ მნიშვნელოვან ეჭვებს, რომ აუდირებად პირს შესწევს უნარი, უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა. ასეთი ფაქტორების გამოვლენის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, ახდენენ თუ არა ისინი გავლენას აუდიტორის მიერ აუდიტური რისკის კომპონენტების ჩატარებულ შეფასებაზე.

ზოგ შემთხვევაში აუდირებადი პირის წარმომადგენლებს თვითონ შეუძლიათ ჩაატარონ საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების არსებობის წინასწარი შეფასება აუდიტის საწყის ეტაპებზე. ამ შემთხვევაში აუდიტორი ამოწმებს ასეთ შეფასებას, რათა დაადგინოს, გამოავლინა თუ არა აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობამ რაიმე ფაქტები საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვებასთან დაკავშირებით, და, თუ გამოავლინა, როგორია ამასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის გეგმები.

აუდიტორი აანალიზებს გამოვლენილი ფაქტორების შედეგებს აუდიტური რისკის კომპონენტების წინასწარი შეფასების ჩატარებისას. ასეთი ფაქტორების არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტური პროცედურების ხასიათზე, დროსა და მოცულობაზე.

აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს აუდირებადი პირისგან ინფორმაცია იმის შესახებ, ცნობილია თუ არა მისთვის რაიმე მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც სცილდება საანგარიშო პერიოდის დამთავრების დღიდან 12-თვიან პერიოდს და რომლებმაც შეიძლება განაპირობოს მნიშვნელოვანი ეჭვები, რომ აუდირებად პირს შესწევს უნარი, უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა.

ისეთი ფაქტორების გამოვლენის შემთხვევაში, რომლებიც განაპირობებენ მნიშვნელოვან ეჭვებს, რომ

აუდიტებად პირს შესწევს უნარი უწყვეტად გააგრძელოს თავისი საქმიანობა, აუდიტორმა უნდა:

- შეამოწმოს აუდიტებადი ორგანიზაციის გეგმები, მის მიერ საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების შეფასების საფუძველზე;
- აუცილებელი აუდიტური პროცედურების მეშვეობით შეაგროვოს უტყუარი აუდიტური მტკიცებულებები არსებითი გაურკვევლობის ფაქტორების არსებობის დადასტურების ან უარყოფისთვის, მათ შორის განიხილოს აუდიტებადი პირის ნებისმიერი გეგმის და სიტუაციის შესაძლო შემარბილებელი გარემოებების შედეგები;
- მოითხოვოს აუდიტებადი პირის ხელმძღვანელობისგან წერილობითი ფორმით ინფორმაცია, რომელიც ეხება მათ გეგმებს მომავალში საწარმოს საქმიანობასთან დაკავშირებით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ნაკადების მოძრაობის ანალიზი არსებით ფაქტორს წარმოადგენს, რომელიც გავლენას ახდენს აუდიტებადი პირის საქმიანობის უწყვეტობაზე, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს:

- აუდიტებადი პირის საინფორმაციო სისტემების საიმედოობა, საიდანაც მიიღება ინფორმაცია ფინანსური ნაკადების მიმოქცევის შესახებ;
- დაშვებების დასაბუთება, რომლებზეც დაფუძნებულია აუდიტებადი პირის პროგნოზები.

გარდა ამისა, აუდიტორი ადარებს:

- წინა პერიოდების საპროგნოზო მონაცემებს ფაქტობრივ შედეგებთან;
- მიმდინარე პერიოდის საპროგნოზო მონაცემებს შედეგებთან, რომლებიც მიღწეულ იქნა აუდიტის ჩატარების თარიღისთვის.

თუ საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვება შეიძლება დაცულად ჩაითვალოს, მაგრამ მაინც ადგილი აქვს არსებით განუსაზღვრელობას, აუდიტორი ადგენს:

- ადეკვატურად არის თუ არა აღწერილი ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში ფაქტორები, რომლებიც განაპირობებენ მნიშვნელოვან ეჭვებს, რომ აუდიტებად პირს შესწევს უნარი, უწყვეტად გააგრძელოს საქმიანობა, და აგრეთვე - ამ ფაქტორებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის გეგმები;
- მითითებულია თუ არა ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში ის ფაქტი, რომ ადგილი აქვს იმ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის არსებობას, რომლებიც იწვევენ მნიშვნელოვან ეჭვებს, რომ აუდიტებად პირს უნარი შესწევს, უწყვეტად გააგრძელოს საქმიანობა, აგრეთვე ის, რომ ამასთან დაკავშირებით /აუდიტებადმა პირმა შეიძლება ვერ შეძლოს თავისი აქტივების რეალიზება და ვალდებულებების შესრულება საქმიანობის ნორმალური განხორციელების მსვლელობისას.

აუდიტებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღზე ბევრად გვიან ხელმოწერის/დამტკიცების შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს ასეთი დაგვიანების მიზეზები. თუ დაგვიანება დაკავშირებული იყო მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვებას ეხება, აუდიტორი განიხილავს დამატებითი აუდიტური პროცედურების ჩატარების აუცილებლობას.

ამგვარად, აღნიშნული სტანდარტებით (როგორც ISA, აგრეთვე ასეც) გათვალისწინებულია, რომ მიღებული მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა განუსაზღვრელობა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი შედეგების შესახებ მონაცემთა მკაფიო გახსნას მოითხოვს. განუსაზღვრელობაში

იგულისხმება სიტუაცია, რომლის შედეგი დამოკიდებულია მომავალ მოქმედებებზე ან მოვლენებზე, მაგრამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე (მაგალითად, სასამართლოს გადაწყვეტილება კლიენტის მიერ წარდგენილ სარჩელზე, რომლის დაკმაყოფილება დიდ ხარჯებს მოითხოვს).

თუ ზემოაღნიშნული დაშვება შესაფერისია, მაგრამ არსებობს მსგავსი განუსაზღვრელობა, მაშინ აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს, გახსნილია თუ არა მის შესახებ აუცილებელი მონაცემები ანგარიშგებაში. თუ ეს მოთხოვნა დაცულია, მაშინ აუდიტორი გამოთქვამს უპირობოდ დადებით მოსაზრებას განმარტებითი პარაგრაფით, რომელიც შეიცავს მინიშნებას განუსაზღვრელობის არსებობასა და მითითებას ანგარიშზე შესაბამისი შენიშვნებით. თუ მოთხოვნილი ინფორმაცია არ იყო სრულად გახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას აზრი დამატებითი შენიშვნით და არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე მითითებით.

თუ აუდიტორი მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ შესაძლებელი ორგანიზაციის საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვება შესაფერისი არ არის, მან უნდა გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება (გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამზადებს ანგარიშგებას მოცემული დაშვების დეკლარირების გარეშე).

აუდიტორები, რომლებიც არ მიიღებენ ISA 570-ში აღწერილ ზომებს, შეიძლება აღმოჩნდნენ ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტურ დასკვნაში შესული ინფორმაციით დაზარალებულ მომხმარებლებთან სასამართლო გარჩევებში ჩართული.

5.10. ხელმძღვანელობის განცხადებები

აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის გამოყენების ძირითად სახელმძღვანელოს აუდიტორისთვის წარმოადგენს ISA 580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, რომლითაც გათვალისწინებულია აუდიტორის ვალდებულება, მიიღოს შესაბამისი განცხადებები სუბიექტის ხელმძღვანელობისგან. ამ სტანდარტით განსაზღვრულია შემთხვევები, როდესაც ასეთი ინფორმაცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია და საჭიროა მისი მიღება წერილობითი ფორმით.

აუდიტორმა უნდა მიიღოს იმის მტკიცებულება, რომ ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების უტყუარ წარმოდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დადგენილი ძირითადი პრინციპების შესაბამისად, აგრეთვე იმის მტკიცებულება, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება დამტკიცებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ.

თუნავარაუდევია, რომ საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების სხვა გზით მიღება შეუძლებელია, აუდიტორი ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებით საკითხებთან მიმართებით შესაბამისი ინფორმაცია წერილობითი განცხადებით მიიღოს სუბიექტის ხელმძღვანელობისგან. ხელმძღვანელობის განცხადებებში იგულისხმება მონაცემები, რომლებსაც აუდიტორს წარუდგენს ხელმძღვანელობა შემოწმების მსვლელობისას საკუთარი ინიციატივით ან კონკრეტულ მოთხოვნებზე საპასუხოდ.

აღსანიშნავია, რომ აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას ხელმძღვანელობა საკუთარი ინიციატივით ან კონკრეტულ მოთხოვნებზე საპასუხოდ აუდიტორს წარუდგენს შესაბამის განცხადებას. იმ შემთხვევებში, როდესაც ისინი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებით საკითხებს ეხება, აუდიტორმა უნდა:

- მიიღოს ხელმძღვანელობის განცხადებების დამადასტურებელი აუდიტური მტკიცებულებები საწარმოს შიდა ან გარე წყაროებიდან;
- შეაფასოს, არის თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი განცხადებები ობიექტური და შეესაბამება თუ არა ისინი აუდიტის მსვლელობისას მიღებულ სხვა ინფორმაციას, მათ შორის - ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებულ სხვა განცხადებებს;
- დაადგინოს იმ პირთა ინფორმირების ხარისხი, რომლებმაც წარმოადგინეს განცხადებები კონკრეტულ საკითხებზე.

აუდიტორს შეუძლია მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან განცხადების გაკეთება, კერძოდ:

- ფინანსური ანგარიშგების შედგენასა და წარმოდგენაზე თავისი პასუხისმგებლობის აღიარების შესახებ;
- აღრიცხვაში დარღვევებისა და ანგარიშგებაში უზუსტობების არარსებობის შესახებ;
- აუდიტორისთვის წარმოდგენილი დოკუმენტაციისა და ინფორმაციის სისრულის შესახებ;
- დაკავშირებული მხარეების არსებობის შესახებ;
- სხვადასხვა ოპერაციებზე ზარალის შესახებ;
- აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციების შესახებ;
- აქტივებზე საკუთრების უფლების შესახებ;
- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის შესახებ;
- საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვების შესაფერისობის შესახებ;
- პირობითი ვალდებულებებისა და გარანტიების გახსნის შესახებ;
- შემდგომი მოვლენების შესახებ.

აღნიშნულია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული განცხადებები ვერ ჩაანაცვლებს სხვა აუდიტურ მტკიცებულებებს, რომლებიც, სავარაუდოდ, ხელმისაწვდომი იქნება აუდიტორისთვის. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მიღება ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი ფაქტის მიმართ, იმ დროს, როდესაც ისინი, სავარაუდოდ, უნდა არსებობდეს და ხელმისაწვდომი იყოს, მაშინ ეს როგორც აუდიტის მოცულობის შეზღუდვა, ისე უნდა განიხილოს მაშინაც კი, თუ ხელმძღვანელობამ გააკეთა შესაბამისი განცხადება მოცემულ საკითხზე. თუ ხელმძღვანელობის განცხადებები ეწინააღმდეგება სხვა აუდიტურ მტკიცებულებებს, აუდიტორისთვის რეკომენდებულია გარემოებების შესწავლა და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის სხვა განცხადებების უტყუარობის შესახებ საკითხის თავიდან გაანალიზება და შესწავლა.

თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ სხვა აუდიტური მტკიცებულებები არსებობს და ხელმისაწვდომია, მაგრამ მათი მიღება შეუძლებელია, ხელმძღვანელობის განცხადებებში არსებული ინფორმაციის მიუხედავად, ეს განიხილება, როგორც აუდიტის მოცულობის შეზღუდვა. ზოგ შემთხვევაში კი მტკიცებულებები შეიძლება მიღებულ იქნას მხოლოდ ხელმძღვანელობის განცხადებებიდან (მაგალითად, აღმასრულებელი ორგანოს გეგმები აქტივის ბალანსზე შენარჩუნებისათვის).

იმ ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომ აუდიტორმა მიიღო განცხადებები ხელმძღვანელობისგან, ასახული უნდა იყოს სამუშაო დოკუმენტაციაში ხელმძღვანელობასთან საუბრების მოკლე შინაარსის ან ხელმძღვანელობისთვის წერილობითი სახით წარმოდგენილი განცხადებების ფორმით.

იქიდან გამომდინარე, რომ წერილობითი განცხადებები უკეთეს აუდიტურ მტკიცებულებას წარმოადგენს, ვიდრე ზეპირი, საჭიროა სერიოზული მიდგომა მათ გაფორმებასა და აუდიტური მტკიცებულებების სახით სამუშაო დოკუმენტაციის შემადგენლობაში ჩართვასთან მიმართებით. ასეთი განცხადებები შეიძლება დოკუმენტურად გაფორმდეს როგორც: ხელმძღვანელობის წერილი-განცხადება; აუდიტორის წერილი, რომელშიც გადმოცემულია ხელმძღვანელობის განცხადებების მისეული გაგება და რომელიც შემდეგ უნდა დაამტკიცოს ხელმძღვანელობამ; დირექტორთა საბჭოს ან ანალოგიური ორგანოს სხდომების შესაბამისი ოქმები ან ხელმძღვანელობის მიერ ხელმოწერილი ფინანსური ანგარიშგების ეგზემპლარი.

წერილი-განცხადება და აუდიტური დასკვნა დათარიღებული უნდა იყოს ერთითა და იმავე თარიღით,

თუმცა გარკვეულ გარემოებებში ცალკე წერილი-განცხადება კონკრეტული ოპერაციების ან მოვლენების მიმართ შეიძლება მიღებულ იქნას აუდიტური შემოწმების მსვლელობისას ან აუდიტური დასკვნის თარიღის შემდეგ, მაგალითად, საჯაროდ გამოქვეყნების თარიღისთვის. წერილი-განცხადებას, ჩვეულებრივ, ხელს აწერენ სუბიექტის საქმიანობასა და მის ფინანსურ ასპექტებზე პასუხისმგებელი პირები (გენერალური და ფინანსური დირექტორები).

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს განცხადებების წარმოდგენაზე, რომლებსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს, ეს განიხილება, როგორც აუდიტური შემოწმების მოცულობის შეზღუდვა. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი განაცხადოს აზრის გამოთქმაზე წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. აუდიტორისთვის რეკომენდებულია აგრეთვე შეაფასოს, რამდენად მნიშვნელოვანია აუდიტური შემოწმების მსვლელობაში ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული განცხადებები, და გააანალიზოს, შეიძლება თუ არა, რომ ასეთმა უარმა დამატებითი გავლენა მოახდინოს აუდიტურ დასკვნაზე.

მოცემული ISA—ს დანართებში მოცემულია იმ ასს-ების ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ინფორმაციის ოფიციალური წარდგენის მოთხოვნებს და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილის ნიმუშს (ეს ნიმუში სტანდარტს არ წარმოადგენს).

პითხაბი თვითშაროშაბისთვის

1. ჩამოთვალეთ ძირითადი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის მსჯელობაზე აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობისა და დროულობის შესახებ.
2. რა იგულისხმება ინსპექტირებაში?
3. დაასახელეთ აუდიტური მტკიცებულებების კატეგორიები მათი საიმედოობის ხარისხის მიხედვით.
4. რა იგულისხმება ცნებაში „დაკვირვება“ ?
5. რას ნიშნავს „დადებითი/უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა“?
6. რა არის „დადასტურება“?
8. რას წარმოადგენს აუდიტური მტკიცებულებები?
9. ჩამოთვალეთ აუდიტური პროცედურების სახეები.
10. როგორია ISA 505—ის „გარეშე მხარეების დადასტურება“ მიზნობრივი დანიშნულება?
11. როგორია ISA 510—ის „პირველი აუდიტორული გარიგება — საწყისი ნაშთები“ მიზნობრივი დანიშნულება?
12. რას ნიშნავს ტერმინი „ანალიზური პროცედურები“?
13. ჩამოთვალეთ ანალიზური პროცედურების მიზნები.
14. დაასახელეთ ანალიზური პროცედურების ძირითადი მეთოდები.
15. რას გულისხმობს შერჩევის რეპრეზენტატულობის (წარმომადგენლობის) მოთხოვნა?
16. რაში მდგომარეობს ISA 540—ის „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ მიზნობრივი დანიშნულება?



მესამე პირების სამუშაოს
გამოყენების წესის
მარეგულირებელი აუდიტის
საერთაშორისო სტანდარტები



6.1. „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“

წესები იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის მომზადებისას სხვა აუდიტორის სამუშაოს შედეგებს იყენებს, რომელიც ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის მიერ წარმოდგენილ და სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესულ ფინანსურ ინფორმაციას ამოწმებს, გათვალისწინებულია ISA 600–ში – „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“. ამ სტანდარტში მითითებულია, რომ სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას მთავარმა აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს სხვა აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციები კონკრეტულ დავალებასთან მიმართებით. შესაბამისი ინფორმაციის მისაღებად შეიძლება ერთობლივი წევრობის ან სხვა ფორმის შემადგენლობაში შესვლის, აგრეთვე იმ პროფესიული ფორმისთვის მიმართვის გამოყენება, რომელსაც ეკუთვნის სხვა აუდიტორი. საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება სხვა აუდიტორების, ბანკირებისა და სხვა პირების გამოკითხვა ან სხვა აუდიტორთან პირადი შეხვედრა. ზემოაღნიშნული სტანდარტის მიხედვით, აუდიტორის მიზნებს წარმოადგენს – 1. განსაზღვროს, უნდა შეასრულოს თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორის ფუნქცია 2. თუ ამ ფუნქციას ასრულებს: ა. კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია, კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, მათ მიერ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობისა და ვადების და აგრეთვე მათ მიერ აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ; ბ. მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასა და კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, რათა გამოხატოს მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით. ISA 220–ის პირობების გათვალისწინებით, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა გონივრულობის ფარგლებში უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებსაც დაეფუძნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრება. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი გარემო პირობების გათვალისწინებით დაასკვნის, რომ ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დაწესებული შეზღუდვების გამო ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი პარტნიორი, ახალი გარიგების შემთხვევაში, არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას, ხოლო თუ არსებობს უწყვეტი გარიგების შეთანხმება, გავიდეს გარიგებიდან, თუ, რა თქმა უნდა, გასვლა შესაძლებელია არსებული კანონმდებლობის გათვალისწინებით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც კანონმდებლობა არ აძლევს ჯგუფის გარიგების პარტნიორს გარიგებაზე უარის თქმის უფლებას, შესაძლებლობის ფარგლებში მან უნდა გააგრძელოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და დასკვნაში უარი განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოხატვაზე. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი გარიგების პირობებზე შეთანხმებისას ხელმძღვანელობს ISA 210²⁰–ის შესაბამისად. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის კომპეტენციას ასევე წარმოადგენს ჯგუფის აუდიტის სტრატეგიისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის მიმოხილვა, რომლებიც შემუშავებული უნდა იყოს ISA 300²¹–ის შესაბამისად. აუდიტორს მოეთხოვება არსებითი უზუსტობების რისკების დადგენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით.²²

ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი, ვიდრე მოითხოვს კომპონენტის აუდიტორისგან კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე მუშაობას, ვალდებულია, გაითვალისწინოს, თუ რამდენად

20 ასს 210 – „აუდიტორული გარიგებების პირობებზე შეთანხმება“

21 ასს 300 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

22 ასს 315, „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.



არის მზად კომპონენტის აუდიტორი, დაიცვას ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკის მოთხოვნები, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის პრინციპები. აუცილებელია კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობის გადამოწმება. დაბოლოს, უნდა იყოს გარკვეული, შეძლებს თუ არა ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში იმ დონეზე მონაწილეობას, რაც აუცილებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

აუდიტორს მოეთხოვება შესაფერისი საპასუხო ღონისძიებების შემუშავება და განხორციელება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის²³. თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს მნიშვნელოვანი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტს, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი უნდა ჩაერთოს კომპონენტის აუდიტორის მიერ რისკის შეფასებაში, რათა გამოავლინოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები. ამგვარი მონაწილეობის ხასიათზე, ვადებსა და ინტენსივობაზე გავლენას ახდენს ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ინფორმირებულობის დონე²⁴.

მოცემული სტანდარტის კონტექსტში მთავარი აუდიტორი არის აუდიტორი, რომელიც პასუხს აგებს სუბიექტის ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაზე ანგარიშის (დასკვნის) მომზადებაზე იმ შემთხვევაში, როდესაც ასეთი ანგარიშგება შეიცავს ფინანსურ ინფორმაციას ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის მიხედვით, რომლებსაც ამოწმებს სხვა აუდიტორი; სხვა აუდიტორი არის აუდიტორი, რომელიც არ წარმოადგენს მთავარ აუდიტორს და პასუხს არ აგებს ფინანსურ ანგარიშგებაში შესული კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიხედვით დასკვნის მომზადებაზე, რომელსაც ამოწმებს მთავარი აუდიტორი. ტერმინით „სხვა აუდიტორი“ აღნიშნავენ აფილირებულ ფირმებს იმავე ან სხვა დასახელებით; ფირმებს–კორესპონდენტებს, აგრეთვე აუდიტორებს, რომლებიც დაკავშირებულნი არ არიან მოცემულ სუბიექტთან; კომპონენტში გულისხმობენ ქვედანაყოფს, ფილიალს, შვილობილ საწარმოს, ერთობლივ საწარმოს, ასოცირებულ კომპანიას ან სხვა სუბიექტს, რომლის ფინანსური ინფორმაცია შესულია მთავარი აუდიტორის მიერ შესამოწმებელ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა მისი მონაწილეობა აუდიტურ შემოწმებაში საკმარისი იმისათვის, რომ მას მიეცეს ნებართვა, მთავარი აუდიტორის სახით იმოქმედოს. ამასთან დაკავშირებით მთავარი აუდიტორისთვის რეკომენდებულია, განიხილოს:

- მთავარი აუდიტორის მიერ შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელობა;
- მთავარი აუდიტორის მიერ კომპონენტების ბიზნესის ცოდნა;
- არსებითი უზუსტობების რისკი კომპონენტთა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებსაც სხვა აუდიტორი ამოწმებს;
- სხვა აუდიტორის მიერ აუდირებადი კომპონენტების მიმართ ISA 600—ით გათვალისწინებული დამატებითი პროცედურების შემადგენლობა და მოცულობა, რომელთა შედეგს წარმოადგენს მთავარი აუდიტორის მონაწილეობა კომპონენტების შემოწმებაში.

სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას მთავარმა აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს სხვა აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა, აგრეთვე შეასრულოს პროცედურები საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულების მისაღებად იმის თაობაზე, რომ სხვა აუდიტორის სამუშაო პასუხობს მთავარი აუდიტორის მიზნებს კონკრეტულ დავალებასთან მიმართებით. მთავარმა აუდიტორმა უნდა აცნობოს სხვა აუდიტორს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების შესახებ როგორც სუბიექტის, ასევე კომპონენტების მიმართ და მიიღოს ამ მოთხოვნების დაცვის დამადასტურებელი წერილობითი განცხადება. სტანდარტით

23 ასს 330 – “აუდიტორის რეაგირება შეფასებულ რისკებზე.”

24 ასს 600 სპეციფიკური საკითხები — ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)–პუნქტი 30

გათვალისწინებულია მთავარი აუდიტორის უფლება, განახორციელოს თავისი საქმიანობა სხვა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციის კონტროლის დამატებითი პროცედურების გარეშე, თუ მთავარმა აუდიტორმა მიიღო საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებები იმისა, რომ სხვა აუდიტორი თავის მუშაობაში სამუშაოს ხარისხის კონტროლის მისაღებ პოლიტიკასა და პროცედურებს მისდევს. მთავარი აუდიტორისგან მოითხოვება, რომ მან საყურადღებოდ მიიღოს სხვა აუდიტორის მიერ მიღებული მნიშვნელოვანი შედეგები. მთავარ აუდიტორს შეუძლია აგრეთვე მიიღოს გადაწყვეტილება კომპონენტის საღრიცხვო დოკუმენტების ან ფინანსური ინფორმაციის დამატებითი შემოწმების შესახებ. გარემოებებიდან გამომდინარე, მსგავსი შემოწმება შეიძლება ჩაატაროს მთავარმა ან სხვა აუდიტორმა. მთავარი აუდიტორის მოვალეობებში შედის აგრეთვე შესრულებული პროცედურებისა და შესრულებული დასკვნების გაფორმება (მაგალითად, უნდა მიუთითოს სხვა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც მან შეასწორა, და აგრეთვე სხვა აუდიტორთან ჩატარებული განხილვების შედეგები).

სხვა აუდიტორმა, იცის რა, თუ რა კონტექსტში გამოიყენებს მთავარი აუდიტორი მის სამუშაოებს, უნდა ითანამშრომლოს მასთან (მაგალითად, სხვა აუდიტორი აცნობებს მთავარ აუდიტორს თავისი სამუშაოს ნებისმიერი ასპექტის შესახებ, რომელიც არ შეიძლება შესრულებულ იქნას მოთხოვნების შესაბამისად). ანალოგიურად, სხვა აუდიტორი ინფორმირებული უნდა იყოს ნებისმიერი ასპექტის შესახებ, რომლის შესახებ ცნობილი გახდა მთავარი აუდიტორისთვის და რომელმაც შეიძლება სერიოზული გავლენა იქონიოს სხვა აუდიტორის სამუშაოზე.

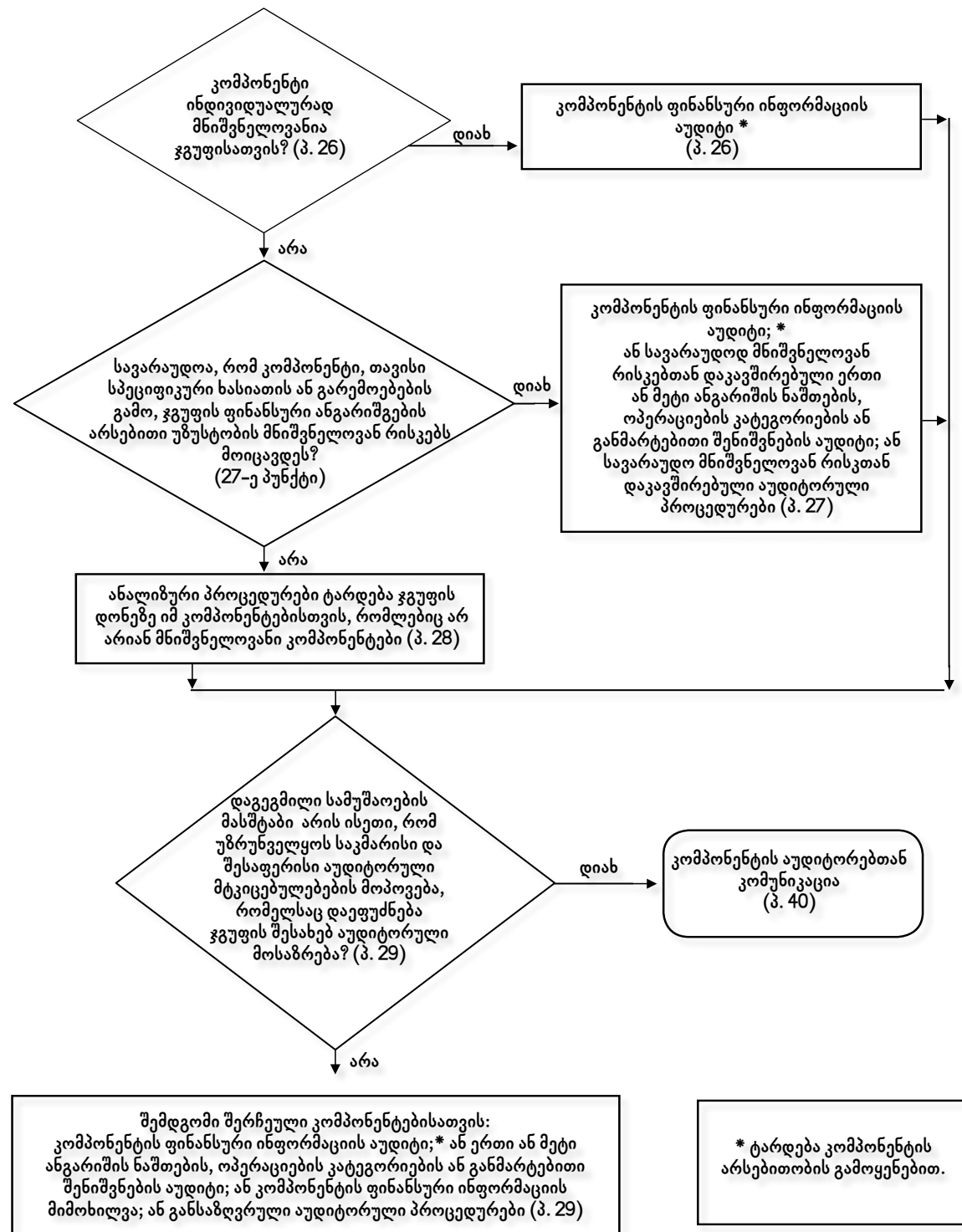
თუ მთავარი აუდიტორი მიდის დასკვნამდე, რომ არ შეიძლება სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება, ხოლო თავად მთავარ აუდიტორს არ შეუძლია შეასრულოს დამატებითი პროცედურები კომპონენტთა ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც სხვა აუდიტორმა შეამოწმა, მთავარმა აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე, რადგან არსებობს აუდიტური შემოწმების მოცულობის შეზღუდვა. თუ აუდიტორს განზრახული აქვს მოდიფიცირებული აუდიტური დასკვნის გაცემა, მთავარმა აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, აქვს თუ არა დამატებითი შენიშვნებს ისეთი ხასიათი და არის თუ არა ისინი იმდენად მნიშვნელოვანი ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგებისთვის, რომ აუცილებელია მთავარი აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება.

ზოგიერთი ქვეყნის ეროვნული სტანდარტები საშუალებას აძლევენ მთავარ აუდიტორს, ჩამოაყალიბოს აუდიტური მოსაზრება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მთლიანობაში მხოლოდ იმ ანგარიშების საფუძველზე, რომლებიც მოამზადა სხვა აუდიტორმა ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის მიხედვით. თუ მთავარი აუდიტორი ასეთნაირად იქცევა, მის დასკვნაში მკაფიოდ უნდა იყოს მითითებული ეს ფაქტი და ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილის არსებობა, რომელიც შეამოწმა სხვა აუდიტორმა.

მოცემული სტანდარტის ძირითადი პრინციპები ასევე გამოიყენება სახელმწიფო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმების დროს, მაგრამ აუცილებელია რეკომენდაციები ზოგიერთ სხვა საკითხზე, რომელიც წამოიჭრება სახელმწიფო სექტორში სხვა აუდიტორის სამუშაოს შედეგების გამოყენებისას (მაგალითად, თუ კანონმდებლობა კონკრეტული აუდიტური სტანდარტების დაცვას მოითხოვს, სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მთავარმა აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს მათი დაცვა სხვა აუდიტორის მიერ).

ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრასა და კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში ჯგუფის ჩართვაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

1. კომპონენტის მნიშვნელობა;
2. ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვანი რისკები;
3. ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ ჯგუფის შიდა კონტროლის შეფასება და განსაზღვრა, რამდენად მუშაობს პრაქტიკაში აღნიშნული კონტროლი და კომპონენტის აუდიტორის შესწავლა;



ISA 600-ის გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის გ47 პუნქტში დიაგრამის სახით ნათლად არის წარმოდგენილი ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრაზე კომპონენტის მნიშვნელობის განსაზღვრა.

სტანდარტის ბოლოს წარმოდგენილია დანართის ხუთი ნიმუში. დანართი №1 მოიცავს პირობითი მოსაზრების მაგალითს, როდესაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეფუძნება ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება. დანართი №2 - მაგალითებს იმ საკითხებზე, რომლებსაც ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი შეისწავლის. მე-3 დანართში მოცემულია იმ პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდნენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე. მე-4 და მე-5 დანართებში კი წარმოდგენილია, შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორის დადასტურების მაგალითები და ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის ინსტრუქციის წერილში ასახული, მოთხოვნილი და დამატებითი საკითხები.

