სარჩევში
დაბრუნება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 240

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით

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

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო 1

თაღლითობის მახასიათებლები 2-3

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე 4-8

ძალაში შესვლის თარიღი 9

მიზნები 10

განმარტებები 11

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი 12-14

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის 15

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები 16-24

თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება 25-27

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე 28-33

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება 34-37

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა 38

ხელმძღვანელობის წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია 39

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 40-42

მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება 43

დოკუმენტაცია 44-47

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები გ1-გ6

პროფესიული სკეპტიციზმი გ7-გ9

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის გ10-გ11

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები გ12-გ27

თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება გ28-გ32

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე გ33-გ48

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება გ49-გ53

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა გ54-გ57

ხელმძღვანელობის წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია გ58-გ59

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ60-გ64

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება გ65-გ67

1-ლი დანართი: თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები

მე-2 დანართი: იმ სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუს-ტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

დანართი 3: იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღ-ლითობის ალბათობაზე

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით. კონკრეტულად, იგი ვრცელდება იმაზე, თუ როგორ გამოიყენება ასს 315 (გადასინჯული)[1] და ასს 330[2] თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებაში.

თაღლითობის მახასიათებლები

2. ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობები წარმოიშობა თაღლითობის ან შეცდომის გამო. თაღლითობასა და შეცდომას შორის განმასხვავებელი ფაქტორია ის, თუ რა ტიპისაა ის ძირითადი ქმედება, რომელიც იწვევს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას, წინასწარ განზრახული თუ უნებლიე.

3. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობა ფართო სამართლებრივი ცნებაა, ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორისთვის უფრო პრობლემატურია ისეთი თაღლითობა, რომელიც იწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორს შეეხება ორი ტიპის წინასწარგანზრახული უზუსტობა – გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად და აქტივების უკანონო მითვისების შედეგად წარმოქმნილი უზუსტობები. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს შეიძლება ეჭვი ჰქონდეს ან, იშვიათ შემთხვევებში, გამოავლინოს თაღლითობის ფაქტი, აუდიტორი ვერ მიიღებს სამართლებრივ გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, ნამდვილად ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას. (იხ: პუნქტები გ1-გ6)

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

4. ძირითადი პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე ეკისრება როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ისე ხელმძღვანელობას. მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, გააკეთოს მკაცრი აქცენტი თაღლითობის თავიდან აცილებაზე (რამაც შეიძლება შეამციროს თაღლითობის ჩადენის შემთხვევები) და თაღლითობისგან თავშეკავებაზე, რამაც ცალკეულ

---

1. ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“.

2. ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“.

პირებს შეიძლება უბიძგოს, არ ჩაიდინონ თაღლითობა მისი სავარაუდო გამოვლენისა და დასჯის გამო. ამაში იგულისხმება ვალდებულება, შეიქმნას კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა, რომლებიც შეიძლება გამყარდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობით. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობაში შედის კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე სხვა შეუფერებელი ზეგავლენის გათვალისწინება, კერძოდ, ხელმძღვანელობის მცდელობები, აკონტროლოს მოგება/მართოს შემოსავლები იმისთვის, რომ ანალიტიკოსებს თავს მოახვიოს თავისი მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასა და რენტაბელობასთან დაკავშირებით.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

5. აუდიტორი, რომელიც აუდიტს ატარებს ასს-ების შესაბამისად, პასუხისმგებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაზე იმის შესახებ, რომ მთლიანობაში აღებული ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს იმის გარდაუვალი რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა შეიძლება შეუმჩნეველი დარჩეს, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების შესაბამისად.[3]

6. როგორც ასს 200-შია[4] აღწერილი, თანდაყოლილი შეზღუდვების სავარაუდო ზეგავლენა განსაკუთრებით საგრძნობია თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შემთხვევაში. თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შეუმჩნევლობის რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის შეუმჩნევლობის. ეს იმიტომ, რომ თაღლითობის დროს შეიძლება გამოყენებული იყოს კარგად მოფიქრებული და სიფრთხილით ორგანიზებული სქემები, მისი შენიღბვის მიზნით, კერძოდ, გაყალბება, ოპერაციების განზრახ არჩაწერა, ან აუდიტორისთვის წინასწარგანზრახულად არასწორი ინფორმაციის წარდგენა. ასეთი შენიღბული მცდელობების გამოვლენა შეიძლება კიდევ უფრო რთული იყოს, როდესაც მათ თან სდევს ფარული გარიგება. ფარულ გარიგებას შეუძლია აუდიტორი დაარწმუნოს

3. ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, პუნქტი გ53-გ54.

4. ასს 200, პუნქტი გ53.

აუდიტორული მტკიცებულების დამაჯერებლობაში მაშინ, როდესაც სინამდვილეში ყალბია. აუდიტორის მიერ თაღლითობის ფაქტის გამოვლენის უნარი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, კანონდამრღვევის ოსტატობა, გაყალბების სიხშირე და მოცულობა, ფარული გარიგების ხარისხი, ცალკეული გაყალბებული თანხების ფარდობითი სიდიდე და გარეული პირების თანამდებობრივი რანგი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს თაღლითობის ჩადენის სავარაუდო ვარიანტები, მისთვის მაინც რთული იქნება იმის დადგენა, არსებული უზუსტობები თაღლითობით არის გამოწვეული თუ შეცდომით ისეთ სფეროებში, რომლებიც სუბიექტურ განსჯას საჭიროებს, როგორიცაა, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები.

7. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ისეთი არსებითი უზუსტობის შეუმჩნევლობის რისკი, რომელიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის თაღლითობით, უფრო მაღალია, ვიდრე პერსონალის თაღლითობით, რადგან ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ პირდაპირ თუ ირიბად გადაათამაშოს სააღრიცხვო ჩანაწერები, წარადგინოს ყალბი ფინანსური ინფორმაცია ან თავი აარიდოს იმ მაკონტროლებელ პროცედურებს, რომელთა მიზანია სხვა თანამშრომლების მიერ მსგავსი თაღლითობის ფაქტების თავიდან აცილება.

8. დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს, აუდიტორი პასუხისმგებელია მთელი აუდიტის განმავლობაში პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებაზე, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის შესაძლებლობის გათვალისწინებასა და იმ ფაქტის აღიარებაზე, რომ შეცდომის გამოსავლენად ეფექტური აუდიტორული პროცედურები შეიძლება არ იყოს ეფექტური თაღლითობის გამოსავლენად. მოცემული ასს-ის მოთხოვნების მიზანია, აუდიტორს დაეხმაროს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში და ასეთი უზუსტობის გამოსავლენი პროცედურების განსაზღვრაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

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

მიზნები

10. აუდიტორის მიზანია:

ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;

ბ) ისეთი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელების გზით; და

გ) სათანადო საპასუხო ქმედების განხორციელება აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილ თაღლითობაზე ან საეჭვო თაღლითობაზე.

განმარტებები

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

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

ბ) თაღლითობის რისკის ფაქტორები – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიანიშნებს თაღლითობის ჩადენის მასტიმულირებელი ან იძულებითი ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი

12. ასს 200-ის[5] შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ: პუნქტები გ7-გ8)

5. ასს 200, 15-ე პუნქტი.

13. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს გააჩნია საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი, აუდიტორს უფლება აქვს, ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიჩნიოს ნამდვილად. თუკი აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებენ, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნდა აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ: პუნქტი გ9)

14. იმ შემთხვევებში, თუ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების საპასუხო ქმედებები მოთხოვნების მიმართ შეუსაბამოა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ეს შეუსაბამობები.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

15. ასს 315 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა სგარიგების გუნდის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში.[6] ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ როგორ და რა მხრივ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას დროებით უნდა დაივიწყონ, რომ გარიგების გუნდის წევრებს შეიძლება სჯეროდათ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების. (იხ: პუნქტები გ10-გ11)

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები

16. როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის მიზნით ატარებს რისკის შესაფასებელ პროცედურებსა და სხვა შესაფერის ზომებს, როგორც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული)[7], მან უნდა ჩაატაროს 17-24-ე პუნქტებში განსაზღვრული პროცედურები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

---

6. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 10.

7. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 5-24

ხელმძღვანელობა და სხვა პირები სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში

17. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

ა) ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის მიზეზით, მათ შორის, ასეთი შეფასებების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე; (იხ: პუნქტები გ12-გ13)

ბ) ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებული პროცესი, მათ შორის თაღლითობის ნებისმიერი სპეციფიკური რისკები, რომლებიც მათ ყურამდე იქნა მიტანილი, ან იმ ოპერაციათა კატეგორიები, ან ანგარიშთა ნაშთები, ან განმარტებითი შენიშვნები, რომლებსაც, სავარაუდოდ, უკავშირდება თაღლითობის რისკი; (იხ: პუნქტი გ14)

გ) ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, მის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესთან დაკავშირებით; და

დ) ხელმძღვანელობის მიერ პერსონალის ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, ეთიკური ქცევის შესახებ მის შეხედულებებთან დაკავშირებით.

18. აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და სხვა პირებს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, გარემოებისდა მიხედვით, იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც ზემოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. (იხ: პუნქტები გ15-გ17)

19. ისეთი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის სამსახური, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამ განყოფილების სათანადო პირების გამოიკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე და ასევე თაღლითობის რისკების შესახებ მისი მოსაზრების გასაგებად. (იხ: პუნქტი გ18)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

20. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში,[8] აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესებზე და ხელმძღვანელობის მიერ ამ რისკების შესამცირებლად დანერგილ შიდა კონტროლის პროცედურებზე. (იხ: პუნქტები გ19-გ21)

21. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი ნებისმიერი რეალური, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. ასეთი გამოკითხვები ნაწილობრივ ტარდება ხელმძღვანელობის გამოკითხვების პასუხების გამყარების მიზნით.

გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი ურთიერთობები

22. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობები, მათ შორის, ამონაგების ანგარიშებთან დაკავშირებული, მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

სხვა ინფორმაცია

23. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეიძლება თუ არა, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტი გ22)

თაღლითობის რისკის ფაქტორების შეფასება

24. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა თაღლითობის რისკის ერთი ან მეტი ფაქტორი. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის რისკის ფაქტორები შეიძლება სულაც არ ადასტურებდეს თაღლითობის არსებობას, ისინი ხშირად არსებობს ისეთ გარემოებებში, სადაც

---

8. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*", მე-13 პუნქტი.

