

CENTER FOR
AUDIT QUALITY

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის სახელმძღვანელო

აუდიტის ხარისხის ცენტრის შესახებ

აუდიტის ხარისხის ცენტრი (CAQ) არის ავტონომიური საზოგადოებრივი ორგანიზაცია, რომლის მიზანია ინვესტორებისა და საზოგადოების ნდობის ამაღლება კაპიტალის ბაზრების მიმართ. აუდიტის ხარისხის ცენტრი ამლიერებს სდპ აუდიტორების მაღალხარისხიან საქმიანობას; იწვევს სხვა დაინტერესებულ მხარეებს და თანამშრომლობს მათთან ისეთი კრიტიკული საკითხების განსახილველად, რომლებიც საჭიროებს მოქმედებას და ჩარევას და მხარს უჭერს პოლიტიკასა და სტანდარტებს, რომლებიც ხელს უწყობს საჯარო სუბიექტების აუდიტორების ობიექტურობას, ეფექტიანობასა და დინამიკური ბაზრის პირობებზე რეაგირებას. აუდიტის ხარისხის ცენტრი ვაშინგტონში მდებარეობს და აფილირებულია სერტიფიცირებულ საჯარო ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტთან.

გთხოვთ, გაითვალისწინოთ, რომ ამ პუბლიკაციაში წარმოადგენილია ზოგადი ინფორმაცია და არ უნდა დაყრდნობას, როგორც ოპტიმალურ ან ყოვლისმომცველ დოკუმენტს. როგორც აუდიტის ხარისხის ცენტრის ყველა სხვა რესურსის შემთხვევაში, არც ეს დოკუმენტიც სავალდებულოდ შესასრულებელი და მკითხველს მოუწოდებს, მიმართოს შესაბამის წესებსა და სტანდარტებს. თუ საჭიროა იურიდიული კონსულტაცია ან სხვა სპეციალისტების დახმარება, უნდა მიიღოთ კომპეტენტური პროფესიონალის მომსახურება. აუდიტის ხარისხის ცენტრი არ იძლევა არანაირ გარანტიას და არ იღებს პასუხისმგებლობას აქ წარმოდგენილი მასალის შინაარსზე ან გამოყენებაზე. აუდიტის ხარისხის ცენტრი არ იღებს პასუხისმგებლობას არანაირ ზიანზე, რომელიც შეიძლება მოჰყვეს ამ მასალის გამოყენებას, მითითებას ან მასზე დაყრდნობას. ეს პუბლიკაცია არ წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ცენტრის, მისი საბჭოს ან წევრების ოფიციალურ პოზიციას.

**ფინანსური
ანგარიშგების
შიდა კონტროლის
სახელმძღვანელო**

ფინანსური
ანგარიშგების შიდა კონტროლის
სახელმძღვანელო

სახელმძღვანელოს ადაპტირებული ვერსია მომზადებულია
ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის
სამსახურის მიერ მსოფლიო ბანკის მხარდაჭერით

სარჩივი

02	შესავალი	ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის სკალირება სუბიექტის შესაბამისად
04	ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის (ICFR) ძირითადი ცნებები	
04	შიდა კონტროლი	11 ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის 11 ნაკლოვანებები
06	ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი(ICFR)	12 ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის როლი და პასუხისმგებლობები
07	დასაბუთებული რწმუნება	12 ხელმძღვანელობა
07	კონტროლის გარემო	12 ხელმძღვანელობის ანგარიში ფინანსური 13 ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ
07	მაკონტროლებელი საქმიანობა	13 დამოუკიდებელი აუდიტორები
08	<i>მოვალეობების გამიჯვნა სტ სერთო კონტროლი</i>	13 აუდიტის კომიტეტები
09	კონტროლი სუბიექტის და პროცესის დონეზე	15 რას ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი სუბიექტებისათვის, ინვესტორებისა და ბაზრებისთვის
09	პრევენციული და გამოვლენითი კონტროლი	

შესავალი

სანდო ფინანსური ინფორმაციის მომზადება ყველა საჯარო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მთავარი პასუხისმგებლობაა. სუბიექტის ბიზნესის ეფექტიანი მართვისთვის აუცილებელია დროული და ზუსტი ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც მიიღებენ გადაწყვეტილებებს. უფრო მეტიც, ინვესტორებს უნდა შეეძლოთ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშებისადმი ნდობა, თუ სუბიექტს სურს კაპიტალის მოზიდვა საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზრებზე.

ხელმძღვანელობის უნარი, შეასრულოს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობები, ნაწილობრივ დამოკიდებულია იმ კონტროლისა და დაცვის მექანიზმების შემუშავებასა და ქმედუნარიანობაზე, რომლებიც მან დანერგა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ასეთი კონტროლის გარეშე, კომერციული ორგანიზაციების უმეტესობისთვის (განსაკუთრებით მათთვის, რომლებიც საქმიანობას ეწევიან მრავალ რეგიონში და ბევრ ოპერაციას და პროცესს ახორციელებენ) ძალიან რთული იქნება დროული და საიმედო ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისთვის, ინვესტორებისთვის, კრედიტორებისა და სხვა მომხმარებლებისთვის. მართალია, პრაქტიკული კონტროლის ვერცერთი სისტემა ვერ უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არასოდეს იქნება არსებითი შეცდომები, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიან სისტემას შეუძლია მნიშვნელოვნად შეამციროს ასეთი შეცდომის რისკი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტის ხარისხის ცენტრმა ეს გზამკვლევი მოამზადა საზოგადოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის (ICFR) შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად.

კონგრესმა 1977 წელს განახორციელა „საზღვარგარეთ კორუფციის პრაქტიკის წინააღმდეგ ბრძოლის შესახებ“ (FCPA) კანონის კოდიფიცირება, რომლის თანახმად საჯარო სუბიექტებს უნდა ჰქონდეთ ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა კონტროლის სისტემა, რომელიც საკმარისი იქნება დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ ოპერაციები აღრიცხება საჭიროებისამებრ, რათა შესაძლებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების (GAAP) შესაბამისად. 2002 წლის სარბანეს-ოქსლის აქტს (SOX) დაემატა ახალი მოთხოვნა, რომელიც ვრცელდება საჯარო სუბიექტების უმეტესობაზე და ხელმძღვანელობას ავალდებულებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შეფასებას ყოველწლიურად და შედეგების გაცნობას საზოგადოებისთვის.

სარბანეს-ოქსლის აქტმა ასევე გააძლიერა აუდიტის კომიტეტის ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლთან და მსხვილი საჯარო სუბიექტების უმრავლესობას ავალდებულებს თავიანთი დამოუკიდებელი აუდიტორის ჩართვას სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის აუდიტში.

აუდიტის ხარისხის ცენტრმა ეს გზამკვლევი მოამზადა საზოგადოებისთვის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შესახებ გარკვეული წარმოდგენის შესაქმნელად, მათი ცნობიერების ასამაღლებლად. გზამკვლევი განმარტებულია, რა არის საჯარო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი და აღწერილია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ეფექტიანი შიდა კონტროლის დანერგვაზე; ასევე განხილულია აუდიტის კომიტეტის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის და იმ დამოუკიდებელი აუდიტორის ზედამხედველობასთან დაკავშირებით, რომელიც ატარებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის აუდიტს.

ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა კონტროლის ნორმატიული მოთხოვნა

კანონი „საზღვარგარეთ კორუფციული საქმიანობის შესახებ (FCPA)“ საჯარო სუბიექტებს ავალდებულებს ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა კონტროლის სისტემის „შექმნას, დანერგვას და ფუნქციონირებას“ დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ¹

- + ოპერაციები სრულდება ხელმძღვანელობის ზოგადი ან კონკრეტული ავტორიზაციის შესაბამისად;
- + ოპერაციები აღრიცხება საჭიროებისამებრ, რათა (1) შესაძლებელი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება GAAP-ის ან ნებისმიერი სხვა კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც გამოიყენება ასეთი ანგარიშგების მიმართ და (2) აქტივებთან დაკავშირებული ანგარიშვალდებულების რეალიზება;
- + აქტივებზე წვდომა დასაშვებია მხოლოდ ხელმძღვანელობის ზოგადი ან კონკრეტული ავტორიზაციის შესაბამისად; და
- + აქტივების აღრიცხული ანგარიშვალდებულება არსებულ აქტივებს უდარდება გონივრული ინტერვალებით და შესაბამისი ზომები მიიღება ნებისმიერ განსხვავებასთან დაკავშირებით.

¹ ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების 1934 წლის კანონის 13 (ბ)(2)(ბ) პუნქტი.