ამ სტანდარტში განსაზღვრულია ძირითადი და სხვა აუდიტური ორგანიზაციების ურთიერთობათა წესები შესაბამისი აუდიტის ჩატარებისას.

აღნიშნულ სიტუაციაში ძირითადად აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა შეაფასოს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გავლენა ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტზე.

მოცემული სტანდარტის მიზნებისთვის:

- ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციად მიიჩნევა აუდიტური ორგანიზაცია, რომელიც პასუხს აგებს ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ დასკვნის მომზადებაზე, რომელიც სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ აუდიტებად ამ სუბიექტის ერთი ან რამდენიმე ქვედანაყოფის მაჩვენებლებს შეიცავს;
- სხვა აუდიტურ ორგანიზაციად მიიჩნევა ნებისმიერი, ძირითადისგან განსხვავებული აუდიტური ორგანიზაცია (ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციასთან მისი ურთიერთობებისგან დამოუკიდებლად), რომელიც პასუხს აგებს ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფების იმ მაჩვენებლების შესახებ აუდიტური დასკვნის მომზადებაზე, რომლებიც შესულია ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მიერ აუდიტებად საბუღალტრო ანგარიშგებაში;
- კომპონენტში იგულისხმება ეკონომიკური სუბიექტის ნაწილი, რომლის მაჩვენებლები შესულია ამ სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგებაში, ხოლო სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგებასთან მიმართებით ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია ატარებს აუდიტს. კომპონენტი შეიძლება იყოს ფილიალი, წარმომადგენლობა, იურიდიული პირის სხვა ქვედანაყოფი, შვილობილი და დამოკიდებული საზოგადოება (ამხანაგობა) და ა.შ. (მოცემული განსაზღვრება შეესაბამება ტერმინის „კომპონენტი“ განსაზღვრებას, რომელიც მოცემულია ISA 600-ში).

აუდიტის ჩატარებისას ძირითადად აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა დაადგინოს, საკმარისია თუ არა მის მიერ შესრულებული სამუშაო იმ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ აუდიტური დასკვნის მოსამზადებლად, რომლის შემადგენლობაშიც შედიან ქვედანაყოფები. ამისათვის აუცილებელია შეფასდეს:

- ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების იმ ნაწილის არსებობა, რომელთა აუდიტს ატარებს თავად ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია, და, შესაბამისად, ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების იმ ნაწილის არსებობა, რომელთა აუდიტს ის არ ატარებს;
- იმ ქვედანაყოფთა საქმიანობის ცოდნის დონე, რომელთა მაჩვენებლების აუდიტს ატარებს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია;

- იმ ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელთა აუდიტს ატარებს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია;

- შესაძლებლობა საჭიროების შემთხვევაში შესრულდეს დამატებითი პროცედურები იმ ქვედანაყოფთა მაჩვენებლებთან მიმართებით, რომელთა აუდიტს ატარებს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია, რამაც უნდა განაპირობოს ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის არსებითი მონაწილეობა ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტში.

ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია უშუალოდ აცნობებს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას თავისი ზრახვის თაობაზე, რომელიც ეხება სხვა ორგანიზაციის სამუშაოს შედეგების გამოყენებას ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას. ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციისგან შეტყობინების მიღების შემდეგ სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა ითანამშრომლოს მასთან: მან უნდა დაგეგმოს და შეასრულოს თავისი სამუშაო იმის გათვალისწინებით, რომ მის მიერ აუდიტებადი ქვედანაყოფის მაჩვენებლები შედის ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგებაში, რომლის აუდიტს ატარებს ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია.

აუცილებლობის შემთხვევაში ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას უფლება აქვს, გაეცნოს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების აუდიტთან დაკავშირებით. სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გაცნობა ხორციელდება შემდეგი ფორმებით (მათ შორის, სხვა აუდიტურ ორგანიზაციაში ვიზიტის დროს):

- სხვა აუდიტურ ორგანიზაციასთან აუდიტური პროცედურების განხილვა, რომლებიც გამოიყენება ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების აუდიტის დროს;
- ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების აუდიტის დროს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული პროცედურების (აღწერის, კითხვარების და ა.შ.) შესწავლა;
- სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაო დოკუმენტაციის შესწავლა, რომელიც დაკავშირებულია ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების აუდიტთან, და ა.შ.

სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გაცნობის ფორმის, მოცულობისა და დროის შერჩევა დამოკიდებულია შესასრულებელი აუდიტის ხასიათზე და მოცულობაზე, სხვა აუდიტური ორგანიზაციის პროფესიული კომპეტენციების შეფასებაზე, აგრეთვე მასთან თანამშრომლობის წინა გამოცდილებაზე.

სხვა აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია უზრუნველყოს იმის შესაძლებლობა და პირობები, რომ ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია გაეცნოს მის სამუშაოს ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების აუდიტთან დაკავშირებით.

თუ აუდიტის ჩატარებისას სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ გამოავლინა ფაქტები, რომლებსაც, მისი აზრით, შეიძლება მნიშვნელობა ჰქონდეს ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მუშაობისთვის, მაშინ სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა აცნობოს ამის შესახებ ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას. ეს შეიძლება გაკეთდეს, კერძოდ, ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციისთვის შესაბამისი ინფორმაციის გადაცემის ან აუდიტურ დასკვნაში შესაბამისი გარემოებების გახსნის გზით.

სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციისთვის ქვედანაყოფის შესახებ ინფორმაციის გადაცემა შეთანხმებული უნდა იყოს ამ ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობასთან.

თუ ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობა თანახმა არ არის იმაზე, რომ სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ გადასცეს ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას შესაბამისი ინფორმაცია ქვედანაყოფის შესახებ, მაშინ სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა აცნობოს ამის თაობაზე ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას.

გარდა ამისა, სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უშუალოდ უნდა აცნობოს ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას აუდიტის მოცულობის ნებისმიერი შეზღუდვის შესახებ.

ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებული არ არის, წარუდგინოს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას

ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის მსვლელობისასაში მიღებული რაიმე ინფორმაცია.

თუ აუდიტის ჩატარებისას ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ გამოავლინა ფაქტები, რომლებსაც, მისი აზრით, შეიძლება მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მუშაობისთვის ქვედანაყოფთან მიმართებით, მაშინ ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს შესაძლო მოქმედებები ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ერთად.

ასეთი მოქმედებები შეიძლება მდგომარეობდეს, კერძოდ, ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა აუდიტური ორგანიზაციისთვის შესაბამისი ინფორმაციის გადაცემაში ან ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ქვედანაყოფისთვის ან სხვა აუდიტური ორგანიზაციისთვის შესაბამისი ინფორმაციის გადაცემაში.

ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა აუდიტური ორგანიზაციისთვის ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობაში მიღებული ინფორმაციის გადაცემა შეთანხმებული უნდა იყოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან.

გემოლანდინშულიწესისმიხედვით, ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მოქმედებები რეგლამენტირებული უნდა იყოს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში; ასევე დადგენილი უნდა იყოს აუდიტურ დასკვნაში სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს შედეგების ასახვის წესი.

სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა შეაფასოს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის პროფესიული კომპეტენტურობა (კვალიფიკაცია, გამოცდილება, რესურსები) ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების თვალსაზრისით.

სხვა აუდიტური ორგანიზაციის პროფესიული კომპეტენტურობის შესაფასებლად ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია გამოიყენოს მონაცემები სხვა აუდიტური ორგანიზაციის შესაბამის პროფესიულ გაერთიანებებში მონაწილეობის, სხვა აუდიტურ ორგანიზაციებთან მისი თანამშრომლობის თაობაზე, ასევე სხვა აუდიტური ორგანიზაციებისა და მესამე პირების აზრი მის შესახებ.

ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა მიიღოს იმის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებები, რომ სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაო ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის იმ მიზნებისა და ამოცანების ადეკვატურია, რომლებიც დაკავშირებულია ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების მის მიერ ჩატარებულ აუდიტთან.

ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა აცნობოს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას: სხვა აუდიტური ორგანიზაციის ეკონომიკური სუბიექტის ან ქვედანაყოფისგან დამოუკიდებლობის პირობები; მოთხოვნები, რომლებიც გამოიყენება საბუღალტრო აღრიცხვის, აუდიტისა და ანგარიშგების მიმართ.

სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ წერილობით უნდა დაუდასტუროს ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას ამ პირობებისა და მოთხოვნების დაცულობა.

ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა აცნობოს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას იმის თაობაზე, თუ როგორ იქნება გამოყენებული ამ უკანასკნელის სამუშაო და მისი შედეგები, აგრეთვე უნდა განახორციელოს აუცილებელი ზომები აუდიტის დაგეგმვის საწყის ეტაპზე მუშაობის კოორდინირებისთვის. ამისათვის ძირითადმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა შეატყობინოს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას, კერძოდ:

- საკითხები, რომლებიც მოითხოვენ განსაკუთრებულ განხილვას ქვედანაყოფის მაჩვენებლების აუდიტის დროს;
- იმ საკვანძო ოპერაციების დასადგენი აუცილებელი პროცედურები, რომლებსაც ადგილი აქვს ეკონომიკური სუბიექტის შიგნით ქვედანაყოფის მონაწილეობით, რომლის მაჩვენებლების აუდიტს ატარებს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია;
- აუდიტის ჩატარებისა და დასრულების ვადები.

ძირითადად აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს ყველა არსებითი ფაქტი, რომელიც გამოავლინა სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ ქვედანაყოფის მაჩვენებლების აუდიტის მსვლელობისას. საჭიროების შემთხვევაში ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია:

- განიხილავს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციასა და (ან) ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობასთან ერთად ამ ფაქტებს ისევე, როგორც სხვა ფაქტებს, რომლებმაც მოახდინეს ან შეუძლიათ მოახდინონ გავლენა ქვედანაყოფის მაჩვენებლებზე;
- მოითხოვს სხვა ორგანიზაციის მიერ ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობისთვის მიწოდებული წერილობითი ინფორმაციის (ანგარიშის) ასლებს აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ;
- ატარებს თავად ან ავალებს სხვა აუდიტურ ორგანიზაციას ქვედანაყოფის სააღრიცხვო ჩანაწერების ან მაჩვენებლების და ა.შ. დამატებით ტესტირებას.

ძირითადი აუდიტური ორგანიზაცია ახორციელებს სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენების დოკუმენტირებას. ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს, კერძოდ:

- ქვედანაყოფების ჩამონათვალი, რომელთა მაჩვენებლების აუდიტს ატარებს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია, ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგებისთვის ამ მაჩვენებლების არსებობის ხარისხი;
- სხვა აუდიტური ორგანიზაციების დასახელებები;
- დასკვნები ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგებისთვის ქვედანაყოფთა მაჩვენებლების არაარსებობის მიმართ/შესახებ;
- პროცედურები, რომლებიც შეასრულა ძირითადად აუდიტურმა ორგანიზაციამ სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ჩატარებული სამუშაოს და მის მიერ მიღებული შედეგების მიმართ.

აუდიტის ჩატარებისას აუდიტური დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ, როგორც წესი, არ უნდა შეიცავდეს მითითებებს ძირითადი აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენებაზე.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია სხვა აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაოს გამოყენება და აუცილებელი დამატებითი პროცედურების განხორციელება ქვედანაყოფის მაჩვენებლების მიმართ, რომელთა აუდიტს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია ატარებს, ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია განიხილოს საკითხი პირობითად დადებითი აუდიტური დასკვნის მომზადების შესახებ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით ან საკითხი ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აზრის გამოთქმაზე უარის თაობაზე აუდიტური შემოწმების მოცულობის შეზღუდვასთან დაკავშირებით.

თუ სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ შეადგინა ან აპირებს შეადგინოს აუდიტური დასკვნა ქვედანაყოფის მაჩვენებლების მიმართ, რომელიც განსხვავებული იქნება უპირობოდ დადებითისგან ან სპეციალურ განმარტებით პარაგრაფს შეიცავს, მაშინ ძირითადად აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს საკითხი ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ აუდიტური დასკვნის შედგენის აუცილებლობისა და მიზანშეწონილობის თაობაზე, რომელიც განსხვავებული იქნება უპირობოდ დადებითი დასკვნისაგან.

გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც ძირითად აუდიტურ ორგანიზაციას შესაძლებლობა არა აქვს განხორციელოს მოცემული სტანდარტით გათვალისწინებული ყველა მოქმედება, მას შეუძლია მოამზადოს აუდიტური დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების შესახებ მხოლოდ ქვედანაყოფის (ქვედანაყოფების) მაჩვენებლების შესახებ აუდიტური დასკვნის საფუძველზე.

6.2. შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება

ორგანიზაციის მართვის სისტემის ერთ-ერთ მთავარ ელემენტს შიდა კონტროლის სისტემა (შკს) წარმოადგენს. ამჟამად შიდა კონტროლი ორგანიზაციებში მართვის ყველა დონეზე არსებული საფუძვლის ხასიათს იძენს და მართვის პროცესის ოპტიმალურ მსვლელობას უზრუნველყოფს მის ყველა სხვა ეტაპზე (დაგეგმვა, ორგანიზება და რეგულირება, აღრიცხვა, ანალიზი).

ფართო გაგებით შკს-ს მიზანი კომერციული ორგანიზაციის სხვადასხვა რესურსის და პოტენციალის შენარჩუნებასა და ეფექტურ გამოყენებაში, მისი წარმატებული ფუნქციონირების, აგრეთვე მრავალგვერდი კონკურენციის პირობებში სიმყარისა და მაქსიმალურად განვითარების უზრუნველყოფაში მდგომარეობს.

ხელმძღვანელობის მხრიდან მისაღები შკს-ის ჩამოყალიბების სწრაფვის ერთ-ერთ მეორეხარისხოვან მიზეზს შეიძლება წარმოადგენდეს გარე აუდიტზე ხარჯების შემცირება. მაგალითად, აშშ-ში ძვირადღირებულია მაღალკვალიფიციური მუშა ძალა, განსაკუთრებით იურიდიულ, აუდიტურ და სამედიცინო სფეროებში. გარე აუდიტორის (ერთი ადამიანის) მომსახურების საშუალო ღირებულება შეადგენს დაახლოებით 200 აშშ დოლარს საათში მაშინ, როდესაც აშშ-ს წამყვანი ბანკების ასეულში შემავალი ბანკის სრული აუდიტური შემოწმების საშუალო დრო 10-15 ათას საათს და უფრო მეტსაც შეადგენს, ბანკის სიდიდიდან გამომდინარე. ასეთი შემოწმების ჩასატარებლად გარე აუდიტური კომპანიის 5-7-მა ადამიანმა უნდა იმუშაოს ბანკში მუდმივად ერთი წლის განმავლობაში და მათი ხელფასი დაახლოებით ბანკის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელების ხელფასს უტოლდება. ასეთი პირობები ხელსაყრელი არ არის ბანკისთვის. აუდიტის უფრო იაფი ფორმების ძებნის შედეგად შეიქმნა შიდა აუდიტის განყოფილებები, რომლებშიც ბანკის მუშაკები გარე აუდიტორთან შეთანხმებით ახორციელებენ ბანკის აუდიტურ შემოწმებას, ხოლო გარე აუდიტორი, რომელთანაც ჩვეულებრივ იდება გრძელვადიანი შეთანხმება ბანკის საქმიანობის ყოველწლიურ აუდიტზე, ამოწმებს შიდა აუდიტის მუშაობის შედეგებს ბანკის ფინანსური საქმიანობის მაჩვენებლების შერჩევითი შემოწმების საფუძველზე და ადასტურებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც საკრედიტო დაწესებულებების საქმიანობაზე გედამხედველობის სახელმწიფო კომიტეტს ეგზავნება. შიდა აუდიტის განყოფილებაში საშუალოდ 7-10 სპეციალისტი მუშაობს, ჩვეულებრივ უნივერსიტეტების კურსდამთავრებულები, რომლებსაც არ გააჩნიათ მუშაობის დიდი გამოცდილება, მაგრამ აქვთ სპეციალიზებული განათლება და ბაკალავრის ხარისხი აუდიტის სფეროში, რაც სავალდებულო მოთხოვნაა.

პრაქტიკულად, ნებისმიერ მსხვილ საბანკო კორპორაციას აშშ-ში აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, რომლის მუშაობის მიზნებს ბანკის სხვადასხვა ქვედანაყოფის მიერ მასზე დაკისრებული ფუნქციების შესრულების ეფექტურობის, აგრეთვე საბუღალტრო და ადმინისტრაციული კონტროლის შესწავლა და შეფასება წარმოადგენს. რეიტინგებში არასასურველი მდგომარეობა აქვს დაკრედიტების სხვადასხვა სახეს. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ ხშირად იურიდიული და ფიზიკური პირები მიმართავენ ბანკს უფრო მეტი თანხის კრედიტისთვის, ვიდრე ეს დასაბუთებულია საკრედიტო განაცხადში ან მათ არ ყოფნით ფინანსური გარანტიები კრედიტების დაფარვის უზრუნველყოფისთვის. გარდა ამისა, საქმიანობის აღნიშნულ მიმართულებასთან შეიძლება დაკავშირებული იყოს ბანკების თანამშრომლების მიერ არაუზრუნველყოფილი კრედიტების „ნაცნობობით“ გაცემის ან შეღავათიანი კრედიტების „თავის თავზე“ გაფორმების მცდელობით. მსგავსი დარღვევების აღმოჩენის შემთხვევაში აუდიტორი აცნობებს მათ შესახებ ბანკის ეკონომიკური უსაფრთხოების სამსახურს. თუ გამოვლენილი დარღვევები საკმაოდ სერიოზულია, მაშინ შიდა აუდიტორი წერილობითი ანგარიშით მიმართავს ბანკის დირექტორთა საბჭოს.

მსგავსება შიდა და დამოუკიდებელ გარე აუდიტორებს შორის შემოწმებების ჩატარების მეთოდისა და ტექნიკაში გამოიხატება: ერთი და მეორეც საბუღალტრო ანგარიშგების ჩანაწერებს, მათი შეტანის პროცედურებს სწავლობენ და სამუშაო ანგარიშებს ადგენენ, თუმცა ანგარიშგების შესწავლის მიზნები და მოტივაცია შიდა და გარე აუდიტორებს სხვადასხვა აქვთ. შიდა აუდიტორების სამუშაოს საოპერაციო აუდიტი

ეწოდება, რადგან ისინი ბანკის პოლიტიკით მიღებული ეფექტის, ანუ ბანკის საქმიანობაზე მისი გავლენის შესწავლით არიან დასაქმებულნი. შიდა საოპერაციო აუდიტის საბოლოო შედეგს წარმოადგენს ანგარიშის ფორმირება ბანკის დირექტორთა საბჭოსთვის, რომელიც საოპერაციო მაჩვენებლების გაუმჯობესების რეკომენდაციებს შეიცავს, ხოლო გარე აუდიტორები ანგარიშებზე აღრიცხვის წარმოების ნორმებიდან გადახრებს შეისწავლიან, რომლებიც მათ საეჭვოდ ეჩვენებათ.

ბანკებში შიდა აუდიტის განყოფილებების მუშაობის ამერიკული გამოცდილების შესწავლიდან გამომდინარე, იძლევა, რომ რეკომენდებული იყოს ასეთი მუშაობის ორგანიზების ზოგიერთი პრინციპი ჩვენს ქვეყანაშიც გამოსაყენებლად. ასე, მაგალითად, ბანკების დირექტორთა საბჭოებისთვის რეკომენდებულია:

- ბანკში შიდა აუდიტის განყოფილების შექმნა;
- გამოცდილი სპეციალისტების მოწვევა გარე აუდიტური ორგანიზაციებიდან ბანკში შიდა აუდიტის მუშაობის ორგანიზებისთვის მეთოდური მითითებების შესამუშავებლად;
- დირექტორთა საბჭოს წევრებისგან, რომლებიც არ არიან ბანკის უშუალო თანამშრომლები, აუდიტური კომიტეტის შექმნა, რომელიც შიდა აუდიტის განყოფილების მუშაობის კურირებას განახორციელებს.
- აუდიტურ შემოწმებაზე ხელშეკრულებების დადებისას მოლაპარაკებების წარმართვა გარე აუდიტურ ორგანიზაციასთან, რომელიც ეხება შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს შედეგების გამოყენებას ბანკის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმების მსვლელობაში.

მოთხოვნები და რეკომენდაციები გარე აუდიტორებისთვის შიდა აუდიტის მუშაობის გააანალიზებისას დადგენილია ISA 610-ით „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, რომლის თანახმად, გარე აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა აუდიტის სამუშაო და მისი გავლენა გარე აუდიტის პროცედურებზე, თუ ასეთ გავლენას ადგილი აქვს. ამ სტანდარტში ცნება „შიდა აუდიტი“ განსაზღვრულია, როგორც შეფასების საქმიანობა, რომელსაც ახორციელებს სუბიექტის შიდა სამსახური, რომლის ფუნქციებში, სხვათა შორის, შედის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ადეკვატურობისა და ეფექტურობის შემოწმება, შეფასება და მონიტორინგი.

შიდა აუდიტის მოცულობასა და მიზნებზე გავლენას ახდენს სუბიექტის სიდიდე, სტრუქტურა და მისი ხელმძღვანელობის მოთხოვნები. აღნიშნულია, რომ შიდა აუდიტის შემადგენლობაში შედის ერთი ან რამდენიმე შემდეგი ელემენტი:

- საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მიმოხილვა;
- საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ადეკვატური სისტემების ორგანიზება;
- სისტემების ანალიზი და მათი ფუნქციონირების მონიტორინგი, აგრეთვე მათი სრულყოფის რეკომენდაციების წარმოდგენა;
- ფინანსური და სამეურნეო ინფორმაციის შემოწმება;
- საქმიანობის ეკონომიურობისა და ეფექტურობის ანალიზი, სუბიექტის კონტროლის არაფინანსური საშუალებების ჩათვლით;
- კანონების, ნორმატიული აქტების და სხვა მოთხოვნების, აგრეთვე ხელმძღვანელობის პოლიტიკის, დირექტივებისა და სხვა შიდა მოთხოვნების დაცულობის შემოწმება.

შიდა აუდიტის ფუნქციონალური ამოცანები იცვლება ხელმძღვანელობის მოთხოვნების მიხედვით იმ დროს, როცა გარე აუდიტის ამოცანა ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების დადგენაში მდგომარეობს. ამავე დროს დამოუკიდებელ აუდიტორებს შეუძლიათ იმ სამუშაოს შედეგების მნიშვნელოვანი

ნაწილი გამოიყენონ, რომელსაც ახორციელებს შიდა აუდიტი ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებისას. შიდა აუდიტის ცალკე ასპექტები შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს გარე აუდიტური პროცედურების ხასიათის, შესრულების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას. მაგრამ, რაც არ უნდა ეფექტური იყოს შიდა აუდიტი, გარე აუდიტური პროცედურების მთლიანად გაუქმება არ შეიძლება.

გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის საქმიანობის საკმარისი ცოდნა უნდა ჰქონდეს, რაც დაეხმარება მას აუდიტის დაგეგმვისას და ეფექტური აუდიტური მიდგომის შემუშავებისას. შიდა აუდიტის ფუნქციების შეფასებისას აუცილებელია ყურადღების გამახვილება დავალებების ხასიათსა და მოცულობაზე, აგრეთვე იმაზე, რომ შიდა აუდიტს ჰქონდეს უნარი, იყოს ობიექტური, ჰქონდეს ადეკვატური ტექნიკური უნარ-ჩვევები და პროფესიონალიზმი. გარდა ამისა, გარე აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს დაგეგმვისა და კონტროლის ხარისხს, ადეკვატური აუდიტური სახელმძღვანელოების, სამუშაო პროგრამებისა და სამუშაო დოკუმენტების არსებობას. საბოლოო ჯამში, გარე აუდიტორის მიერ გაკეთებული წინასწარი შეფასება შიდა აუდიტის ფუნქციებთან მიმართებით გავლენას ახდენს გარე აუდიტორის ამრზე იმის შესახებ, თუ როგორ შეიძლება შიდა აუდიტის გამოყენებამ შეცვალოს გარე აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

შიდა აუდიტის შესწავლისა და წინასწარი შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იქნას შემდეგი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმები:

- შიდა აუდიტის სამსახურის საორგანიზაციო სტატუსი;
- შიდა აუდიტის მიერ შესასრულებელი ფუნქციების მოცულობა, ანუ დავალებების ხასიათი და მოცულობა;
- შიდა აუდიტორების ტექნიკური კომპეტენტურობა;
- პროფესიული გულმოდგინება (სათანადოდ იგეგმება, კონტროლდება, შეისწავლება და დოკუმენტურად ფორმდება თუ არა შიდა აუდიტი; არსებობს თუ არა ადეკვატური აუდიტური სახელმძღვანელოები, სამუშაო პროგრამები და სამუშაო დოკუმენტები).

შიდა აუდიტის შესწავლისა და შეფასების მნიშვნელობას ადასტურებს საერთაშორისო და ეროვნულ პრაქტიკაში მიღებული შეფასების სამსაფეხურიანი პროცედურა:

- 1) შკს-ის ზოგადი გაცნობა;
- 2) შკს-ის პირველადი შეფასება;
- 3) შკს-ის შეფასების უტყუარობის დადასტურება.

შკს-ის ან მისი ცალკეული საშუალებების საიმედოობის შეფასების ყველა ეტაპი სათანადოდ უნდა იყოს დოკუმენტირებული არგუმენტების მითითებით, რომლებითაც ხელმძღვანელობდნენ აუდიტორები ასეთი შეფასების მიცემისას ან მის საფუძველზე აუდიტური პროცედურების დაგეგმვის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებისას.

ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა შემდეგი ელემენტებისგან შედგება:

- საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემა (ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობა, რომლებსაც ეკონომიკური სუბიექტი იყენებს ქონებისა და ვალდებულებების საბუღალტრო აღრიცხვის ორგანიზებისა და წარმართვისთვის და საბუღალტრო ანგარიშგების მომზადებისთვის);
- საკონტროლო გარემო (ეკონომიკური ხელმძღვანელობის ცოდნის და შკს-ის ჩამოყალიბებაზე, მხარდაჭერასა და განვითარებაზე მიმართული ზომების ერთობლიობა);

- კონტროლის საშუალებები (შკს-ის ელემენტები - კონკრეტული პროცედურები, რომლებიც დადგენილია ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო საქმიანობის ცალკეულ მიმართულებებსა და უბნებზე მისი ეფექტურად და საიმედოდ მართვის უზრუნველსაყოფად).

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას გარე აუდიტორმა მოცემული პერიოდისთვის შიდა აუდიტის წინასწარი გეგმა უნდა განიხილოს ყველაზე ადრეულ ეტაპზე. აღნიშნულია, რომ, თუ შიდა აუდიტის სამუშაო ერთ-ერთ ფაქტორს წარმოადგენს გარე აუდიტური პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას, სასურველია წინასწარ შეთანხმდეს ამ სამუშაოს ვადები, აუდიტური შემოწმების მოცულობა, შემოწმების დონე და ამონაკრების ფორმირების შემოთავაზებული მეთოდები, შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტურად გაფორმება, მიმოხილვისა და ანგარიშგების პროცედურები. მიიჩნევა, რომ ურთიერთობა შიდა აუდიტორთან უფრო ეფექტურია, როდესაც შეხვედრები შედგება დროის გარკვეული ინტერვალებით მთელი პერიოდის განმავლობაში. გარე აუდიტორი ინფორმირებული უნდა იყოს ყველა მნიშვნელოვანი ფაქტის შესახებ, რომელიც ცნობილი გახდა შიდა აუდიტორისთვის და რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს გარე აუდიტორის მუშაობაზე. ამის მსგავსად გარე აუდიტორი ჩვეულებრივ აცნობებს შიდა აუდიტორს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ფაქტის შესახებ, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა აუდიტორის მუშაობაზე.

მოცემული ISA აწესებს არა მხოლოდ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის შესწავლას აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე, არამედ შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლასაც. შკს ან მისი ელემენტები არსებობს ყველა ორგანიზაციაში. პრაქტიკულად, ყველა აუდიტორი შემოწმების სტრატეგიის განსაზღვრისას კლიენტის შკს-ის შესწავლისა და შეფასების შედეგებით ხელმძღვანელობს.

თუ შემოწმების დაგეგმვისას აუდიტორი კლიენტის კონტროლის საშუალებათა ეფექტურობას ეყრდნობა, მაშინ აუდიტური პროცედურების უშუალოდ ჩატარებისას აუცილებელია პირველადი შეფასების სისწორის მუდმივად დადასტურება.

გარე აუდიტორმა, თუ ის აპირებს შიდა აუდიტის კონკრეტული სამუშაოს მოსინჯვას, უნდა შეაფასოს და ტესტირება ჩაუტაროს ამ სამუშაოს, რათა დარწმუნდეს, რომ ის გარე აუდიტის მიზნების ადეკვატურია. სტანდარტში ხაზგასმულია, რომ შიდა აუდიტის კონკრეტული სამუშაოს შეფასება გულისხმობს სამუშაოს მოცულობისა და შესაბამისი პროგრამების ადეკვატურობის დადგენას, აგრეთვე იმის დადგენას, ძალაში რჩება თუ არა შიდა აუდიტის წინასწარი შეფასება. კონკრეტული სამუშაოს ასეთი შეფასება შეიძლება შემდეგი საკითხების განხილვას შეიცავდეს:

- სრულდება თუ არა სამუშაო იმ პირების მიერ, რომლებსაც აქვთ შიდა აუდიტორად მუშაობისთვის აუცილებელი ადეკვატური განათლება და პროფესიული უნარ-ჩვევები;
- სათანადოდ კონტროლდება, მოწმდება და დოკუმენტურად ფორმდება თუ არა ასისტენტების სამუშაო;
- მიღებულია თუ არა საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ სათანადო საფუძველს გაკეთებული დასკვნებისთვის;
- არის თუ არა გაკეთებული დასკვნები შესაფერისი მოცემულ გარემოებებში და შეესაბამება თუ არა მომზადებული ანგარიშები შესრულებული სამუშაოს შედეგებს;
- სათანადოდ არის თუ არა განხილული შიდა აუდიტისას გამოვლენილი ნებისმიერი გამონაკლისი ან უჩვეულო საკითხი.

მოცემული ISA-ს პრინციპები გამოიყენება ასევე სახელმწიფო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმების დროს.

„შიდა აუდიტის ადგილი ეკონომიკური სუბიექტის მართვაში“ მოცემულია ცნების განსაზღვრა. მასში ზემოაღნიშნული წესის მიხედვით, „შიდა აუდიტის“ ცნების ქვეშ იგულისხმება შიდა დოკუმენტებით რეგლამენტირებული, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ორგანიზებული და მისი ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების ინტერესებში მოქმედი, საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის დადგენილი წესის დაცვისა და შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების საიმედოობის კონტროლის სისტემა.

შიდა აუდიტის ორგანიზებას, როლსა და ფუნქციებს განსაზღვრავენ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა და (ან) მესაკუთრეები, ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შინაარსიდან და სპეციფიკიდან, მისი საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის მაჩვენებლებიდან, მართვის ჩამოყალიბებული სისტემიდან და შიდა კონტროლის მდგომარეობიდან გამომდინარე.

შიდა აუდიტის ფუნქციები შეიძლება შეასრულონ სპეციალურმა სამსახურებმა ან ეკონომიკური სუბიექტის შტატში არსებულმა ცალკე აუდიტორებმა, მაკონტროლებელმა კომისიებმა, შიდა აუდიტის მიზნებისთვის მოწვეულმა გარე ორგანიზაციებმა და (ან) გარე აუდიტორებმა.