ადგილი ჰქონდა თაღლითობას და ამის გამო, შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტები გ23-გ27)

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება

25. ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.[9]

26. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, საშემოსავლო ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტში მითითებულია ის საჭირო დოკუმენტაცია, რომელშიც აუდიტორი ასკვნის, რომ ეს დაშვება არ გამოიყენება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში და, აქედან გამომდინარე, ვერ დაადგინა, რომ ამონაგების აღიარება წარმოადგენს თაღლითობის მიზეზით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. (იხ: პუნქტები გ28-გ30)

27. აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, აქედან გამომდინარე, იმდენად, რამდენადაც ჯერ არ არის აქამდე მისული, აუდიტორი უნდა გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის შესაბამის კონტროლის საშუალებებში, მათ შორის, ასეთ რისკებთან დაკავშირებულ კონტროლის ფუნქციებში. (იხ: პუნქტები გ31-გ32)

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო საპასუხო ქმედებები

28. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე.[10] (იხ: პუნქტი გ33)

---

9. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 25.

10. ასს 330, 5-ე პუნქტი.

29. თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, აუდიტორმა უნდა:

ა) განსაზღვროს პერსონალი და ზედამხედველობა გაუწიოს მას იმ პირების ცოდნის, კვალიფიკაციისა და შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომლებსაც უნდა გადაეცეთ გარიგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობები და აუდიტორის მიერ თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ამ გარიგებასთან დაკავშირებით; (იხ: პუნქტები გ34-გ35)

ბ) შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება (განსაკუთრებით, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტურ შეფასებებთან და რთულ ოპერაციებთან) მიანიშნებდეს ისეთ გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც გამომდინარეობს ხელმძღვანელობის მცდელობიდან, მართოს შემოსავლები; და

გ) გაითვალისწინოს არაპროგნოზირებადობის ელემენტი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შერჩევის დროს. (იხ: პუნქტი გ36)

თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საპასუხო აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე

30. ასს 330-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.[11] (იხ: პუნქტები გ37-გ40)

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

31. ხელმძღვანელობას თაღლითობის ჩადენის უნიკალური შესაძლებლობა აქვს, რადგან მას შეუძლია სააღრიცხვო ჩანაწერების მანიპულირება და გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება იმ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის

---

[11] ასს 330, 6-ე პუნქტი.

გვერდის ავლის რისკის დონე განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტებში, ასეთ რისკს მაინც ექნება ადგილი ყველა სამეურნეო სუბიექტში. ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარ განჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტ-როლის საშუალებების გვერდის ავლა, ამიტომ ეს არის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვ-ნელოვან რისკი.

32. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკების აუდიტორის შეფასების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა:

ა) შეამოწმოს მთავარ წიგნში შეტანილი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა შესწორებების შესაფერისობა. ასეთი შემოწ-მებისთვის (ტესტებისთვის) აუდიტორული პროცედურების შემუშავების და ჩატარების დროს, აუდიტორმა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს უნდა გამოკითხოს იმ შეუფერებელი ან არა-ორდინარული ქმედების შესახებ, რომელიც ეხება სააღ-რიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავებას;

(ii) უნდა შეარჩიოს ისეთი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და

(iii) უნდა გაითვალისწინოს, რომ საჭიროა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების შემოწმება (ტესტი) მთელი პერიოდის განმავლობაში. (იხ: პუნქტები გ41-გ44)

ბ) ჩაატაროს სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა მიკერძოების გამოვლენის მიზნით და შეაფასოს, მიკერძოების წარმომშობი გარემოებები, თუკი ასეთები იქნება, წარმოადგენს თუ არა თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. ასეთი მიმოხილვის ჩატარების დროს, აუდიტორმა უნდა:

(i) შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშ-გებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების მომზადების დროს ჩატარებული განხილვა და მიღებული გადაწყვე-ტილებები, თუნდაც ყოველი მათგანი ცალ-ცალკე დასაბუ-თებულიც რომ იყოს, მიუთითებს თუ არა სამეურნეო

სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან ისეთ სავარაუდო მიკერძოებაზე, რომელიც შეიძლება წარმოადგენდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. თუ ეს ასეა, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებები მთლიანობაში;

(ii) ჩაატაროს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვა, რომლებიც ასახულია წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში; (იხ: პუნქტები გ45-გ47)

გ) ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს სცილდება, ან სხვა მხრივ არაორდინარული ჩანს, აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის და აუდიტის განმავლობაში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ ოპერაციების ლოგიკური მიზეზი (ამ მისი უქონლობა), ამტკიცებს თუ არა, რომ ამ ოპერაციების განხორციელების მიზანი შეიძლება ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ან აქტივების უკანონო მითვისების დამალვა. (იხ: პუნქტი გ48)

33. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის გამოვლენილ რისკებზე საპასუხო ქმედების ჩატარების მიზნით, სჭირდება თუ არა აუდიტორს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, კონკრეტულად ზემოთ ნახსენები პროცედურების გარდა (ანუ, როდესაც არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის კონკრეტული დამატებითი რისკები, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის იმ პროცედურებში, რომლებიც ტარდება 32-ე პუნქტის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად).

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ: პუნქტი გ49)

34. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ის ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დასრულების ფაზაში, მაშინ, როდესაც ხდება საერთო დასკვნის ფორმირება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მიესადაგება თუ არა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლას, მიუთითებს თუ არა მანამდე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის დაუდასტურებელ რისკზე.
(იხ: პუნქტი გ50)

35. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, მან უნდა შეაფასოს, მიუთითებს თუ არა ასეთი უზუსტობა თაღლითობაზე. თუ არსებობს ასეთი მინიშნება, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ უზუსტობის შედეგები აუდიტის სხვა ასპექტებთან მიმართებაში, განსაკუთრებით, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობასთან მიმართებაში, იმის აღიარებით, რომ თაღლითობის ესა თუ ის ფაქტი, სავარაუდოდ, არ იქნება ერთადერთი შემთხვევა. (იხ: პუნქტი გ51)