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის (ICFR) ძირითადი ცნებები

შიდა კონტროლი

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი უფრო ფართო ცნების, შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ელემენტია. შიდა კონტროლის ცნების განმარტება შემუშავებულია ტრედვეის კომისიის სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის (COSO) მიერ (ეფექტიანი შიდა კონტროლით დაინტერესებული რამდენიმე ჯგუფის ინიციატივა). ეს განმარტება ქმნის ჩარჩოს, რომელიც სუბიექტებს დაეხმარება კონტროლის ისეთი მექანიზმების შემუშავებასა და შეფასებაში, რომელიც გაუმკლავდება ფართო სპექტრის რისკებს. ზემოაღნიშნულ ჩარჩოდოკუმენტში, რომელიც გამოქვეყნდა 1992 წელს და 2013 წელს განახლდა, შიდა კონტროლი განმარტებულია, როგორც „პროცესი, რომელსაც ახორციელებს სუბიექტის დირექტორთა საბჭო, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი და შექმნილია დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ ოპერაციებთან, ანგარიშგებასთან და კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებული მიზნები მიღწეულია.“²

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი (ICFR) ეხება კონტროლის ისეთ მექანიზმებს, რომლებიც სპეციალურად არის შემუშავებული ფინანსური ანგარიშგების რისკებზე რეაგირებისთვის. მარტივი სიტყვებით, საჯარო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი შედგება კონტროლის

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი უფრო ფართო ცნების, შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ელემენტია.

მექანიზმებისგან, რომლებიც შექმნილია დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის თაობაზე, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება სანდოა და მომზადებულია GAAP-ის შესაბამისად.

ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობები შეიძლება აღმოჩნდეს, მაგალითად, მათემატიკური შეცდომების ან GAAP-ის არასწორი გამოყენების შედეგად, ან განზრახ (თაღლითობის გამო). ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის (ICFR) სისტემა უნდა ითვალისწინებდეს და გაუმკლავდეს ასეთ შემთხვევებს.

² COSO-ს შიდა კონტროლი – ინტეგრირებული ჩარჩო ©2014 COSO. ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ნებართვით. იხილეთ რეზიუმე, გვერდი 3.

ეფექტური ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ კორპორაციული ჩანაწერები არ არის განზრახ ან უნებლიედ მცდარი.

თალითური ფინანსური ანგარიშგების რისკი არის ძირითადი გასათვალისწინებელი ფაქტორი საჯარო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის სისტემის დიზაინის შექმნისა და მისი ფუნქციონირების პროცესში. მაგალითად, ბაზრის მოლოდინმა სუბიექტის შემოსავალთან, მოგებასთან ან სხვა მიზნებთან დაკავშირებით შეიძლება გამოიწვიოს ზეწოლა ხელმძღვანელობაზე, განსაზღვრული სამიზნე მაჩვენებლების დასაკმაყოფილებლად.

ეფექტიანი ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ კორპორაციული ჩანაწერები მიზანმიმართულად მცდარი არ არის ამ ზეწოლის გამო. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის მექანიზმები, შიდა კონტროლის სისტემა თაღლითობის რისკის გათვალისწინებით უნდა იყოს შემუშავებული და დანერგული და მიესადაგებოდეს სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებს.

ფინანსური ანგარიშგების მოზადება ხშირად მოითხოვს რთული გადაწყვეტილებების მიღებას და ინფორმირებულ/გაცნობიერებულ მსჯელობას. შემდეგი სამივე პუნქტი მოითხოვს ხელმძღვანელობის მხრიდან განსჯას მომავალი მოვლენების დაშვებებთან და ალბათობასთან დაკავშირებით:

- + ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროები, როგორცაა საკრედიტო ზარალის ანარიცხების შეფასება;
- + არალიკვიდური ფასიანი ქაღალდების შეფასება; და
- + იმის განსაზღვრა, გაუფასურებულია თუ არა არამატერიალური აქტივები.

ანგარიშგების ასეთი ტიპის სფეროებში, როგორც წესი, არსებობს მისაღები/დასაშვები შედეგების გარკვეული დიაპაზონი და არა ერთადერთი „სწორი“ შედეგი, რომელიც უნდა შეფასდეს და ბუღალტრულად აისახოს. კონტროლს არ შეუძლია განსჯის აუცილებლობის გაუქმება ან ანგარიშგებაში განსხვავებების გამორიცხვა, რომლებიც თან ახლავს სიტუაციებს, რომლის დროსაც შესაძლებელია მისაღები განსჯის ფართო დიაპაზონის არსებობა. თუმცა, კონტროლის მექანიზმები შეიძლება შეიქმნას და დაინერგოს ისეთ პროცესზე რეაგირებისთვის, რომლის მეშვეობითაც გამოითვლება სააღრიცხვო შეფასებები და ამით უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგები წარდგენილია GAAP-ის შესაბამისად.

COSO-ს ჩარჩოს შიდა კონტროლის ხუთი ინტეგრირებული კომპონენტი³

1. კონტროლის გარემო — კონტროლის გარემო არის გარკვეული სტანდარტების, პროცესებისა და სტრუქტურების ერთობლიობა, რომელიც საფუძველს ქმნის ორგანიზაციის მასშტაბით შიდა კონტროლის განსახორციელებლად. დირექტორთა საბჭო და ზედა დონის ხელმძღვანელები აყალიბებენ ტონს შიდა კონტროლის მნიშვნელობასთან, მათ შორის ქვეყნის მოსალოდნელ სტანდარტებთან დაკავშირებით. ხელმძღვანელობა მოლოდინებს აძლიერებს/განამტკიცებს ორგანიზაციის სხვადასხვა დონეზე. კონტროლის გარემო მოიცავს ორგანიზაციის პატიოსნებასა და ეთიკურ ღირებულებებს; პარამეტრებს, რომლებიც დირექტორთა საბჭოს მმართველობითი ზედამხედველობის მოვალეობების შესრულების საშუალებას აძლევს; ორგანიზაციულ სტრუქტურას და უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის მინიჭებას/დანაწილებას; კომპეტენტური პირების მოზიდვის, განვითარებისა და შენარჩუნების პროცესს; ორგანიზაციის შედეგების საზომი მაჩვენებლების, წახალისებისა და დაჯილდოების მაღალ სტანდარტს, რომელიც ასტიმულირებს შედეგების მიმართ ანგარიშვალდებულებას. აქედან გამომდინარე, კონტროლის გარემო ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის მთლიან სისტემაზე.

2. რისკის შეფასება — ყველა სუბიექტს ემუქრება სხვადასხვა რისკი გარე და შიდა წყაროებიდან. რისკი განისაზღვრება, როგორც შესაძლო მოვლენა, რომელიც უარყოფითად იმოქმედებს მიზნების მიღწევაზე. რისკის შეფასება მოიცავს დინამიკურ და განმეორებით პროცესს, რომელიც განკუთვნილია მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისთვის. მთელი სუბიექტის მასშტაბით განსაზღვრული მიზნების მიღწევის გზაზე არსებული რისკები განიხილება რისკის მისაღებ დადგენილ დონესთან მიმართებით. ამრიგად, რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს იმის დასადგენად, თუ როგორ მოხდება რისკების მართვა.

რისკის შეფასების წინაპირობაა ორგანიზაციის სხვადასხვა დონესთან დაკავშირებული მიზნების განსაზღვრა.

გაგრძელება მე-6 გვერდზე

³ COSO-ს შიდა კონტროლი – ინტეგრირებული ჩარჩო ©2014 COSO. ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ნებართვით. იხილეთ რეზიუმე, გვერდები 4-5.

COSO-ს ჩარჩოს შიდა კონტროლის ხუთი ინტეგრირებული კომპონენტი გაგრძელება, დასაწყისი მე-5 გვერდზე

ხელმძღვანელობა ოპერაციებთან, ანგარიშგებასთან და შესაბამისობასთან დაკავშირებული კატეგორიების მიხედვით განსაზღვრავს მიზნებს იმდენად ნათლად, რომ შესაძლებელი გახდეს ამ მიზნებთან დაკავშირებული რისკების იდენტიფიცირება და გააანალიზება. ხელმძღვანელობა ასევე ითვალისწინებს ამ მიზნების შესაფერისობას მთელი სუბიექტისთვის. გარდა ამისა, რისკის შეფასება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინოს გარემოსა და საკუთარი ბიზნესმოდელის ცვლილებები, რამაც შეიძლება არსებული შიდა კონტროლი არაეფექტიანი გახადოს.

3. მაკონტროლებელი საქმიანობა — არის მოქმედებები, რომლებიც დადგენილია პოლიტიკისა და პროცედურების მეშვეობით და უზრუნველყოფს ხელმძღვანელობის მითითებების შესრულებას მიზნების მისაღწევად და რისკების შესამცირებლად. **მაკონტროლებელი საქმიანობა** ხორციელდება ორგანიზაციის ყველა დონეზე, ბიზნესპროცესების სხვადასხვა ეტაპზე და ტექნოლოგიურ გარემოსთან დაკავშირებით. ამგვარი ქმედებები შეიძლება იყოს პრევენციული ან გამოვლენითი ხასიათის და მოიცავდეს მექანიკურ და ავტომატიზებულ ღონისძიებებს, როგორცაა ავტორიზაცია და დამტკიცება, ვერიფიკაცია, შეჯერება და ბიზნესის/სუბიექტის შედეგების მიმოხილვა. მოვალეობების გამიჯვნა, როგორც წესი, გაითვალისწინება კონტროლის ღონისძიებების შერჩევასა და გაუმჯობესებაში. იქ, სადაც მოვალეობების დანაწილება არ არის პრაქტიკული/შეუძლებელია, ხელმძღვანელობა ირჩევს და შეიმუშავებს ალტერნატიულ **მაკონტროლებელ ღონისძიებებს**.