შიდა აუდიტის ინსტიტუტს მიეკუთვნებიან ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების მიერ დანიშნული კომისიები, შიდა აუდიტორები ან შიდა აუდიტორების ჯგუფები. შიდა აუდიტის სამუშაოს საინფორმაციო და საკონსულტაციო მნიშვნელობა აქვს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მესაკუთრეებისთვის; ის მოწოდებულია ხელი შეუწყოს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ოპტიმიზაციას და მისი ხელმძღვანელობის მოვალეობების შესრულებას.

შიდა აუდიტის ობიექტები შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, ეკონომიკურ სუბიექტის თავისებურებებიდან და მისი ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. როგორც წესი, შიდა აუდიტის ფუნქციებია:

- საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შემოწმება, მათი მონიტორინგი და ამ სისტემების გაუმჯობესების რეკომენდაციების შემუშავება;
- საბუღალტრო და ოპერატიული ინფორმაციის შემოწმებები, მათ შორის იმ საშუალებებისა და ხერხების ექსპერტიზა, რომლებიც გამოიყენება ასეთი ინფორმაციის იდენტიფიცირებისთვის, შეფასებისთვის, კლასიფიცირებისთვის და მის საფუძველზე ანგარიშის შედგენისთვის, აგრეთვე ანგარიშგების ცალკეული მუხლების სპეციალური შესწავლა, ოპერაციების და საბუღალტრო ანგარიშებზე ნაშთების დეტალური შემოწმების ჩათვლით;
- კანონების და სხვა ნორმატიული აქტების, აგრეთვე ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების სააღრიცხვო პოლიტიკის მოთხოვნების, ინსტრუქციების, გადაწყვეტილებებისა და მითითებების შესრულების შემოწმება;
- მართვის სხვადასხვა რგოლის საქმიანობის შემოწმება;
- შიდა კონტროლის მექანიზმის ეფექტურობის შეფასება, ეკონომიკური სუბიექტის ფილიალებში, სტრუქტურულ ქვედანაყოფებში საკონტროლო პროცედურების შესწავლა და შეფასება;
- ეკონომიკური სუბიექტის ქონების არსებობის, მდგომარეობისა და დაცვის უზრუნველყოფის შემოწმება;
- მუშაობა სპეციალურ პროექტებზე და დაკვირვება შიდა კონტროლის სტრუქტურის ცალკეულ ელემენტებზე;
- ეკონომიკური სუბიექტის მიერ გამოყენებული პროგრამული უზრუნველყოფის შეფასება;
- ცალკეული შემთხვევების, მაგალითად, ბოროტმოქმედებაში ეჭვმიტანილების, სპეციალური გამოძიებები;

- გამოვლენილ ნაკლოვანებათა აღმოფხვრისათვის წინადადებების და მართვის ეფექტურობის ამაღლების რეკომენდაციების შემუშავება და წარმოდგენა.

შიდა აუდიტის ობიექტურობა ეკონომიკური სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში მიიღწევა მისი დამოუკიდებლობის ხარისხის ზრდით. შიდა აუდიტორისადმი ამ მოთხოვნის უზრუნველყოფა, როგორც წესი, ხდება იმით, რომ შიდა აუდიტორი ექვემდებარება მხოლოდ ხელმძღვანელს და (ან) მესაკუთრეებს, რომლებმაც ის დანიშნეს და ვალდებულია, მხოლოდ მათ წარუდგინოს ანგარიში, და დამოკიდებული არ არის ეკონომიკური სუბიექტის შესამოწმებელი ფილიალების, სტრუქტურული ქვედანაყოფების, შიდა კონტროლის ორგანოების და ა.შ. ხელმძღვანელებზე.

აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა ჩამოაყალიბოს აზრი შიდა აუდიტის საქმიანობის შესახებ, რაც აუცილებელია მომავალი შემოწმების დაგეგმვისათვის.

შიდა აუდიტის ეფექტურობა შეიძლება მნიშვნელოვანი ფაქტორი აღმოჩნდეს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ აუდიტური რისკისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებისას და ამით არსებითად შეამციროს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ შესასრულებელი პროცედურების მოცულობა, თუმცა ვერ გამოიციხავს ასეთი პროცედურების სრულად ჩატარების აუცილებლობას.

აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შიდა აუდიტის შეფასების პროგრამა და ასახოს თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში დასკვნები შიდა აუდიტის კონკრეტულ სამუშაოსთან დაკავშირებით, რომელიც ტესტირებული, შესწავლილი და შეფასებული იყო.

დაგეგმვის ეტაპზე შიდა აუდიტის შეფასების ფორმირებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს მისი:

- საორგანიზაციო სტატუსი - შიდა აუდიტის სამსახურის ადგილი ეკონომიკური სუბიექტის მართვის სისტემაში, ამ სამსახურის შესაძლებლობები და უნარი, იყოს ობიექტური და დამოუკიდებელი, სხვა მოვალეობების არსებობა ან არარსებობა, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის და (ან) მესაკუთრეების მიერ შიდა აუდიტზე განხორციელებული შემაკავებელი ფაქტორებისა და შეზღუდვების მოქმედება (იდეალურ სიტუაციაში შიდა აუდიტის სამსახური ეკონომიკური სუბიექტის მხოლოდ უმაღლეს ხელმძღვანელობას ან მესაკუთრეებს ექვემდებარება);
- კომპეტენტურობა - აუდიტორების პროფესიული განათლება და უნარ-ჩვევები (მუშაობის გამოცდილება), შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლების დაქირავების, სწავლებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების პოლიტიკა, მათ მიერ წამოყენებული ამოცანებისა და პრობლემების გაგების ხარისხი;
- პროფესიული დონე - შიდა აუდიტის დაგეგმვის, კონტროლისა და დოკუმენტირების მდგომარეობა, შიდა აუდიტის შესაბამისი დებულებების, სამუშაო პროგრამებისა და სამუშაო დოკუმენტაციის არსებობა და შინაარსი;
- ფუნქციონალური ჩარჩოები - სამუშაოს შინაარსი და მოცულობა, რომელსაც ასრულებს შიდა აუდიტის სამსახური;
- მნიშვნელობის ხარისხის დონე - განიხილება და მიიღება თუ არა შესასრულებლად შიდა აუდიტის რეკომენდაციები ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების მიერ.

დაგეგმვის ეტაპზე შიდა აუდიტის საქმიანობის შემოწმების შემდეგ აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა გადაწყვიტოს: შეიძლება თუ არა გამოყენებულ იქნას შიდა აუდიტის სამუშაო გარე აუდიტის მიზნებისთვის.

თუ აუდიტური ორგანიზაცია შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენებას გადაწყვეტს, მან უნდა გააგრძელოს ამ სამუშაოს შესწავლა, გაეცნოს შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციას და დარწმუნდეს იმაში, რომ:

- შიდა აუდიტის შესაბამისი პროგრამები და სამუშაოს მოცულობა გარე აუდიტის მიზნებს პასუხობს;
- შიდა აუდიტორების მუშაობა გეგმით ტარდება და დოკუმენტურად ფორმდება;
- შიდა აუდიტორების დასკვნები საკმაოდ დასაბუთებულია მათ მიერ მიღებული მონაცემებით და შეესაბამება არსებულ გარემოებებს, ხოლო შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული ანგარიშების შინაარსი მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგებს შეესაბამება;
- ეკონომიკურისუბიექტისსპეციალისტებისთვისცნობილიმაღალირისკისზონებიგათვალისწინებულია სამუშაოების დაგეგმვისას და შემოწმებულია შიდა აუდიტორის მიერ;
- ხელმძღვანელობისა და (ან) მესაკუთრეების დამოკიდებულება შიდა აუდიტორების შენიშვნების, წინადადებებისა და შეკითხვების მიმართ კონსტრუქციულია.

შიდა აუდიტის კონკრეტული სამუშაოს შემოწმების შინაარსი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია გარე აუდიტორის მიერ აუდიტური რისკის შეფასებაზე, შემოწმების ობიექტის არსებითობასა და შიდა აუდიტის სამსახურის წინასწარ შეფასებაზე. ასეთი შემოწმებები შეიძლება შეიცავდეს შიდა აუდიტის მიერ უკვე შემოწმებული ობიექტების ტესტირებას, სხვა ინტერესის გამომწვევი ობიექტების შემოწმებას, შიდა აუდიტის პროცედურებზე დაკვირვებას, შემოწმების სხვა ხერხებს აუდიტორის შეხედულებისამებრ.

აუდიტურ ორგანიზაციას უფლება აქვს, თავისუფლად და სრული მოცულობით დაამყაროს ურთიერთობა შიდა აუდიტორებთან.

შიდა აუდიტის სამუშაოს ეფექტურად გამოყენებისთვის აუდიტური ორგანიზაციისთვის შეთავაზებულია:

- განიხილოს მისთვის საინტერესო პერიოდის შიდა აუდიტის სამსახურის მუშაობის გეგმა და გადახედოს ამ გეგმას აუდიტის შესაძლო ადრე ეტაპზე;
- განსაზღვროს შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლებთან შეხვედრების წესი;
- წინასწარ შეათანხმოს სამუშაოების ჩატარების ვადები, აუდიტური ამონაკრების/შერჩევის მოცულობა, ტესტების დონეები, ამონაკრების/შერჩევის განსაზღვრის მეთოდები და იმ სამუშაოს დოკუმენტურად გაფორმების წესი, რომელსაც ჩატარებენ შიდა აუდიტორები.

შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში აუდიტური შემოწმების ეფექტურობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს:

- აუდიტური შემოწმების გეგმების ურთიერთკოორდინაციამ;
- ანგარიშების გაცვლამ;
- რეგულარულმა სამუშაო შეხვედრებმა;
- სამუშაო დოკუმენტაციის თავისუფალმა და ღია ხელმისაწვდომობამ;
- ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის და (ან) მესაკუთრეებისთვის ანგარიშების ერთობლივმა წარდგენამ;
- აუდიტის დოკუმენტირების ზოგადმა წესმა.

აუდიტური ორგანიზაცია აცნობებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და (ან) მესაკუთრეებს, და, შესაძლებელია, შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელს ნებისმიერი აღმოჩენილი ფაქტორის შესახებ, რომელიც შეიძლება გამოყენებული იყოს მომავალში შიდა აუდიტის მუშაობის ეფექტურობისა და შედეგიანობის ამაღლებისთვის.

აუდიტური ორგანიზაცია მთლიანად არ უნდა დაეყრდნოს შიდა აუდიტორების სამუშაოს: აუცილებელია იმ მუხლებისა და ოპერაციების საკონტროლო შემოწმებების ჩატარება, რომლებიც უკვე შემოწმებულია შიდა აუდიტორების მიერ. თუ შედეგები მსგავსია (შეჯერებადია), კორექტივების შეტანა შესრულებულ სამუშაოში არ მოითხოვება. სხვაობების გამოვლენის შემთხვევაში მიღებული უნდა იქნას ადეკვატური ზომები, მაგალითად, უნდა შეიცვალოს აუდიტური პროცედურების შინაარსი ან გაიზარდოს მათი მოცულობა.

აუდიტური ორგანიზაცია სრულ პასუხს აგებს აუდიტური დასკვნის, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის შედეგებზე წერილობითი ინფორმაციის გაცემაზე, აგრეთვე აუდიტური პროცედურების შინაარსის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე. ეს პასუხისმგებლობა არ მცირდება, თუ გამოიყენება შიდა აუდიტის მუშაობის რაიმე შედეგები.

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენების საკითხებთან დაკავშირებით, აუცილებელია არსებობდეს ერთიანი მოთხოვნები საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აგრეთვე აუდიტური რისკისა და მისი შემადგენელი ნაწილების ცოდნისადმი.

აუდიტორმა აუცილებლად უნდა მიიღოს წარმოდგენა აუდირებადი პირის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ, რომელიც საკმარისი იქნება აუდიტის დაგეგმვისა და აუდიტის ჩატარებისადმი ეფექტური მიდგომის შემუშავებისთვის. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს თავისი პროფესიული მსჯელობა იმისათვის, რომ შეაფასოს აუდიტური რისკი და შეიმუშაოს აუდიტური პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია მოცემული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

შიდა კონტროლის სისტემა სცილდება იმ საკითხების ჩარჩოებს, რომლებიც უშუალოდ ეხება საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემას და საკონტროლო გარემოს შეიცავს.

საკონტროლო გარემოში იგულისხმება აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის საქმეში ჩახედულობა და მოქმედებები, რომლებიც მიმართულია შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და მხარდაჭერაზე, აგრეთვე ასეთი სისტემის მნიშვნელობის გაგებაზე. საკონტროლო გარემო გავლენას ახდენს კონტროლის გარკვეული საშუალებების ეფექტურობაზე და შემდეგ საკითხებს შეიცავს:

- მოცემული აუდირებადი პირის მართვის სტილი და ძირითადი პრინციპები;
 - მისი ორგანიზაციული სტრუქტურა;
 - პასუხისმგებლობისა და უფლებამოსილებების განაწილება;
 - არსებული საკადრო პოლიტიკა;
 - გარე მომხმარებლებისთვის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წესი;
 - შიდა მიზნებისთვის შიდა მმართველობითი აღრიცხვის განხორციელების და ანგარიშგების მომზადების წესი;
 - აუდირებადი პირის სამეურნეო საქმიანობის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა;
 - აუდირებადი პირის მართვის ორგანოს შემადგენლობაში შიდა კონტროლის სამსახურის არსებობა და მუშაობის ორგანიზების თავისებურებანი.
- აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული კონტროლის პროცედურებს მიეკუთვნება:
- მუშაკების ანგარიშდაქვემდებარება სხვა მუშაკებისადმი;
 - საფინანსო—სამეურნეო საქმიანობის საკითხების შემოწმება და მონაცემთა შედარება;
 - ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და სასაქონლო—მატერიალური მარაგების დაანგარიშების შედეგების შედარება საბუღალტრო ჩანაწერებთან (ინვენტარიზაცია);

- შიდა წყაროებიდან მიღებული მონაცემების შედარება ინფორმაციის გარე წყაროების მონაცემებთან;

- ანალიზური ანგარიშებისა და საბრუნავი უწყისების, აგრეთვე ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება;

- გამოყენებითი პროგრამებისა და კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების კონტროლი, მათ შორის კომპიუტერული პროგრამების ცვლილებებზე, მონაცემთა ფაილების ხელმისაწვდომობაზე ინფორმაციის სისტემაში შეყვანისას და სისტემიდან ამოღებისას ხელმისაწვდომობის უფლებაზე კონტროლის დაწესების მეშვეობით;

- აქტივებისა და ჩანაწერების ხელმისაწვდომობის შემზღუდა;

- ფინანსური შედეგების ანალიზი და გეგმიურ მაჩვენებლებთან შედარება.

ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების აუდიტის პროცესში აუდიტორი ყურადღებას აქცევს მხოლოდ იმ ძირითად მიზნებს და კონკრეტულ პროცედურებს საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში, რომლებსაც კავშირი აქვთ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების პროცესთან. საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესაბამისი ასპექტების გაგება განუყრელი რისკის, კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასებასთან და სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებასთან ერთად შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს:

- განსაზღვროს არსებითი უზუსტობების სახეები, რომლებსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში;

- გაითვალისწინოს ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობების გაჩენის რისკზე; შეიმუშაოს სათანადო აუდიტური პროცედურები. შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებსაც შეეხება აქვთ საბუღალტრო აღრიცხვასთან, ხელს უწყობენ შემდეგი მიზნების მიღწევას:

- ოპერაციების განხორციელება ხელმძღვანელობის საერთო ან სპეციალური ნებართვით;

- ყველა ოპერაციისა და სხვა მოვლენების დროული აღრიცხვა ბუსტ თანხებში, სათანადო ანგარიშებზე და სათანადო საანგარიშო პერიოდებში, რათა შესაძლებელი გახადოს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადება დადგენილი წესის შესაბამისად;

- აქტივებისა და ჩანაწერების ხელმისაწვდომობის შესაძლებლობა მხოლოდ ხელმძღვანელობის ნებართვით;

- აღრიცხული აქტივების რეგულარული შედარება არსებულ აქტივებთან და სათანადო ზომების მიღება ნებისმიერი შეუთანხმებლობის მიმართ.

თანდაყოლილი შემზღუდვების მიზეზით საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები არ იძლევა ასეთი სისტემების წინაშე დასმული ამოცანების მიღწევის ამომწურავ მტკიცებულებებს. აღნიშნულ შემზღუდვებს მიეკუთვნება:

- ხელმძღვანელობის მოთხოვნა, რომლის თანახმად შიდა კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებული ხარჯები არ უნდა აღემატებოდეს მოსალოდნელ სარგებელს;

- შიდა კონტროლის საშუალებათა უდიდესი ნაწილის მიმდინარე, და არა იშვიათ ოპერაციებზე ორიენტირება;

- შეცდომის პოტენციური შესაძლებლობა ადამიანური ფაქტორის გამო (დაუდევრობა, გაფანტულობა, შეცდომები მსჯელობაში და ინსტუქციების არასწორად გაგება);

- შიდა კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის შესაძლებლობა ხელმძღვანელობის

- წარმომადგენლის ან მუშაკის აუდირებადი პირის მიმართ გარე ან შიდა პირებთან მორიგების გზით;
- შიდა კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილების ბოროტად გამოყენების შესაძლებლობა;
 - იმის შესაძლებლობა, რომ შიდა კონტროლის პროცედურები შეიძლება გახდეს არაადეკვატური საფინანსო—სამეურნეო საქმიანობის პირობების შეცვლისა და აღნიშნული პროცედურების ეფექტურობის შესაბამისი შემცირების გამო.
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ წარმოდგენის მიღების პროცესში, რაც აუცილებელია აუდიტური შემოწმების დაგეგმვისთვის, აუდიტორი იძენს ცოდნას ამ სისტემების სტრუქტურისა და მათი ფუნქციონირების შესახებ. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს გამჭოლი ტესტი, ანუ თვალყური ადევნოს რამოდენიმე ოპერაციის გავლას საბუღალტრო აღრიცხვის მთელ სისტემაში. იმ შემთხვევაში, როდესაც შერჩეული ოპერაციები ტიპურია იმ ოპერაციებისთვის, რომლებიც საბუღალტრო აღრიცხვის მთელ სისტემას გაივლიან, ასეთი პროცედურა შეიძლება განხილულ იქნას როგორც კონტროლის საშუალებათა ტესტების ნაწილი. იმ გამჭოლი ტესტების ხასიათისა და მოცულობის გათვალისწინებით, რომლებსაც ასრულებს აუდიტორი, შეიძლება ითქვას, რომ თავად მოცემული შემოწმება არ წარმოადგენს კონტროლის საშუალებათა შეფასების საკმარის სათანადო აუდიტურ მტკიცებულებებს, თუ ასეთი შეფასება მაღალზე დაბალია.
- იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებსაც ასრულებს აუდიტორი საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გასაგებად, იცვლება მრავალი ფაქტორის მიხედვით, მათ შორის:
- აუდირებადი პირის საქმიანობის მოცულობა და ხასიათი, ტერიტორიული მდებარეობა, სტრუქტურა, აგრეთვე მისი კომპიუტერული სისტემის ეფექტურობა;
 - არსებობის ცნებასთან დაკავშირებული მოსაზრებები;
 - შიდა კონტროლის არსებული საშუალებები;
 - აუდირებადი პირის მიერ შიდა კონტროლის კონკრეტული საშუალებების დოკუმენტირების ფორმები და შინაარსი;
 - თანდაყოლილი რისკის აუდიტური შეფასება.
- აუდიტორის მიერ საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ცოდნა, რაც მნიშვნელოვანია აუდიტორისთვის, როგორც წესი, აუდირებად პირთან მუშაობის წინა გამოცდილების საფუძველზე მიიღება და შეივსება:
- მოთხოვნებით ხელმძღვანელობის სათანადო წარმომადგენლების, ხელმძღვანელობითი და მაკონტროლებელი ფუნქციების შემსრულებელი პერსონალის და აუდირებადი პირის საორგანიზაციო სტრუქტურის სხვადასხვა დონის თანამშრომლების მისამართით და აუდირებადი პირის ასეთი დოკუმენტაციის, როგორც შიდა კონტროლის პროცედურების სახელმძღვანელოს და სამსახურებრივი მოვალეობების აღწერის, გამოყენებასთან ერთად;
 - საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ჩარჩოებში შექმნილი დოკუმენტებისა და ჩანაწერების შესწავლით;
 - დაკვირვება აუდირებადი პირის საქმიანობასა და ოპერაციებზე, კომპიუტერული ოპერაციების ორგანიზებაზე დაკვირვების ჩათვლით.

აუდიტორისთვის აუცილებელია საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ დაადგინოს:

- ოპერაციების ძირითადი ჯგუფები და ტიპები, რომლებსაც ახორციელებს აუდირებადი პირი;
 - ასეთი ოპერაციების ინიცირების ხერხები;
 - ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი რეგისტრები, პირველადი დოკუმენტების სისტემატიზებისა და შენახვის მეთოდები, ფინანსური (საბუღალტრო) ან სხვა ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშები;
 - ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვისა და ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების შედგენის პროცესი მნიშვნელოვანი ოპერაციების და სხვა მოვლენების ინიცირების მომენტიდან ფინანსურ (საბუღალტრო) ანგარიშგებაში მათი ჩართვის მომენტამდე.
- აუდიტური შემოწმების გეგმის შემუშავებისთვის აუდიტორმა უნდა მიიღოს საკმარისი ცოდნა კონტროლის პროცედურების (საშუალებების) შესახებ. ამასთან, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს საკონტროლო გარემოს და საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის შესწავლისას მიღებული ინფორმაცია კონტროლის პროცედურების არსებობის ან არარსებობის შესახებ, რათა განსაზღვროს ამ პროცედურების დამატებით შესწავლის აუცილებლობა. რადგან კონტროლის პროცედურები მჭიდრო კავშირშია საკონტროლო გარემოსა და საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემასთან, ინფორმაცია მოცემულ პროცედურებთან მიმართებით შეიძლება მოპოვებულ იქნას აუდიტორის მიერ საკონტროლო გარემოსა და საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის შესწავლის პროცესში. აუდიტის საერთო გეგმის შემუშავებისას არ მოითხოვება კონტროლის ყველა პროცედურის ცოდნა.
- კონტროლის საშუალებათა რისკის წინასწარი შეფასება აუდირებადი პირის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის დადგენის პროცესს წარმოადგენს, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის და გასწორების თვალსაზრისით.
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ ცოდნის მიღების შემდეგ აუდიტორმა კონტროლის საშუალებათა რისკის წინასწარი შეფასება უნდა ჩაატაროს საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშზე ყოველი არსებითი ნაშთის ან ერთი ტიპის ოპერაციების მიხედვით ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წინაპირობათა დონეზე.
- ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ერთი ან ყველა წინაპირობის მიხედვით კონტროლის საშუალებათა რისკი შეფასდება აუდიტორის მიერ, როგორც მაღალი, იმ შემთხვევაში, როდესაც:
- აუდირებადი პირის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები არაეფექტურია;
 - აუდირებადი პირის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურობის შეფასება არამიზანშეწონილია.
- კონტროლის საშუალებათა წინასწარი შეფასება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წინაპირობასთან მიმართებით უნდა იყოს მაღალი, ისეთი შემთხვევების გამოკლებით, როდესაც აუდიტორი:
- შეძლებს მიუთითოს მოცემულ წინაპირობასთან თანაფარდობითი/პროპორციული შიდა კონტროლის კონკრეტული საშუალებები, რომლებიც გარკვეული ალბათობით ააირიდებენ ან გამოავლენენ და გაასწორებენ არსებით უზუსტობებს;
 - გეგმავს კონტროლის საშუალებათა ტესტების ჩატარებას შეფასების დასადასტურებლად. სამუშაო დოკუმენტებში აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გადმოსცეს:
 - აუდირებადი პირის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების აღწერა;
 - კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება.

კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება, რომელიც მაღალზე დაბალია, აგრეთვე უნდა იყოს დასაბუთებული სამუშაო დოკუმენტებში.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებული ინფორმაციის დოკუმენტირების სხვადასხვა მეთოდი არსებობს. კონკრეტული მეთოდის შერჩევა აუდიტური მსჯელობის საგანს წარმოადგენს. ჩვეულებრივი მეთოდები, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთმანეთთან შეთავსებით გამოიყენება, თანმიმდევრული (ტექსტური) აღწერის, კითხვარების, საკონტროლო ჩამონათვალების და ბლოკქემების გამოყენებას გულისხმობს. აუდირებადი პირის სიდიდე და სტრუქტურის სირთულე, აგრეთვე მისი საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ხასიათი გავლენას ახდენენ დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე. როგორც წესი, რაც უფრო რთულია ეს სისტემები და მოცულობითია აუდიტური პროცედურები, მით უფრო დიდია აუდიტორის დოკუმენტაციის მოცულობა.

კონტროლის საშუალებათა ტესტები ტარდება აუდირებადი პირის საქმიანობის შემდეგი მიმართულებების ეფექტურობის შესახებ აუდიტური მტკიცებულებების მიღების მიზნით:

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სტრუქტურის, ანუ იმის, თუ რამდენად კარგად არის ისინი ორგანიზებული, არსებითი უზუსტობების თავიდან არიდებისა და გამოვლენის და გასწორების თვალსაზრისით;

- შიდა კონტროლის საშუალებების განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.

ზოგიერთი პროცედურა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გასაგებად ტარდება, შეიძლება არ იყოს სპეციალურად დაგეგმილი, როგორც კონტროლის საშუალებათა ტესტები, მაგრამ შეიძლება შიდა კონტროლის ეფექტურობისა და პრაქტიკაში გამოყენების აუდიტური მტკიცებულებები წარმოადგინოს და ამიტომ ასეთი პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნას კონტროლის საშუალებათა ტესტების სახით. მაგალითად, აღნიშნული სისტემების ცოდნის მიღებისას ფულადი სახსრების ნაწილში აუდიტორმა შეიძლება მონახოს საბანკო შედარების პროცესის ეფექტურობის მტკიცებულებები მოთხოვნებისა და დაკვირვების მეშვეობით.

თუ აუდიტორი მიდის დასკვნამდე, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების გაგების მიზნით შესრულებული პროცედურები ასევე იძლევიან აუდიტურ მტკიცებულებებს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების გარკვეული წინაპირობის დაცვის უზრუნველყოფის ნაწილში, მაშინ აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს ასეთი აუდიტური მტკიცებულებები იმ პირობით, რომ ეს საკმარისია კონტროლის საშუალებათა შეფასების დასადასტურებლად მაღალზე დაბალი დონისთვის.

კონტროლის საშუალებათა ტესტები შეიცავს:

- ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების დამადასტურებელი დოკუმენტების შემოწმებას აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად შიდა კონტროლის საშუალებათა პრაქტიკაში სათანადოდ გამოყენების შესახებ, მაგალითად, ოპერაციის ჩატარებაზე ნებართვის არსებობის შემოწმებას;
- მოთხოვნების გაგზავნას და დაკვირვებას შიდა კონტროლის გამოყენებაზე, რაც არ ფორმდება დოკუმენტურად, მაგალითად, რაიმე ფუნქციის ნამდვილი შემსრულებლის დადგენა და არა იმ პირის, რომელსაც ევალება ამის შესრულება;
- შიდა კონტროლის საშუალებათა, მაგალითად, საბანკო ანგარიშების შედარების, განმეორებით გამოყენებას იმაში დასარწმუნებლად, რომ მოცემული მოქმედებები სწორად იყო შესრულებული აუდირებადი პირის მიერ.

აუდიტორისთვის აუცილებელია აუდიტური მტკიცებულებების მიღება კონტროლის საშუალებათა ტესტების მეშვეობით იმისათვის, რომ დაადასტუროს კონტროლის საშუალებათა რისკის ნებისმიერი შეფასება, რომელიც მაღალზე დაბალია. რაც უფრო დაბალია კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება,

მით უფრო მეტადაა საჭირო დადასტურება საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სათანადო სტრუქტურისა და ეფექტური ფუნქციონირების მიმართ.

შიდა კონტროლის საშუალებათა ეფექტურობის მიმართ აუდიტური მტკიცებულებების მიღების პროცესში აუდიტორი მხედველობაში იღებს მათი გამოყენების ხერხსა და თანამიმდევრობას დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, აგრეთვე იმას, თუ ვის მიერ იყო გამოყენებული. მიუხედავად ამისა, ქმედითი გამოყენების ცნება აღიარებს გადახრების აღმოჩენის შესაძლებლობას. გადახრები კონტროლის საშუალებათა დაწესებიდან შეიძლება ისეთი ფაქტორებით იყოს გამოწვეული, როგორებიცაა: ცვლილებები მუშაკთა შემადგენლობაში, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანური ფაქტორი. გადახრების აღმოჩენის შემთხვევაში აუდიტორი ახორციელებს შესაბამის მოთხოვნებს, კერძოდ, იმ თანამშრომელთა შემადგენლობაში ცვლილებების პერიოდულობის შესახებ, რომლებიც შიდა კონტროლის ძირითად ფუნქციებს ასრულებენ. ამის შემდეგ აუდიტორისთვის აუცილებელია დარწმუნდეს იმაში, რომ კონტროლის საშუალებათა ტესტები სათანადოდ მოიცავენ პერიოდს, რომლის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა ცვლილებებს ან ცვალებადობას.

კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების კონტროლის საშუალებათა ტესტების მიზნები იგივე რჩება, რაც ოპერაციების ხელით შესრულებისას, თუმცა ზოგიერთი აუდიტური პროცედურა შეიძლება შეიცვალოს. აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ან უპირატესობა მიანიჭოს აუდიტის მეთოდების გამოყენებას კომპიუტერის დახმარებით. მსგავსი მეთოდები, მაგალითად ელექტრონული ფაილების გამოკვლევის ინსტრუმენტები, შეიძლება იყოს შესაფერისი, თუ საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები არ იძლევა ცხად მტკიცებულებას, რომელიც დოკუმენტურად ადასტურებს საბუღალტრო აღრიცხვის კომპიუტერულ სისტემაში დაპროგრამებული შიდა კონტროლის საშუალებების გამოყენებას.

კონტროლის საშუალებათა ტესტების შედეგებზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, იყო თუ არა შემუშავებული და გამოიყენებოდა თუ არა შიდა კონტროლის საშუალებები ისე, როგორც ნაგარაუდვეი იყო კონტროლის საშუალებათა რისკის წინასწარ შეფასებისას. გადახრების შეფასების შედეგად აუდიტორს შეუძლია გააკეთოს დასკვნა, რომ კონტროლის საშუალებათა რისკის დონის წინასწარი შეფასება გადახედვას მოითხოვს. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორმა არსებითად შემოწმების დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, დროის ჩარჩოები და მოცულობა უნდა შეცვალოს.

კონტროლის საშუალებათა რისკის მიმართ დასკვნების დასადასტურებლად სათანადო აუდიტური მტკიცებულებების განსაზღვრისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს წინა აუდიტური შემოწმებების მსვლელობაში მიღებული აუდიტური მტკიცებულება. რამდენიმე წლის განმავლობაში აუდიტური შემოწმებების ჩატარების შემთხვევაში აუდიტორს საკმარისი ცოდნა ექნება საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ, რადგან მას აქვს წინა აუდიტური შემოწმებების მსვლელობისას მიღებული მონაცემები. მიუხედავად ამისა, მან მიღებული ცოდნა უნდა განაახლოს და კონტროლის სისტემაში ნებისმიერი ცვლილების მიმართ დამატებითი აუდიტური მტკიცებულებების მიღების აუცილებლობა განიხილოს. ვიდრე წინა აუდიტური შემოწმებების მსვლელობისას გამოყენებულ პროცედურებს დაეყრდნობა, აუდიტორმა აუდიტური მტკიცებულებები უნდა მიიღოს, რომლებიც განამტკიცებენ ნდობას მოცემული პროცედურებისადმი. აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტური მტკიცებულებები აუდირებადი პირის საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში ამ პროცედურების შესრულების მომენტიდან მომდარი ნებისმიერი ცვლილების ხასიათის, დროის ჩარჩოებისა და მოცულობის მიმართ და შეაფასოს მათი გავლენა, ასეთ პროცედურებზე დაყრდნობის შესაძლებლობის თვალსაზრისით. რაც მეტი დრო გადის აღნიშნული პროცედურების შესრულების მომენტიდან, მით ნაკლები იქნება მათი შედეგების გამოყენების შესაძლებლობის რწმუნება.

აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გააანალიზოს, იყო თუ არა გამოყენებული შიდა კონტროლის საშუალებები მთელი შესამოწმებელი პერიოდის განმავლობაში. თუ სხვადასხვა დროს შესამოწმებელი პერიოდის განმავლობაში მნიშვნელოვნად განსხვავებული კონტროლის საშუალებები გამოიყენებოდა,

აუდიტორმა ყოველი მათგანი ცალ-ცალკე უნდა განიხილოს. შესამოწმებელი პერიოდის გარკვეულ მომენტში კონტროლის საშუალებათა გამოყენების შეწყვეტა იმ აუდიტური პროცედურების ხასიათის, დროის ჩარჩოებისა და მოცულობის ცალკე ანალიზს მოითხოვს, რომლებიც აუცილებელია მოცემული პერიოდის ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების მიმართ.

აუდიტორს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება კონტროლის საშუალებათა ზოგიერთი ტესტის ჩატარების შესახებ აუდიტებად პირთან შუალედური ვიზიტის დროს საანგარიშო პერიოდის დასრულებამდე. მაგრამ აუდიტორი ვერ დაეყრდნობა ასეთი ტესტების შედეგებს, თუ დამატებითი მტკიცებულებების მიღების აუცილებლობას არ გაითვალისწინებს საანგარიშო პერიოდის დარჩენილი ნაწილის მიმართ, რომელზეც არ იყო ჩატარებული კონტროლის ტესტები. მოცემულ შემთხვევაში ყურადღება უნდა მიექცეს შემდეგ ფაქტორებს:

- შუალედური ტესტების შედეგები;
- დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობა;
- საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში რაიმე ცვლილებები დარჩენილი პერიოდის განმავლობაში;
- ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების, აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებზე შესაბამისი ნაშთების ხასიათი და სიდიდე;
- საკონტროლო გარემო, განსაკუთრებით კონტროლის საშუალებები, რომლებსაც იყენებენ აუდიტებადი პირის თანამშრომლები მიმდინარე კონტროლის სახით;
- არსებითად შემოწმების პროცედურები, რომლების ჩატარებასაც გაგმავს აუდიტორი.

აუდიტური შემოწმების დასრულების წინ, არსებითად შემოწმების პროცედურების შედეგებზე და სხვა მიღებულ აუდიტურ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, იყო თუ არა დადასტურებული კონტროლის საშუალებათა რისკის შეფასება.

როგორც აუდიტური საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტი, ასევე მისი ანალოგები ავალდებულებენ აუდიტორს შიდა აუდიტის პროგრამის შედგენას და თავის დოკუმენტაციაში არა მხოლოდ შკს ან მისი ცალკეული საშუალებების საიმედოობის შეფასების ყველა ეტაპის, არამედ შიდა აუდიტორის იმ კონკრეტულ სამუშაოსთან დაკავშირებული დასკვნების ასახვას, რომელიც ტესტირებული, შესწავლილი და შეფასებული იყო.

ამგვარად, შკს-ის საქმიანობა ძირითადად აუცილებელია კომერციული ორგანიზაციის სხვადასხვა რესურსისა და პოტენციალის ეფექტურად გამოყენებისთვის, მისი რაციონალურად ფუნქციონირების უზრუნველყოფისთვის, ხოლო ხელმძღვანელობის ერთ-ერთი მეორეხარისხოვანი ამოცანა, ანუ მისაღები შკს-ს ორგანიზება, როგორც უკვე იყო ნათქვამი, გარე აუდიტზე ხარჯების შემცირების შესაძლებლობაში გამოიხატება.

6.3. აუდიტორის ექსპერტის საშუაოს გამოყენება

აუდიტური მტკიცებულების სახით ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების წესები შესულია ISA 620-ში „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“. მასში ექსპერტი განსაზღვრულია, როგორც ფიზიკური პირი ან ფირმა, რომელიც ფლობს სპეციალურ უნარ-ჩვევებს, ცოდნას და გამოცდილებას კონკრეტულ დარგში, რომელიც განსხვავდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან. მითითებულია, რომ, თუ ექსპერტი დაქირავებულია აუდიტორის მიერ, მაშინ ექსპერტის სამუშაო გამოიყენება, როგორც

ექსპერტ-მოსამსახურის და არა აუდიტორის თანაშემწის სამუშაო, როგორც ეს გათვალისწინებულია ISA 220-ში „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, ანუ ასეთ შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს შესაბამისი პროცედურები მოსამსახურის სამუშაოს და დასკვნების მიმართ, მაგრამ არ შეაფასოს მოსამსახურის კომპეტენტურობა და უნარ-ჩვევები ყოველი ცალკე აუდიტური შემოწმების დროს.

ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების აუცილებლობა შეიძლება წარმოიქმნას იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტური მტკიცებულებები ექსპერტის ანგარიშების, დასკვნების, შეფასებებისა და აქტების სახით, დაადგინოს აქტივების რაოდენობა ან ფიზიკური მდგომარეობა, აგრეთვე ნაგებობებისა და დანადგარების ექსპლუატაციისთვის დარჩენილი სასარგებლო დრო, გამოიანგარიშოს თანხები სპეციალური მეთოდების გამოყენებით, მოიძიოს კონტრაქტებით შესრულებული და დაუსრულებელი სამშენებლო სამუშაოების მოცულობა, მიიღოს ხელშეკრულებების, კანონებისა და ნორმატიული აქტების განმარტების იურიდიული დასკვნები. აუცილებლობის განსაზღვრისას აუდიტორისთვის რეკომენდებულია ფინანსური ანგარიშგების განსახილველი მუხლის არსებობის, განსახილველი საკითხის ხასიათსა და სირთულეზე დამოკიდებული უზუსტობების რისკის, სხვა არსებული აუდიტური მტკიცებულებების რაოდენობისა და ხარისხის გათვალისწინება.

ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას აუდიტორისთვის რეკომენდებულია მისი პროფესიული კომპეტენტურობის, აგრეთვე ექსპერტის ობიექტურობის შეფასება (თუ აუდიტორს ამასთან დაკავშირებით ეჭვი გაუჩნდება, მას შეუძლია შეასრულოს დამატებითი აუდიტური პროცედურები ან სხვა ექსპერტს მიმართოს საკმარისი და დროული აუდიტური მტკიცებულებების მისაღებად). ამიტომ სასურველია, რომ ექსპერტი არ იყოს დაქირავებული სუბიექტის მიერ ან რაიმე ფორმით მასთან დაკავშირებული, მაგალითად, არ იყოს სუბიექტისგან ფინანსურად დამოკიდებული ან ადგილი არ ჰქონდეს ობიექტში სახსრების ინვესტირებას.

ზემოაღნიშნული სტანდარტით ასევე დადგენილია მოთხოვნები ექსპერტის სამუშაოს მოცულობის მიმართ. მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მიიღოს იმის საკამრისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებები, რომ ექსპერტის სამუშაოს მოცულობა აუდიტური შემოწმების მიზნებს პასუხობს. ამის მიღწევა შეიძლება სუბიექტის მიერ ექსპერტისათვის მომზადებული წერილობითი ინსტრუქციების შესწავლის გზით, რომლებიც შემდეგ საკითხებს ეხება:

- ექსპერტის სამუშაოს მიზნები და მოცულობა;
- კონკრეტული საკითხების წრე, რომლებიც უნდა იყოს გაშუქებული ექსპერტის ანგარიშში;
- ექსპერტის სამუშაოს სავარაუდო გამოყენება, მათ შორის - ექსპერტის და მისი მონაწილეობის ხარისხის შესახებ მესამე პირების შესაძლო ინფორმირება;
- შესაბამის ჩანაწერებთან და დოკუმენტებთან ექსპერტის ხელმისაწვდომობის ხარისხი;
- სუბიექტის ინფორმაციის კონფიდენციალობა;
- ინფორმაცია ექსპერტის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდების შესახებ, აგრეთვე წინა პერიოდებში გამოყენებულ დაშვებებთან და მეთოდებთან მათი შესაბამისობის შესახებ.

სტანდარტის „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება“ ნაწილი ავალდებულებს აუდიტორს შეაფასოს ექსპერტის სამუშაო, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად დადებული აუდიტური მტკიცებულებების გამოყენების შესაფერისობა. ამ ნაწილის თანახმად, ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს ექსპერტის მიერ პირველადი მონაცემების გამოყენება, მის მიერ გამოყენებული დაშვებები და მეთოდები, მისი სამუშაოს შედეგები, კლიენტის ბიზნესის შესახებ აუდიტორის ზოგადი წარმოდგენის და დამატებითი აუდიტური პროცედურების შედეგების ჭრილში.

ექსპერტის მიერ გამოყენებული პირველადი მონაცემების შესაფერისობას აუდიტორი არკვევს გამოკითხვის მეშვეობით ექსპერტის მიერ ჩატარებულ პროცედურებთან დაკავშირებით, პირველადი მონაცემების საკმარისობის, შესაფერისობისა და უტყუარობის დადგენის და ექსპერტის მიერ გამოყენებული მონაცემების ანალიზის (შემოწმების) მიზნით. პასუხისმგებლობა გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდების შესაფერისობასა და მისაღებობაზე, აგრეთვე მათ გამოყენებაზე აკისრია ექსპერტს.

თუ ექსპერტის სამუშაოს შედეგები საკმარის აუდიტურ მტკიცებულებებს არ წარმოადგენს ან სხვა აუდიტური მტკიცებულებების საწინააღმდეგოა, აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს ასეთი პრობლემა. ამისათვის აუდიტორს უფლება აქვს გაესაუბროს სუბიექტის წარმომადგენლებს, ექსპერტს და დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს, მათ შორის მოიწვიოს სხვა ექსპერტი ან აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება მოახდინოს.

„აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის ექსპერტზე მინიშნება“-სთან დაკავშირებით სტანდარტში მითითებულია, რომ უპირობოდ დადებითი დასკვნის გაცემისას აუდიტორმა უნდა მიუთითოს ექსპერტის სამუშაოზე. ეს აიხსნება იმით, რომ ასეთი მითითება შეიძლება აუდიტურ მოსაზრებაში შენიშვნად ან პასუხისმგებლობის განაწილების შესახებ დასტურად ჩაითვალოს, რაც არასწორია. თუ ექსპერტის სამუშაოს შედეგად აუდიტორი იღებს გადაწყვეტილებას მოდიფიცირებული აუდიტური დასკვნა გაცეს, მაშინ ზოგიერთ გარემოში შენიშვნების ხასიათის განმარტებისას შეიძლება დროული იყოს ექსპერტის სამუშაოზე მითითება ან მისი გადმოცემა (ექსპერტის პირობის აღწერის და მისი მონაწილეობის ხარისხის ჩათვლით). ამისათვის სასურველია აუდიტორმა მიიღოს ექსპერტის ნებართვა ასეთ მითითებაზე. თუ ესპერტი ნებართვას არ იძლევა, ხოლო აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მითითება აუცილებელია, საჭიროა იურისტის დახმარება.

ექსპერტის სახით აუდიტორმა ორგანიზაციამ შეიძლება მოიწვიოს როგორც სპეციალიზებული ორგანიზაცია, რომელიც იურიდიულ პირს წარმოადგენს, ასევე ფიზიკური პირებიც: შემფასებელი, ინჟინერი, გეოლოგი, აქტუარი (სადაზღვევო მათემატიკის სპეციალისტი, რომელიც ფლობს აქტუარული გაანგარიშებების თეორიას) და (ან) სხვა ექსპერტი.

ექსპერტი, რომლის სამუშაოს იყენებს აუდიტური ორგანიზაცია აუდიტის ჩატარებისას, უნდა იყოს ობიექტური და ჰქონდეს:

- შესაბამისი კვალიფიკაცია, როგორც წესი, დადასტურებული სათანადო დოკუმენტებით (საკვალიფიკაციო ატესტატი, ლიცენზია, დიპლომი და ა.შ.);
- აუცილებელი გამოცდილება და რეპუტაცია დარგში, რომელშიც დასკვნის მიღებას ვარაუდობს აუდიტური ორგანიზაცია, როგორც წესი, დადასტურებული გამომხატურებებით, რეკომენდაციებით, პუბლიკაციებით, ცნობებით და ა.შ.

აუდიტორმა ორგანიზაციამ, როგორც წესი, არ უნდა გამოიყენოს ექსპერტის სამუშაო აუდიტის ჩატარებისას, თუ:

- ექსპერტი-ფიზიკური პირი არის იმ ეკონომიკური სუბიექტის ძირითადი ან უპირატესი დამფუძნებელი (მონაწილე), ან ხელმძღვანელი, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია, ან ფიზიკური პირი ახლო ნათესაურ კავშირშია აღნიშნულ პირებთან (მშობლები, მეუღლეები, ძმები, დები, შვილები, აგრეთვე მეუღლეების ძმები, დები, მშობლები და შვილები), ან აგრეთვე არის იმ ეკონომიკური სუბიექტის თანამდებობის პირი ან სამტატო თანამშრომელი, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია;
- ექსპერტი-იურიდიული პირი არის იმ ეკონომიკური სუბიექტის ძირითადი ან უპირატესი დამფუძნებელი (მონაწილე), კრედიტორი, მფლვეელი, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია, ან ეკონომიკურისუბიექტი, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია,

არის ექსპერტის-იურიდიული პირის ძირითადი ან უპირატესი დამფუძნებელი (მონაწილე). თუ ექსპერტის დანიშვნის შემდეგ წარმოიქმნა ან ცნობილი გახდა აღნიშნული გარემოებები, აუდიტორმა ორგანიზაციამ დამატებითი აუდიტური პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რომლებიც ექსპერტის დასკვნის ობიექტურობის დადასტურებას უზრუნველყოფს, ან დანიშნოს სხვა ექსპერტი.

აუდიტორმა ორგანიზაციამ შეიძლება გამოიყენოს ექსპერტის სამუშაო აუდიტის ჩატარებისას მხოლოდ ეკონომიკური სუბიექტის თანხმობით, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია. ეკონომიკური სუბიექტის მიერ უარის თქმა ექსპერტის სამუშაოზე დადასტურებული უნდა იყოს წერილობითი ფორმით. ასეთი უარის შემთხვევაში აუდიტური ორგანიზაცია განიხილავს საკითხს ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე აუდიტური დასკვნის მომზადების შესახებ, რომელიც განსხვავდება პირობითად დადებითისგან.

საყოველთაოდ მიღებული პირობების გარდა, ექსპერტის მომსახურების გაწევის ხელშეკრულება უნდა შეიცავდეს:

- ექსპერტის სამუშაოს მიზნებსა და მოცულობას;
- კონკრეტული საკითხების აღწერას, რომლების მიმართ აუდიტური ორგანიზაცია ელოდება ექსპერტის დასკვნის მიღებას;
- ეკონომიკურ სუბიექტთან ექსპერტის ურთიერთობათა აღწერას, თუ ასეთი საჭირო იქნება;
- ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაციის კონფიდენციალობას;
- მონაცემებს წინადადებებისა და მეთოდების შესახებ, რომელთა გამოყენებას აპირებს ექსპერტი თავის სამუშაოში, და იმ წინადადებებთან და მეთოდებთან მათი შესაბამისობის შესახებ, რომლებიც გამოყენებული იყო წინა პერიოდებში (თუ წინა პერიოდებში აუდიტორმა ორგანიზაციამ გამოიყენა ექსპერტის მომსახურება);
- ექსპერტის დასკვნის ფორმა და შინაარსი.

სტანდარტი შეიცავს მოთხოვნებს ექსპერტის სამუშაოს შედეგების გაფორმების მიმართ. ექსპერტმა თავისი სამუშაოს შედეგები დასკვნის სახით (ანგარიში, გაანგარიშება და ა.შ.) წერილობითი ფორმით უნდა წარმოადგინოს. ექსპერტის დასკვნა უნდა იყოს საკმარისად სრული და დაწვრილებითი, რათა გამოცდილმა აუდიტორმა, მისი გაცნობის შემდეგ, შეძლოს წარმოდგენა ექსპერტის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შესახებ. კერძოდ, ექსპერტის დასკვნაში ასახული უნდა იყოს:

- ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება, რომლის აუდიტისას ექსპერტმა შეასრულა თავისი სამუშაო;
- ჩატარებული სამუშაოს ობიექტი;
- ჩატარებული სამუშაოს მოცულობა და ექსპერტის პასუხისმგებლობის ზღვარი;
- მუშაობის დროს გამოყენებული მეთოდები, მათ შორის - მათი შესაბამისობა წინა პერიოდებში გამოყენებულ მეთოდებთან (თუ წინა პერიოდებში აუდიტური ორგანიზაცია იყენებდა ექსპერტის სამუშაოს);
- ექსპერტის მიერ მიღებული წინადადებები სამუშაოს ჩატარებისას, მათ შორის - მათი შესაბამისობა წინა პერიოდებში მიღებულ წინადადებებთან (თუ წინა პერიოდებში აუდიტური ორგანიზაცია იყენებდა ექსპერტის სამუშაოს);
- ჩატარებულ სამუშაოსთან დაკავშირებული ნებისმიერი ამოუხსნელი არსებითი ეჭვი;
- ჩატარებული სამუშაოს შედეგები.

ექსპერტის დასკვნა, როგორც წესი, შედგება სამი ნაწილისგან: შესავალი, კვლევითი და დასკვნითი.

ექსპერტის დასკვნაში შესული მონაცემები გადმოცემული უნდა იყოს ნათლად და გამოხატული ისეთნაირად, რომ ცხადი იყოს მათი შინაარსი, ფორმა და შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავებული განმარტება. ექსპერტი ამზადებს თავის დასკვნას, მინიმუმ, ორ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი წარედგინება ეკონომიკურ სუბიექტს, რომლის მიმართ ატარებს აუდიტს აუდიტური ორგანიზაცია, მეორე კი - აუდიტურ ორგანიზაციას.

ექსპერტის სამუშაოს შედეგები უნდა განიხილოს აუდიტურმა ორგანიზაციამ:

- ინფორმაციის მიმართ, რომელზეც დაფუძნებულია ექსპერტის დასკვნა;
- ექსპერტის მიერ თავისი დასკვნის მომზადებისას გამოყენებული წინადადებებისა და მეთოდების მიმართ, მათ შორის - მათი შესაბამისობა წინა პერიოდებში გამოყენებულ წინადადებებსა და მეთოდებთან (თუ წინა პერიოდებში აუდიტური ორგანიზაცია იყენებდა ექსპერტის სამუშაოს);
- ჩატარებული აუდიტის საერთო შედეგების მიმართ.

თუ ექსპერტის სამუშაოს შედეგების განხილვისას აუდიტურმა ორგანიზაციამ გამოავლინა არსებითი შეუსაბამოები ექსპერტის დასკვნასა და ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაციას (დოკუმენტებს) შორის, ან აუდიტური ორგანიზაცია მიიჩნევს, რომ ექსპერტის სამუშაოს შედეგები დაუსაბუთებელია, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტური პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ექსპერტის დასკვნის დასაბუთებულობას, ან სხვა ექსპერტი დანიშნოს.

ექსპერტის დასკვნა ჩართული უნდა იყოს აუდიტური ორგანიზაციის სამუშაო დოკუმენტაციაში. თუ გამონაკლის შემთხვევაში ექსპერტი ზეპირ ახსნა-განმარტებებს იძლევა, ასეთი ახსნა-განმარტებები ასახული უნდა იყოს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში.

აუდიტური დასკვნა, როგორც წესი, არ უნდა შეიცავდეს მითითებებს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებასა და ექსპერტის დასკვნაზე.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება აუდიტის ჩატარებისას, მათ შორის ასეთ სამუშაოზე მითითება აუდიტურ დასკვნაში, არ სხნის პასუხისმგებლობას აუდიტური ორგანიზაციიდან აუდიტურ დასკვნაზე, რომელიც მან მოამზადა.

პითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. რას ნიშნავს ცნება „სხვა აუდიტორი“?
2. რას ნიშნავს ცნება „კომპონენტი“?
3. რას ნიშნავს ცნება „შიდა აუდიტორი“?
4. რას ნიშნავს ცნება „აუდიტორის ექსპერტი“?
5. განმარტეთ ცნება „კომპონენტის აუდიტორი“?
6. რას ნიშნავს ცნება „საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემა“?
7. რას ნიშნავს ცნება „საკონტროლო გარემო“?
8. რას ნიშნავს ცნება „კონტროლის საშუალებები“?
9. სტანდარტის რომელი ნაწილებიდან უნდა იყოს შემდგარი ექსპერტის დასკვნა?
10. მოიყვანეთ სამუშაოების ჩამონათვალი, რომელთა შესრულებისთვის შეიძლება საჭირო გახდეს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება?



თავი 7

აუდიტური დასკვნებისა და ანგარიშების მომზადების საერთაშორისო სტანდარტები



7.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური ანგარიში (დასკვნა)

დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ მოსაზრადებელი აუდიტური დასკვნის ფორმისა და შინაარსის მიმართ დადგენილი მოთხოვნები მოცემულია ISA 700-ში “მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ”, ISA 705-ში „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ და ISA 706-ში „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ“. ამ სტანდარტების თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს აუდიტური მტკიცებულებების ბაზაზე გაცემული დასკვნები, როგორც საფუძველი მოსაზრებას გამოსათქმელად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების აღიარებული საფუძვლების - ფასს-ის ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტების, ან პრაქტიკის შესაბამისად. გარდა ამისა, შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შესაბამისობის დადგენა.

აღნიშნული სტანდარტით განსაზღვრულია აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) შემადგენლობაში შემავალი ელემენტები. მათ მიეკუთვნება:

- **სათაური.** აუდიტურ ანგარიშს (დასკვნას) უნდა ქონდეს შესაბამისი დასახელება. დასახელებაში მიზნშეწონილი საიტყვების „დამოუკიდებელი აუდიტორი“ გამოყენება იმისათვის, რომ შეიძლებოდეს აუდიტური ანგარიშის განსხვავება სხვა პირების, მაგალითად სუბიექტის თანამდებობის პირების, დირექტორთა საბჭოს მიერ მომზადებული ანგარიშებისგან, ან სხვა აუდიტორების ანგარიშებისგან, რომლებისთვისაც, შესაძლოა, არ მოითხოვება დამოუკიდებელი აუდიტორისთვის დადგენილი ეთიკური მოთხოვნების დაცვა;
- **ადრესატი.** აუდიტორის ანგარიშში (დასკვნაში) სათანადოდ უნდა იყოს აღნიშნული ადრესატი (ის ვისთვისაც მომზადდა დასკვნა), აუდიტის შესახებ შეთანხმების გარემოებებისა და ადგილობრივი ნორმატიული აქტების შესაბამისად. ანგარიში (დასკვნა), როგორც წესი, ეგზავნება იმ სუბიექტის აქციონერებს ან დირექტორთა საბჭოს, რომლის ფინანსური ანგარიშგებაც მოწმდება;
- **შესავალი აბზაცი.** აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს სუბიექტის შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების ჩამონათვალს თარიღისა და საანგარიშო პერიოდის მითითებით და განცხადებას იმის თაობაზე, რომ პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე სუბიექტის ხელმძღვანელობას აკისრია, ხოლო აუდიტორი პასუხს აგებს მხოლოდ ამრის გამოთქმაზე ამ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩატარებული აუდიტური შემოწმების საფუძველზე²⁵;

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების აღწერა. აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს აუდიტის მოცულობის აღწერას მითითებით, რომ აუდიტი ჩატარდა ISA-ს ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტების, ან პრაქტიკის შესაბამისად. ცნება „მოცულობა“ ნიშნავს აუდიტორის უნარს შეასრულოს აუდიტური პროცედურები, რომლებიც აუცილებლად მიიჩნევა მოცემულ გარემოებებში. აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტი დაგეგმილი და ჩატარებული იყო იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტურ ანგარიშგებაში (დასკვნაში) მითითებული უნდა იყოს, რომ აუდიტი მოიცავდა: ფინანსურ ანგარიშგებაში თანხების და მასში გახსნილი მონაცემების დამადასტურებელი მტკიცებულებების საფუძველზე შესწავლას; ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული საბუღალტრო აღრიცხვის ძირითადი პრინციპების შეფასებას; არსებითი შეფასებითი მნიშვნელობების გამოკვლევას; ფინანსური ანგარიშგების ზოგადი წარმოდგენის შეფასებას. ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს აუდიტორის განცხადებას იმის შესახებ, რომ

25 ასს 700 (გ17-გ23)

მოპოვებული მტკიცებულებები იძლევა საკმარის საფუძველს აზრის გამოსათქმელად²⁶;

- **აუდიტორის ხელმოწერა.** აუდიტორი ანგარიში (დასკვნა) ხელმოწერილი უნდა იყოს აუდიტორი ორგანიზაციის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით ან აუცილებლობის შემთხვევაში დამოწმებული უნდა იყოს ორივე ხელმოწერით. აუდიტურ ანგარიშს (დასკვნას) ჩვეულებრივ ხელი მოეწერება აუდიტორი ორგანიზაციის სახელით, რადგან აუდიტორი ორგანიზაცია იღებს თავის თავზე პასუხისმგებლობას აუდიტორი შემოწმების ჩატარებაზე.
- **აუდიტორი ანგარიშის (დასკვნის) თარიღი.** აუდიტორმა უნდა დაათარილოს ანგარიში (დასკვნა) იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდა აუდიტი. ამის საფუძველზე მკითხველი მიდის დასკვნამდე, რომ აუდიტმა გაითვალისწინა გავლენა, რომელიც მოახდინა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ანგარიშზე (დასკვნაზე) მოვლენებმა და ოპერაციებმა, რომლებიც ცნობილია აუდიტორისთვის და რომელსაც ადგილი ჰქონდა ამ თარიღამდე. აუდიტორმა უნდა შეადგინოს დასკვნა ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ და წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ამიტომ მან უნდა დაათარილოს დასკვნა იმ რიცხვით, რომელსაც წინ უსწრებს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერის ან დამტკიცების თარიღი;
- **აუდიტორის მისამართი.** აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) მითითებული უნდა იყოს კონკრეტული ადგილმდებარეობა, სადაც აუდიტის ჩატარებაზე პასუხისმგებელი აუდიტორის ოფისი მდებარეობს;

აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) მკაფიოდ უნდა იყოს მითითებული ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპები, რომლებიც გამოყენებულ იქნა მისი მომზადებისას, გარკვეულად იყოს გადმოცემული აუდიტის მოსაზრება იმის თაობაზე, იძლევა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან წარმოდგენას ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპების შესაბამისად, აგრეთვე, თუ ეს მიზანშეწონილია, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება საკანონმდებლო მოთხოვნებს. ხაზგასმულია, რომ აუდიტორი მოსაზრების გამოსათქმელად გამოყენებული ტერმინები „სამართლიანად და უტყუარად ასახავს“ ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ და „წარმოდგენილია სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ ეკვივალენტურია და სხვებთან ერთად იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტორი მხოლოდ იმ საკითხებს განიხილავს, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისთვის. იმისათვის, რომ მკითხველმა დაინახოს, თუ რა კონტექსტშია გამოხატული „სამართლიანობა“, აუდიტურ მოსაზრებაში მითითებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ძირითადი პრინციპები ფორმულირების „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან [ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპების დასახელება წარმოშობის ქვეყნის მითითებით])“ გამოყენების მეშვეობით. აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) არსებითობის გათვალისწინებით უტყუარი და სამართლიანი შეხედულების (ან სამართლიანი წარმოდგენის) თაობაზე აზრის გარდა, შეიძლება აუცილებელი იყოს მოსაზრების გამოთქმა გამოყენებული დებულებებისა და კანონების სხვა მოთხოვნებთან ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობის თაობაზე; უპირობოდ დადებითი მოსაზრება უნდა გამოითქვას მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიდის დასკვნამდე, რომ ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან წარმოდგენას (წარმოდგენილია სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით) იძლევა ფინანსური ანგარიშგების დადგენილი ძირითადი პრინციპების შესაბამისად. უპირობოდ დადებითი მოსაზრება არაპირდაპირ მიუთითებს იმაზე, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპების და მათი გამოყენების მეთოდების ყველა ცვლილება, აგრეთვე მათი სათანადო გავლენა განსაზღვრული და ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მოდIFIცირებული ანგარიშები (დასკვნები) შეიცავს ინფორმაციას აუდიტორი ანგარიშების (დასკვნების) შესახებ, რომლებიც ითვლება მოდიფიცირებულად შემდეგ სიტუაციებში:

26 ასს 700 (გ5-გ10)

- ფაქტორები, რომლებიც გავლენას არ ახდენენ აუდიტურ მოსაზრებაზე (ყურადღების გადატანა ასპექტზე);
- ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტურ მოსაზრებაზე დამატებითი შენიშვნით; უარი მოსაზრების გამოთქმაზე; უარყოფითი მოსაზრება.

ამგვარად, განხილული ISA უპირობოდ დადებითი მოსაზრების რეკომენდებულ ფორმულირებას, აგრეთვე მოდიფიცირებული ანგარიშების (დასკვნების) შედგენისას გამოყენებული მოდიფიცირებული ფრაზების მაგალითებს შეიცავს. მითითებულია, თუ რა შემთხვევებში მიიჩნევა აუდიტორი დასკვნა მოდიფიცირებულად.

ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას არ ახდენენ აუდიტორის მოსაზრებაზე, ადგილი აქვთ გარკვეულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი ანგარიში (დასკვნა) შეიძლება მოდიფიცირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ასპექტების ჩართვის მეშვეობით. ასეთი განმარტებითი აბზაცის ჩართვა გავლენას არ ახდენს აუდიტორის აზრზე. სასურველია, ეს აბზაცი მოყვანილ იქნას იმ აბზაცის შემდეგ, რომელშიც მოცემულია აუდიტორის მოსაზრება. ჩვეულებრივ, მასში კეთდება მითითება იმის შესახებ, რომ ეს ასპექტი არ წარმოადგენს საფუძველს აუდიტური მოსაზრებისათვის დამატებითი შენიშვნის ჩასართავად.

აუდიტორმა უნდა მოახდინოს აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირება იმ აბზაცის ჩართვის მეშვეობით, რომელშიც არის მითითება სუბიექტის საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ დაშვებასთან დაკავშირებულ არსებით ასპექტზე.

აუდიტორმა უნდა განიხილოს აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირების შესაძლებლობა აბზაცის ჩართვის მეშვეობით მნიშვნელოვანი გაურკვევლობის შემთხვევაში (რომელიც დაკავშირებული არ არის დაშვებასთან საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობის შესახებ), რომლის მოცილება დამოკიდებულია მომავალ მოვლენებზე და რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტური მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე, ადგილი აქვთ იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია უპირობოდ დადებითი მოსაზრების გამოთქმა, თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი გარემოებებიდან, რომლებიც, აუდიტორის მოსაზრებით, არსებით გავლენას ახდენენ ან შეუძლიათ მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე:

ა) აუდიტორის სამუშაოს მოცულობის შეზღუდვა;

ბ) უთანხმოება ხელმძღვანელობასთან შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის დაშვებასთან, მისი გამოყენების მეთოდებთან ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გახსნის ადეკვატურობასთან დაკავშირებით.

პირველ ნაწილში აღწერილმა გარემოებებმა შეიძლება გამოიწვიოს მოსაზრების გამოხატვა დამატებითი შენიშვნით ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, ხოლო მეორე ნაწილში აღწერილმა გარემოებებმა შეიძლება გამოიწვიოს მოსაზრების გამოხატვა დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა.

მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით იმ შემთხვევაში უნდა გამოითქვას, როდესაც აუდიტორი მიდის დასკვნამდე, რომ შეუძლებელია უპირობოდ დადებითი მოსაზრების გამოთქმა, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების ან მოცულობის შეზღუდვის გავლენა იმდენად არსებითი და ღრმა არ არის, რომ უარყოფითი მოსაზრება გამოითქვას ან უარი განაცხადონ მოსაზრების გამოთქმაზე. მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით უნდა შეიცავდეს მოსაზრების გამოხატვას ასპექტის გავლენის „გამოკლებით“, რომელსაც ეხება დამატებითი შენიშვნა.

უარს მოსაზრების გამოთქმაზე ადგილი აქვს იმ შემთხვევებში, როდესაც მოცულობის შეზღუდვა იმდენად არსებითი და ღრმა არის, რომ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაბამისი აუდიტორი მტკიცებულებების მიღება და, მაშასადამე, მოსაზრების გამოხატვა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

უარყოფითი მოსაზრება მაშინ უნდა გამოითქვას, როდესაც ხელმძღვანელობასთან რაიმე უთანხმოების გავლენა იმდენად არსებითი და ღრმა არის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომ ანგარიშში (დასკვნაში) დამატებითი შენიშვნის შეტანა, აუდიტორის მოსაზრებით, ადეკვატური არ არის ფინანსური ანგარიშგების შეცდომაში შემყვანი ან არასრული ხასიათის გასახსნელად.

თუ აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას, რომელიც უპირობოდ დადებითისგან განსხვავდება, მან უნდა აღწეროს დასკვნაში ამის გამომწვევი ყველა არსებითი მიზეზი და, თუ ეს შესაძლებელია, გააკეთოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო გავლენის რაოდენობრივი აღწერა. ჩვეულებრივ, ეს ინფორმაცია ცალკე პარაგრაფში აისახება, რომელიც წინ უძღვის მოსაზრების გამოთქმას ან უარს მოსაზრების გამოთქმაზე და შეიძლება შეიცავდეს მითითებას უფრო დეტალურ ინფორმაციაზე შენიშვნებში ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

გარემოებები, რომლებიც იწვევენ უპირობოდ დადებითისგან განსხვავებული მოსაზრების გამოთქმას, ძირითადად, დაკავშირებულია აუდიტის მოცულობის შეზღუდვასთან. ზოგჯერ აუდიტორის სამუშაოს მოცულობის შეზღუდვები შეიძლება დააწესოს სუბიექტმა (მაგალითად, აუდიტური დავალების პირობებით გათვალისწინებულია, რომ აუდიტორი არ შეასრულებს აუდიტურ პროცედურებს, რომლებსაც ის აუცილებლად მიიჩნევს). მიუხედავად ამისა, თუ დავალების პირობებით გათვალისწინებული შეზღუდვა ისეთია, რომ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს, უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე, ის ჩვეულებრივ არ თანხმდება ასეთი შეზღუდული დავალების შესრულებაზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ამას კანონი მოითხოვს. აუდიტორი არ უნდა დათანხმდეს აუდიტის ჩატარებაზე, თუ შეზღუდვა ხელს უშლის კანონმდებლობით დადგენილი აუდიტორის მოვალეობების შესრულებას.

გემოაღნიშნულ სტანდარტებში მოცემულია, რომ რიგ შემთხვევაში აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა გარემოებების შედეგს წარმოადგენს (მაგალითად, აუდიტორის დანიშვნის ვადა ისეთია, რომ მას არ შეუძლია თვალყური ადევნოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციის ჩატარებას). მასშტაბის შეზღუდვას აგრეთვე ადგილი აქვს, თუ აუდიტორის მოსაზრებით სუბიექტის სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არ შეესაბამება მოთხოვნებს ან, თუ აუდიტორს არ შეუძლია აუდიტური პროცედურების განხორციელება, რომლებიც მას აუცილებლად მიაჩნია. ამ შემთხვევაში აუდიტორს შეეთავაზება შესაძლო ალტერნატიული პროცედურების შესრულება იმისათვის, რომ მიიღოს უპირობოდ დადებითი მოსაზრების დამადასტურებელი საკმარისი და შესაბამისი აუდიტური მტკიცებულებები. თუ აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა მოითხოვს მოსაზრების გამოთქმას დამატებითი შენიშვნით ან უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) შეზღუდვის და ფინანსური ანგარიშგების იმ კორექტირებების აღწერას უნდა შეიცავდეს, რომლებიც შეიძლება საჭირო აღმოჩენილიყო, თუ არ იქნებოდა მოცემული შეზღუდვა.

აუდიტორს შეუძლია, არ დაეთანხმოს ხელმძღვანელობას ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის დაშვება, მისი გამოყენების მეთოდი ან ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის ადეკვატურობა.

მიუხედავად იმისა, რომ მოცემულ ISA-ებში მოყვანილი ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპები სახელმწიფო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისას გამოიყენება, კანონმდებლობას აუდიტის ჩატარების მანდატთან დაკავშირებით შეუძლია კონკრეტულად განსაზღვროს აუდიტური დასკვნის ხასიათი, შინაარსი და ფორმა. მითითებულია, რომ ISA 700-706-ში არ არის განხილული აუდიტური დასკვნის ფორმა და შინაარსი იმ შემთხვევებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია საბუღალტრო აღრიცხვის ერთიანი პრინციპების შესაბამისად, რომლებიც დადგენილია კანონმდებლობით ან მინისტრის (ან სხვა ორგანოს) ბრძანებულებით და რომლებიც არასწორი ფინანსური ანგარიშგების შედგენას იწვევს.

აუდიტური დასკვნა აუდირებადი პირების ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის განკუთვნილ ოფიციალურ დოკუმენტს წარმოადგენს, რომელიც შედგენილია მოცემული სტანდარტის შესაბამისად და დადგენილი ფორმით გამოხატული აუდიტური ორგანიზაციის

ან ინდივიდუალური აუდიტორის (შემდგომში – აუდიტორი) მოსაზრებას შეიცავს აუდირებადი პირის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით,

არსებითი ასპექტის გათვალისწინებაში იგულისხმება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მონაცემთა სიზუსტის ხარისხი, რომელიც შესაძლებლობას აძლევს ამ ანგარიშგების მომხმარებლებს, სწორი დასკვნები გააკეთონ სამეურნეო საქმიანობის შედეგების, აუდირებადი პირების ფინანსური და ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ და ამ დასკვნებზე დაფუძნებული დასაბუთებული გადაწყვეტილებები მიიღონ. ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების სტანდარტთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობის ხარისხის შესაფასებლად აუდიტორმა გადახრების მაქსიმალურად დასაშვები სიდიდეები უნდა დაადგინოს, რაც ხორციელდება ჩასატარებელი აუდიტის მიზნებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის მაჩვენებლებისა და ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების არსებითობის განსაზღვრის გზით.

აუდიტურ დასკვნას უნდა ჰქონდეს დასახელება „ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების აუდიტური დასკვნა“ იმისათვის, რომ შეიძლებოდეს აუდიტური ანგარიშის განსხვავება სხვა პირების, მაგალითად აუდირებადი პირის თანამდებობის პირების, დირექტორთა საბჭოს მიერ მომზადებული ანგარიშებისგან.

აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს აუდირებადი პირის შემოწმებული ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ჩამონათვალს საანგარიშო პერიოდისა და მისი შემადგენლობის მითითებით.

აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს განცხადებას, რომ პასუხისმგებლობა საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვაზე, ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებასა და წარმოდგენაზე აუდირებად პირს აკისრია, აგრეთვე განცხადებას, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობა მხოლოდ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე ამ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარობის შესახებ და აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის არსებულ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაში გამოიხატება.

მოვიყვანოთ აუდიტური დასკვნის შესავალ ნაწილში ინფორმაციის გადმოცემის მაგალითი:

„ჩვენ ჩავატარეთ ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს პერიოდს 20(XX)წ. 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება შედგება:

- ბუღალტრული ბალანსი;
- ანგარიშგება ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ;
- ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ;
- ანგარიშგება კაპიტალის მოძრაობის შესახებ;
- ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.

პასუხისმგებლობა ამ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებასა და წარმოდგენაზე ორგანიზაციის “YYY” აღმასრულებელ ორგანოს აკისრია. ჩვენი ვალდებულებაა, ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება ამ მოცემული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ და აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ“.

აუდიტურ დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მოცულობა იმის მითითებით, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტური საქმიანობის შესახებ მოქმედი კანონებისა და წესების (სტანდარტების), იმ პროფესიულ აუდიტურ გაერთიანებებში მოქმედი აუდიტური საქმიანობის შიდა წესების (სტანდარტების) შესაბამისად, რომლის წევრსაც წარმოადგენს აუდიტორი, ან სხვა დოკუმენტების შესაბამისად. აუდიტის მოცულობაში იგულისხმება აუდიტორის უნარი, შეასრულოს აუდიტის პროცედურები, რომლებიც აუცილებლად მიიჩნევა მოცემულ გარემოებებში, არსებითობის მისაღები დონიდან გამომდინარე. ეს აუცილებელია, რათა მომხმარებელი

დარწმუნებული იყოს იმაში, რომ აუდიტი ჩატარდა ქვეყანაში მოქმედი ნორმატიული სამართლებრივი აქტების, წესებისა და სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს განცხადებას, რომ აუდიტი დაგეგმილი და ჩატარებული იყო გონივრული რწმუნების გათვალისწინებით და ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს არ შეიცავს.

აუდიტურ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ აუდიტი ჩატარდა შერჩევითობის საფუძველზე და შეიცავდა:

- ტესტირების საფუძველზე მტკიცებულებების შესწავლას, რომლებიც რიცხობრივ მაჩვენებლებს ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდირებადი პირის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გახსნას ადასტურებენ;
- საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებისა და წესების დაცვის ფორმის შეფასებას, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას;
- აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას მიღებული ძირითადი შეფასებითი მაჩვენებლების განხილვას;
- ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების წარმოდგენის შეფასებას.

აუდიტური დასკვნა უნდა შეიცავდეს აუდიტორის განცხადებას იმის თაობაზე, რომ აუდიტი საკმარის საფუძველს წარმოადგენს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობისა და აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის ქვეყანაში მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ მოსაზრების გამოსათქმელად.

მოვიყვანოთ ინფორმაციის გადმოცემის მაგალითი იმ ნაწილში, რომელიც აუდიტის მოცულობას აღწერს:

„ჩვენ ჩავატარეთ აუდიტი შემდეგი დოკუმენტების შესაბამისად:

- კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“;
- აუდიტური საქმიანობის ეროვნული სტანდარტები;
- აუდიტური საქმიანობის შიდა წესები (სტანდარტები) (მიეთითოს აკრედიტებული პროფესიული გაერთიანება/ორგანიზაცია);
- აუდიტორის აუდიტური საქმიანობის წესები (სტანდარტები);
- აუდირებადი პირის საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანოს ნორმატიული აქტები.

აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ისეთნაირად, რომ მიღებულ იქნას იმის გონივრული რწმუნება, რომ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ჩატარდა შერჩევითობის პრინციპით და მოიცავდა: ტესტირების საფუძველზე მტკიცებულებების შესწავლას/მოპოვებას, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში რიცხობრივ მაჩვენებლებს და მასში ფინანსური საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გახსნას ადასტურებენ; საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებისა და წესების დაცვის ფორმის შეფასებას, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას; აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას მიღებული ძირითადი შეფასებითი მაჩვენებლების განხილვას; ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების წარმოდგენის შეფასებას. ჩვენ ვფიქრობთ, რომ ჩატარებული აუდიტი საკმარის საფუძველს იძლევა

ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობის და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის ქვეყანაში მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ ჩვენი მოსაზრებას გამოსათქმელად“.

აუდიტური მოსაზრებას გამოსათქმელად გამოიყენება სიტყვები: „ჩვენი მოსაზრებით ორგანიზაციის “YY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება უტყუარად ასახავს ყველა არსებით ...“

აუდიტურ დასკვნაში მკაფიოდ უნდა იყოს მითითებული საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვისა და აუდირებადი პირის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპები და მეთოდები. ეს პრინციპები და მეთოდები უნდა განისაზღვროს ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობით.

გარდა მოსაზრებას გამოთქმისა, ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ შეიძლება წარმოიქმნას აგრეთვე იმის აუცილებლობა, რომ აუდიტურ დასკვნაში გამოხატული იყოს მოსაზრება ამ ანგარიშგების სხვა მოთხოვნებთან შესაბამისობის, აგრეთვე აუდირებადი პირის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტებისა და გარიგებების მიმართ, თუ ისინი ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტურ შემოწმებას ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად.

მოვიყვანოთ ინფორმაციის გადმოცემის მაგალითი ნაწილში, რომელიც აუდიტის მოსაზრებას შეიცავს:

„ჩვენი მოსაზრებით ორგანიზაციის “YY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება უტყუარად ასახავს წარმოდგენილ ანგარიშგებას ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით 20(XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის 20(XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს, ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ნაწილში ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად (და/ან მიეთითოს იმ მოთხოვნების განმსაზღვრელი დოკუმენტები, რომლებიც ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წესს განსაზღვრავს)“

აუდიტორმა უნდა დაათარიღოს აუდიტური დასკვნა იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდა აუდიტი, რადგან ეს საფუძველს აძლევს მომხმარებელს იფიქროს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა გავლენა, რომელიც მოახდინეს ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტურ დასკვნაზე აუდიტორისთვის ცნობილმა, ამ თარიღამდე მომხდარმა მოვლენებმა.

რადგან აუდიტორმა უნდა შეადგინოს აუდიტური დასკვნა აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული და წარმოდგენილი ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების შესახებ, აუდიტორმა არ უნდა მიუთითოს დასკვნაში თარიღი, რომელიც წინ უსწრებს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების ხელმოწერის ან დამტკიცების თარიღს.

აუდიტური დასკვნა ხელმოწერილი უნდა იყოს აუდიტორის ხელმძღვანელის ან მის მიერ უფლებამოსილი პირის და იმ პირის მიერ, რომელიც ატარებდა აუდიტს (პირის, რომელიც ხელმძღვანელობდა შემოწმებას), მისი საკვალიფიკაციო ატესტატის ნომრისა და მოქმედების ვადის მითითებით. ეს ხელმოწერები დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით. თუ აუდიტს ასორციელებს ინდივიდუალური აუდიტორი, აუდიტური დასკვნა შეიძლება ხელმოწერილი იყოს მხოლოდ ამ აუდიტორის მიერ.

აუდიტურ დასკვნას თან ერთვის ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება, რომლის მიმართ გამოთქმულია მოსაზრება და რომელიც დათარიღებული, ხელმოწერილი და ბეჭდით დადასტურებულია ასეთი ანგარიშგების მომზადების მიმართ ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად. აუდიტური დასკვნა და აღნიშნული ანგარიშგება აკინძული უნდა იყოს ერთშეკვრად, ფურცლები დანომრილი, ზონარგაცარილი და აუდიტორის ბეჭდით დამოწმებული, შეკვრაში ფურცლების საერთო რაოდენობის მითითებით. აუდიტური დასკვნა მზადდება აუდიტორსა და აუდირებად პირს შორის შეთანხმებული რაოდენობის ეგზემპლიარად, მაგრამ აუდიტორმაც და აუდირებადმა პირმაც უნდა მიიღონ აუდიტური დასკვნისა და თანდართული ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების არანაკლებ თითო ეგზემპლიარისა.

უპირობოდ დადებითი მოსაზრება უნდა გამოითქვას მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიდის დასკვნამდე, რომ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება უტყუარ წარმოდგენას იძლევა აუდირებადი პირის ფინანსური მდგომარეობისა და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების შესახებ, საბუღალტრო

აღრიცხვის წარმართვისა და ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ქვეყანაში დაწესებული პრინციპებისა და მეთოდების შესაბამისად.

მოვიყვანოთ მაგალითი, როდესაც **აუდიტურ დასკვნაზე პირობითი მოსაზრება გამოითქვა.**

აუდიტური მოსაზრება
ფინანსურ ანგარიშგებაზე

აღრესატი:

აუდიტორი:

დასახელება: შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება «XXX». ადგილმდებარეობა: ინდექსი, ქალაქი, ქუჩა, სახლის ნომერი და სხვა.

სახელმწიფო რეგისტრაცია: სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი და თარიღი.

ლიცენზია: ნომერი, თარიღი, აუდიტური ორგანიზაციისთვის აუდიტური საქმიანობის განხორციელებაზე ლიცენზიის გამცემი ორგანოს დასახელება.

არის წევრი (მიეთითოს აკრედიტებული პროფესიული აუდიტური გაერთიანების დასახელება).

აუდირებადი პირი.

დასახელება: შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება «XXX». ადგილმდებარეობა: ინდექსი, ქალაქი, ქუჩა, სახლის ნომერი და სხვა.

სახელმწიფო რეგისტრაცია: სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი და თარიღი.

ჩვენ ჩავატარეთ 20(XX)წ. 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის ორგანიზაციის “YYY” თანდართული ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების აუდიტი. ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს:

- ბუღალტრული ბალანსი;
- ანგარიშგება ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ;
- ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ;
- ანგარიშგება კაპიტალის მოძრაობის შესახებ;

ასხნა-განმარტებითი შენიშვნები

პასუხისმგებლობა ამ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებასა და წარმოდგენაზე ორგანიზაციის “YYY” აღმასრულებელ ორგანოს აკისრია. ჩვენი ვალდებულებაა, ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრებამოცემული ანგარიშგების ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის ქვეყნის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ.

ჩვენ ჩავატარეთ აუდიტი შემდეგი დოკუმენტების შესაბამისად:

- კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“;
- აუდიტური საქმიანობის ეროვნული სტანდარტები (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
- აუდიტური საქმიანობის შიდა სტანდარტები (მიეთითოს აკრედიტებული პროფესიული გაერთიანება);
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები;
- აუდირებადი პირის საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანოს ნორმატიული აქტები.

აუდიტი იგეგმებოდა და ტარდებოდა იმგვარად, რომ მიღებულიყო გონივრული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ტარდებოდა შერჩევითობის პრინციპით და მოიცავდა: ტესტირების საფუძველზე მტკიცებულებების შესწავლას, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში რიცხობრივ მაჩვენებლებს და მასში ფინანსური საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გახსნას ადასტურებენ; საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებისა და წესების დაცვის ფორმის შეფასებას, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას; აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადებისას მიღებული ძირითადი შეფასებითი მაჩვენებლების განხილვას; ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას. ჩვენ ვფიქრობთ, რომ ჩატარებული აუდიტი იძლევა საკმარის საფუძველს ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობისა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის ქვეყანაში მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ ჩვენი მოსაზრებას გამოსათქმელად.

ჩვენი მოსაზრებით, ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20(XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის 20(XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს, ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების ნაწილში ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად (და/ან მიეთითოს იმ მოთხოვნების განმსაზღვრელი დოკუმენტები, რომლებიც ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წესს განსაზღვრავს).

«XX» თვე, 20(XX) წ.

აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელი (ან სხვა უფლებამოსილი პირი) ან ინდივიდუალური აუდიტორი (გვარი, სახელი, მამის სახელი, ხელმოწერა, თანამდებობა).

აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელი (გვარი, სახელი, მამის სახელი, ლიცენზიის ნომერი, ტიპი, მისი მოქმედების ვადა).

აუდიტორის ხელმოწერა.

აუდიტური დასკვნა მოდიფიცირებულად ითვლება, თუ წარმოიქმნა ფაქტორები, რომლებიც:

- გავლენას არ ახდენენ აუდიტურ დასკვნაზე, მაგრამ აღწერილია აუდიტურ დასკვნაში იმ მიზნით, რომ მომხმარებლებმა ყურადღება მიაქციონ აუდირებად პირთან შექმნილ და ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ სიტუაციას;
- გავლენას ახდენენ აუდიტურ დასკვნაზე და შეიძლება მოსაზრების გამოთქმა დამატებითი შენიშვნით, უარი მოსაზრების გამოთქმაზე ან უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა გამოიწვიონ.

გარკვეულ გარემოებებში აუდიტური დასკვნა შეიძლება იყოს მოდიფიცირებული სიტუაციაზე ყურადღების გამამხვილებელი და ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მქონე ნაწილის ჩართვის მეშვეობით, რომელიც განიხილება ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების განმარტებებში.

საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა მოახდინოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება იმ ნაწილის

ჩართვის მეშვეობით, რომელიც აუდირებადი პირის საქმიანობის უწყვეტობის პრინციპის დაცვას ეხება.

აუდიტორმა აგრეთვე უნდა განიხილოს აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირების შესაძლებლობა იმ ნაწილის ჩართვის მეშვეობით, რომელიც მიუთითებს მნიშვნელოვან გაურკვევლობაზე (საქმიანობის უწყვეტობის პრინციპის დაცულობისგან განსხვავებულზე) და რომლის განმარტება დამოკიდებულია მომავალ მოვლენებზე. აღნიშნულმა გაურკვევლობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ნაწილი, რომელიც გავლენას არ ახდენს აუდიტურ დასკვნაზე, ჩვეულებრივ ჩართული უნდა იყოს მოსაზრებას გამოთქმის შემცველი ნაწილის შემდეგ და შეიცავდეს მითითებას იმაზე, რომ მოცემული სიტუაცია აუდიტურ დასკვნაში დამატებითი შენიშვნის ჩართვის საფუძველს არ წარმოადგენს.

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტური დასკვნის ყველა დანარჩენი სახე განსხვავდება მოცემული აუდიტური დასკვნისაგან მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც აუდიტორის მოსაზრებას შეიცავს, ამიტომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტური დასკვნის ყველა სახის მიმართ მხოლოდ აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმის ფორმულირებების (ნიმუშების) მაგალითებს მოვიყვანთ.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომლის ყურადღებას იპყრობს

ჩვენი მოსაზრებით, ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20(XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და 20(XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის საფინანსო–სამეურნეო საქმიანობის შედეგებს.

ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ მოსაზრების შეუცვლელად, ჩვენ ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების განმარტებებში მოყვანილ ინფორმაციაზე (პუნქტი «X»), კერძოდ კი იმაზე, რომ ამ დრომდე არ არის დასრულებული სასამართლო გარჩევა ორგანიზაციას «YYY» (მოპასუხე) და საგადასახადო ორგანოს (მოსარჩელე) შორის 20(XX) წლის მოგებისა და დამატებითი ღირებულების გადასახადების საგადასახადო ბაზის გაანგარიშების სისწორის საკითხთან დაკავშირებით. სარჩელის თანხა «XXX» ათას ლარს შეადგენს. ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება არ ითვალისწინებს არანაირ რეზერვებს იმ ვალდებულებების შესასრულებლად, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნას სასამართლოს გადაწყვეტილების შედეგად ორგანიზაციის «YYY» საწინააღმდეგოდ.

ყურადღების გამამახვილებელი ნაწილის ჩართვა საქმიანობის უწყვეტობის პრინციპის დაცვასთან ან მნიშვნელოვან გაურკვევლობასთან დაკავშირებული პრობლემის აღწერით ჩვეულებრივ საკმარისია აუდიტორის მიერ აუდიტური დასკვნის მომზადებასთან დაკავშირებული თავისი მოვალეობების შესრულების თვალსაზრისით. და მაინც, ზოგ შემთხვევაში, მაგალითად ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგებისთვის მნიშვნელობის მქონე გაურკვევლობის ფაქტორების დიდი რაოდენობით არსებობის შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს უარის თქმა ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, მოცემული ასპექტისადმი ყურადღების გამამახვილებელი ნაწილის ჩართვის ნაცვლად.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომლის შეიცავს მოსაზრებას დამატებითი შენიშვნით მოცულობის შეზღუდვის გამო

ამასთან, ჩვენ არ დავკვირვებივართ 20(XX) წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით სასაქონლო–მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციის ჩატარებას, რადგან ეს თარიღი წინ უსწრებდა იმ თარიღს, როდესაც ჩვენ მიგვიწვიეს აუდიტის ჩასატარებლად ორგანიზაციაში «YYY».

ჩვენი მოსაზრებით, იმ კორექტირებების გარდა (ასეთების არსებობის შემთხვევაში), რომლებიც

შეიძლება აუცილებელი აღმოჩენილიყო, თუ ჩვენ სასაქონლო–მატერიალური მარაგების რაოდენობის შემოწმებას შევძლებდით, ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20(XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო–სამეურნეო საქმიანობის 20(XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომლის უარს შეიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე მოცულობის შეზღუდვის გამო

აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ისეთნაირად, რომ ყოფილიყო იმის გონივრული რწმენა, რომ ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ჩატარდა შერჩევითობის პრინციპით დამოიცავს: ტესტირების საფუძველზე მტკიცებულებების შესწავლას, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში რიცხობრივ მაჩვენებლებს და მასში ფინანსური საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გახსნას ადასტურებენ; საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებისა და მეთოდების, ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების წესების შეფასებას; აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ძირითადი შეფასებითი მაჩვენებლების განსაზღვრას და აგრეთვე ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების შესახებ საერთო წარმოდგენის შეფასებას.

(ნაწილი, რომელიც აღწერს აუდიტური შემოწმების მოცულობას, ამოღებული ან შეცვლილი უნდა იქნას კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად). ჩვენ ვერ დავესწარით სასაქონლო–მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციას ორგანიზაციის «YYY» მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო.

ჩვენ აგრეთვე ვერ მივიღეთ საკმარისი მტკიცებულებები (მოკლედ მიეთითოს მიზეზები) შემდეგი მონაცემების მიმართ:

- დებიტორული დავალიანება;
- ამონაგებები საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების რეალიზაციიდან;
- კრედიტორული დავალიანება;
- გაუნაწილებელი მოგება (და ა.შ.).

აღნიშნული გარემოებების არსებითობის გამო ჩვენ შეგვიძლია გამოვთქვათ მოსაზრება ორგანიზაციის «YYY» ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების უტყუარობისა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის წესის ქვეყანაში მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ.

აუდიტორს შეიძლება უთანხმოებები ჰქონდეს აუდირებადი პირის ხელმძღვანელობასთან ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის დაშვება, მისი გამოყენების მეთოდები ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გახსნის ადეკვატურობა. თუ ასეთი უთანხმოებები არსებითია ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგებისთვის, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომლის შეიცავს მოსაზრებას დამატებითი შენიშვნით სააღრიცხვო პოლიტიკასთან და აღრიცხვის არასათანადო მეთოდთან დაკავშირებულ უთანხმოებათა გამო

ჩატარებული აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ დადგენილია ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების შედგენისა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმართვის მოქმედი წესის დარღვევები, კერძოდ კი: საბუღალტრო ბალანსის არასაბრუნავი აქტივების შემადგენლობაში XX სტრიქონით ასახული არ არის «XXX» ათასი ლარის

საწარმოო მოწყობილობის ღირებულება, ხოლო საბრუნავი აქტივების შემადგენლობაში XX სტრიქონით – „დამატებითი ღირებულების გადასახადი შეძენილ ფასეულობებზე“ შესაბამისად, XX სტრიქონში „ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ ასახული არ არის კრედიტორული დავალიანება მიმწოდებლის წინაშე «XXX» ათასი ლარის ოდენობით.

ჩვენი მოსაზრებით, წინა ნაწილში გადმოცემული, ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მქონე გარემოებების გარდა, ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის 20XX წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომელიც შეიცავს მოსაზრებას დამატებითი შენიშვნით ინფორმაციის გახსნასთან დაკავშირებით უთანხმოებათა გამო

- ორგანიზაციის “YYY” ფინანსურ ანგარიშგებაში გახსნილი არ არის არსებითი ინფორმაცია:
- ვალდებულებებისა და «XXX» ათასი ლარის ოდენობის გადასახადების უზრუნველყოფის შესახებ;
 - იჯარით აღებული «XXX» ათასი ლარის ღირებულების ძირითადი სახსრების შესახებ.

ჩვენი მოსაზრებით, წინა ნაწილში გადმოცემული გარემოებების გარდა, ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის 20XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს.

აუდიტური დასკვნა იმ ნაწილში, რომელიც უარყოფით მოსაზრებას შეიცავს სააღრიცხვო პოლიტიკასთან ან ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობასთან დაკავშირებით უთანხმოებათა გამო

- (უთანხმოებათა აღწერა)
- ჩვენი მოსაზრებით, წინა ნაწილში გადმოცემული გარემოებების გამო ორგანიზაციის “YYY” ფინანსური (საბუღალტრო) ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას 20XX) წლის 31 დეკემბრისათვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის 20XX) წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდის შედეგებს.

ამგვარად, სავალდებულო აუდიტური შემოწმების მსვლელობაში აუდიტორის მიერ განხორციელებულ ყველა ქმედებას ერთი მიზანი გააჩნია – მოსაზრების ჩამოყალიბება ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ, რომელიც შესაბამისი აუდიტური დასკვნით ფორმდება.

აუდიტურ დასკვნაში მოკლე ფორმით უნდა იყოს მოცემული ინფორმაცია აუდიტორის მოქმედების შესახებ შემოწმების მსვლელობაში და დასკვნების შესახებ, რომელიც მან გააკეთა ჩატარებული აუდიტის შედეგად.

რიგ ქვეყნებში აუდიტორები აუდიტორის ტრადიციული დასკვნის გარდა, აუდიტის დასრულების შემდეგ აგრეთვე საკმაოდ მოცულობით და დაწვრილებით დოკუმენტს წარმოადგენენ, რომელსაც ეწოდება „ანგარიში საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების მდგომარეობის აუდიტური შემოწმების შედეგების მიხედვით“. ამ დოკუმენტის დასაწყისში მოყვანილია აუდიტური ორგანიზაციის რეკვიზიტები, შემდეგ აუდიტორის ანგარიშში ინფორმაცია გადმოცემულია ცალკე ნაწილებად შემდეგი თანმიმდევრობით: შემოწმების ობიექტის დასახელება; შესამოწმებლად წარმოდგენილი საწყისი ინფორმაციის წყაროები;

შემოწმების მსვლელობაში გამოვლენილი დარღვევები; გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრის შესაბამისი რეკომენდაციები.

აქვე წარმოდგენილია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების 700-706 მიხედვით გათვალისწინებული აუდიტორული დასკვნის ნიმუშები.

დანართები ასს 700-ის მიხედვით

- (იხ. ასს 700 პუნქტი გ14)
- ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები
- **ნიმუში 1:** აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც შედგენილია იმისათვის, რომ დააკმაყოფილოს მომხმარებელთა ფართო სპექტრის საერთო მოთხოვნილება ფინანსურ ინფორმაციაზე (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები).
 - **ნიმუში 2:** აუდიტორის დასკვნა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც შედგენილია იმისათვის, რომ დააკმაყოფილოს მომხმარებელთა ფართო სპექტრის საერთო მოთხოვნილება ფინანსურ ინფორმაციაზე.
 - **ნიმუში 3:** აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც შედგენილია იმისათვის, რომ დააკმაყოფილოს მომხმარებელთა ფართო სპექტრის საერთო მოთხოვნილება ფინანსურ ინფორმაციაზე (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები).

- ნიმუში 1:**
ბარემოებები:
- **ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის აუდიტი.**
 - **სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საერთო მიზნებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.**
 - **აუდიტის გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210-ის შესაბამისად.**
 - **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პასუხისმგებლობის დამატებით აუდიტორს ადგილობრივი კანონის შესაბამისად ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

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

ანგარიშებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშებისაგან, 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 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 თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის, რათა დაგვეგმოს 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.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნომუში 2:

ბარემოებები:

- ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის აუდიტი მოითხოვება კანონმდებლობით.
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საერთო მიზნებისათვის, X იურსიდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების (XYZ კანონი) შესაბამისად (ანუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მოიცავს კანონს ან ნორმატიულ აქტს, მომხმარებელთა ფართო სპექტრის ფინანსურ ინფორმაციაზე საერთო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად, მაგრამ რომელიც არ გახლავთ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).
- აუდიტის გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად.