36. თუ აუდიტორი გამოავლენს რაიმე უზუსტობას, არსებითს თუ არაარსებითს და აუდიტორს ექნება იმაში დარწმუნების მიზეზი, რომ ეს უზუსტობა არის ან შეიძლება იყოს თაღლითობის შედეგი და ამაში ხელმძღვანელობაა გარეული (კერძოდ, მაღალი თანამდებობის პირები), აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება და მისგან გამომდინარე გავლენა იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, რომლებიც საჭიროა შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებისთვის. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს, მიანიშნებს თუ არა გარემოებები ან პირობები იმ სავარაუდო ფარულ გარიგებაზე, რომელშიც მონაწილეობენ თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები მანამდე მოპოვებული მტკიცებულების სანდოობის ხელახალი განხილვის დროს. (იხ: პუნქტი გ52)

37. თუკი აუდიტორი დაადასტურებს, ან ვერ შეძლებს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობის გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. (იხ: პუნქტი გ53)

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა

38. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი თაღლითობით ან სავარაუდო თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის შედეგად, მოხვდება ისეთ გამონაკლის გარემოებებში, რომლებიც კითხვის ქვეშ დააყენებს აუდიტორის მიერ აუდიტის ჩატარების გაგრძელების შესაძლებლობას, აუდიტორმა:

   ა) უნდა განსაზღვროს კონკრეტულ გარემოებებში მოქმედი პროფესიული და სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მათ შორის, არსებობს თუ არა ისეთი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს ანგარიში წარუდგინოს იმ პირს ან პირებს, რომლებმაც განახორციელეს აუდიტზე დანიშვნა, ან, ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებს.

ბ) უნდა განიხილოს, მიზანშეწონილია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა, როდესაც გამოსვლა დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით; და

გ) თუ აუდიტორი შეწყვეტს დავალების შესრულებას:

(i) იმსჯელოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონესთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან აუდიტორის მიერ გარიგებიდან გამოსვლის და ამ გამოსვლის მიზეზების შესახებ; და

(ii) უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი პროფესიული და სამართლებრივი მოთხოვნა, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს იმ პირის ან პირების ინფორმირებას გარიგებიდან გამოსვლისა და გამოსვლის მიზეზების შესახებ, რომლებმაც დანიშნეს აუდიტორი, ან ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოების ინფორმირებას. (იხ: პუნქტი გ54-გ57)

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

39. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წარსადგენი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ:

ა) ისინი აღიარებენ (ადასტურებენ) თავის პასუხისმგებლობას თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენისთვის შიდა კონტროლის შემუშავებაზე, განხორციელებასა და შენარჩუნებაზე;

ბ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასების შედეგები, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო;

გ) მათ აუდიტორს გაუმჟღავნეს, რომ იციან ისეთი თაღლითობის ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე და რომელშიც გარეულია:

(i) ხელმძღვანელობა;

(ii) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან

(iii) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და

დ) მათ აუდიტორს გაუმხილეს, რომ იციან იმ ნებისმიერი თაღლითობის ბრალდების ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც მოქმედებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომლის შესახებ ინფორმაცია გაავრცელეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებლებმა ან სხვა პირებმა. (იხ: პუნქტი გ58-გ59)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

40. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობის ფაქტს ან მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიუთითებს, რომ შეიძლება თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, რათა ინფორმირებულები იყვნენ ის პირები, რომლებსაც ევალებათ ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის თავიდან აცილება და გამოვლენა, რომლებზეც მათ ეკისრებათ პასუხისმგებლობა. (იხ: პუნქტი გ60)

41. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, თუკი აუდიტორი გამოავლენს ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია:

ა) ხელმძღვანელობა;

ბ) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნიათ შიდა კონტროლში; ან

გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობას შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე,

აუდიტორმა ეს საკითხები დროულად უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუ აუდიტორი ეჭვს შეიტანს თაღლითობაში, რომელშიც გარეულია ხელმძღვანელობა, აუდიტორმა ამ ეჭვების შესახებ უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და მათთან იმსჯელოს აუდიტის დასრულებისთვის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ. (იხ: პუნქტები გ61-გ63)

42. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა შეატყობინოს თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი ნებისმიერი საკითხის შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტი გ64)

მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება

43. თუკი აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაზე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, არსებობს თუ არა პასუხისმგებლობა თაღლითობის ფაქტის ან ეჭვის შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარეთ რომელიმე მხარისთვის შეტყობინებაზე. იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორის პროფესიულმა ვალდებულებამ, შეინარჩუნოს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს ასეთ შეტყობინებას, აუდიტორის სამართლებრივმა პასუხისმგებლობამ შეიძლება გადაწონოს კონფიდენციალობის ვალდებულება ზოგ გარემოებაში. (იხ: პუნქტები გ65-გ67)

დოკუმენტაცია

44. აუდიტორმა აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში[12] უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315 (გადასინჯული):[13]

ა) გარიგების გუნდს შორის ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და

ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე.

45. აუდიტორმა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებებთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები ასს 330-ის მოთხოვნების შესაბამისად:[14]

ა) საერთო საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა და ამ პროცედურების კავშირი თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან მტკიცების დონეზე; და

---

12. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

13. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი 32.

14. ასს 330, 28-ე პუნქტი.

ბ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის ისინი, რომელთა მიზანია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის აღკვეთა.

46. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს თაღლითობის შესახებ ის ინფორმაცია, რომელიც მიეწოდა ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მარეგულირებლებს და სხვა პირებს.

47. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის შესახებ მისი ვარაუდი არ არის გამართლებული მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ასეთი დასკვნის გამოტანის მიზეზები.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები (იხ: მე-3 პუნქტი)

გ1. თაღლითობა, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება იქნება ეს თუ აქტივების უკანონო მითვისება, გულისხმობს თაღლითობის ჩადენის მოტივს (ბიძგს) ან იძულებას, მისი ჩადენის შეცნობილ შესაძლებლობას და ამ აქტის ნაწილობრივ რაციონალიზაციას. მაგალითად:

- ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების მოტივი ან იძულება შეიძლება არსებობდეს, როდესაც ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის სამეურნეო სუბიექტის შიგნით ან გარეთ არსებული წყაროებისგან, რათა მიღწეულ იქნეს შემოსავლების სავარაუდო (და შეიძლება არარეალურიც) გეგმა ან ფინანსური შედეგი – განსაკუთრებით, თუ ხელმძღვანელობისთვის ფინანსური გეგმების შეუსრულებლობიდან გამომდინარე შედეგები მნიშვნელოვანია. იმავენაირად, ცალკეულ პირებს შეიძლება ჰქონდეთ მოტივი აქტივების მითვისებისთვის, მაგალითად, უსახსრობის გამო;
- თაღლითობის ჩადენის შეცნობილი შესაძლებლობა შეიძლება არსებობდეს, როდესაც რომელიმე პირი დარწმუნებულია, რომ შესაძლებელია შიდა კონტროლისთვის თავის არიდება, მაგალითად, იმის გამო, რომ ამ პირს ენდობიან ან მან იცის შიდა კონტროლში არსებული კონკრეტული ნაკლოვანებების შესახებ;

- ცალკეულმა პირებმა შეიძლება შეძლონ გაყალბების აქტის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთება. ზოგიერთ პირს გააჩნია განწყობა, ხასიათი ან ეთიკური ფასეულობების გარკვეული სისტემა, რომლებიც მათ აძლევს წინასწარგაცნობიერებულად და განზრახ უპატიოსნო აქტის ჩადენის შესაძლებლობას. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, პატიოსან ადამიანებსაც შეუძლიათ თაღლითობის ჩადენა ისეთ გარემოში, რომელიც საკმარის ზეწოლას ახდენს მათზე.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში იგულისხმება წინასწარგან-ზრახული უზუსტობები, მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოტოვებული თანხები ან განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შესაყვანად. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მცდელობით, შემოსავლები მართოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შეცდომაში შეყვანის მიზნით, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით. შემოსავლების ამგვარი მართვა შეიძლება დაიწყოს ხელმძღვანელობის მხრიდან პატარ-პატარა ქმედებებით ან დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და მსჯელობის შედეგად მიღებულ გადაწყვეტილებებში ცვლილებების შეტანით. ზეწოლებმა და მოტივებმა შეიძლება გამოიწვიოს ასეთი ქმედებების გაზრდა იმდენად, რომ ისინი გადაიზარდოს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში. ასეთ სიტუაციას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც ხელმძღვანელობა განიცდის ზეწოლას, შეასრულოს ბაზრის მოლოდინი, ან სურს მაქსიმალურად გაზარდოს თავისი ანაზღაურება, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის შედეგებზეა დაფუძნებული და იგი წინასწარგანზრახულად იკავებს ისეთ პოზიციებს, რომლებსაც მივყავართ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისკენ, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის შეტანის გზით. ზოგ სამეურნეო სუბიექტში, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს შემოსავლების საგრძნობი თანხით შემცირების მოტივი გადასახადების მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით ან შემოსავლების გაბერვის მოტივე, ბანკისგან დაფინანსების უზრუნველყოფის მიზნით.

გ3. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება შეიძლება მოიცავდეს:

- იმ სააღრიცხვო ჩანაწერების ან დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის მანიპულირებას, ფალსიფიცირებას (გაყალბების ჩათვლით), ან შეცვლას, რომლის საფუძველზეც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება;

- ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენების, ოპერაციების ან სხვა მნიშვნელოვანი ინფორმაციის არასწორად წარდგენას ან წინასწარ-განზრახვით გამოტოვებას;
- იმ სააღრიცხვო პრინციპების წინასწარგანზრახულად არასწორ გამოყენებას, რომლებიც ეხება თანხებს, კლასიფიკაციას, წარდგენის მეთოდს ან განმარტებით შენიშვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებაში ხშირად იგულისხმება ხელმძღვანელობის მიერ იმ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლა, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, თითქოსდა ეფექტურად მუშაობს. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლით თაღლითობის ჩადენა შესაძლებელია შემდეგი ხერხების გამოყენებით, მაგალითად წინასწარგანზრახვით:

- სააღრიცხვო ჟურნალში ფიქტიური ჩანაწერების შეტანით, განსაკუთრებით, როდესაც ახლოვდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო, საოპერაციო შედეგების მანიპულირების ან სხვა მიზნების მისაღწევად;
- იმ დაშვებების შეუფერებელი შესწორებით და ისეთ მსჯელობასა და მიღებულ გადაწყვეტილებაში ცვლილებების შეტანით, რომლებიც გამოიყენება ანგარიშების ნაშთების შესაფასებლად;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი მოვლენებისა და ოპერაციების აღიარების გამოტოვება, წინსწრება ან დაგვიანება, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გასამჟღავნებელი, ან სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად აუცილებელი ინფორმაციის გამოტოვება, ბუნდოვნად ან არასწორად წარმოდგენა.
- ისეთი ფაქტების დაფარვა, რომლებსაც შეუძლიათ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაწერილ თანხებზე გავლენის მოხდენა;
- ისეთი რთული ოპერაციების განხორციელება, რომლების სპეციალურად სტრუქტურირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგების არასწორად წარმოსაჩენად;
- ისეთი ჩანაწერებისა და პირობების შეცვლა, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან და არაორდინარულ ოპერაციებთან.