4. ინფორმაცია და კომუნიკაცია — ინფორმაცია აუცილებელია სუბიექტისთვის

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესასრულებლად, მიზნების მიღწევის ხელშეწყობის მიზნით. ხელმძღვანელობა თვითონ ქმნის ან მოიპოვებს და იყენებს შესაბამის და ხარისხიან ინფორმაციას როგორც შიდა, ისე გარე წყაროებიდან, შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად. კომუნიკაცია არის საჭირო ინფორმაციის მიწოდების, გაზიარებისა და მოპოვების უწყვეტი, განმეორებითი პროცესი. შიდა კომუნიკაცია არის საშუალება, რომლის მეშვეობით ინფორმაცია ვრცელდება ორგანიზაციაში აღმავალი და დადმავალი მიმართულებით და მთელი სუბიექტის მასშტაბით. ეს პერსონალს საშუალებას აძლევს, მიიღოს მკაფიო გზავნილი ხელმძღვანელობისგან იმის თაობაზე, რომ კონტროლთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობა სერიოზულად უნდა მიიღონ. გარე კომუნიკაცია ორმხრივია: ის შესაძლებელს ხდის შესაბამისი გარე ინფორმაციის შემომავალ გადაცემას და ინფორმაციის მიწოდებას გარე მხარეებისთვის მათი მოთხოვნილებებისა და მოლოდინების საპასუხოდ.

5. მონიტორინგის ღონისძიებები — მიმდინარე შეფასებები, ცალკეული შეფასებები ან ამ ორი ტიპის შეფასებების რაიმე კომბინაცია გამოიყენება შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტიდან თითოეულის არსებობის და ფუნქციონირების (მაძთ შორის, თითოეულ მათგანში მოქმედი პრინციპების) დასადგენად. სუბიექტის სხვადასხვა დონის ბიზნესპროცესებში ინტეგრირებული მიმდინარე შეფასებები დროულ ინფორმაციას იძლევა. ცალკეული შეფასებები, რომლებიც პერიოდულად ტარდება, მოცულობითა და სიხშირით განსხვავებული იქნება, რაც დამოკიდებულია რისკების შეფასებაზე, მიმდინარე შეფასებების ეფექტიანობასა და ხელმძღვანელობის სხვა მოსაზრებებზე. აღმოჩენილი ფაქტები ფასდება მარეგულირებლების, სტანდარტების დამდგენი აღიარებული ორგანოების ან ხელმძღვანელობისა და დირექტორთა საბჭოს მიერ განსაზღვრული კრიტერიუმების მიხედვით და ხარვეზების შესახებ ეცნობება ხელმძღვანელობასა და დირექტორთა საბჭოს, საჭიროებისამებრ.

დასაბუთებული რწმუნება

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის არცერთ სისტემას არ შეუძლია აბსოლუტური რწმუნების უზრუნველყოფა იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. შიდა კონტროლის სისტემებს მართავენ ადამიანები და ისინი შეცდომებს უშვებენ.

ასევე, მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სუბიექტების უმრავლესობისთვის სამართლებრივი მოთხოვნაა

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის სისტემის არსებობა, რომელიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას ფინანსური ანგარიშგების სანდოობასთან დაკავშირებით, ხარჯების გათვალისწინებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონტროლის სისტემების დიზაინზე. ამ მიზეზების გამო შეუძლებელია კონტროლის ისეთი სისტემის შექმნა, რომელიც თავიდან აიცილებს ან დროულად აღმოაჩენს ყველა პოტენციურ შეცდომას. ამასთან ერთად, მიზანმიმართულმა გადაცდომებმა, როგორცაა თაღლითობა, შეთქმულება ან

ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უგულვებელყოფა, შეიძლება ხელი შეუშალოს კონტროლის მექანიზმების დანიშნულებისამებრ ფუნქციონირებას, იმის მიუხედავად, რამდენად კარგად არის ისინი შემუშავებული.

შესაბამისად, კონტროლის სისტემებს შეუძლია დასაბუთებული, მაგრამ არა აბსოლუტური რწმუნების უზრუნველყოფა იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება სანდოა და მომზადებულია GAAP-ის შესაბამისად. რა იქნება „დასაბუთებული“ დამოკიდებულია თითოეული კონკრეტული სიტუაციის ფაქტებსა და გარემოებებზე. ფასიანი ქაღალდების კანონმდებლობა დასაბუთებულ რწმუნებას განმარტავს, როგორც რწმუნების ისეთ ხარისხს, რომელიც დააკმაყოფილებს გონიერ თანამდებობის პირებს საკუთარი საქმის წარმართვისას.

კონტროლის გარემო

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ერთ-ერთი მთავარი კომპონენტია კონტროლის გარემო: ორგანიზაციის სტანდარტები, პროცესები, სტრუქტურები და ღირებულებები. სანდო ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად შექმნილი კონტროლი უფრო წარმატებული იქნება, თუ სუბიექტის კულტურა - მათ შორის ხელმძღვანელობის ტონი - ასახავს კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ღირებულებების მნიშვნელობას და საიმედო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულებას.

დადებითი კონტროლის გარემოს ზოგიერთი ინდიკატორია:

- + დირექტორთა საბჭოს და ზედა რგოლის ხელმძღვანელების განცხადებები და ქმედებები, რომლებიც ადასტურებს ეფექტიანი კონტროლის მხარდაჭერას;
- + კორპორაციული ქცევის შესაბამისი კოდექსის გამოცემა და აღსრულება; და
- + ტრენინგის პროგრამები, რომლებიც თანამშრომლებს აიარაღებს ეთიკური საკითხების იდენტიფიცირებისა და გადაწყვეტისთვის აუცილებელი ცოდნითა და უნარებით.

მაკონტროლებელი საქმიანობა

მაკონტროლებელი საქმიანობა - კონკრეტული ქმედებებია, რომლებიც დადგენილია პოლიტიკისა და პროცედურების მეშვეობით და შექმნილია ფინანსური ანგარიშგების რისკის შესამცირებლად. მაკონტროლებელი საქმიანობა ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის კიდევ ერთი ძირითადი კომპონენტია. **მაკონტროლებელი საქმიანობა** ისეთივე მრავალფეროვანია, როგორც საჯარო სუბიექტების ბიზნესი. შემდეგი ცნებები სასარგებლოა **მაკონტროლებელი საქმიანობის** გასაგებად:

1. მოვალეობების დანაწილება,
2. საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) საერთო კონტროლი,

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის განმარტება აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების კომისიის მიერ

აშშ-ის ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების კომისიის (SEC ან კომისია) წესები ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლს (ICFR) განმარტავს, როგორც „პროცესს, რომელიც შექმნილია რეგისტრირებული სუბიექტის აღმასრულებელი პირებისა და ძირითადი ფინანსისტების მიერ ან მათი ზედამხედველობით, ან მსგავსი ფუნქციების შემსრულებელი პირების მიერ და დამტკიცებულია რეგისტრირებული პირის დირექტორთა საბჭოს, ხელმძღვანელობის და სხვა პერსონალის მიერ, დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ გარემოებისთვის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება სანდოა და შეესაბამება GAAP-ის მოთხოვნებს. აღნიშნული წესები მოიცავს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც:

- (1) ეხება ჩანაწერების შენახვას, რომლებიც გონივრულ ფარგლებში დეტალურად და სამართლიანად ასახავს რეგისტრირებული პირის აქტივებთან დაკავშირებულ ოპერაციებსა და მათ განკარგვას;
- (2) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ ოპერაციები აღირიცხება საჭიროებისამებრ, რათა ფინანსური ანგარიშგება მომზადდეს GAAP-ის შესაბამისად და რეგისტრირებული პირის შემოსავლები და ხარჯები განხორციელდეს მხოლოდ რეგისტრირებული პირის ხელმძღვანელობის და დირექტორთა საბჭოს მიერ გაცემული ავტორიზაციის შესაბამისად.
- (3) უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას რეგისტრირებული პირის აქტივების უნებართვო შეძენის, გამოყენებისა ან განკარგვის თავიდან აცილების ან დროული გამოვლენის შესახებ, რომელსაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოეხდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.”⁴

3. კონტროლი სუბიექტის დონეზე და პროცესის დონეზე და
4. პრევენციული და გამოვლენითი კონტროლი.

მოვალეობების დანაწილება

შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია მოვალეობების დანაწილება. ეს ცნება გულისხმობს პროცესის სხვადასხვა ნაწილზე პასუხისმგებლობის დაკისრებას სხვადასხვა პირზე ისე, რომ ვერცერთმა

⁴ კანონი ფასიანი ქაღალდების და ბირჟების შესახებ - 13 ა - 15 (ვ)

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის არცერთ სისტემას არ შეუძლია აბსოლუტური რწმუნების უზრუნველყოფა.