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 X იურსიდიქციის XYZ კანონის 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 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 თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის, რათა დაგვეგმოს 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, ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია X იურსიდიქციის XYZ კანონის შესაბამისად.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 3:
გარემოებები:

- **სათავო კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საერთო მიზნებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.**
- **აუდიტის გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210-ის შესაბამისად.**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პასუხისმგებლობის დამატებით აუდიტორს ადგილობრივი კანონის შესაბამისად ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური

ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ კონსოლიდირებულ 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 კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის კონსოლიდი-რებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული 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 (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების 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.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

დანართები ასს 705-ის შესაბამისად

(იხ. ასს 705 პუნქტები გ23-24)

მოდIFIცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

- **ნიმუში 1:** აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, რადგან ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- **ნიმუში 2:** აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას, რადგან ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- **ნიმუში 3:** აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას, აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო.
- **ნიმუში 4:** აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ერთ ელემენტთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო.
- **ნიმუში 5:** აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო.

ნიმუში 1:
გარემოებები:

- **სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული, საერთოდანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი;**
- **აუდიტორული გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210 –ის შესაბამისად;**
- **სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების შესახებ ინფორმაცია ზუსტი არ არის. ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში ეს უზუსტობა არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, 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 პირობითი აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის სასაქონლო–მატერიალური მარაგი ბალანსში ასახულია XXX ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ სასაქონლო–მატერიალური მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის სააღრიცხვო ჩანაწერები მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობას სასაქონლო–მატერიალური მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, საჭირო იქნებოდა სასაქონლო–მატერიალური მარაგის ღირებულების XXX თანხით შემცირება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. შესაბამისად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა XXX–ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა XXX–ით, XXX–ით და XXX–ით, შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი

სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 2:

გარემოებები:

- სათავე კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთო დანიშნულების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;
- აუდიტორული გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად;
- ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ერთ–ერთი შვილობილი კომპანიის ინფორმაციის გამოტოვების გამო. მიჩნეულია, რომ ეს არსებითი უზუსტობა ყოვლისმომცველია ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ უზუსტობის გავლენა განსაზღვრული არ არის, რადგან, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო ამის გაკეთება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც, ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება კონსოლიდირებული ბალანსისაგან 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა

და სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის, რათა დავგემოს 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 კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, კომპანიამ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ ასახა XYZ შვილობილი კომპანიის ინფორმაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ჯერ ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის არსებითი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებების დადასტურება შეძენის თარიღით. ამგვარად, მოცემული ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად უნდა განხორციელებულიყო ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდირება, რადგან მას აკონტროლებს სხენებული კომპანია. თუ კომპანია XYZ კომპანიის კონსოლიდირებას განახორციელებდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. არ განგვისაზღვრავს, რა გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ის ფაქტი, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

უარყოფითი მოსაზრება

ჩვენი მოსაზრებათ, უარყოფითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშ–გებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად არ ასახავს) ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების 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.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 3:

გარემოებები:

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული, საერთოდანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი;
- აუდიტორული გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო უცხოურ მეკავშირე კომპანიაზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ზემოაღნიშნული შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის, რათა დაგვეგმოს 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 პირობითი აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ კომპანიაში, რომელიც წარმოადგენს მოცემული წლის განმავლობაში შეძენილ უცხოურ მეკავშირე კომპანიას და აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის ბალანსში აისახა XXX ღირებულებით, ხოლო ABC კომპანიის წილი XXX XYZ კომპანიის წმინდა შემოსავალში ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ჩვენ ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან ჩვენთვის ხელმისაწვდომი არ გახადეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაცია და უარი გვითხრეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასთან და აუდიტორებთან დაკავშირებაზე. შედეგად, ვერ განვსაზღვრეთ, საჭიროა თუ არა აღნიშნული თანხების რამენაირად შესწორება.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 4:

გარემოებები:

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული, საერთოდანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი;
- აუდიტორული გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო ფინანსური ანგარიშგების ერთ–ერთი ელემენტის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. აუდიტორმა ვერ შეძლო აგრეთვე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის შესახებ, რომელიც კომპანიის წმინდა აქტივების 90%–ს შეადგენს. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ზემოაღნიშნული შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტითან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც, ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ბარალის 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 აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის ამსახველ აბზაცში აღწერილი საკითხის გამო ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

კომპანიის ინვესტიცია XYZ ერთობლივ საქმიანობაში (X ქვეყანა), რაც კომპანიის წმინდა აქტივების 90%–ს შეადგენს, კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბრის ბალანსში ასახულია XXX ღირებულებით. ჩვენ არ მოგვცეს XYZ–ის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან დაკავშირების ნებართვა, არც XYZ–ის აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციის გაცნობის ნებართვა. შედეგად, ვერ განვსაზღვრეთ, საჭიროა თუ არა კორექტივების შეტანა XYZ–ის აქტივების პროპორციულ წილთან დაკავშირებით, რომელსაც კომპანია ერთობლივად აკონტროლებს, XYZ კომპანიის ვალდებულებების პროპორციულ წილთან დაკავშირებით, რომელზეც მას ერთობლივი პასუხისმგებლობა აკისრია, XYZ კომპანიის მოცემული წლის მოგებასა და ხარჯებში კომპანიის პროპორციულ წილთან დაკავშირებით და აგრეთვე საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შემადგენელ ელემენტებთან დაკავშირებით.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ მოსაზრებას თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 5:

გარემოებები:

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული საერთოდანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი.

- აუდიტორულიგარიგებისპირობებშიასახულიაფინანსურანგარიშგებაზეხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად.
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ. აუდიტორმა ვერ შეძლო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობებისა და დებიტორული დავალიანების შესახებ. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ზემოაღნიშნული შეუძლებლობის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც.
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიდან დაკავშირებული პაუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

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, და ისეთ 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 აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოთქვით მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის ამსახველ აბზაცში აღწერილი საკითხის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად არ დავგნიშნეს 20X1 წლის 31 დეკემბრამდე და, შესაბამისად, ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში ჩატარებულ სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციას. ჩვენ ალტერნატიული საშუალებებითაც ვერ შევძელით დავრწმუნებულიყავით 20X0 და 20X1 წლების 31 დეკემბრისათვის ფლობილი სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ღირებულების სისწორეში, რაც ბალანსში აღიარებული იყო XXX და XXX ღირებულებებით, შესაბამისად. ამასთან, 20X1 წლის სექტემბერში დებიტორული დავალიანების ახალი კომპიუტერიზებული სისტემის დანერგვამ ბევრი შეცდომა წარმოქმნა

დებიტორული დავალიანების ანგარიშებში. ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ხელმძღვანელობა ჯერ კიდევ ამ სისტემის ხარვეზების აღმოფხვრასა და შეცდომების გასწორებაზე მუშაობდა. ჩვენ ალტერნატიული საშუალებებითაც ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის ბალანსში XXX მთლიანი ღირებულებით ასახული დებიტორული დავალიანების დადასტურება ან დამტკიცება. აღნიშნული საკითხების გამო ვერ განვსაზღვრეთ, საჭირო იყო თუ არა რაიმე კორექტივების შეტანა აღრიცხულ ან აღურიცხავ სასაქონლო–მატერიალურ ფასეულობებთან და დებიტორულ დავალიანებასთან დაკავშირებით, აგრეთვე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შემადგენელ ელემენტებთან დაკავშირებით.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად. შესაბამისად, არ გამოვხატავთ მოსაზრებას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 3:

გარემოებები:

- სათავო კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საერთო მიზნებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.
- აუდიტის გარიგების პირობებში ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა, ასს 210–ის შესაბამისად.
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პაუხისმგებლობის დამატებით აუდიტორს ადგილობრივი კანონის შესაბამისად ეკისრება სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებიც.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის - კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის კონსოლიდირებული 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 (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების 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.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

დანართები ასს 706–ის შესაბამისად

დანართი 1

(იხ. ასს 706 მე–2 პუნქტი)

ასს–ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს–ებში მოცემული მოთხოვნების პუნქტები (რომლებიც ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის), რომლებიც ეხება გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის წინამდებარე ასს–ის მოთხოვნებს და მასთან დაკავშირებულ საკითხებს, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში გამოყენება და სხვა ახსნა–განმარტებითი მასალა”.

- ასს 210 – აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება— პუნქტი 19(ბ);

- ასს 560 – შემდგომი მოვლენები — პუნქტები 12(ბ) და 16;

- ასს 570 – ფუნქციონირებადი საწარმო — მე–19 პუნქტი;

- ასს 800 – სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი — მე–14 პუნქტი.

დანართი 2

(იხ. ასს 706 მე–2 პუნქტი)

ასს–ები, რომლებშიც მოცემულია მოთხოვნები, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცებთან დაკავშირებით

წინამდებარე დანართში მითითებულია სხვა ასს–ებში მოცემული მოთხოვნების პუნქტები (რომლებიც ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის), რომლებიც ეხება, გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებას. ეს ჩამონათვალი ვერ შეცვლის წინამდებარე ასს–ის მოთხოვნებს და მასთან დაკავშირებულ საკითხებს, რომლებიც განხილულია განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა–განმარტებითი მასალა”.

- ასს 560 - შემდგომი მოვლენები — პუნქტები 12(ბ) და 16.
- ასს 710 - შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება — პუნქტები 13-14, 16-17 და 19.
- ასს 720 - აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით — პუნქტი 10(ა).

დანართი 3

(იხ. ასს 706 პუნქტი გ4)

აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან

გარემოებათა ამსახველ აბზაცს

ნიმუში 1:
გარემოებები:

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისშესაბამისადმომზადებული,საერთოდანიშნულებისფინანსურიანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი;
- აუდიტორულიგარიგებისპირობებშიასახულიაფინანსურანგარიშგებაზეხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა ასს 210 –ის შესაბამისად;
- გამორჩეულ, დაუმთავრებელ სასამართლო პროცესთან დაკავშირებით არსებობს განუსაზღვრელობა;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებიდან გადახვევამ გამოიწვია პირობითი მოსაზრების ჩამოყალიბება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მოკლევადიანი ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები ბალანსში ასახულია XXX ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ აღნიშნული ფასიანი ქაღალდები, საბაზრო ფასის ნაცვლად, თვითღირებულებით ასახა, რაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებიდან გადახვევაა. კომპანიის ჩანაწერებიდან ჩანს, რომ, თუ ხელმძღვანელობა აღნიშნულ ლიკვიდურ ფასიან ქაღალდებს საბაზრო ფასით ასახავდა, მას მოცემული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა ელიარებინა XXX-ის ოდენობის არარეალიზებული ზარალი. 20X1 წლის 31 დეკემბრის ბალანსში ფასიანი ქაღალდების საბალანსო ღირებულება შემცირდებოდა იმავე ოდენობით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა XXX-ით, XXX-ით და XXX-ით, შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბჯასი

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, რომელშიც აღწერილია XYZ კომპანიის მიერ მოცემული კომპანიის წინააღმდეგ შეტანილი სასამართლო სარჩელის შედეგთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა. ამ საკითხთან მიმართებაში ჩვენი მოსაზრება პირობითი არ არის.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

7.2. შედარებითი მნიშვნელობები

რეკომენდაციები აუდიტორის მოვალეობების მიმართ, რომლებიც დაკავშირებულია შედარებით მნიშვნელობებთან, დაწესებულია ISA 710—ით „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“. ეს სტანდარტი არ გამოიყენება, როდესაც განზოგადოებული ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილია აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, შეესაბამება თუ არა შესადარისი ინფორმაცია შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებულ ფინანსური ანგარიშგების ძირითად პრინციპებს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. მოცემულ სტანდარტში გახსნილია შედარებების წარმოდგენის ძირითადი პრინციპებისა და მეთოდების ცნებები:

- შესაბამისი ციფრები — როდესაც წინა პერიოდის სიდიდეები და ინფორმაციის სხვა განმარტებები ჩართულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში შემადგენელი ნაწილის სახით და წაიკითხება მიმდინარე პერიოდის სიდიდეებთან და ინფორმაციის სხვა განმარტებებთან ერთად. ეს შესაბამისი მაჩვენებლები არ წარმოადგენს დასრულებულ დამოუკიდებელ ფინანსურ ანგარიშგებას, არამედ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყრელ ნაწილს შეადგენენ, რომელიც წაიკითხება მიმდინარე პერიოდის მაჩვენებლებთან ერთად;
- შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება — როდესაც წინა პერიოდის სიდიდეები და სხვა განმარტებები მოყვანილია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესადარებლად, მაგრამ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს არ წარმოადგენს.

სტანდარტში „შესაბამისი ციფრები“ ნათქვამია, რომ აუდიტორმა უნდა მიიღოს იმის საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები, რომ შესაბამისი მაჩვენებლები ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპების შესაფერის მოთხოვნებს პასუხობენ. შესაბამისი მაჩვენებლების მიმართ განსახორციელებელი აუდიტური პროცედურების მოცულობა მიმდინარე პერიოდის მაჩვენებლების აუდიტის მოცულობაზე მნიშვნელოვნად ნაკლებია და ჩვეულებრივ შემოიფარგლება იმით, რომ აუდიტორი შესაბამისი მაჩვენებლების წარმოდგენისა და კლასიფიცირების სისწორეში რწმუნდება. ამასთან, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს:

- შეესაბამება თუ არა სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამის მაჩვენებლებს და იყო თუ არა გაკეთებული სათანადო კორექტირებები და გახსნილი სათანადო მონაცემები;
- შეესაბამება თუ არა შესაბამისი მაჩვენებლები წინა პერიოდში წარმოდგენილ თანხებს და სხვა გახსნილ მონაცემებს და იყო თუ არა შეტანილი სათანადო კორექტირებები და გახსნილი სათანადო მონაცემები.

თუ მიმდინარე პერიოდის აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება შესაბამისი მაჩვენებლების უზუსტობების შესაძლო არსებობის შესახებ, მან მოცემულ გარემოებებში აუცილებელი დამატებითი პროცედურები უნდა ჩაატაროს.

თუ შესადარისი ინფორმაცია წარმოდგენილია შესაბამისი მაჩვენებლების სახით, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს აუდიტური ანგარიში (დასკვნა), რომელშიც შედარებითი მნიშვნელობები ცალ-ცალკე მითითებული არ არის, რადგან აუდიტორი გამოთქვამს აზრს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მთლიანობაში, მათ შორის - შესაბამისი მაჩვენებლების შესახებ.

თუ ადრე გაცემული წინა პერიოდის აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) მოსაზრებას დამატებითი შენიშვნით, მოსაზრების გამოთქმაზე უარს ან უარყოფით მოსაზრებას შეიცავდა და მოდიფიკაციის გამომწვევი საკითხი გადაწყვეტილი არ არის:

- რაც მიმდინარე პერიოდის მაჩვენებლების მიხედვით აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირებას იწვევს, აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) აგრეთვე მოდიფიცირებული უნდა იყოს შესაბამისი მაჩვენებლების მიმართ;
- მაგრამ ეს არ იწვევს მიმდინარე პერიოდის მაჩვენებლების მიხედვით აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირებას, აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) მოდიფიცირებული უნდა იყოს შესაბამისი მაჩვენებლების მიმართ;

მსგავს შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ISA 560—ის „შემდგომი მოვლენები“ რეკომენდაციები და, თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება:

- ხელახლა იყო აუდირებული და გამოქვეყნებული ახალი აუდიტური ანგარიშით (დასკვნით), აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს იმაში, რომ შესაბამისი მაჩვენებლები თანხვედრაშია აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან.
- არ იყო ხელახლა აუდირებული და ხელახლა გამოქვეყნებული, ხოლო შესაბამისი მაჩვენებლები არ იყო ხელახლა სათანადოდ წარმოდგენილი და (ან) არ იყო გახსნილი სათანადო მონაცემები, აუდიტორმა უნდა გასცეს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მოდიფიცირებული ანგარიში (დასკვნა); მოდიფიკაციის მიზეზი იქნება ასეთ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული შესაბამისი მაჩვენებლები.

თუ აუდიტორი გადაწყვეტს მიუთითოს სხვა აუდიტორზე, ახალი აუდიტორის ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს მითითებას იმაზე, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება შემოწმებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ, აგრეთვე მითითებული უნდა იყოს ანგარიშის (დასკვნის) ტიპი და მისი გაცემის თარიღი. თუ ანგარიში (დასკვნა) მოდიფიცირებული იყო, აუცილებელია მოდიფიკაციის მიზეზის დასახელება. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება არ შემოწმებულა, ახალმა აუდიტორმა უნდა აღნიშნოს აუდიტურ დასკვნაში, რომ შესაბამისი მაჩვენებლები შემოწმებული არ არის, თუმცა ასეთი განცხადება არ

ათავისუფლებს აუდიტორს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისისთვის არსებული სალდოს მიმართ შესაბამისი პროცედურების შესრულების შესახებ მოთხოვნის დაცვისგან. სასურველია, ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ იყოს ახსნილი ის ფაქტი, რომ შესაბამისი მაჩვენებლები შემოწმებული არ არის. თუ ახალი აუდიტორი აღმოაჩენს, რომ შესაბამისი მაჩვენებლები არსებით უზუსტობებს შეიცავს, მან უნდა მოითხოვოს ხელმძღვანელობისგან მათი გადახედვა და, თუ ხელმძღვანელობა უარს განაცხადებს გადახედვაზე, ახალმა აუდიტორმა აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) შესაბამისი მოდიფიცირება უნდა მოახდინოს.

სტანდარტის ნაწილის „შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ თანახმად აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს იმის საკმარისი და სათანადო აუდიტური მტკიცებულებები, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი პრინციპების მოთხოვნებს შეესაბამება. ამასთან, აუდიტორი განსაზღვრავს:

- შეესაბამება თუ არა წინა პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკა მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო პოლიტიკას და შეტანილი იყო თუ არა სათანადო კორექტივები და (ან) გახსნილი სათანადო ინფორმაცია.

თუ მიმდინარე პერიოდის აუდიტის შესრულებისას აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება წინა პერიოდის მაჩვენებლების უზუსტობების შესაძლო არსებობის შესახებ, ის მოცემულ გარემოებებში აუცილებელ დამატებით პროცედურებს ატარებს.

თუ შესაბამისი ციფრები წარმოდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების სახით, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს დასკვნა, რომელშიც კონკრეტულად არის მითითებული შესაბამისი ციფრები, რადგან აუდიტორის მოსაზრება გამოთქმულია ყოველ ცალკე პერიოდში წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ცალ-ცალკე. რადგან აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ყოველ ცალკე წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით გამოიყენება, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით, უარყოფითი მოსაზრება ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე, ან ჩართოს მოცემულ საკითხზე მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცი, ერთი ან რამდენიმე პერიოდის ერთი ან რამდენიმე ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, და ამავე დროს გასცეს სხვა ტიპის დასკვნები სხვა პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

თუ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ანგარიშის (დასკვნის) შედგენისას, მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ასეთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ადრე გამოთქმული მოსაზრებისგან განსხვავდება, აუდიტორმა აღნიშნულის შესახებ მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცში უნდა მიუთითოს მოსაზრებებს შორის სხვაობის მიზეზის არსი. ეს შეიძლება მოხდეს, თუ მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება ის გარემოებები ან მოვლენები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება შემოწმებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ:

- წინა აუდიტორს შეუძლია ხელახლა შეადგინოს აუდიტური ანგარიში (დასკვნა) წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მაშინ ახალი აუდიტორი მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ანგარიშს (დასკვნას) ადგენს;
- ახალი აუდიტორის მიერ შედგენილი ანგარიში (დასკვნა) უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ წინა პერიოდი შემოწმებულია სხვა აუდიტორის მიერ. ახალი აუდიტორის ანგარიშში (დასკვნაში) მითითებული უნდა იყოს აგრეთვე, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება აუდიტებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ, ასევე წინა აუდიტორის მიერ გაცემული ანგარიშის (დასკვნის) ტიპი და ამ ანგარიშის (დასკვნის) გაცემის თარიღი. თუ ანგარიში (დასკვნა) მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზი უნდა მიეთითოს.

მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას ახალმა აუდიტორმა გარკვეულ უჩვეულო გარემოებებში შეიძლება წინა პერიოდის იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მქონე არსებითი უზუსტობა აღმოაჩინოს, რომელზეც წინა აუდიტორმა ადრე გასცა ანგარიში (დასკვნა) მოდიფიცირების გარეშე.

მსგავს შემთხვევებში ახალმა აუდიტორმა უნდა განიხილოს მოცემული საკითხი ხელმძღვანელობასთან და მისგან ნებართვის მიღების შემდეგ მიმართოს წინა აუდიტორს წინადადებით წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განმეორებით შედგენის შესახებ.

თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება აუდიტს არ მოითხოვდა, ახალმა აუდიტორმა უნდა მიუთითოს თავის აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში), რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება არ შემოწმებულა.

თუ ახალი აუდიტორი გამოავლენს, რომ წინა პერიოდის არააუდიტებული მაჩვენებლები მოიცავს არსებით უზუსტობებს, მან უნდა მოითხოვოს, რომ ხელმძღვანელობამ გადახედოს წინა პერიოდის მაჩვენებლებს. თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ამის გაკეთებაზე, აუდიტორმა შესაბამისად უნდა მოახდინოს აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) მოდიფიცირება. ISA 710 შეიცავს დანართს, რომელიც სხვადასხვა შემთხვევაში შესადგენი აუდიტური ანგარიშების (დასკვნების) ნიმუშებს შეიცავს.

აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები ასს 710-ის შესაბამისად

ნიმუში 1 _ შესაბამისი ციფრები (იხ. ასს 710 პუნქტი გ5)

პუნქტში 11(ა) აღწერილი შემდეგი გარემოებების შესაბამისი დასკვნის ნიმუში:

- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არსებითია და საჭიროა მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებისაგან, 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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 დაგვეგმოს 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 პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა არ არის ასახული, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. აღნიშნული სიტუაცია განაპირობა ხელმძღვანელობის მიერ წინა ფინანსური წლის დასაწყისში მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც მოცემული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოვხატავთ პირობით მოსაზრებას. ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის ნორმის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს XXX-ით და 20X0 წელს XXX-ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, XXX-ით 20X1 წელს და XXX-ით _ 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს XXX —ით 20X1 წელს და XXX-ით 20X0 წელს.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, გარდა პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გავლენისა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 2 – შესაბამისი ციფრები (იხ. ასს 710 პუნქტი გ5)

პუნქტში 11(ბ) აღწერილი შემდეგი გარემოებების შესაბამისი დასკვნის ნიმუში:

- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის.
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა არსებითი არ არის, მაგრამ საჭიროა მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობის საკითხის გადაუჭრელობის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ის აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებისაგან, 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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ვინაიდან ჩვენ ABC კომპანიის აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X0 წელს, საშუალება არ გვექონდა,დავკვირვებოდით აღნიშნული პერიოდის დასაწყისში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის პროცესს, ვერც ალტერნატიული საშუალებებით ვერ შევძელით დავრწმუნებუ-ლიყავით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაოდენობის სისწორეში. ვინაიდან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწყისი ნაშთი გავლენას ახდენს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაზე, ჩვენ ვერ დავადგინეთ, საჭიროა თუ არა 20X0 წლის ოპერაციების შედეგებისა და გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის შესწორება. შესაბამისად, მოდიფიცირებულ იქნა ჩვენი აუდიტორული მოსაზრება 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მოდიფიცირებულია აგრეთვე ჩვენი მოსაზრება მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, ამ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, გარდა პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის შესაძლო გავლენისა შესაბამის ციფრებზე, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე — მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 3 – შესაბამისი ციფრები (იხ. ასს 710 პუნქტი გ7)

მე–13 პუნქტში აღწერილი შემდეგი გარემოებების შესაბამისი დასკვნის ნიმუში:

- წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა;
- აუდიტორს კანონმდებლობითარეკრძალებაწინამორბედი აუდიტორის მითითება აუდიტორის დასკვნაში შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და გადაწყვეტს ამის გაკეთებას.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, აგრეთვე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებისაგან, 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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი ამრით, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებულ იქნა სხვა აუდიტორის მიერ, რომელმაც აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გასცა არამოდიფიცირებული დასკვნა.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ნიმუში 4 – შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება (იხ. ასს 710 პუნქტი გ9)

მე–15 პუნქტში აღწერილი შემდეგი გარემოებების შესაბამისი დასკვნის ნიმუში:

- **აუდიტორს დასკვნის შედგენა მოეთხოვება როგორც მიმდინარე, ასევე წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით;**
- **წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;**
- **საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის;**
- **საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ასევე წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და საჭიროა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით

დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებისაგან, 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 გამოთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარდგმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ 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 პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტრანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა–ნაგებობისთვის — 5%-იანი ცვეთის ნორმის, ხოლო მანქანა–დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს XXX–ით და 20X0 წელს _ XXX —ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, XXX–ით 20X1 წელს და XXX–ით _ 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს XXX —ით და 20X0 წელს _ XXX–ით.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი ამრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1

და 20X0 წლების 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობისდა მიხედვით.]

- [აუდიტორის ხელმოწერა]
- [აუდიტორის დასკვნის თარიღი]
- [აუდიტორის მისამართი]

7.3. სხვა ინფორმაცია აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში

აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან არსებითი შეუსაბამოების გამოსავლენად. სხვა ინფორმაცია არის ფინანსური და არაფინანსური ხასიათის ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად შესულია გამოსაქვეყნებელ დოკუმენტში (მაგალითად, წლიურ ანგარიშში ჩართული მონაცემები თანამდებობის პირების, დასაქმების, მოსალოდნელი კაპიტალური ხარჯების შესახებ, აგრეთვე ანალიტიკური კოეფიციენტები). რეკომენდაციები აუდიტორის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვის თაობაზე, რომლითაც აუდიტორი ვალდებული არ არის, შეადგინოს აუდიტური დასკვნა და რომელიც შესულია შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში, მოყვანილია ISA 720-ში „აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“. ეს სტანდარტი შედგება შემდეგი ნაწილებისგან: „სხვა ინფორმაციის გაცნობა“, „არსებითი შეუსაბამოები“, „არსებითი უზუსტობები“, მოცემული ISA შეიძლება გამოყენებულ იქნას არა მხოლოდ წლიური ანგარიშის, არამედ სხვა დოკუმენტების მიმართაც, მაგალითად, რომლებიც გამოიყენება ფასიანი ქაღალდების გამოშვებისას.

სტანდარტის თანახმად, აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან არსებითი შეუსაბამოების გამოსავლენად. ნათქვამია, რომ „არსებით უზუსტობას“ ადგილი აქვს, როდესაც სხვა ინფორმაცია ეწინააღმდეგება შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მონაცემებს. არსებითმა შეუსაბამობამ შეიძლება ეჭვის ქვეშ დააყენოს ადრე მიღებული აუდიტური მტკიცებულებების საფუძველზე გაცემებული აუდიტური დასკვნები.

ჩვეულებრივ, სუბიექტი ყოველწლიურად აქვეყნებს შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ წლიურ ანგარიშს აუდიტურ ანგარიშთან (დასკვნასთან) ერთად. გარდა ამისა, სუბიექტს შეუძლია ჩართოს წლიურ ანგარიშში სხვა ინფორმაცია, როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური ხასიათის, რომელსაც ეწოდება „სხვა ინფორმაცია“. სხვა ინფორმაციის მაგალითის სახით დასახელებულია ხელმძღვანელობის ან დირექტორთა საბჭოს ანგარიში სუბიექტის საქმიანობის შესახებ, ფინანსური მიმოხილვა ან ფინანსური მაჩვენებლები, მონაცემები დასაქმების შესახებ, მოსალოდნელი კაპიტალური ხარჯები, ანალიტიკური კოეფიციენტები, თანამდებობის პირებისა და დირექტორების სახელები, აგრეთვე შერჩევითი კვარტალური მონაცემები.

სტანდარტში აღნიშნულია, რომ ზოგ შემთხვევაში აუდიტორს აქვს კანონით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სხვა ინფორმაციის მიხედვით განსაკუთრებული ანგარიშის (დასკვნის) წარდგენის

ვალდებულება. სხვა შემთხვევებში აუდიტორს ასეთი ვალდებულება არა აქვს. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს სხვა ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ანგარიშის (დასკვნის) შედგენისას, რადგან შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა შეიძლება ეჭვის ქვეშ იყოს აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის შეუსაბამოების არსებობის შედეგად.

იმისათვის, რომ აუდიტორი წლიურ ანგარიშში შესულ სხვა ინფორმაციას გაეცნოს, აუცილებელია მსგავსი ინფორმაციის დროული ხელმისაწვდომობა. ამიტომ აუდიტორი უნდა მოელაპარაკოს სუბიექტს ასეთი ინფორმაციის მიღების შესახებ აუდიტური ანგარიშის (დასკვნის) თარიღამდე.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმების მიზანი და მოცულობა განისაზღვრება გამომდინარე იმ პირობიდან, რომლის თანახმად აუდიტორის მოვალეობები შემოფარგლულია აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) მითითებული ინფორმაციით.

სტანდარტის „არსებითი შეუსაბამოები“ ნაწილში აუდიტორისთვის რეკომენდებულია შემდეგი:

- თუ სხვა ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორი არსებით შეუსაბამოებს გამოავლენს, მან უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან სხვა ინფორმაციაში შესწორებების შეტანა;
- თუ აუცილებელია შესწორებების შეტანა აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ სუბიექტი უარს აცხადებს ამის გაკეთებაზე, მაშინ აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება დამატებითი შენიშვნით ან უარყოფითი მოსაზრება;
- თუ საჭიროა შესწორებების შეტანა სხვა ინფორმაციაში, მაგრამ სუბიექტი უარს აცხადებს ამის გაკეთებაზე, მაშინ აუდიტორმა უნდა განიხილოს ასპექტისადმი მნიშვნელოვან გარემოებათა და არსებითი შეუსაბამობის შემცველი აბზაცის აუდიტურ ანგარიშში (დასკვნაში) ჩართვის აუცილებლობა, ან სხვა ზომები მიიღოს.

ფაქტების არსებით უზუსტობას სხვა ინფორმაციაში ადგილი აქვს, როდესაც ასეთი ინფორმაცია, რომელიც აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შინაარსს არ ეხება, არასწორად არის გადმოცემული ან წარმოდგენილი. თუ აუდიტორი აღმოაჩენს, რომ სხვა ინფორმაცია ფაქტების არსებით უზუსტობებს შეიცავს, მან უნდა აცნობოს ამის შესახებ სუბიექტის ხელმძღვანელობას და განიხილოს მასთან ეს საკითხი. თუ აუდიტორის მოსაზრებით, სხვა ინფორმაცია ფაქტების აშკარად არსებით უზუსტობებს შეიცავს, მაგრამ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს მათ გასწორებაზე, აუდიტორმა უნდა იფიქროს შემდგომი შესაბამისი ზომების მიღებაზე. მისაღები ზომები შეიძლება შეიცავდეს სუბიექტის საერთო ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელი პირების შეტყობინებას დოკუმენტის შედგენის მეშვეობით, რომელშიც ასახულია აუდიტორის ეჭვები სხვა ინფორმაციის მიმართ და იურიდიული დახმარების მიღების თხოვნა.