გ5. აქტივების უკანონო მითვისება გულისხმობს სამეურნეო სუბიექტის ქონების დატაცებას, რასაც უმეტესად აკეთებენ თანამშრომლები

შედარებით მცირე და უმნიშვნელო თანხების ოდენობით. თუმცა, ამის ჩადენა ასევე შეუძლია ხელმძღვანელობასაც, რომელსაც, როგორც წესი, უფრო აქვს უკანონო მითვისების შენიღბვის ან დაფარვის შესაძლებლობა ისეთნაირად, რომ რთული იყოს მათი გამოვლენა. აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება განხორციელდეს მრავალნაირი ხერხით, მათ შორის:

- ფულადი შემოსულობების გაფლანგვა (მაგალითად, ამოღებული მოთხოვნების უკანონო მითვისება ან ჩამოწერილ ანგარიშებთან დაკავშირებული ფულადი შემოსულობების გადაგზავნა პირად საბანკო ანგარიშებზე);
- მატერიალური აქტივების ან ინტელექტუალური ქონების მოპარვა (მაგალითად,მარაგის მოპარვა პირადი გამოყენებისთვის ან გასაყიდად, ჯართის მოპარვა გაყიდვის მიზნით, კონკურენტთან ფარულ გარიგებაში შესვლა მისთვის ტექნოლოგიური მონაცემების გამჟღავნებით, გარკვეული თანხის მიღების სანაცვლოდ);
- სამეურნეო სუბიექტისთვის ისეთი საქონლის და მომსახურების საზღაურის გადახდევინება, რომლებიც მას არ მიუღია (მაგალითად, ფიქტიური გამყიდველებისთვის თანხების გადახდა, გამყიდველების მიერ სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების აგენტებისთვის ზედმეტი „წამახალისებელი“ თანხის გადახდა ფასების გაბერვის სანაცვლოდ, ფიქტიური თანამშრომლებისთვის თანხების გადახდა);
- სამეურნეო სუბიექტის აქტივების პირადი მიზნებისთვის გამოყენება (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის აქტივების გამოყენება უზრუნველყოფის სახით კერძო სესხის მისაღებად და დაკავშირებული მხარისთვის სესხის მისაცემად).

აქტივების უკანონო მითვისებას ხშირად თან სდევს ყალბი ან შეცდომაში შემყვანი ჩანაწერები ან დოკუმენტები, იმ ფაქტის დაფარვის მიზნით, რომ რაღაც აქტივები დაკარგულია ან დაგირავებულია სათანადო ნებართვის გარეშე.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ6. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობასთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას კანონმდებლობის მოთხოვნებით, ან სახელმწიფო სამეურნეო სუბიექტის სხვა უფლებამოსილების შედეგად, ან ცალკე იყოს მოცული აუდიტორის მანდატით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის

პასუხისმგებლობა შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინებით, არამედ ასევე შეიძლება გულისხმობდეს თაღლითობის რისკების გათვალისწინების უფრო მეტ პასუხისმგებლობას.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-12-14 პუნქტები)

გ7. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება მოითხოვს, რომ მუდმივად მიმდინარეობდეს იმის გამორკვევა, მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტორული მტკიცებულებები ვარაუდობს თუ არა თაღლითობით გამოწვეული რაიმე შესაძლო არსებითი უზუსტობის არსებობას. მასში იგულისხმება აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის სანდოობის და, სადაც შესაფარისია, მათი მომზადებისა და გამოყენების განმავლობაში კონტროლის პროცედურების გათვალისწინება. თაღლითობის მახასიათებლების გამო, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც ხდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება.

გ8. იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორს ვერ მოსთხოვ, ყურადღება არ მიაქციოს ხელმძღვანელობის და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებას და პატიოსნებას წარსულში, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინების დროს, რადგან შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ცვლილებებს კონკრეტულ გარემოებებში.

გ9. ასს-ების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის დროს იშვიათად ხდება დოკუმენტების ნამდვილობის დადგენა და არც ის მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს ნამდვილობის დადგენა ან ამის სპეციალისტი იყოს.[15] თუმცა, იმ დროს, როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ პირობებს, რომლებიც აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ რაიმე დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი ან პირობები რაიმე დოკუმენტში შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნდა აუდიტორს, შემდგომი გამოკვლევისთვის საჭირო პროცედურებში შეიძლება შევიდეს:

- მესამე მხარესთან პირდაპირ დადასტურება;
- დოკუმენტის ნამდვილობის შესაფასებლად ექსპერტის შრომის გამოყენება.

---

15. ასს 200, პუნქტი გ49.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ10. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობის შესახებ გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ სხვებს გაუზიარონ თავიანთი მოსაზრებები იმის შესახებ, თუ როგორი სახით და რა ნაწილში შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- აუდიტორს იმის შესაძლებლობას აძლევს, რომ მოიფიქროს ასეთი მგრძნობელობის საწინააღმდეგო სათანადო საპასუხო ქმედება და განსაზღვროს, თუ გარიგების გუნდის რომელი წევრები ჩაატარებენ გარკვეულ აუდიტორულ პროცედურებს;
- აუდიტორს აძლევს იმის უფლებას, რომ დაადგინოს, როგორ გავრცელდება აუდიტორული პროცედურების შედეგები გარიგების გუნდის წევრებს შორის და რა რეაგირება მოახდინოს თაღლითობის ნებისმიერ ბრალდებაზე, რომელიც შეიძლება მივიდეს აუდიტორის ყურამდე.