პირმა ვერ გააკონტროლოს პოტენციურად პროცესის ისეთი ელემენტები, რომლებიც შეიძლება ერთმანეთთან წინააღმდეგობაში მოდიოდეს.

მოვალეობების დანაწილების მნიშვნელობა ნაწილობრივ გამომდინარეობს იქიდან, რომ ორ პირს შორის შეთქმულება უფრო ნაკლებადაა მოსალოდნელი, ვიდრე ერთი პირის მიერ განხორციელებული გადაცდომა.

მოვალეობების დანაწილება ასევე ასახავს იმ მცირე ალბათობას, რომ ორმა პირმა დაუშვას ერთი და იგივე შეცდომა ოპერაციის აღრიცხვასთან დაკავშირებით.

მოვალეობების დანაწილების კარგი მაგალითია საწყობთან ფიზიკური წვდომის პასუხისმგებლობის დაკისრება იმ პირისთვის, რომელიც პასუხისმგებელია მარაგების აღრიცხვის დოკუმენტების წარმოებაზე.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) საერთო კონტროლი

სუბიექტის მიერ IT-ის გამოყენება გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაციის დამუშავების, შენახვისა და გადაცემის ხერხზე და, შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემის შექმნასა და დანერგვაზე. შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტი შეიძლება მოიცავდეს გარკვეული დონის ავტომატიზაციას. ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი შიდა კონტროლის შესწავლა გულისხმობს იმის გაგებას/შესწავლას, როგორ იყენებს სუბიექტი IT-ის კონტროლის გარემოს თითოეული კომპონენტისთვის.

სუბიექტის მიერ IT პროგრამების ან მისი სხვა ასპექტების გამოყენებამ IT გარემოში შეიძლება გამოიწვიოს რისკები, რომლებიც IT-ის გამოყენებიდან მომდინარეობს.

ეს რისკები განსხვავდება იმის მიხედვით, თუ რამდენად ეყრდნობა სუბიექტი IT-ს თავის საინფორმაციო სისტემაში პროცესების მხარდასაჭერად, რათა შეინარჩუნოს დაკავშირებული მონაცემებისა და ინფორმაციის სისრულე და სიზუსტე, ასევე უზრუნველყოს ავტომატიზებული კონტროლისა და სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების სანდოობა. IT-ის საერთო კონტროლის საშუალებები, როგორც წესი, იწერება IT-ის გამოყენების შედეგად წარმოშობილ რისკებზე რეაგირებისთვის.

კონტროლი და მომსახურე ორგანიზაციები

შიდა კონტროლის გარდა, ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს მომსახურე ორგანიზაციაში მოქმედი ნებისმიერი შესაბამისი კონტროლის მექანიზმი, რომელიც გავლენას ახდენს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე⁵. სუბიექტები ხშირად თავიანთი ბიზნესპროცესების მნიშვნელოვან ასპექტებს მომსახურე ორგანიზაციებს გადასცემენ (outsorce). ასეთი ორგანიზაციების მიერ გაწეული მომსახურება აქტუალური ხდება ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტის კონტექსტში, როდესაც ამგვარი მომსახურება და მათი კონტროლი გავლენას ახდენს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის ბიზნესპროცესებზე. ხელმძღვანელობამ უნდა გააცნობიეროს მომსახურების ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ბუნება და მნიშვნელობა და შეაფასოს მათი გავლენა სუბიექტის შიდა კონტროლის ჩარჩოზე.

თუ სუბიექტი განსაზღვრავს, რომ მომსახურე ორგანიზაციას კავშირი აქვს მის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მას შეუძლია შეიმუშაოს და განახორციელოს საკუთარი კონტროლის მექანიზმები ამ ორგანიზაციის მიერ გაწეულ შესაბამის მომსახურებასთან დაკავშირებით.

ალტერნატიულად, მომსახურე ორგანიზაციას შეუძლია დაიქირავოს საკუთარი აუდიტორი ინფორმაციის წარსადგენად თავისი კონტროლის სისტემების აღწერილობისა და დიზაინის შესახებ (ანგარიშის 1-ლი ტიპი) ან თავისი კონტროლის სისტემების აღწერილობისა და დიზაინის და ასევე მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობის (ანგარიშის მე-2 ტიპი) შესახებ. ასეთი ანგარიშის გამოყენება სუბიექტს შეუძლია იმის დასადგენად, მომსახურე ორგანიზაციაში შექმნილი და დანერგილია თუ არა სათანადო კონტროლის

⁵ როგორც განსაზღვრულია PCAOB აუდიტის 2601 სტანდარტით, *სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენების განხილვა* (AS 2601), პუნქტი .02, მომსახურე ორგანიზაცია არის სუბიექტი (ან სუბიექტის სეგმენტი), რომელიც მომსახურებას უწევს მომხმარებელ ორგანიზაციას, რომელიც არის მომხმარებლის ორგანიზაციის საინფორმაციო სისტემის ნაწილი. მაგალითად, სუბიექტმა შეიძლება გადასცეს თავისი სახელფასო ფუნქცია გარე მომსახურე ორგანიზაციას.

6. ას 2601 ითვალისწინებს აუდიტის მოთხოვნებს სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებასთან დაკავშირებით.

IT საერთო კონტროლი ზოგადად მოიცავს ინფორმაციის უსაფრთხოების კონტროლს, პროგრამების დამუშავებას, სისტემის ტექნიკურ მომსახურებასა და ექსპლუატაციას. რისკის შეფასების პროცედურების ფარგლებში, გარე აუდიტორები ავლენენ და აფასებენ IT-ის გამოყენების შედეგად წარმოშობილ რისკებს, მათ შორის კიბერუსაფრთხოების რისკებს, რომელთა წინაშეც დგას სუბიექტი. შესაბამის კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, IT-ის საერთო კონტროლის მექანიზმები, განისაზღვრება ამ რისკების შესამცირებლად. ზემოაღნიშნული საერთო კონტროლი ეხება IT-ის იმ გამოყენებით პროგრამებსა და ინფრასტრუქტურას, რომელიც რელევანტურია ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლისთვის, მათ შორის, კიბერუსაფრთხოებასთან დაკავშირებულ გარკვეულ კონტროლის მექანიზმებს.⁷

სუბიექტის დონისა და პროცესის დონის კონტროლის მექანიზმები

სუბიექტის დონის კონტროლი განკუთვნილია დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის თაობაზე, რომ სუბიექტთან დაკავშირებული მიზნები მთლიანობაში მიიღწევა. სუბიექტის დონის ზოგიერთი კონტროლის საშუალება ფართო გავლენას ახდენს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე. აუდიტის კომიტეტის ზედამხედველობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სუბიექტის ყოველთვიურ ბიუჯეტსა და რეალურ ხარჯებს შორის არსებული განსხვავებების მიმოხილვა ფინანსური დირექტორის მიერ სუბიექტის დონეზე განხორციელებული კონტროლის მაგალითებია.

სხვა კონტროლის მექანიზმები მოქმედებს პროცესის, ოპერაციის ან გამოყენებითი პროგრამის დონეზე. ამგვარი კონტროლი ეხება ერთ აქტივობას, როგორცაა იმის მოთხოვნა, რომ შემოსავლის ზედნადები უნდა შეუდარდეს გამყიდველის ზედნადებს (ინვოისს), გამყიდველისათვის გადახდის განხორციელების ავტორიზაციამდე.

პრევენციული და გამოვლენითი კონტროლი

ზოგადად, კონტროლი იყოფა ორ კატეგორიად: პრევენციული კონტროლი და გამოვლენითი კონტროლი. პრევენციული კონტროლი მიზნად ისახავს, თავიდან აიცილოს ისეთი აქტივობა, რომელიც არ შეესაბამება კონტროლის მიზნებს. ამგვარი კონტროლი შეიძლება იყოს მექანიკური ან ავტომატიზებული. აი ზოგიერთი მაგალითი:

- + **დამტკიცებისა და გადახდის გამოივნა** — პრევენციული კონტროლის ერთ-ერთი მაგალითია იმის მოთხოვნა, რომ თანამშრომელს, რომელიც უფლებამოსილია, განახორციელოს გამყიდველისთვის გადახდის ინიცირება, ასევე არ ჰქონდეს მომწოდებლის გადახდის ჩეკების ხელმოწერის უფლება. სხვასთან ერთად, ასეთი კონტროლის მიზანია არაავტორიზებული გადახდების რისკის შემცირება.
- + **IT სისტემებზე წვდომის შეზღუდვა** — პრევენციული კონტროლის კიდევ ერთი მაგალითია აღრიცხვის ან გადახდის ფუნქციებთან დაკავშირებულ პროგრამებზე წვდომის კონტროლი პაროლებისა და წვდომის კოდების გამოყენებით იმ პირების შეზღუდვა, რომლებსაც შეუძლიათ IT პროგრამების შეცვლა. ამგვარი კონტროლი ამცირებს არაავტორიზებული ოპერაციის რისკს. IT სისტემებზე მომხმარებლის წვდომა უზრუნველყოფილი უნდა იყოს სამუშაო პასუხისმგებლობების შესაბამის დონეზე, მოვალეობების

შესაბამისი დანაწილებისა და აქტიური მონიტორინგის გათვალისწინებით.