თუ აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი არ არის მთელი სხვა ინფორმაცია აუდიტური დასკვნის შედგენის თარიღამდე, მაშინ აუდიტორი უნდა გაეცნოს მას პირველივე შესაძლებლობის შემთხვევაში, რათა შემდგომში არსებითი შეუსაბამოები გამოავლინოს. ამასთან, აუდიტორი ვალდებულია, აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა ინფორმაციის გადახედვის მიზანშეწონილობა განსაზღვროს.

თუ აუდიტორი გადაწყვეტს აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების გადახედვას, მან უნდა იხელმძღვანელოს ISA 560-ის „შემდგომი მოვლენები“ დებულებებით. თუ სხვა ინფორმაციის გადახედვა აუცილებელია, ხოლო ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს მის ჩატარებაზე, აუდიტორმა უნდა იფიქროს შესაბამისი შემდგომი ზომების მიღების შესახებ, მაგალითად აცნობოს სუბიექტის საერთო ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელ პირებს დოკუმენტის შედგენის მეშვეობით, რომელშიც ასახულია აუდიტორის ეჭვები სხვა ინფორმაციის მიმართ და მიიღოს იურიდიული დახმარება.

სტანდარტის „სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივები“ ნაწილის თანახმად, მოცემული ISA ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური შემოწმების კონტექსტში გამოიყენება. ამ ISA-ში გადმოცემული პროცედურები

არ პასუხობს საკანონმდებლო და სხვა აუდიტურ მოთხოვნებს, მაგალითად, წლიურ ანგარიშში შესული სხვა ინფორმაციისა და საქმიანობის მაჩვენებლების უტყუარობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმის მიმართ. ხაზგასმულია ISA 720—ის გამოყენების შესაბამისად იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი ვალდებულია გამოთქვას მოსაზრება აღნიშნული ინფორმაციის შესახებ. სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით განსაკუთრებული აუდიტური მოთხოვნების არარსებობის შემთხვევაში რეკომენდებულია მოცემულ ISA—ში შესული ზოგადი პრინციპების გამოყენება.

ამგვარად, აღნიშნულ სტანდარტში აღწერილია მიდგომები ინფორმაციის იმ ნაწილის განსაზღვრის მიმართ, რომლის მიმართაც აუდიტორი ვალდებული არ არის ასახოს თავის ანგარიშში, და აუდიტორის ქმედებები ინფორმაციის არსებითი უზუსტობების ან მისი არათანმიმდევრული წარმოდგენის გამოვლენის შემთხვევაში.

აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს სხვა ინფორმაცია, როგორც აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტის ნაწილი, რათა დაადგინოს, რომ არ არსებობს წინააღმდეგობა ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში იგულისხმება კანონმდებლობით ან სხვა დოკუმენტებით გათვალისწინებული ან დაინტერესებული მომხმარებლებისთვის ეკონომიკური სუბიექტის ინიციატივით მომზადებული დოკუმენტი (ელექტრონული ფორმით დოკუმენტების გარდა), რომლის შემადგენლობაში ჩართულია ეკონომიკური სუბიექტის აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება. აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტი შეიძლება იყოს სააქციო საზოგადოების (შებლდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების) წლიური ანგარიში ან ემისიის პროსპექტი.

მოცემულ სტანდარტში სხვა ინფორმაციაში იგულისხმება აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში ჩართული მონაცემები, რომლებიც განსხვავდება ამავე დოკუმენტში შესული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისგან.

აუდიტის ჩატარებისას, რომლის მიზანს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმა წარმოადგენს, აუდიტური ორგანიზაცია პასუხს არ აგებს აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში ჩართული სხვა ინფორმაციის უტყუარობაზე.

აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში ჩართული სხვა ინფორმაციის განხილვა აუდიტური ორგანიზაციის მიერ არ შეიძლება და არ უნდა იყოს განმარტებული ეკონომიკური სუბიექტის და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტის უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის დაინტერესებული მომხმარებლების (მათ შორის, — უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების) მიერ, როგორც აუდიტური ორგანიზაციის მოსაზრება სხვა ინფორმაციის ან მთლიანად დოკუმენტის უტყუარობის თაობაზე.

აუდიტურმა ორგანიზაციამ წინასწარ უნდა შეატყობინოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას მისთვის განსახილველად სხვა ინფორმაციის დროულად წარმოდგენის აუცილებლობის შესახებ.

სხვა ინფორმაცია, როგორც წესი, უნდა განიხილოს აუდიტურმა ორგანიზაციამ, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე. ხოლო, თუ აუდიტური ორგანიზაცია ვერ შეძლებს სხვა ინფორმაციის მიღებას ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე, ეს ინფორმაცია განხილული უნდა იქნას ეკონომიკური სუბიექტისგან მისი მიღებისთანავე.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა, რომლის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ატარებს (ატარებდა) აუდიტურ შემოწმებას აუდიტური ორგანიზაცია, ვალდებულია, შეუქმნას აუდიტურ ორგანიზაციას პირობები სხვა ინფორმაციის დროული და სრული განხილვისთვის. თუ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს აუდიტური ორგანიზაციისთვის სხვა ინფორმაციისა და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტის წარმოდგენაზე, რომლებიც განხილული უნდა იქნას ამ

სტანდარტის შესაბამისად, მაშინ აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს საკითხი აუდიტურ დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ სპეციალური განმარტებითი პარაგრაფის ჩართვის ან სხვა შესაბამისი ზომების მიღებით.

აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია მოახდინოს სხვა ინფორმაციის განხილვის დოკუმენტირება.

საჭიროების შემთხვევაში, სხვა ინფორმაციის განხილვასთან დაკავშირებულ საკითხებს აუდიტური ორგანიზაცია ჩართავს აუდიტის ჩატარების შედეგებზე წერილობით ინფორმაციაში, რომელიც ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას ეგზავნება.

აუდიტური დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ არ უნდა შეიცავდეს მითითებებს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვაზე, მოცემული სტანდარტით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა.

აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტი უნდა შეიცავდეს აუდიტურ დასკვნას ამ ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ, თუ სხვა რამ დადგენილი არ არის კანონმდებლობით და სხვა ნორმატიული აქტებით.

კანონმდებლობით და სხვა ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში აუდიტური ორგანიზაცია აკეთებს შესაბამის აღნიშვნას აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტზე. ასეთ დოკუმენტზე აუდიტური ორგანიზაციის აღნიშვნა კეთდება კანონმდებლობით და სხვა ნორმატიული აქტებით დადგენილი ფორმით (აუდიტური ორგანიზაციის უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა, აუდიტური ორგანიზაციის ბეჭედი (არსებობის შემთხვევაში) და ა.შ.)

აუდიტური ორგანიზაციის ნებისმიერი ფორმით გაკეთებული და ნებისმიერი სახით გამოხატული აღნიშვნა დასახელებულ დოკუმენტზე ნიშნავს, რომ აუდიტურმა ორგანიზაციამ განიხილა სხვა ინფორმაცია იმის დასადგენად, რომ ის არ ეწინააღმდეგება (ყველა არსებითი ასპექტით) აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას. როდესაც დოკუმენტი ეკონომიკური სუბიექტის რამდენიმე საანგარიშო პერიოდის აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას (მათ შორის ანგარიშგებას, რომლის აუდიტი სხვა აუდიტურმა ორგანიზაციამ ჩაატარა) შეიცავს, აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს სხვა ინფორმაცია იმის დასადგენად, რომ ის არ ეწინააღმდეგება (ყველა არსებითი ასპექტით) ყოველი საანგარიშო პერიოდის აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას.

თუ დოკუმენტი რამდენიმე საანგარიშო პერიოდის აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას შეიცავს, რომლის აუდიტსაც სხვადასხვა აუდიტური ორგანიზაცია ატარებდა, მაშინ ყოველი საანგარიშო პერიოდის აღნიშნულ ანგარიშგებასთან წინააღმდეგობის არარსებობის (ყველა არსებითი ასპექტით) დასადგენად სხვა ინფორმაციის განხილვის ვალდებულება აკისრია აუდიტურ ორგანიზაციას, რომელიც ბოლო საანგარიშო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებს (ჩაატარა), იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ეკონომიკურ სუბიექტსა და აუდიტურ ორგანიზაციებს შორის არსებობს შეთანხმება იმის შესახებ, რომ ყოველი აუდიტური ორგანიზაცია დამოუკიდებლად განიხილავს სხვა ინფორმაციას შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებასთან მისი წინააღმდეგობის არარსებობის დასადგენად.

აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვა ფინანსური ანგარიშგებასთან მისი წინააღმდეგობის არარსებობის (ყველა არსებითი ასპექტით) დასადგენად, რომლის აუდიტს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია ატარებდა, არ შეიძლება და არ უნდა იყოს განმარტებული ეკონომიკური სუბიექტის და აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტის უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის დაინტერესებული მომხმარებლების (მათ შორის, უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების) მიერ, როგორც აუდიტური ორგანიზაციის მოსაზრების გამოთქმა ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომლის აუდიტს სხვა აუდიტური ორგანიზაცია ატარებდა, ისევე, როგორც სხვა აუდიტური ორგანიზაციის მუშაობის შესახებ.

თუ კანონმდებლობით და სხვა ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებულია აღნიშვნა აუდირებული

ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტზე, მაშინ ასეთი აღნიშვნა უნდა გააკეთოს აუდიტურმა ორგანიზაციამ, რომელიც ატარებს (ჩაატარა) ბოლო საანგარიშო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

თუ ეკონომიკურ სუბიექტსა და იმ აუდიტურ ორგანიზაციებს შორის შეთანხმებით, რომლებიც ატარებდნენ დოკუმენტში ჩართული ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებას, ყოველი აუდიტური ორგანიზაცია სხვა ინფორმაციას განიხილავს, მაშინ აღნიშვნას დოკუმენტზე ყოველი აუდიტური ორგანიზაცია ან ის აუდიტური ორგანიზაცია აკეთებს, რომელიც ატარებს (ჩაატარა) ბოლო საანგარიშო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. ბოლო შემთხვევაში ყოველმა აუდიტურმა ორგანიზაციამ წერილობით უნდა მიანიჭოს დოკუმენტზე აღნიშვნის გაკეთების უფლებამოსილება აუდიტურ ორგანიზაციას, რომელიც ატარებს (ჩაატარა) ბოლო საანგარიშო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

სტანდარტში მითითებულია, რომ სხვა ინფორმაცია აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების საწინააღმდეგოდ არ ითვლება, თუ ამ ინფორმაციაში არ არის არსებითი მონაცემები, რომლებიც პირდაპირ და (ან) არაპირდაპირ ეწინააღმდეგება აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებაში შესულ მონაცემებს ან მათგან გამომდინარეს.

აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვა გულისხმობს მისი შინაარსის გაცნობას, მონაცემების შედარებას, აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე ეკონომიკური სუბიექტის მიერ გაკეთებული გაანგარიშებების შემოწმებას, რომელთა შედეგები ასახულია სხვა ინფორმაციაში, და სხვა აუცილებელ მოქმედებებს.

აუდიტური ორგანიზაციის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვა არ წარმოადგენს აუდიტურ პროცედურას, რომლის შედეგად შეიძლება მიღებულ იქნას აუდიტური მტკიცებულებები.

თუ სხვა ინფორმაციის განხილვისას გამოვლინდება არსებითი წინააღმდეგობა აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის, აუდიტური ორგანიზაცია:

- ადგენს, უნდა იყოს თუ არა კორექტირებული სხვა ინფორმაცია ან აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება;
- აცნობებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას აუცილებელი კორექტივების შესახებ.

თუ კორექტირებას ექვემდებარება აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ასეთ კორექტირებაზე, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს საკითხი მოსაზრების გამოთქმის დამატებითი შენიშვნით ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის შესახებ.

როდესაც კორექტირებას ექვემდებარება სხვა ინფორმაცია, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ასეთ კორექტირებაზე, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს საკითხი აუდიტურ დასკვნაში სპეციალური განმარტებითი ნაწილის ჩართვის შესახებ ან მიიღოს სხვა შესაბამისი ზომები.

ასეთ ნაწილში გახსნილი უნდა იყოს ყველა არსებითი წინააღმდეგობა აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის. აუდიტურ დასკვნაში ასეთ ნაწილს ათავსებენ მოსაზრების გამოთქმის ნაწილის შემდეგ.

სხვა ზომები, რომლების მიღებაც შეუძლია აუდიტურ ორგანიზაციას, განისაზღვრება კონკრეტული სიტუაციით, წინააღმდეგობის ხასიათითა და არსებითობით. ისინი შეიძლება მდგომარეობდეს, კერძოდ, ეკონომიკური სუბიექტისთვის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის დაგვიანებით მიწოდებაში, საკითხის გადაწყვეტაში აუდიტური მომსახურების გაწევის ხელშეკრულების მოშლის შესახებ, საკითხის გადაცემაში იურიდიული ანალიზისთვის.

თუ სხვა ინფორმაციის განხილვისას მასში რაიმე ფაქტის არსებითი უზუსტობა გამოვლინდება (სხვა

ინფორმაციაში მონაცემების არსწორად ასახვა ან წარმოდგენა), რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ დაკავშირებული არ არის ეკონომიკური სუბიექტის აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებასთან), მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს ეს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან.

სხვა ინფორმაციაში აღმოჩენილი არსებითი უზუსტობის ფაქტის თაობაზე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და აუდიტურ ორგანიზაციას შორის უთანხმოების არსებობისას აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა შესთავაზოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას, გადასცეს მოცემული საკითხი განსახილველად დამოუკიდებელ ექსპერტს (მაგალითად, ეკონომიკური სუბიექტის იურიდიულ კონსულტანტს) ან შესაბამის მესამე პირს და საყურადღებოდ მიიღოს ასეთი განხილვის შედეგები.

როდესაც აუდიტორის მოსაზრებით სხვა ინფორმაცია კორექტირებას ექვემდებარება ფაქტის არსებით უზუსტობასთან დაკავშირებით, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ასეთ კორექტირებაზე, აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს საკითხი შემდგომი შესაბამისი ზომების მიღების შესახებ. ისინი შეიძლება მდგომარეობდეს, კერძოდ, იმაში, რომ აუდიტურმა ორგანიზაციამ წერილობით უნდა აცნობოს ამ სუბიექტის საქმიანობის საერთო ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელ ორგანოს (თანამდებობის პირებს) შექმნილი სიტუაციის შესახებ, აგრეთვე შესაბამისი იურიდიული კონსულტაციის მიღებაში.

თუ აუდიტური ორგანიზაცია განიხილავს სხვა ინფორმაციას ან და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აუდიტური დასკვნის ხელმოწერის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციასა და აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას შორის არსებით წინააღმდეგობას ან სხვა ინფორმაციაში რაიმე ფაქტის არსებით უზუსტობას აღმოაჩენს, მაშინ აუდიტური ორგანიზაცია განსაზღვრავს, უნდა იყოს თუ არა კორექტირებული სხვა ინფორმაცია ან აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება.

სხვა ინფორმაციის კორექტირებისას აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა მიიღოს ზომები, რომლებიც უზრუნველყოფენ იმის საკმარის რწმუნებას, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეიტანა აუცილებელი შესწორებები და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველი დოკუმენტით დაინტერესებული მომხმარებლებისთვის ცნობილია ამის შესახებ.

თუ აუდიტორი ორგანიზაციის მოსაზრებით სხვა ინფორმაცია კორექტირებას ექვემდებარება, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ასეთ კორექტირებაზე, მაშინ აუდიტურმა ორგანიზაციამ უნდა განიხილოს საკითხი შემდგომი შესაბამისი ზომების მიღების შესახებ. ისინი შეიძლება მდგომარეობდეს, კერძოდ, იმაში, რომ აუდიტურმა ორგანიზაციამ წერილობით უნდა აცნობოს ამ სუბიექტის საქმიანობის საერთო ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელ ორგანოს (თანამდებობის პირებს) შექმნილი სიტუაციის შესახებ, აგრეთვე - შესაბამისი იურიდიული კონსულტაციის მიღებაში.



პითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. რა შემთხვევებში გამოთქვამს აუდიტორი უპირობოდ დადებით მოსაზრებას?
2. რა შემთხვევებში ითვლება აუდიტური დასკვნა მოდიფიცირებულად?
3. რა შემთხვევებში აქვს ადგილი უარს მოსაზრების გამოთქმაზე?
4. რა შემთხვევებში უნდა გამოითქვას უარყოფითი მოსაზრება?
5. ჩამოთვალეთ აუდიტური დასკვნის ელემენტები.
6. რა იგულისხმება უტყუარობაში ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით?
7. რაში გამოიხატება ISA 710-ის „შედარებითი მნიშვნელობები“ მიზნობრივი დანიშნულება?
8. რას ნიშნავს ტერმინი „სხვა ინფორმაცია“?



აუდიტის სპეციალიზებული სფეროების მარეგულირებელი საერთაშორისო სტანდარტები





8.1. სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები 800–ის: „სპეციალური მოსაზრებები — სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის“ მიზანია აუდიტორის მოთხოვნების გამოკვეთა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის დროს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები 800–ში გამოყენებულია შემდეგი ტერმინები:

სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება

სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებები არის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებები²⁷.

სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები

სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები არის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველი, რომელიც გამიზნულია კონკრეტული მომხმარებლებისთვის ფინანსური ინფორმაციით დაკმაყოფილებისთვის. ფინანსური ანგარიშგებების საფუძველი შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის ან შესაბამისობის საფუძვლები²⁸.

სპეციალური დანიშნულების საფუძვლის მაგალითები შეიძლება იყოს დადგენილ ფორმატში ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებასთან დაკავშირებული მესამე მხარე მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები, რათა დაკმაყოფილდეს ისეთი სხვა საფუძვლის მარეგულირებელი მოთხოვნები, რომელიც ეყრდნობა საზოგადოდ აღიარებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს, როგორიცაა ფინანსური ანგარიშგებების საერთაშორისო სტანდარტები.

ანგარიშგებაები

აუდიტორის ანგარიში სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად, მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების კომპლექტის შესახებ უნდა შეიცავდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, რათა ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლის ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგებები მომზადდა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ამცნობს სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებელს, რომ ისინი შესაძლოა გამოუსადეგარი იყოს სხვა მიზნისთვის, როგორიცაა გადაწყვეტილების მიღება იმ სამეურნეო სუბიექტში დაბანდების განხორციელების შესახებ, რომელმაც ფინანსური ანგარიშგებები მოამზადა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად²⁹.

აუდიტორული გარიგების მიღება

ასს 210–ის: „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ – თანახმად, აუდიტორი ვალდებულია, დაადგინოს, მომზადდა თუ არა კანონმდებლობით გათვალისწინებულ აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებები მისაღები ფინანსური ანგარიშგებების საფუძვლების

27 ასს 800 პუნქტი 6ა

28 ასს 800, 6ბ

29 ასს 800, 14

თანახმად. ასს 800–ის მე—მ პუნქტში მითითებულია აუდიტორის მიერ გასათვალისწინებელი ფაქტორები, როგორებიცაა:

- ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების მიზანი³⁰;
- სათანადო მომხმარებლები³¹;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძველი კონკრეტულ გარემოებებს³².

იმ სამეურნეო სუბიექტის აუდიტის დაგეგმვა და განხორციელება, რომელმაც თავისი ფინანსური ანგარიშგება მოაწადა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად

ყველა აუდიტი უნდა ჩატარდეს ასს—ს დებულებების თანახმად და აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მოითხოვს თუ არა ასს—ის გამოყენება ყურადღების გამახვილებას კონკრეტული აუდიტორული გარიგების გათვალისწინებით³³.

ყოველგვარი აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორი კარგად უნდა გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის მდგომარეობაში, იმ გარემოში, რომელშიც იგი მოქმედებს და აგრეთვე იმაში, თუ როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ანგარიშგების საკუთარ პოლიტიკას. თუ სამეურნეო სუბიექტმა თავისი ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად, აუდიტორი უნდა გაერკვეს იმ ხელშეკრულების მნიშვნელოვან ინტერპრეტაციებში, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ დადო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას³⁴.

ასს 800 მე—10 პუნქტში მიჩნეულია, რომ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ინტერპრეტაცია მნიშვნელოვანია, თუ სხვა „გონივრული“ ინტერპრეტაციის გამოყენების შედეგად შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია, შესაძლოა, მნიშვნელოვნად განსხვავებული ყოფილიყო.

მოსაზრების ჩამოყალიბება

ასს 700 უნდა გამოვიყენოთ მაშინ, როდესაც აუდიტორი აყალიბებს მოსაზრებას და ადგენს ანგარიშს სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ასს 700 მოთხოვნების თანახმად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სათანადოდ მიანიშნებს ან აღწერს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებულ შესაბამის საფუძვლებს. იმ შემთხვევებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა ხელშეკრულების დებულებების თანახმად, აუდიტორი დაადგენს, მათში სათანადოდ აღწერილია თუ არა იმ ხელშეკრულების მნიშვნელოვანი ინტერპრეტაციები, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება ეფუძნება³⁵.

ასს 700 ადგენს აუდიტორის ანგარიშის ფორმასა და შინაარსს, მაგრამ სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში აუდიტორის ანგარიშში აგრეთვე მითითებულ უნდა იქნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი (საჭიროებისამებრ), სათანადო მომხმარებლები ან ვაკეთდეს მინიშნება შენიშვნაზე სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს სათანადო ინფორმაციას³⁶. გარდა ამისა, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას ეძლევა საშუალება, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას შეარჩიოს ფინანსურ ანგარიშგების სათანადო საფუძვლები,

30 ასს 800,8ა

31 ასს 800,8ბ

32 ასს 800,8გ

33 ასს 800,9

34 ასს 800,10

35 ასს 800,12

36 ასს 800,13(ა)

სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის განმარტებაში უნდა მიეთითოს მისი პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საფუძვლების დადგენაზე და ის, თუ რამდენად მისაღებია ეს კონკრეტულ გარემოებებში³⁷.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრატები

სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად, მომზადებული ანგარიშგების შემთხვევაში აუდიტორის ანგარიშში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრატის მეშვეობით უნდა მიეთითოს ის ფაქტი, რომ ფინანსური ანგარიშგება შესაძლოა გამოუსადეგარი იყოს სხვა მიზნისთვის³⁸.

ასს 800–ი ეხება სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

სპეციალური დანიშნულების საფუძვლები განკუთვნილია კონკრეტული მომხმარებლებისთვის ფინანსური ინფორმაციის მისაწოდებლად.

საფუძვლები შეიძლება იყოს სამართლიანი წარდგენის ან შესაბამისობის საფუძვლები.

აუდიტორის ანგარიშში უნდა შეიცავდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრატს, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად.

ასს 800 აუდიტორისგან მოითხოვს, დაადგინოს:

1. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი;
2. სათანადო მომხმარებლები;
3. სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები იმის დასადგენად, სათანადოა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების გამოყენებული საფუძვლები.

აუდიტორი სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების თანახმად მომზადებული სპეციალური დანიშნულების ანგარიშგების შესახებ თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას ეყრდნობა ასს 700—ის დებულებებს.

ასს 800 დასკვნის ნიმუშების სახით სამ დანართს შეიცავს:

- **1–ლი ნიმუში:** აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- **მე–2 ნიმუში:** აუდიტორის დასკვნას პეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე, რომელიც მომზადებულია X იურისდიქციის ბუღალტრული აღრიცხვის საგადასახადო ბაზის შესაბამისად (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები);
- **მე–3 ნიმუში:** აუდიტორის დასკვნას პეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე, რომელიც მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები).³⁹

37 ასს 800,13 (ბ)

38 ასს 800,14

39 ასს 800 – «სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება“პ.გ. 13

8.2 სპეციფიკური საკითხი – ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი

წინა თავებში განხილული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (100-700) ეხებოდა გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს. აუცილებლობისას შესაძლებელია აღნიშნული სტანდარტების ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. იმ შემთხვევაში, როდესაც ხდება ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის აუდიტი, ამ შემთხვევაში გამოიყენება ასს 805 „სპეციფიკური საკითხი - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“. მაშინ, როდესაც ანგარიში მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულებისა ან სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად, გამოიყენება ასს 800⁴⁰. კომპონენტის აუდიტორის დასკვნისთვის, რომელიც გაცემულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ჯგუფის აუდიტის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მოთხოვნით, ასს 805 „სპეციფიკური საკითხი - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“ არ გამოიყენება.⁴¹ დანართი №1-ში განხილულია გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის მაგალითები. „დასაბუთებული რწმუნების შესახებ სხვა ტიპის გარიგება, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა, ტარდება მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (მასს) 3000-ის შესაბამისად“⁴².

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, ცალკეული ფინანსური ანგარიშების, კონკრეტული ელემენტების, მუხლების ან ფინანსური ანგარიშის პუნქტების აუდიტის დროს აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს შემდეგს:

- გარიგებაზე დათანხმებას;
- სამუშაოს (გარიგების) დაგეგმვასა და შესრულებას;
- მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და დასკვნის შედგენას ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ⁴³.

ასს 805 შეიცავს სტანდარტთან დაკავშირებულ განსაზღვრებებს:

„ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი“ ან „ელემენტი“ ნიშნავს „ფინანსური ანგარიშის ელემენტს, ან ანგარიშს ან მუხლს“⁴⁴.

„ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ (IFRS) ნიშნავს ანგარიშგების სტანდარტების საერთაშორისო საბჭოს მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს.⁴⁵

ცალკეული ფინანსური ანგარიში ან მინიშნება მის კონკრეტულ ელემენტზე მოიცავს შესაბამის შენიშვნებს, რომლებიც, ჩვეულებრივ, ასახავს ანგარიშგების ძირითადი პოლიტიკის რეზიუმეს და ფინანსურ ანგარიშთან ან მის ელემენტთან დაკავშირებულ განმარტებით ინფორმაციას⁴⁶.

40 ასს 800 — «სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება“ პ. გ1-გ4

41 ასს 600 — «სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)

42 805 „სპეციფიკური საკითხი - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი“ გ.4

43 ასს 805. პ 5

44 ასს 805.6(ა)

45 ასს 805.6(ბ)

46 ასს 805.6(გ)

ცალკეული ფინანსური ანგარიშის ან მისი კონკრეტული ელემენტის აუდიტი

ასს 200 — „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ — დებულებები მოითხოვს, რომ აუდიტორი მოქმედებდეს ასს—ს მიხედვით, რომლებიც უკავშირდება კონკრეტულ აუდიტს. ზოგიერთ შემთხვევაში აუდიტორს არ ევალება იურიდიული პირის ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, შესაძლებელია თუ არა ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის აუდიტი ასს—ს მიხედვით⁴⁷.

გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, გამოსადეგია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების განხილვა. ცალკეული ფინანსური ანგარიშგებისა თუ მისი კონკრეტული ელემენტის აუდიტისას აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, გასაგები იქნება თუ არა მომხმარებლისთვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებულ განხილვაზე დაყრდნობით შექმნილი განმარტებითი ინფორმაცია⁴⁸.

დაგეგმვა

დაგეგმვისას აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, ანგარიშგების რომელ სტანდარტს გამოიყენებს კონკრეტული აუდიტის დროს.

აბაალითი

საქმე ეხება ცალკეულ კომპანიას, რომელიც არ სარგებლობს შიდა აუდიტის რაიმე მომსახურებით.

ამ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია არ გაითვალისწინოს ასს 600 — “სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი („კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით“ — და ასს 610 — „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“. კონკრეტულ იურიდიულ პირთან დაკავშირებული ანგარიშგების საერთაშორისო ყველა სხვა სტანდარტი სრულად გამოიყენება.

ანგარიშგება

დასკვნის ჩამოყალიბებისა და ანგარიშის შედგენისას გამოყენებული უნდა იქნას ასს 700 — „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“. ასს 700 — „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ — საჭიროებისამებრ უნდა მისადაგოს აუდიტორის კონკრეტულ საქმიანობას⁴⁹. იურიდიული პირის ყველა ფინანსური ანგარიშის აუდიტისას აუდიტორმა უნდა ჩამოაყალიბოს ცალკეული დასკვნები თითოეული ფინანსური ანგარიშგების ან მისი კონკრეტული ელემენტის თაობაზე⁵⁰. ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების ან მისი კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შედეგები შესაძლებელია გამოქვეყნდეს კომპანიის ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებთან ერთად. თუ ცალკეული ფინანსური ანგარიშგება ან მისი კონკრეტული ელემენტი საკმარისად არ განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების მთელი კომპლექტისგან, აუდიტორი კომპანიის ხელმძღვანელობას სთხოვს სიტუაციის გამოსწორებას⁵¹.

თუ აუდიტორი ცვლის თავის დასკვნას ან ყურადღებას ამახვილებს მისი ანგარიშის კონკრეტულ პუნქტზე, მან უნდა განსაზღვროს, თუ რა გავლენას იქონიებს დასკვნის შეცვლა ან კონკრეტულ პარაგრაფზე ყურადღების გამახვილება ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან მის კონკრეტულ ელემენტზე. კონკრეტულ

47 ასს 805. პ 7

48 ასს 805.პ 8

49 ასს 805. პ11

50 ასს 805. პ12

51 ასს 805. პ13

პარაგრაფზე ყურადღების გამახვილება უნდა აისახოს ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშში ან მის(მათ) კონკრეტულ ელემენტში⁵².

უარყოფითი დასკვნა ან უარი დასკვნაზე

ზოგიერთ შემთხვევაში იურიდიული პირის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუდიტორმა შეიძლება წარადგინოს უარყოფითი დასკვნა ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს არ შეუძლია უპირობო დადებითი დასკვნის გაცემა ფინანსური ანგარიშგების მთელ კომპლექტში შემავალ ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტთან დაკავშირებით. ამის მიზეზი ისაა, რომ არამოდიფიცირებული მოსაზრება წინააღმდეგობაში მოვა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე გამოთქმულ აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან, ან მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტორის უართან⁵³.

ასს 805-ის მე—16 პუნქტში მოკლედაა ასახული, თუ რა მოთხოვნები უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტთან დაკავშირებით უარყოფითი მოსაზრების გაცემისას ან დასკვნაზე უარის თქმის დროს, თუ მიუხედავად ამისა, კონკრეტული ელემენტის აუდიტის შედეგად ჩამოყალიბებული დასკვნა არის უპირობოდ დადებითი. აუდიტორი უპირობო დადებით დასკვნას გასცემს შემდეგ შემთხვევებში, თუ:

1. აუდიტორს კანონით ან დადგენილებით არ ეკრძალება ამის გაკეთება⁵⁴;

2. აუდიტორის ანგარიშში ასახული დასკვნა არ ქვეყნდება აუდიტორის იმ ანგარიშთან ერთად, რომელშიც ასახულია უარყოფითი დასკვნა ან უარი დასკვნის გაცემაზე⁵⁵;

3. კონკრეტული ელემენტი არ შეადგენს იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების მთავარ ნაწილს⁵⁶.

მაგალითი

აუდიტორს, რომელიც უარყოფითად აფასებს იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების კომპლექტს ან უარს ამბობს დასკვნის გაცემაზე, არ შეუძლია დადებითად შეაფასოს ხსენებულ კომპლექტში შემავალი ცალკეული ფინანსური ანგარიში, ვინაიდან ეს უკანასკნელი ფინანსური ანგარიშგების მთელი კომპლექტის მნიშვნელოვან ნაწილად მიიჩნევა.

შესაძლებელია აუდიტორების დასაქმება ცალკეული ფინანსური ანგარიშის ან მისი კონკრეტული ელემენტის თაობაზე დასკვნის გასაკეთებლად.