სუბიექტის მიერ წარმოებული ინფორმაცია (IPE)

სუბიექტის მიერ წარმოებული ინფორმაცია საფუძვლად უდევს როგორც ფინანსური ინფორმაციის დამუშავებას, ისე შიდა კონტროლის გარკვეული პროცედურების ფუნქციონირებას. COSO-ს ინფორმაციისა და კომუნიკაციის კომპონენტი გთავაზობთ რეკომენდებულ პროცედურებს ასეთი ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის გამოსასწორებლად. ეს პროცედურები, როგორც წესი, მოიცავს პირველადი მონაცემების განხილვას, ანგარიშის ლოგიკასა და მომხმარებლის მიერ განსაზღვრულ პარამეტრებს, რომლებიც გამოიყენება ანგარიშების შესადგენად.

სუბიექტის კონტროლის მექანიზმების დიზაინი, დანერგვა და შეფასება მორგებული უნდა იყოს სუბიექტის ანგარიშგების რისკებზე.

- **ავტომატიზებული კონტროლი** — ავტომატიზებული კონტროლი მოიცავს ისეთ კონტროლს, როგორცაა მონაცემების დამუშავების კონტროლი და ავტომატური გამოთვლები, ავტორიზაცია და დამტკიცება.

გამოვლენითი კონტროლი მიზნად ისახავს შეცდომის ან არაავტორიზებული მოქმედებების იდენტიფიცირებას მათი განხორციელების შემდეგ, რათა დროულად მოხდეს მათი გამოსწორება. ამგვარი კონტროლის ორი მაგალითია:

- **შეჯერება** — ჩანაწერების ორი ნაკრების დამოუკიდებლად შედარება, რომლებიც ეხება ერთსა და იმავე ოპერაციას და ნებისმიერი განსხვავებების ანალიზი არის გამოვლენითი კონტროლი. სუბიექტის

წიგნებში არსებული ნაღდი ფულის ანგარიშის ნაშთის შეჯერებით მის საბანკო ჩანაწერებთან შეიძლება გაირკვეს, სუბიექტის მიერ აღრიცხული გადახდები მიღებული ჰქონდა თუ არა ბანკს, ან ბანკის მიერ ანგარიშში ასახული თანხის გატანა იყო თუ არა აღრიცხული სუბიექტის მიერ.

⁷ იხ. CAQ's resource, *Understanding Cybersecurity and the External Audit* (February 2016).

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების იერარქია

არსებითი ნაკლოვანება: არსებითი ნაკლოვანება არის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომელიც ქმნის გონივრულ შესაძლებლობას, რომ დროულად არ მოხდებოდეს სუბიექტის წლიური ან შუალედური ფინანსური ანგარიშგების არსებითი შეცდომის თავიდან აცილება ან გამოვლენა.⁸

მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება: მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება არის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა, რომელიც არსებით ნაკლოვანებასთან შედარებით ნაკლებად სერიოზულია, მაგრამ საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ იმ პირთა ყურადღება მიიქციოს, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობაზე.⁹

ნაკლოვანება: ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ნაკლოვანება არსებობს მაშინ, როდესაც კონტროლის სისტემის დიზაინი ან მუშაობა ხელმძღვანელობას ან თანამშრომლებს საშუალებას არ აძლევს, დაკისრებული ფუნქციების შესრულების პროცესში დროულად აღკვეთონ ან აღმოაჩინონ უზუსტობები.¹⁰

ხელმძღვანელობის მიმოხილვის კონტროლის სისტემები (MRCs) – ამგვარი კონტროლის მექანიზმები, ჩვეულებრივ, მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების შედარებას მოსალოდნელ თანხებთან და მნიშვნელოვანი განსხვავებების გამოკვლევას. ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ასეთი მიმოხილვა შეიძლება მოიცავდეს (1) ფაქტობრივი შედეგების ყოველთვიურ შედარებას პროგნოზირებულ (ან ბიუჯეტით დაგეგმილ) შედეგებთან; (2) სხვა მაჩვენებლების შედარებას, როგორცაა საერთო მოგების მარჟა და ხარჯების ხვედრითი წილი გაყიდვებთან მიმართებით; ან (3) ბალანსის მიმოხილვას ყოველ კვარტალში. მოულოდნელი გადახრების გამოკვლევამ შესაძლოა გამოავლინოს უზუსტობები ან მოულოდნელი ცვლილებები სუბიექტის ბიზნესში. ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შეფასების პროცესში ხელმძღვანელობის მიერ დანერგილ მიმოხილვის კონტროლის სისტემაზე დაყრდნობისას, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა განიხილოს, ადეკვატურად რეაგირებს თუ არა კონტროლის სისტემა არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან ანგარიშებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან.¹¹

ხელმძღვანელობის მიმოხილვის კონტროლის ბევრი პროცედურა სუბიექტის დონისთვის არის განკუთვნილი, რომლებიც ერთმანეთისგან ბუნებით და სიზუსტით განსხვავდება. სუბიექტის დონის კონტროლის პროცედურა შეიძლება მოქმედებდეს სიზუსტის ადეკვატური დონით და ითვალისწინებდეს შეცდომების დროულად პრევენციასა და აღმოჩენას დამოუკიდებლად,^{12,13} ან შეიძლება მოქმედებდეს კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთად. შემდეგი ფაქტორები გავლენას ახდენს სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმების სიზუსტეზე, ამიტომ ისინი გასათვალისწინებელია ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შეფასებისას: (1) მიმოხილვის მიზანი, (2) გასანხილველი ინფორმაციის აგრეგირების დონე, (3) შესრულების თანმიმდევრულობა, (4) კავშირი შესაბამის მტკიცებებთან, (5) მოლოდინების პროგნოზირებადობა და (6) გამოკვლევის კრიტერიუმები.¹⁴

ხელმძღვანელობის მიმოხილვის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება დამოკიდებული იყოს კონტროლის სხვა მექანიზმებზე, მაგალითად, კონტროლის ისეთ პროცედურებზე, რომლებიც უზრუნველყოფს ინფორმაციის სიზუსტეს, სისრულეს და ვალიდურობას, რათა შესაბამისი ინფორმაცია საკმარისად სანდო იყოს მისი მიზნების კონტექსტში.

⁸ რეგულაცია S-X წესი 1-02(a)(4) და AS 2201.A7.

⁹ რეგულაცია S-X წესი 1-02(a)(4) და AS 2201.A11.

¹⁰ AS 2201.A3.

¹¹ 2013 წლის 24 ოქტომბერს, საჯარო სუბიექტების ბულალტრული აღრიცხვის ზედამხედველობის საბჭომ (PCAOB) გამოსცა პერსონალის აუდიტის პრაქტიკის დოკუმენტი No11 (SAPA No. 11), *ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტის მოსაზრებები*. მიუხედავად იმისა, რომ ეს დოკუმენტი მიმართულია გარე აუდიტორებზე, ყველა დაინტერესებულ მხარეს შეუძლია ისარგებლოს ამ მითითებებით, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიმოხილვის კონტროლის ტესტირებით.

¹² AS 2201, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტი, რომელიც ინტეგრირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, პუნქტი 23.

¹³ კომისიის მიერ გამოცემული სახელმძღვანელო ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შესახებ ხელმძღვანელობის ანგარიშთან დაკავშირებით, 1934 წლის ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების შესახებ კანონის 13(a) ან 15(d) ნაწილის მიხედვით (2007 წლის ივნისი) და AS 2201.23.

¹⁴ PCAOB SAPA No. 11, გვერდი 20.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სკალირება სუბიექტის შესაბამისად

კონტროლის სისტემის შექმნა, დანერგვა და შეფასება მორგებული უნდა იყოს სუბიექტის ანგარიშგების რისკებზე. ამ რისკებზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს სუბიექტის სიდიდემ. სუბიექტის სიდიდისა და მისი საქმიანობის მასშტაბის ზრდასთან ერთად მით უფრო რთული ხდება ფინანსური ანგარიშგების ეფექტიანი შიდა კონტროლის სისტემის შექმნა და ფუნქციონირება. ამავე დროს, მცირე სუბიექტებს შეიძლება პრობლემები შეექმნათ ამასთან დაკავშირებით შეზღუდული კვალიფიციური რესურსების გამო.

ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის გვერდის ავლის რისკი შეიძლება უფრო დიდი იყოს პატარა სუბიექტში, სადაც ხელმძღვანელები უშუალოდ არიან ჩართულნი სუბიექტის საქმიანობასა და ოპერაციების აღრიცხვაში. გარდა ამისა, მცირე სუბიექტს შეიძლება არ ჰყავდეს საკმარისი პერსონალი, რათა სრულად განახორციელოს მოვალეობების დანაწილება ყველა პროცესში. მიუხედავად ამისა, მცირე ზომის საჯარო სუბიექტებმა მაინც უნდა დანერგონ ისეთი კონტროლის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების (GAAP) შესაბამისად და არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს.

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლს იმ შემთხვევაში აქვს ნაკლოვანება, თუ კონტროლის სისტემის დიზაინი ან ფუნქციონირება ხელმძღვანელობას ან თანამშრომლებს დაკისრებული მოვალეობების სათანადოდ შესრულების შესაძლებლობას არ აძლევს, რათა დროულად აღკვეთონ ან აღმოაჩინონ უზუსტობები. როდესაც კონტროლის სისტემის დიზაინში ან ფუნქციონირებაში ნაკლოვანებები გამოვლინდება, ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, რამდენად სერიოზული შეიძლება იყოს ნაკლოვანების გავლენა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მასშტაბებზე დადგენილი პროცესების მთლიანობაზე. უფრო სერიოზული ნაკლოვანებები კლასიფიცირდება როგორც მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები ან სისტემის არსებითი ნაკლოვანებები.

იმის დადგენა, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ნაკლოვანება წარმოადგენს თუ არა არსებით ნაკლოვანებას, დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

1. ნაკლოვანების შედეგად უზუსტობის წარმოშობის ალბათობაზე;
2. პოტენციური უზუსტობის სიდიდე, რომელიც, გონივრულ ფარგლებში, შესაძლებელია მომხდარიყო ან შეიძლება მოხდეს მომავალში ამ ნაკლოვანების შედეგად, იყო თუ არა ან შეიძლება იყოს თუ არა არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისთვის; და
3. ხელმძღვანელობის მხრიდან ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში განხორციელებული კონტროლი დროულად აღკვეთდა ან გამოავლენდა თუ არა უზუსტობას იმ შემთხვევაში, თუ ის არსებითი გახდებოდა.

ფასიანი ქაღალდებისა და საფონდო ბირჟების კომისიის წინაშე ანგარიშგების მიზნებისთვის, თუ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლში ერთი არსებითი ნაკლოვანება მაინც არსებობს, მაშინ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი არ მიიჩნევა ეფექტიანად. კონტროლის დანარჩენი მექანიზმების ეფექტიანობის მიუხედავად, არსებითი ნაკლოვანება იმას ნიშნავს, რომ არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ სუბიექტის კონტროლის სისტემა დროულად ვერ აღკვეთს ან ვერ აღმოაჩენს სუბიექტის შუალედური ან წლიური ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებითია ინდივიდუალურად, ან სხვა უზუსტობებთან ერთად.

მნიშვნელოვანია გვესმოდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის არსებითი ნაკლოვანება სულაც არ ნიშნავს იმას, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებები მცადრია/არსებით უზუსტობებს შეიცავს. ეს უფრო მეტად ნიშნავს იმას, რომ არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ სუბიექტის კონტროლის სისტემა დროულად ვერ აღკვეთს ან ვერ გამოავლენს ნაკლოვანებას.*

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის როლი და პასუხისმგებლობები

ხელმძღვანელობა

სუბიექტის ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შექმნაზე, დანერგვასა და მონიტორინგზე. მართალია, მართვისა და ხელმძღვანელობის სტრუქტურები განსხვავებულია, მაგრამ ბევრ სუბიექტში ფინანსურ დირექტორს (ან მთავარ ბუღალტერს) და მის თანამშრომლებს ეკისრებათ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე ყოველდღიური პასუხისმგებლობა.

სარბანეს-ოქსლის აქტის 404(ა) მუხლი (გარკვეული გამოწვევის გარდა) ყველა საჯარო სუბიექტის მთავარი აღმასრულებელი პირებისა და ფინანსური დირექტორებისგან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის ყოველწლიურ შეფასებას. ფასიანი ქაღალდების კომისიამ (SEC) გამოაქვეყნა ინსტრუქცია, რომელშიც ნათქვამია, რომ „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებაზე, რომელიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ და გარე მიზნებისთვის განკუთვნილი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისად“. გარდა ამისა, კომისიის ინსტრუქციაში ნათქვამია, რომ „ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია მტკიცებულებების, მათ შორის, დოკუმენტაციის წარმოებაზე, რათა უზრუნველყოს თავისი შეფასების დასაბუთება.

მნიშვნელოვანია, რომ კომპიუტერული, კარგად მომზადებული პირები ჩაერთონ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შექმნასა და ზედამხედველობაში.

ასევე, ეს მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ შესრულებული სამუშაოს განხილვის საშუალებას მისცემს მესამე მხარესაც, როგორცაა სუბიექტის გარე აუდიტორი.¹⁵

შიდა კონტროლის შეფასებისას, ხელმძღვანელობამ უნდა განსაზღვროს, დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის ისეთი მექანიზმები, რომლებიც ადეკვატურად რეაგირებს რისკებზე, კერძოდ, იმის რისკზე, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ვერ უზრუნველყოფს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებებში არსებითი უზუსტობის პრევენციას ან ვერ გამოავლენს დროულად და ეფექტურად თუ არა კონტროლის ეს მექანიზმები. კომისიის რეკომენდაციაა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შეფასება ეყრდნობოდეს რისკზე დაფუძნებულ, „ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომას. ამ მიდგომის მიხედვით, ხელმძღვანელობა უპირველესად ყურადღებას ამახვილებს სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმებზე, შემდეგ მნიშვნელოვან ანგარიშებსა და მნიშვნელოვან პროცესებზე და ბოლოს, მაკონტროლებელ ღონისძიებებზე/კონტროლის პროცედურებზე. მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის შეფასება მთლიანად უნდა მოიცავდეს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლს, მან განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს იმ სფეროებს, რომლებიც ყველაზე დიდ რისკს წარმოადგენს სანდო ფინანსური ანგარიშგებისთვის.¹⁶

¹⁵ კომისიის სახელმძღვანელო ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შესახებ ხელმძღვანელობის ანგარიშთან დაკავშირებით 1934 წლის ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების აქტის 13(ა) ან 15(დ) ნაწილის მიხედვით (2007 წლის ივნისი).

¹⁶ AS 2201.29 მოიცავს რისკ ფაქტორებს, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი ანგარიშგების იდენტიფიკაციისა და გამჟღავნებისა და მათ შესაბამის მტკიცებულებებთან.

პრაქტიკულად, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის პროცედურებს ასრულებენ ცალკეული პირები მთელ სუბიექტში და მნიშვნელოვანია, რომ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შექმნისა და ზედამხედველობის პროცესში კომპეტენტური, კარგად მომზადებული პირები იყვნენ ჩართულნი. სუბიექტის ყველა დონეზე მენეჯერები უნდა იყვნენ ანგარიშვალდებულები თავიანთ სფეროებში კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე. თითოეული ბიზნესპროცესი, როგორცაა გაყიდვები, შესყიდვები, რეკლამა და წარმოება, უნდა კონტროლდებოდეს ისეთი მექანიზმების მეშვეობით, რომლებიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ პროცესი ეფექტიანად მიმდინარეობს და ჩანაწერები ზუსტად ასახავს თითოეულ ოპერაციას. გარდა ამისა, ბიზნესპროცესების მენეჯერებს ევალებათ იმის უზრუნველყოფა, რომ თავიანთ თანამშრომლებს ნათელი წარმოადგენა ჰქონდეთ და აფასებდნენ დანაყოფის საქმიანობასთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებს. კონტროლის დარღვევამ/ჩაშლამ რომელიმე ერთ პროცესში ან ღონისძიებაში შეიძლება გამოიწვიოს გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობა, შიდა კონტროლის სისტემის დანარჩენი ნაწილების ეფექტიანობის მიუხედავად.

ხელმძღვანელობის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ

სარბანეს-ოქსლის აქტის 404(ა) მუხლი (გარკვეული გამოწვევების შემთხვევაში) ყველა საჯარო სუბიექტისგან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის ყოველწლიურ შეფასებას და შედეგების შესახებ ინფორმირებას. ხელმძღვანელობა ვალდებულია, თავის კვარტალურ ანგარიშებში განაცხადოს თავისი პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შექმნასთან, დანერგვასთან და ფუნქციონირებასთან დაკავშირებით და გაამჟღავნოს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის¹⁵ ნებისმიერი ცვლილების თაობაზე, რომელმაც არსებითი გავლენა იქონია ან გონივრულად მოსალოდნელია, რომ არსებითად იმოქმედებს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე. ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის შეფასების ვალდებულება და შედეგების გასაჯაროება აამაღლებს ინვესტორების ნდობას ფინანსური ანგარიშგებების მიმართ.