როდესაც აუდიტორს ევალეება შეაფასოს კონკრეტული ელემენტი ან ცალკეული ფინანსური ანგარიში, მან უნდა გადაწყვიტოს, შესაძლებელია თუ არა აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.

აუდიტორი აგრეთვე გადაწყვეტს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა.

ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების ან მისი ელემენტის აუდიტისას აუდიტორებმა უნდა გადაწყვიტონ, გასაგები იქნება თუ არა მომხმარებლისთვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით შექმნილი განმარტებითი ინფორმაცია.

52 ასს 805. 314

53 ასს 805. 315

54 ასს 805. 16(ა)

55 ასს 805. 16 (ბ)

56 ასს 805. 316 (გ)

კონკრეტულ დავალებასთან დაკავშირებული აუდიტის ყველა საერთაშორისო სტანდარტი სრულად უნდა იქნას გამოყენებული.

ცალკეული შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგება ან მათი კონკრეტული ელემენტები შესაძლოა გამოქვეყნდეს იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების მთელ შემოწმებულ კომპლექტთან ერთად.

თუ ცალკეული ფინანსური ანგარიშგება ან მისი კონკრეტული ელემენტი მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების მთელი კომპლექტისგან, აუდიტორი კომპანიის ხელმძღვანელობას სთხოვს სიტუაციის გამოსწორებას.

აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, თუ რა გავლენას იქონიებს დასკვნის შეცვლა ან კონკრეტულ პარაგრაფზე ყურადღების გამახვილება ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშზე ან მის კონკრეტულ ელემენტზე.

კონკრეტულ პარაგრაფზე ყურადღების გამახვილება აგრეთვე უნდა აისახოს ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის(მათ) კონკრეტულ ელემენტში.

იურიდიული პირის შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე გამოხატული უარყოფითი დასკვნა ან უარი დასკვნის გაცემაზე ნიშნავს, რომ აუდიტორს არა აქვს უფლება, გამოთქვას უპირობო დადებითი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების კომპლექტში შემავალ ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.

სტანდარტის მეორე დანართში მოცემულია ერთი ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის შესახებ აუდიტორების მიერ შედგენილი დასკვნების ნიმუშები. დასკვნების ნიმუშები წარმოდგენილია მოდიფიცირებული მოსაზრების, მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა საკითხის ამსახველი აბზაცების გათვალისწინებით სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის შემთხვევაში.

დანართი 1

(იხ. ასს 805 პ. გ3)

ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშებისა და მუხლების მაგალითები

- დებიტორული დავალიანების ანგარიშები, საეჭვო ვალების ანარიცხების ანგარიშები, მარაგი, კერძო საპენსიო პროგრამის დარიცხული გასამრჯელოების ვალდებულება, იდენტიფიცირებული არამატერიალური აქტივების სააღრიცხვო ღირებულება, ან სადაზღვევო პორტფელის აღებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელიც ანგარიშგებაში არ არის ასახული, მათ შორის – განმარტებითი შენიშვნები;

● იმ აქტივების რეესტრი, რომლებიც გარედან იმართება და კერძო საპენსიო პროგრამის შემოსავალი, მათ შორის – განმარტებითი შენიშვნები;

● არამატერიალური აქტივების რეესტრი, მათ შორის – განმარტებითი შენიშვნები;

● იჯარით გაცემულ ქონებასთან დაკავშირებული გადახდების გრაფიკი, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები;

● მოგებაში მონაწილეობის ან თანამშრომელთა მატერიალური სტიმულირების პროგრამები, მათ შორის – განმარტებითი შენიშვნები.

დანართი 2

(იხ. ასს 805 პ. გ16)

ერთ ფინანსური ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ ელემენტზე შედგენილი აუდიტორების დასკვნების ნიმუშები

- 1-ლი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები);
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ (ამ ილუსტრაციის მიზნებისთვის, შესაბამისობის საფუძვლები).

1-ლი ნიმუში:

გარემოებები:

- ბალანსის აუდიტი (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების);
- ბალანსი ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ბალანსის მომზადებას;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო წრეების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად;
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, რასაც ითვალისწინებს ასს 210;
- აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის – „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“ – გამოყენება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წლის 31 დეკემბრის თანდართული ბალანსის, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციის აუდიტი (ერთად „ფინანსური ანგარიშგება“).

ხელმძღვანელობის⁵⁷ პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ზემოაღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ასევე შიდა

⁵⁷ ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენ გვევალება ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვით მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგვემოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, 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 უზუსტობის 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 სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე⁵⁸. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წ. 31 დეკემბრისთვის, X იურისდიქციის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომელიც ეხება ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

⁵⁸ იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამატებით პასუხისმგებლობა ეკისრება შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზეც, ეს წინადადება უნდა შეიცვალოს შემდეგნაირად: “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“.

- მე-2 ნიმუში:**
გარემოებები:
- ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების (ე.ი. ერთი ფინანსური ანგარიშგების) აუდიტი;
 - სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესაბამისად, ფულადი სახსრების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ კრედიტორის მოთხოვნის დასაკამყოფილებლად. ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება აქვს;
 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები არის სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკამყოფილებლად⁵⁹;
 - აუდიტორმა დაადგინა, რომ აუდიტორის დასკვნაში მიზანშეწონილია შემდეგი ფრაზის გამოყენება “სამართლიანად ასახავს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით”;
 - აუდიტორის დასკვნის გავრცელება ან გამოყენება შეზღუდული არ არის.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის ანგარიშგების, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციის აუდიტი (ერთად „ფინანსური ანგარიშგება“). ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ბუღალტრული აღრიცხვის იმ საფუძვლის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში.

ხელმძღვანელობის⁶⁰ პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ბუღალტრული აღრიცხვის იმ საფუძვლის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში; აღნიშნულ პასუხისმგებლობაში შედის იმის დადგენა, რომ ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლების ბუღალტრული აღრიცხვის ზემოაღნიშნული საფუძველი წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მისაღები საფუძველია, მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში, 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 გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები

59 ასს 800-ში მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

60 ან სხვა ტერმინი, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

და იმგვარად დავეგემოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, 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 უზუსტობის 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 დავეგემოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას სამეურნეო სუბიექტის 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 შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფულადი სახსრების შემოსვლასა და გასვლას, ფულადი სახსრების შემოსავლებისა და გასავლების ბუღალტრული აღრიცხვის იმ საფუძვლის შესაბამისად, რომელიც განხილულია X შენიშვნაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი

მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია იმ მიზნით, რომ ინფორმაცია მიეწოდოს XYZ კრედიტორს, ამის გამო წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

მე-3 ნიმუში:
გარემოებები:

- სადაზღვევო პორტფელის «აღებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ვალდებულების აუდიტი, რომელიც ანგარიშგებაში არ არის ასახული» (ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი);
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ინფორმაცია მომზადებულია მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებების შესაბამისად, რათა შეასრულოს ამ მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები.

- ხელმძღვანელობას არა აქვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების არჩევანის საშუალება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები არის შესაბამისობის საფუძვლები, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ინფორმაციაზე სპეციფიკური მომხმარებლების მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად⁶¹;**
 - **აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, რასაც ითვალისწინებს ასს 210;**
 - **აუდიტორის დასკვნის გავრცელება შეზღუდულია.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC სადაზღვევო კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სადაზღვევო პორტფელის «აღებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ვალდებულების» - აუდიტი, რომელიც ანგარიშგებაში ასახული არ არის ~ («ვალდებულების დაფარვის განრიგი»). აღნიშნული ვალდებულების დაფარვის განრიგი ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად.

ხელმძღვანელობის⁶² პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ზემოაღნიშნული ვალდებულების დაფარვის განრიგის მომზადებაზე [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ვალდებულების დაფარვის ისეთი განრიგის მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილი ვალდებულების დაფარვის განრიგზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა მოცემული ვალდებულების დაფარვის განრიგი არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ვალდებულების დაფარვის განრიგში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ვალდებულების დაფარვის განრიგის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულების დაფარვის განრიგის მომზადებისთვის, რათა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო

61 ასს 800-ში მოცემულია მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების ფორმისა და შინაარსის შესახებ.

62 ან სხვა ტერმინი, რომელიც მისადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე წარმოდგენილი ვალდებულების დაფარვის განრიგის მთლიანად შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრება

ჩვენი აზრით, 20X1 წ. 31 დეკემბრისთვის ABC სადაზღვევო კომპანიის სადაზღვევო პორტფელის აღებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ვალდებულების დაფარვის განრიგში მოცემული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ანგარიშგებაში არ არის ასახული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [აღწერეთ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი დებულებები] შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გავრცელების შეზღუდვა

მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ვალდებულების დაფარვის განრიგი მომზადებულია ABC სადაზღვევო კომპანიის დასახმარებლად, რათა დააკმაყოფილოს DEF მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნები, ამის გამო წარმოდგენილი განრიგი შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC სადაზღვევო კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოსთვის და არ უნდა გავრცელდეს ABC სადაზღვევო კომპანიისა და DEF მარეგულირებელი ორგანოს გარდა სხვა მხარეებზე.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

8.3 გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

ასს 810—ის მიზანია აუდიტორის პასუხისმგებლობის მოკლედ განსაზღვრა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- ა) მისაღებია თუ არა დათანხმება გარიგებაზე, რომელიც ეხება დასკვნას კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ⁶³;
- ბ) თუ აუდიტორი თანახმაა, შეადგინოს დასკვნა კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რაც გულისხმობს:
 - (i) მოპოვებულ მასალაზე დაყრდნობით, გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე დასკვნის შედგენას კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ⁶⁴; და
 - (ii) დასკვნის ნათლად ასახავს წერილობით ანგარიშში, რომელიც აგრეთვე წარმოადგენს დასკვნის საფუძველს⁶⁵.

63 ასს 810.3 (ა)

64 ასს 810.3(ბ)

65 ასს 810.3(გ)

ასს 810-ის მე—4 პუნქტში მოცემულია შესაბამისი განსაზღვრებები:

გამოყენებული კრიტერიუმები

კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული კრიტერიუმები⁶⁶.

აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება

იმ ასს—ების თანახმად აუდიტორის მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელთა მიხედვითაც შედგენილია ხსენებული კრებსითი ანგარიშგება⁶⁷.

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება

გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ მასზე ნაკლებად დეტალურია, თუმცა მაინც შეიცავს კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში მითითებული კონკრეტულ დროს არსებული ეკონომიკური რესურსებისა თუ ვალდებულებების სტრუქტურირებულ სურათს ან დროის გარკვეულ პერიოდში მომხდარ მათ ცვლილებებს. ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის აღწერისთვის სხვადასხვა იურისდიქციაში სხვადასხვა ტერმინოლოგია გამოიყენება⁶⁸.

თანხმობა

ასს მოითხოვს, რომ აუდიტორი მხოლოდ მაშინ დასთანხმდეს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენას, როდესაც იგი დაქირავებულია ხსენებული ანგარიშგების აუდიტის იმ საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით აუდიტირებისთვის, რომელთაც ეფუძნება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება⁶⁹.

თუ აუდიტორი დაიქირავეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად ასს მიხედვით, მან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენაზე თანხმობამდე უნდა:

- დაადგინოს, მისაღებია თუ არა გამოყენებული კრიტერიუმები⁷⁰.
- მიიღოს კომპანიის ხელმძღვანელობის თანხმობა იმაზე, რომ იგი აცნობიერებს და ესმის აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემდეგზე:

- (i) გამოყენებული სტანდარტების მიხედვით კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება;
- (ii) აუდიტირებული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დაუბრკოლებელი ხელმისაწვდომობა სათანადო მომხმარებლებისთვის (თუ კანონით ან დადგენილებით განსაზღვრულია, რომ აუდიტირებული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა მიეწოდოს სათანადო მომხმარებლებს და დადგენილია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შედგენის კრიტერიუმები, საჭიროა, ხსენებული კანონისა თუ დადგენილების მითითება კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში)⁷¹;

66 ასს 810.4(ა)
67 ასს 810.4(ბ)
68 ასს 810.4(გ)
69 ასს 810.5
70 ასს 810.6(ა)
71 ასს 810.6(ბ)(ii)

- (iii) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნის ასახვა ნებისმიერ შესაბამის დოკუმენტში, რომელშიც მითითებულია, რომ აუდიტორმა შეადგინა დასკვნა ხსენებული ანგარიშგების შესახებ⁷².

- შეათანხმოს კომპანიის ხელმძღვანელობასთან კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი დასკვნის ფორმა⁷³.

შეუსაბამო გამოყენებული კრიტერიუმები ან კომპანიის ხელმძღვანელობის უარი თანხმობაზე

თუ აუდიტორმა დაასკვნა, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები შეუსაბამოა ან ვერ მოიპოვა კომპანიის ხელმძღვანელობის თანხმობა ასს 810-ის 6(ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ საკითხებზე, მან უარი უნდა თქვას კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების დასკვნის შედგენაზე, თუ კანონი ან დადგენილება მისგან არ მოითხოვს განსხვავებულს. როდესაც აუდიტორს კანონით ან დადგენილებით ევალება შემოხსენებულ, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა იქნას მითითებული, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს 810-ის მიხედვით, არამედ ეს ფაქტი უნდა აღინიშნოს გარიგების პირობებში.⁷⁴

აუდიტის პროცედურები

ასს 810-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ყველა ის პროცედურა, რომელიც გათვალისწინებულია მოცემული სტანდარტით. გარდა ამისა, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე დასკვნის შესადგენად, მან, საჭიროებისამებრ, უნდა განახორციელოს სხვა, დამატებითი პროცედურებიც⁷⁵:

1. შეაფასოს, ადეკვატურად არის თუ არა ახსნილი კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი კრებსითი (შემოკლებული) ხასიათი და იდენტიფიცირებული ფინანსური ანგარიშგება⁷⁶.
2. როდესაც კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას არ ახლავს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, შეაფასოს, ნათლად ჩანს თუ არა ამ ანგარიშებიდან:
 - (i) ვისგან და სად შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება [ასს 810.8 (ბ)(i)]; ან
 - (ii) კანონი ან ნორმატიული აქტი, რომელიც განსაზღვრავს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს⁷⁷;
3. შეაფასოს, კრებსითი ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა განმარტებული გამოყენებული კრიტერიუმები⁷⁸;
4. შეადაროს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციასთან, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა შესაბამისობაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ინფორმაციასთან ან შეიძლება თუ არა

72 ასს 810.6(ბ)(iii)
73 ასს 810.6(გ)
74 ასს 810.7
75 ასს 810.8
76 ასს 810.8(ა)
77 ასს 810.8(ბ)(ii)
78 ასს 810.8(გ)

- გამოთვლებით მისი მიღება აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაციიდან⁷⁹;
5. შეაფასოს, მომზადებულია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება გამოყენებული კრიტერიუმების შესაბამისად⁸⁰;
6. შეაფასოს, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება მიზნის გათვალისწინებით, შეიცავს თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება აუცილებელ ინფორმაციას და არის თუ არა სათანადო დონეზე აგრეგირებული, რათა არ მოხდეს მოცემული გარემოებების არასწორი ინტერპრეტაცია⁸¹;
7. შეაფასოს, არის თუ არა ხელმისაწვდომი აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის, გაუმართლებელი გართულებების გარეშე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, რომელიმე კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის თანახმად, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისათვის და ის ადგენს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კრიტერიუმებს⁸².

ანგარიშის შედგენა

როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნაში მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, აუდიტორის მოსაზრების გამოსახატავად, თუ სხვა რამ არ მოითხოვება კანონმდებლობით, გამოიყენება შემდეგი ფრაზები:

- ა) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას [გამოყენებული კრიტერიუმების მიხედვით]⁸³;
- ბ) კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სათანადო რეზიუმეს [გამოყენებული კრიტერიუმების მიხედვით]⁸⁴;
- ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონით ან ნორმატიული აქტით შესაძლოა მოთხოვნილ იქნას (ა ან ბ) განსხვავებული ფორმულირება. ამ შემთხვევაში, აუდიტორს მოეთხოვება:
- ა) 1-7 პუნქტებში აღწერილი პროცედურისა და ნებისმიერი სხვა პროცედურების გამოყენება სათანადო დასკვნის შესადგენად⁸⁵;
- ბ) იმის შეფასება, შეძლებენ თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები აუდიტორის დასკვნის გაგებას და საჭიროა თუ არა, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის ანგარიშში გაკეთდეს დამატებითი ახსნა-განმარტება შესაძლო გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად⁸⁶.

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ დამატებითი ახსნა-განმარტება საკმარისი არ იქნება შესაძლო გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, იგი უარს იტყვის აუდიტის ჩატარებაზე, თუ ეს მას კანონით არ მოეთხოვება. თუ აუდიტორს კანონით მოეთხოვება კრებსითი ფინანსურ ანგარიშგებაზე ანგარიშის შედგენა, მასში არ უნდა მიეთითოს, რომ ეს განხორციელდა წინამდებარე ასს—ის [ასს 810.11] მიხედვით.

აუდიტორის დასკვნა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა შედგებოდეს შემდეგი ელემენტებისგან:

79 ასს 810.8(დ)
80 ასს 810.8(ე)
81 ასს 810.8(ვ)
82 ასს 810.8(ზ)
83 ასს 810.9(ა)
84 ასს 810.9(ბ)
85 ასს 810.10(ა)
86 ასს 810.10(ბ)

- ა) სათაური, სადაც მითითებულია, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა⁸⁷;
- ბ) აღრესატი⁸⁸;
- გ) შესავალი აბზაცი, რომელშიც:
- (i) მითითებულია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომლის შესახებაც აუდიტორი ადგენს დასკვნას, მათ შორის კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში შესული თითოეული ანგარიშის სათაური⁸⁹;
 - (ii) განსაზღვრულია აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება⁹⁰;
 - (iii) მითითებულია აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე, მისი თარიღი და დასკვნის ნებისმიერი ცვლილებისას გამოკვეთილია აუდიტორის დასკვნის ძირითადი აბზაცის საკვანძო მომენტი ან სხვა ძირითადი აბზაცი და ფაქტი, რომ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოხატულია არამოდიფიცირებული მოსაზრება⁹¹;
 - (iv) თუ აუდიტორის დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე უფრო გვიანდელი თარიღითაა დათარიღებული, ვიდრე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილი აუდიტორის დასკვნა, მითითებულია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენათა შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნის შედგენის შემდეგ⁹²; და
 - (v) გამოხატულია, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული ფინანსური დასკვნის სტრუქტურით გათვალისწინებულ ყველა სათანადო მონაცემს და, რომ აუცილებელია ორივე ხსენებული ანგარიშგების წაკითხვა⁹³;
- დ) კომპანიის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე, სადაც განმარტებული იქნება, რომ იგი პასუხისმგებელია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე შესაბამისი კრიტერიუმების მიხედვით⁹⁴;
- ე) მითითება იმაზე, რომ აუდიტორი ვალდებულია, გააკეთოს დასკვნა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამდებარე ასს—ის [ასს 810.14(ე)] პროცედურებზე დაყრდნობით.

მაგალითი:

დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ კომპანია ABC—ის წევრთათვის წარდგენილი დასკვნა.

თანდართული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეიცავს 2010 წლის 31 დეკემბრისთვის არსებული მთლიანი შემოსავლის კრებსით ანგარიშგებას და წლის ბოლოსთვის არსებული მთლიანი შემოსავლისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგებას და აგრეთვე, შესაბამის შენიშვნებს, ეფუძნება 2010 წლის 31 დეკემბრისთვის არსებულ კომპანია ABC—ის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. 2011 წლის 21 მარტით დათარიღებულ ჩვენს დასკვნაში ხსენებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოვხატეთ უპირობო დადებითი მოსაზრება. ხსენებული ფინანსური ანგარიშგება და კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს აუდიტორის მიერ წარმოდგენილი დასკვნის შემდგომ მომხდარ მოვლენებს.

87 ასს 810.14(ა)
88 ასს 810.14(ბ)
89 ასს 810.14(გ)(i)
90 ასს 810.14(გ)(ii)
91 ასს 810.14(გ)(iii)
92 ასს 810.14(გ)(iv)
93 ასს 810.14(გ)(v)
94 ასს 810.14(დ)

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით მოთხოვნილ ყველა მონაცემს. ამრიგად, საჭიროა კომპანია ABC—ის როგორც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების, ასევე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების წაკითხვა.

კომპანიის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

კომპანიის ხელმძღვანელობა პახუს აგებს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების რეზიუმეს მომზადებაზე [სათანადო კრიტერიუმების შესაბამისად].

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ შევადგინოთ დასკვნა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ იმ სათანადო პროცედურებზე დაყრდნობით, რომლებიც განხორციელდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით [ასს] 810 — **„გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“**.

ჩვენი აზრით, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც ეფუძნება 2010 წლის 31 დეკემბრისთვის არსებულ კომპანია ABC–ის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ძირითად ასპექტებში შეესაბამება ზემოაღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებას [სათანადო კრიტერიუმების შესაბამისად].

„A“, აუდიტორი
2011 წლის 31 მარტი
მისამართი, ქალაქი

მოდIFIცირებული მოსაზრებები

როდესაც აუდიტორმა გამოხატა მოდიფიცირებული მოსაზრება ან აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანა ძირითადი აბზაცის საკვანძო მომენტი, მაგრამ მიიჩნევს, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება ძირითადად, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორის დასკვნაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა მიეთითოს, რომ აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ასახავს პირობით შეფასებას ან ძირითადი აბზაცის ან სხვა აბზაცის საკვანძო მომენტს⁹⁵. კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში აგრეთვე მითითებულ უნდა იქნას, თუ რას ეყრდნობა პირობითი შეფასება, ძირითადი ან სხვა აბზაცის საკვანძო მომენტები და თუ რა გავლენას ახდენს წარმოდგენილ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁹⁶.

უარყოფითი დასკვნა ან უარი დასკვნაზე

როდესაც აუდიტორმა გამოხატა უარყოფითი მოსაზრება ან უარი თქვა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნაზე, აუდიტორის დასკვნაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა:

- აღინიშნოს, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნა უარყოფითია ან მან უარი თქვა დასკვნაზე⁹⁷;
- მიეთითოს უარყოფითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის საფუძველი⁹⁸;

95 ასს 810.17(ა)

96 ასს 810.ბ(i)(ii)

97 ასს 810.18(ა)

98 ასს 810.18(ბ)

- აღინიშნოს, რომ უარყოფითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის გამო საჭირო არ არის კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე მოსაზრების გამოხატვა⁹⁹;

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება დიდწილად არ შეესაბამება ან წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სათანადო რეზიუმეს, მან უნდა შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა¹⁰⁰.

განაწილება

ზოგიერთ შემთხვევაში, ნებისმიერი კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება მზადდება რაიმე სპეციალური მიზნით ან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეზღუდულად გამოიყენება. ამგვარ შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა შეიტანოს იგივე შეზღუდვა ან თავის დასკვნაში გააფრთხილოს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი, რომ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა სპეციალური მიზნით¹⁰¹.

შესადარისი ინფორმაცია

თუ, კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან განსხვავებით, კომპანიის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შესადარის ფინანსურ ინფორმაციას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, თუ რა გავლენას ახდენს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში შესადარისი ინფორმაციის არარსებობა და გონივრულია თუ არა მისი გამოტოვება მოცემულ პირობებში. თუ აუდიტორის აზრით ხსენებული ინფორმაციის გამოტოვება არაგონივრულია, იგი შეაფასებს, თუ რა გავლენას მოახდენს ხსენებული გამოტოვებული ინფორმაცია კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მისეულ დასკვნაზე¹⁰².

როდესაც კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს სხვა აუდიტორის მიერ აუდიტირებულ შესადარის ინფორმაციას, მაშინ იგი იხელმძღვანელებს ასს—ის 710–ის „შესადარისი ინფორმაცია —შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ — დებულებებით¹⁰³.

არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია

თუ კომპანიის ხელმძღვანელობამ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანა არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ იგი მკვეთრად გამოირჩეოდეს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია მკვეთრად არ გამოირჩევა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან, მან უნდა სთხოვოს კომპანიის ხელმძღვანელობას არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაციის სხვაგვარად წარდგენა. თუ კომპანიის ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში აღინიშნოს, რომ არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია არ აისახა აუდიტორის დასკვნაში¹⁰⁴.

სხვა ინფორმაცია კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში

თუ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში შეტანილია სხვა ინფორმაცია, აუდიტორმა უნდა წაიკითხოს იგი, რათა გამოავლინოს მნიშვნელოვანი შეუსაბამობა იმ სხვა ინფორმაციასა და კრებსით ფინანსურ

99 ასს 810.18(გ)

100 ასს 810.19

101 ასს 810.20

102 ასს 810.21

103 ასს 810.22

104 ასს 810.23

ანგარიშგებას შორის. ასეთი ინფორმაციის გამოვლენისას აუდოტორმა უნდა დაადგინოს, საჭიროებს თუ არა შესწორებას კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება ან სხვა ინფორმაცია¹⁰⁵.

თუ აუდიტორი აღმოაჩენს ფაქტის მნიშვნელოვან უზუსტობას, მან ამის შესახებ უნდა იმსჯელოს კომპანიის ხელმძღვანელობასთან¹⁰⁶.

დროის განსაზღვრა და შემდგომი მოვლენები

აუდიტორის დასკვნა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეიძლება დათარიღდეს უფრო გვიანდელი თარიღით, ვიდრე მისი დასკვნა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ასეთ შემთხვევაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში უნდა აღინიშნოს, რომ ხსენებული ანგარიშგება არ ასახავს იმ მოვლენების შედეგებს, რომლებიც მოხდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის დასკვნის შემდეგ. თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა გარკვეული გარემოებები, რომლებიც არსებობდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მისი დასკვნის შედგენის დღეს, მაგრამ მისთვის ეს უცნობი იყო, აუდიტორმა არ უნდა გასცეს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მისი დასკვნა, ვიდრე არ გადაჭრის შესაბამის საკითხებს ასს—ის 560–ის [ასს 810.13] მიხედვით.

თუ კომპანია არ გეგმავს აუდიტორის დასკვნის იმ დოკუმენტში შეტანას, რომელიც შეიცავს აუდიტორის მიერ შეფასებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა სთხოვოს კომპანიის ხელმძღვანელობას ხსენებულ დოკუმენტში მისი დასკვნის შეტანა. თუ კომპანიის ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა უნდა მიიღოს სათანადო ზომები, რათა ხსენებულ დოკუმენტში შესატან კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაში იგი არ იყოს აღნიშნული¹⁰⁷.

გარდა ამისა, თუ აუდიტორმა განახორციელა კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, მაგრამ მას არ ევალებოდა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენა და მან შემდგომში შეიტყო, რომ კომპანიის ხელმძღვანელობა აპირებს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტში გააკეთოს განცხადება იმის შესახებ, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია დასახელებული აუდიტორის მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დაფუძნებულზე, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ:

- ა) მითითება აუდიტორზე გაკეთდეს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემული მისი დასკვნის ფარგლებში¹⁰⁸;
- ბ) კომპანიის ხელმძღვანელობის მითითება მასზე არ ქმნიდეს ისეთ შთაბეჭდილებას, რომ მან დასკვნა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შეადგინა¹⁰⁹.

თუ ეს პირობები არ დაკმაყოფილდა, აუდიტორმა უნდა მოთხოვოს კომპანიის ხელმძღვანელობას მასზე მითითების შემცველი განცხადების სათანადოდ შეცვლა ან/და შესაძლებელია აუდიტორს დაევალოს კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენა. თუ კომპანიის ხელმძღვანელობა არ ამოშლის მითითებას აუდიტორზე ან არ დაავალებს მას ზემოხსენებული კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენას, აუდიტორმა უნდა აცნობოს კომპანიის ხელმძღვანელობას, რომ იგი არ ეთანხმება აუდიტორის კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებას. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორმა უნდა მიმართოს სათანადო ზომებს, იმისათვის რომ კომპანიის ხელმძღვანელობამ თავის განცხადებაში არ მოიხსენიოს იგი¹¹⁰.

¹⁰⁵ ასს 810.24

¹⁰⁶ ასს 810.24

¹⁰⁷ [ასს 810.25]

¹⁰⁸ [ასს 810.26(ა)]

¹⁰⁹ [ასს 810.26(ბ)]

¹¹⁰ [ასს 810.26]

კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება ნაკლებად დეტალურია, ვიდრე აუდიტირებული სრული ფინანსური ანგარიშგება .

აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მისაღებია თუ არა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები.

აუდიტორმა უნდა მიიღოს კომპანიის ხელმძღვანელობის თანხმობა იმაზე, რომ იგი აცნობიერებს და ესმის მისი პასუხისმგებლობა კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ასს 810–ით განსაზღვრული და სხვა პროცედურები, რომლებიც, მისი აზრით, საჭიროა დასკვნის დასასაბუთებლად.

ასს 810–ში ასახულია კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის ელემენტები.

თუ სრული ფინანსური ანგარიშგებაზე გაცემულია მოდიფიცირებულ მოსაზრება ან შეიცავს ძირითადი აზგაცის საკვანძო მომენტს, მაგრამ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება, ძირითადად, შეესაბამება აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორის დასკვნაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა მიეთითოს, რომ აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ასახავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ან ძირითადი აზგაცის საკვანძო მომენტსა და მოდიფიცირებული მოსაზრების საფუძველს.

თუ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს აუდიტორის უარყოფით დასკვნას ან უარს დასკვნაზე, აუდიტორის დასკვნაში კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა აღინიშნოს ზემოხსენებული საფუძვლის მითითებით და ის ფაქტი, რომ უარყოფითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის გამო საჭირო არ არის კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე მოსაზრების გამოხატვა.

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კრებსითი ფინანსური ანგარიშგება დიდწილად არ შეესაბამება ან წარმოადგენს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების სათანადო რეზიუმეს, მან უნდა შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა.

არააუდიტირებული დამატებითი ინფორმაცია მკვეთრად უნდა გამოირჩეოდეს კრებსითი ფინანსური ანგარიშგებისგან. თუ ეს ასე არ არის, აუდიტორმა უნდა სთხოვოს კომპანიის ხელმძღვანელობას ამის გამოსწორება. თუ კომპანიის ხელმძღვანელობა უარს იტყვის ამაზე, აუდიტორმა თავის დასკვნაში უნდა აღნიშნოს, რომ დასკვნა არ ეხება არააუდიტირებულ დამატებით ინფორმაციას.

აუდიტორმა უნდა სთხოვოს კომპანიის ხელმძღვანელობას მისი დასკვნის შეტანა დოკუმენტში, რომელიც ასახავს აუდიტორის მიერ შეფასებულ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებას.

აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ ის არ იქნას მოხსენიებული იმ კრებსით ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით, რომელზედაც დასკვნა არ შეუდგენია.

პითხვები თვითშემოწმებისთვის

1. რაშიმდგომარეობსასს800—ის „სპეციფიკურისაკითხები- „სპეციალურიდანიშნულებისსაფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“ მიზნობრივი დანიშნულება?
2. დაახასიათეთ ასს 805—ის მიზანი, არსი და ამოცანა.
3. როგორია ასს 810—ის „გარიგებები დასკვნის შედგენაზე კრებისთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ მიღების მიზანი?
4. რას ნიშნავს ტერმინი „მოსალოდნელი ფინანსური ინფორმაცია“?
5. რა იგულისხმება ტერმინში „პროგნოზი“?
6. რა შემთხვევებში მიიჩნევა, რომ პროგნოზული ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია ადეკვატურად?
7. რა უდევს საფუძვლად მრავალვარიანტულ პროგნოზს?