დამოუკიდებელი აუდიტორები

სარბანეს-ოქსლის აქტის 404(ბ) პუნქტი მსხვილი საჯარო სუბიექტებისგან მოითხოვს, რომ მათ ჰქონდეთ დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ. აუდიტის სტანდარტი (AS) 2201-ის მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტი და ფინანსური აუდიტი ინტეგრირებულია; ანუ ორივე აუდიტი ტარდება როგორც ერთი, ურთიერთგამაძლიერებელი პროცესი. ხელმძღვანელობის შეფასების მსგავსად, ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტშიც უნდა გამოიყენებოდეს რისკზე დაფუძნებული „ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომა, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის მთელ სისტემას, მაგრამ უფრო მეტ ყურადღებას ამახვილებს ფინანსური ანგარიშგების იმ სფეროების კონტროლზე, რომლებიც ყველაზე მგრძობიარეა არსებითი უზუსტობის მიმართ.

შედარებით შეზღუდული რესურსების მქონე სუბიექტებისათვის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტის ხარჯებთან დაკავშირებული წუხილის/პრობლემების გამო, კონგრესმა მცირე და ზოგიერთი ახალი საჯარო სუბიექტი გაათავისუფლა მოთხოვნისგან, რომ სუბიექტის აუდიტორმა დასკვნაში მოსაზრება გამოთქვას ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ. თუმცა, მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შემთხვევაშიც კი, აუდიტორს, აუდიტის რისკის შეფასების პროცესის ფარგლებში, მაინც მოეთხოვება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესწავლა, რაც მოიცავს აუდიტისთვის რელევანტური კონტროლის მექანიზმების დიზაინის შეფასებას და აგრეთვე იმის დადგენას, დანერგილია თუ არა ამგვარი კონტროლის მექანიზმები. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს არ მოეთხოვება შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, მას მოეთხოვება ხელმძღვანელობისა და აუდიტის კომიტეტის ინფორმირება წერილობით, კონტროლის სისტემის არსებითი ან მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებიც მისი ყურადღების არეში მოექცა.

აუდიტის კომიტეტები

დირექტორთა საბჭოს ეკისრება ზოგადი ზედამხედველობის განხორციელების პასუხისმგებლობა სუბიექტის ყველაწლიურ საქმიანობაზე, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და კონტროლის სისტემის შექმნასა და ფუნქციონირებაზე. საბჭოს ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე ხშირად დელეგირებულია აუდიტის კომიტეტზე, რომელსაც სარბანეს-ოქსლის აქტის მიხედვით კონკრეტული პასუხისმგებლობა ეკისრება ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობაზე.

აუდიტის კომიტეტის საქმიანობა ჩვეულებრივ მოიცავს:

- + ფინანსური ანგარიშგების რისკების შეფასების მიმოხილვას;
- + ფინანსური ანგარიშგების გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის ხელმძღვანელობის მიერ დაგეგმილი ღონისძიებების განხილვას;

¹⁷ სარბანეს-ოქსლის აქტის მუხლები 302 და 906; რეგულაცია S-K, პუნქტი 308(გ).

- + კონტროლის ნაკლოვანებების¹⁸ და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი პოტენციური გავლენის განხილვას ხელმძღვანელობასთან; და
- + ფინანსური ანგარიშგებისა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ხარისხის შეფასებას.

ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე, ინფორმაციას უნდა აწვდიდნენ აუდიტის კომიტეტს კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისა და ეფექტიანობის შესახებ. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, მისი მუშაობა ხშირად მოიცავს კონტროლის სისტემის ტესტირებასა და აუდიტის კომიტეტის ინფორმირებას¹⁷ გამოვლენილი ფაქტების/ნაკლოვანებების შესახებ.

სარბანეს-ოქსლის აქტის მიხედვით აუდიტის კომიტეტი ასევე პასუხისმგებელია დამოუკიდებელი აუდიტორის დაქირავებასა და მეთვალყურეობაზე.¹⁹ აუდიტორის კომუნიკაცია აუდიტის კომიტეტთან ინფორმაციის მნიშვნელოვანი წყაროა, რომელიც სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლს უკავშირდება. PCAOB-ის აუდიტის სტანდარტები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტის კომიტეტს, სხვა საკითხებთან ერთად, მიაწოდოს მოკლე ინფორმაცია აუდიტის სტრატეგიის მიმოხილვის შესახებ, რომელიც, როგორც წესი, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის განხილვას აუდიტორის მიერ დაგეგმილ აუდიტის სამუშაოებზე²⁰ დაყრდნობით.²¹

რომელ საჯარო სუბიექტებს არ მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტის ჩატარება

ზოგადად, მსხვილ საჯარო სუბიექტებს, რომლებიც წლიურ ანგარიშებს წარადგენენ ფასიანი ქაღალდების კომისიაში (SEC), მოეთხოვებათ თავიანთ წლიურ ანგარიშში სუბიექტის დამოუკიდებელი რეგისტრირებული საჯარო ბუღალტრული ფირმის დასკვნის შეტანა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ. თუმცა, რამდენიმე ტიპის სუბიექტი გათავისუფლებულია ამ მოთხოვნისაგან. ეს სუბიექტებია:

საინვესტიციო სუბიექტები - ერთობლივი ფონდები და სხვა ტიპის საინვესტიციო სუბიექტები, პრაქტიკულად, ფასიანი ქაღალდების გაერთიანებებია. ასეთი ფონდები თავად არ აწარმოებენ რაიმე სახის ბიზნესს.²²

რეგისტრირებული ემიტენტები, რომლებიც ანგარიშგებას წარადგენენ ჩვეულებრივი წესით - ასეთი სუბიექტები(1) ანგარიშგებას წარადგენენ ფასიანი ქაღალდების კომისიაში და (2) მათი აქციები თავისუფალ მიმოქცევაში წარმოდგენილია 75 მლნ აშშ დოლარზე ნაკლები მოცულობით (ანუ, საჯარო ვაჭრობისთვის ხელმისაწვდომი ფასიანი ქაღალდები). მათ არ ეხება წარდგენის იგივე ვადები, რომელიც უფრო მსხვილი სუბიექტებისთვის (რომლებიც დაჩქარებული წესით წარადგენენ ანგარიშგებას) არის დადგენილი.²³

ახლადდაფუძნებული მზარდი სუბიექტები (EGC) — ამ კატეგორიას განეკუთვნება ისეთი სუბიექტი, რომლის ჯამური წლიური ამონაგები ღირს აშშ დოლარზე ნაკლებია ჩვეულებრივი აქციების პირველი რეგისტრირებული საჯარო გაყიდვიდან ხუთი წლის განმავლობაში.²² ასეთი სუბიექტი კარგავს ზემოაღნიშნულ სტატუსს, თუ ის გახდება მსხვილი სუბიექტი, რომელსაც დაჩქარებული წესით მოეთხოვება ანგარიშგების წარდგენა (როგორც წესი, ამისთვის აუცილებელია მთლიანობაში მსოფლიოს მასშტაბით 700 მლნ აშშ დოლარის მოცულობის აქციების ქონა თავისუფალ მიმოქცევაში), ან თუ ის უშვებს 1 მლრდ აშშ დოლარზე მეტი ღირებულების არაკონვერტირებად სავალო ფასიან ქაღალდებს სამ წელიწადში.

¹⁸ აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტის კომიტეტს წერილობით აცნობოს ინტეგრირებული აუდიტის (AS 2201.78 და .80) და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოვლენილი ყველა არსებითი სისუსტე და მნიშვნელოვანი ხარვეზები (AS 1305, კომუნიკაციები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტროლის ხარვეზების შესახებ, . პუნქტი .04). აუდიტორებმა ასევე უნდა აცნობონ მენეჯმენტს ხელმძღვანელობას წერილობით შიდა კონტროლის ყველა ხარვეზი, რომელიც გამოვლინდა ICFR-ში ინტეგრირებული აუდიტის დროს (AS 2201.81).

¹⁹ AS 1301, კომუნიკაცია აუდიტის კომიტეტებთან.

²⁰ SOX 405 პუნქტი ათავისუფლებს საინვესტიციო სუბიექტებს, რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან 1940 წლის საინვესტიციო სუბიექტის აქტის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, SOX 404 ნაწილის მოთხოვნებისგან.

²¹ Dodd-Frank Act-ის IX სათაურმა, 989G-ის განყოფილებამ შეცვალა SOX 404(b) ისე, რომ იგი არ ვრცელდება ჩვეულებრივი წესით წარმდგენებზე .

²² EGC ბარიერი ინდექსირებულია ინფლაციაზე. იხილეთ <https://www.sec.gov/rules/final/2017/33-10332.pdf>. განვითარებადი მზარდი სუბიექტების შესახებ დამატებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ <https://www.sec.gov/smallbusiness/goingpublic/EGC>.

რას ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლი (ICFR) სუბიექტებისთვის, ინვესტორებისა და ბაზრებისთვის

ინვესტორების ნდობა და ჩვენი კაპიტალის ბაზრების ეფექტიანი ფუნქციონირება დამოკიდებულია საჯარო სუბიექტის სანდო ფინანსურ ანგარიშგებაზე. უამრავი მტკიცებულება გვიჩვენებს, თუ როგორ გააძლიერა სარბანეს-ოქსლის აქტის დებულებებმა (404-ე პუნქტის ჩათვლით) აშშ-ის კაპიტალის ბაზრები და აამალა ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა.²³ მაგალითად:

+ 2017 წელს ჟურნალში „აუდიტი: პრაქტიკისა და თეორიის ჟურნალი“ გამოქვეყნებულ კვლევაში აღნიშნული იყო, რომ სარბანეს-ოქსლის აქტის 404(ბ) პუნქტი წარმოადგენს „წინასწარი გაფრთხილების სისტემას“ თაღლითობის შემთხვევებთან დაკავშირებით.²⁴

+ 2014 წელს გამოქვეყნებულმა კვლევამ, რომელიც მოიცავდა 7-წლიან პერიოდს (2007-2013), აჩვენა, რომ გაცილებით მაღალი იყო იმ სუბიექტების ღირებულება, რომლებზეც ვრცელდება 404(ბ) პუნქტი და, გარდა ამისა, მათ მინიჭებული ჰქონდათ უფრო მაღალი საკრედიტო რეიტინგი (რასაც მოჰყვება დაბალი საკრედიტო ხარჯები).²⁵

+ 2013 წელს მთავრობის ანგარიშვალდებულების სამსახურ-რის მიერ ჩატარებულმა კვლევამ აჩვენა, რომ გამოკვლეული სუბიექტების 80%-ს მიაჩნია, რომ დამოწმება, რომელიც აუდიტორმა უნდა განახორციელოს 404(ბ) პუნქტის შესაბამისად, დადებით გავლენას ახდენს შიდა

მრავალი მტკიცებულება მიუთითებს, რომ სარბანეს-ოქსლის აქტმა გააძლიერა აშშ-ის კაპიტალის ბაზარი და აამალა ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა.

კონტროლის ხარისხზე.²⁶ არსებითი ნაკლოვანების რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს მცირე სუბიექტებში.

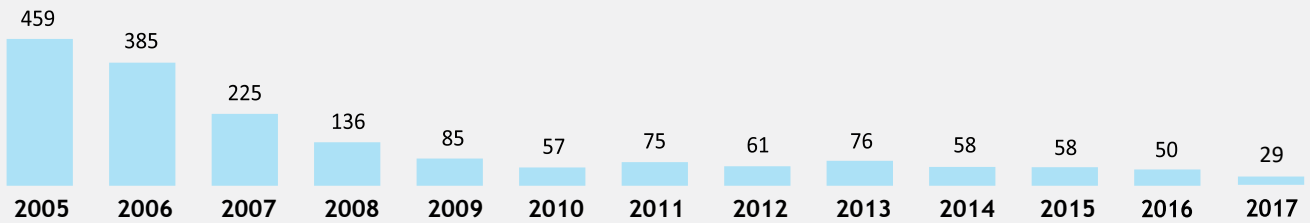
²³ კვლევამ (CAQ's 2018 Main Street Investor Survey) გამოავლინა რომ ინვესტორების 78%-მა გამოხატა ნდობა აშშ-ის საბირჟო ვაჭრობაში მონაწილე ინვესტორების მიმართ და ინვესტორების 81%-მა გამოხატა ნდობა საჯარო სუბიექტების აუდიტორების მიმართ.

²⁴ CFO.com, "Research Refutes Sarbanes-Oxley Critics."

²⁵ *An Analysis of the Costs and Benefits of Auditor Attestation of Internal Control Over Financial Reporting* (October 2014).

²⁶ See United States Government Accountability Office Report to Congressional Committees, *Internal Controls SEC Should Consider Requiring Companies to Disclose Whether They Obtained an Auditor Attestation*, page 25 (July 2013).

შეერთებული შტატებში (US) ფინანსური ანგარიშგების დაჩქარებული წესით წარმდგენი სუბიექტების გადაანგარიშებები
Restatements with Form 8-K, Item 4.02 გადაანგარიშებები 8-K ფორმით, მუხლი 4.02



ყველაზე დიდი უარყოფითი გადაანგარიშებები
მლნ აშშ დოლარში



წყარო: აუდიტის ანალიტიკა, 2017 წლის ფინანსური განახლებები – ჩვიდმეტი წლის შედარება

ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის დამოუკიდებელი აუდიტი ხელს უწყობს პრობლემების გარკვევას მანამ, სანამ ისინი გამოიწვევს არსებით ნაკლოვანებებს და ფინანსური მონაცემების გადაანგარიშებას. ის სუბიექტები, რომლებსაც არ მოეთხოვებათ 404(ბ) პუნქტის შესრულება, გაცილებით მეტი პრობლემის წინაშე დგანან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების თვალსაზრისით.²⁷ ამრიგად, ინვესტორები სარგებელს იღებენ იმ დისციპლინითა და სიმკაცრით, რომელსაც ადგენს ზემოაღნიშნული მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის დამოუკიდებელი შეფასების მიზნებისთვის.

+ 2009 წელს ჩატარებულ კვლევაში გაანალიზებულია სარბანეს-ოქსლის აქტის 404-ე განყოფილების ორი ტიპის ემიტენტების (მათ, ვისაც ჩაუტარდა ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის აუდიტი და მათ ვისაც არა) მიერ გამოქვეყნებული²⁵ გადაანგარიშებები. კვლევაში აჩვენა, რომ სუბიექტებმა, რომლებმაც ანგარიშში განაცხადეს თავიანთი ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის

ეფექტიანობის შესახებ, მაგრამ არ ჩაუტარებიათ ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის გარე აუდიტი 404(ბ) პუნქტის მიხედვით, 46%-ით უფრო მაღალი გადაანგარიშების მაჩვენებელი ჰქონდათ, ვიდრე სუბიექტებს, რომლებმაც მიუთითეს თავიანთი ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ და ჩაატარეს მისი აუდიტი.

შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლზე განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილებამ განაპირობა სწორედ ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების გადაანგარიშების შემთხვევების რაოდენობისა და მათი სერიოზულობის ხარისხის შემცირება მას შემდეგ, რაც 2004 წელს ძალაში შევიდა სარბანეს-ოქსლის აქტის ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლთან დაკავშირებული მოთხოვნა. როგორც ზემოთ არის ნაჩვენები, ხელახალი ემისიის გადაანგარიშგების რაოდენობა ემიტენტებისთვის, რომლებიც დაჩქარებული წესით წარადგენენ დოკუმენტებს, მნიშვნელოვნად შემცირდა 2005 წლის შემდეგ და უკანასკნელ წლებში ისევ დაბალ დონეზე რჩება.²⁸

²⁷ იხილეთ EY, სარბანეს-ოქსლის აქტი 15 [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/s/ey-the-sarbanes-oxley-acts-at-15/\\$File/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/s/ey-the-sarbanes-oxley-acts-at-15/$File/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15.pdf).

²⁸ Restatements Disclosed by the Two Types of SOX 404 Issuers – (1) Auditor Attestations Filers and (2) Management-Only Report Filers; Audit Analytics (December 2009), <http://www.alacrastore.com/storecontent/Audit-Analytics-Trend-Reports/Restatements-by-SOX-404-Issuers-2033-14>.

ღამათებითი რესურსები ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის(ICFR) შესახებ

COSO, *Internal Control – Integrated Framework* (2013)

COSO, *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary* (2013)

COSO, *Internal Control – Integrated Framework: Internal Control Over Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples* (2013)

PCAOB Staff Audit Practice Alert No. 11, *Considerations for Audit of Internal Control Over Financial Reporting*

PCAOB, *Auditing Standard 2201, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements*

PCAOB Staff Views, *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements: Guidance for Auditors of Smaller Public Companies* (January 23, 2009)

SEC Office of the Chief Accountant, Division of Corporation Finance, *Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports: Frequently Asked Questions* (September 24, 2007)

Securities Act Release No. 8238, *Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports* (June 5, 2003)

Securities Act Release No. 8809, *Amendments to Rules Regarding Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting* (June 20, 2007)

Securities Act Release No. 8810, *Commission Guidance Regarding Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934* (June 20, 2007)

Securities Act Release No. 8829, *Definition of the Term Significant Deficiency* (August 3, 2007)

ჩვენ გვარინტერესებს თქვენი აზრი

იმისათვის, რომ შევძლოთ მოგაწოდოთ რესურსები, რომლებიც ინფორმაციული იქნება და საუკეთესოდ უპასუხებს ჩვენი დაინტერესებული მხარეების საჭიროებებს, მადლობელი ვიქნებით თუ გვიპასუხებთ სამ მოკლე შეკითხვაზე.

დააწყვიტეთ გამოკითხვაზე გადასასვლელად

გამოკითხვის ბმული: http://thecaq.qualtrics.com/jfe/form/SV_37qFxfqEFuLwjgF



**ფინანსური
ანგარიშგების
შიდა კონტროლის
სახელმძღვანელო**



გამოცემულია 2019 წლის მაისში

THECAQ.ORG

მოხარული ვიქნებით თუ გაგვიზიარებთ თქვენს მოსაზრებებს

გთხოვთ კომენტარები და კითხვები გამოგვიგზავნოთ შემდეგ მისამართზე:
info@thecaq.org