გ11. ასეთმა განხილვამ შეიძლება მოიცვას შემდეგი საკითხები:

- გარიგების გუნდის წევრებს შორის აზრების ურთიერთგაცვლა იმის შესახებ, თუ, მათი რწმენით, როგორი სახით და რა ნაწილში შეიძლება იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება (მათ შორის, ცალკეული ანგარიშგება და ახსნა-განმარტებები) მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თუ როგორი სახით შეეძლო ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება და მისი დაფარვა და თუ როგორი სახით შეიძლებოდა სამეურნეო სუბიექტის აქტივების უკანონო მითვისება;
- ისეთი გარემოებების განხილვა, რომლებიც შეიძლება „შემოსავლების მართვის“ ფაქტის მიმანიშნებელი იყოს და ასევე შესაბამისი ხერხების, რომელთა გამოყენებაც ხელმძღვანელობას შეუძლია შემოსავლების მართვის (ფინანსური შედეგების მანიპულირებისთვის), რის შედეგადაც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება გაყალბებული იყოს;
- განხილვა იმის რისკის, რომ ხელმძღვანელობამ შეიძლება სცადა ახსნა-განმარტებების იმგვარად წარმოდგენა, რომ გაუგებარი გამხდარიყო გამჟღავნებული საკითხები (მაგალითად, ძალიან

უმნიშვნელო საკითხების ჩართვით, ან ორაზროვანი ან გაუგებარი ფორმულირების/ტექსტის გამოყენებით);

- სამეურნეო სუბიექტზე მოქმედი ისეთი ცნობილი გარეშე და შიდა ფაქტორების განხილვა, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის ან სხვა პირების მიერ თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა, შექმნას თაღლითობის ჩადენისთვის ხელსაყრელი პირობა და მიანიშნოს ისეთი კულტურის ან გარემოს არსებობაზე, რომლებიც ხელმძღვანელობას ან სხვა პირებს მისცემს თაღლითობის ჩადენის ლოგიკურად დასაბუთების შესაძლებლობას;
- ისეთი თანამშრომლების ზედამხედველობაში ხელმძღვანელობის მონაწილეობის საკითხის განხილვა, რომლებსაც გააჩნიათ ნაღდ ფულთან ან სხვა იოლად მისათვისებელ აქტივებთან შეხება;
- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა ქცევაში ან ცხოვრების სტილში ისეთი არაორდინარული ან აუხსნელი ცვლილებების განხილვა, რომლებიც გარიგების გუნდისთვის გახდა ცნობილი;
- ყურადღების გამახვილება მთელი აუდიტის განმავლობაში აზროვნების სათანადო მდგომარეობის შენარჩუნების მნიშვნელობაზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობასთან დაკავშირებით;
- ისეთი გარემოებების ტიპების განხილვა, რომელთა გამოვლენა შეიძლება თაღლითობის შესაძლებლობის მიმანიშნებელი იყოს;
- იმის განხილვა, რა სახით მოხდება არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინება ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებსა და მოცულობაში;
- ისეთი აუდიტორული პროცედურების განხილვა, რომლებიც შეიძლება შეირჩეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საწინააღმდეგო საპასუხო ქმედებისთვის და გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, ამ პროცედურებიდან რომელია უფრო ეფექტური სხვებთან შედარებით;
- თაღლითობის ჩადენის ნებისმიერი ბრალდების განხილვა, რომლის შესახებაც ცნობილია აუდიტორისთვის;
- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკის განხილვა.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები

ხელმძღვანელობის გამოკითხვა

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (იხ: პუნქტი 17(ა))

გ12. ხელმძღვანელობა თავის თავზე იღებს პასუხისმგებლობას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. აქედან გამომდინარე, აუდიტორისთვის მიზანშეწონილია, ხელმძღვანელობას გამოჰკითხოს თაღლითობის რისკის ხელმძღვანელობისეული შეფასებისა და ამ რისკის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შესახებ. ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი რისკის შეფასებისა და კონტროლის პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეიძლება განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტების მიხედვით. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობამ შეიძლება ჩაატაროს დეტალური შეფასებები ყოველწლიურად ან მუდმივი მონიტორინგის ნაწილის სახით. სხვა სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობის შეფასება შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურული და ნაკლებად ხშირი იყოს. ხელმძღვანელობის შეფასების ხასიათი, მოცულობა და სიხშირე შეეფერება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლას. მაგალითად, ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობას არ ჩაუტარებია თაღლითობის რისკის შეფასება, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება მიუთითებდეს ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის მინიჭებული მნიშვნელობის არარსებობაზე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ13. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, კონკრეტულად, მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, ხელმძღვანელობის შეფასებაში აქცენტი შეიძლება გაკეთდეს პერსონალის თაღლითობის ან აქტივების უკანონო მითვისების რისკებზე.

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და საპასუხო ქმედებების განსახორციელებლად ჩატარებული პროცესი (იხ: პუნქტი 17(ბ))

გ14. მრავალი განთავსების ადგილის (ადგილსამყოფელის) მქონე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პროცესებში შეიძლება შედიოდეს მოქმედი საოპერაციო ადგილების ან სამეურნეო სეგმენტების მონიტორინგის სხვადასხვა დონეები. ხელმძღვანელობას შეიძლება ასევე დაფიქსირებული ჰქონდეს ის კონკრეტული საოპე-

რაციო ადგილები ან სამეურნეო სეგმენტები, სადაც თაღლითობის რისკის არსებობა შეიძლება უფრო სავარაუდო იყოს.

ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვა (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ15. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის გამოკითხვებმა შეიძლება მოგვაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია, ფინანსურ ანგარიშგებაში პერსონალის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. თუმცა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ასეთმა გამოკითხვებმა მოგვაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია, ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელმძღვანელობის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირების გამოკითხვამ შეიძლება გამოაჩინოს ისეთი პირები, რომლებიც ისარგებლებენ შემთხვევით და აუდიტორს გადასცემენ იმ ინფორმაციას, რომელიც სხვა შემთხვევაში შეიძლება არ გამჟღავნებულიყო.

გ16. ჩამოთვლილი პირები შედიან სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში იმ სხვა პირების მაგალითებში, რომლებიც შეიძლება უშუალოდ გამოკითხოს აუდიტორმა, თაღლითობის არსებობასთან ან ეჭვთან დაკავშირებით:

- ოპერატიული პერსონალი, რომელიც უშუალოდ არ მონაწილეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში;
- უფლებამოსილების სხვადასხვა დონის მქონე თანამშრომლები;
- თანამშრომლები, რომლებიც მონაწილეობენ რთული ან უჩვეულო ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებასა და დოკუმენტირებაში და ის პირები, ვინც ზედამხედველობას ან მონიტორინგს უწევენ ასეთ თანამშრომლებს;
- ფირმის იურისკონსულტი;
- ეთიკის განყოფილების უფროსი ან მისი ეკვივალენტური პირი;
- პირი ან პირები, რომლებსაც აკისრიათ თაღლითობის ბრალდებების განხილვის პასუხისმგებლობა.

გ17. ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს თაღლითობის ჩადენისთვის საუკეთესო მდგომარეობა. აქედან გამომდინარე, როდესაც ხდება მოთხოვნებზე საპასუხოდ ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული ქმედებების შეფასება პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ აუცილებელია მოთხოვნებზე საპასუხოდ ჩატარებული ქმედებების სხვა ინფორმაციით გამყარება.

შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომელთა გამოკითხვა (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ18. ასს 315 (გადასინჯული) და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის სამსახური.[16] თაღლითობასთან მიმართებით ამ ასს-ების მოთხოვნების განხორციელების დროს, აუდიტორმა შეიძლება გამოიკითხოს შიდა აუდიტის სამსახურის კონკრეტული ქმედებების შესახებ, მათ შორის, მაგალითად:

- შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ წლის განმავლობაში თაღლითობის გამოსავლენად ჩატარებული პროცედურები, თუკი ასეთი იქნება;
- დამაკმაყოფილებელი იყო თუ არა ხელმძღვანელობის საპასუხო ქმედებები ამ პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ინფორმაციაზე.

იმ ზედამხედველობის შესწავლა, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ: 20-ე პუნქტი)

გ19. ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ სამეურნეო სუბიექტის სისტემებს რისკის მონიტორინგის, ფინანსური კონტროლისა და კანონთან შესაბამისობის კუთხით. ბევრ ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკა კარგად არის განვითარებული და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აქტიურ როლს ასრულებენ სამეურნეო სუბიექტის მიერ თაღლითობის რისკების შეფასებისა და შესაფერისი შიდა კონტროლის ზედამხედველობაში. იმის გამო, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტებისა და ქვეყნების მიხედვით, მნიშვნელოვანია, აუდიტორს ესმოდეს მათი შესაბამისი პასუხისმგებლობა, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, გაიგოს იმ ზედამხედველობის არსი, რომელსაც ახორციელებენ შესაფერისი პირები.[17]

გ20. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის შესწავლამ შეიძლება მოგვაწოდოს მო-

---

16. ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 6(ა) და 23-ე და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „*შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება*“.

17. ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1-გ8 პუნქტებში განხილულია, ვის უკავშირდება აუდიტორი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა კარგად არ არის განსაზღვრული.

საზრებები, ხელმძღვანელობის თაღლითობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობის, თაღლითობის რისკების მიმართ შიდა კონტროლის ადეკვატურობის და ხელმძღვანელობის კომპეტენციისა და პატიოსნების შესახებ. ამის შესწავლა აუდიტორს შეუძლია რამდენიმე გზით, კერძოდ, ისეთ შეხვედრებზე დასწრებით, სადაც ადგილი აქვს ასეთ საკითხებზე მსჯელობას, ასეთი შეხვედრების ოქმების წაკითხვით ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვით.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ21. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. ასეთ შემთხვევას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტში, სადაც ერთადერთი მფლობელი მართავს სამეურნეო სუბიექტს და სხვას არავის არა აქვს მმართველობის ფუნქცია. ასეთ დროს, როგორც წესი, არანაირ ქმედებას არა აქვს ადგილი აუდიტორის მხრიდან, რადგან არ არსებობს ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებელი ზედამხედველობა.

სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ22. ანალიზური პროცედურების გამოყენების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს. გუნდის წევრებს შორის განხილვამ შეიძლება მოგვაწოდოს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება ასეთი რისკების გამოვლენის დროს. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და ძველთან ურთიერთობის შენარჩუნების პროცესების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია და სამეურნეო სუბიექტის სახელით ჩატარებული სხვა გარიგებებიდან (მაგალითად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებებიდან) მიღებული გამოცდილება შეიძლება შესაფერისი იყოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს.

თაღლითობის რისკის ფაქტორების შეფასება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ23. ის ფაქტი, რომ თაღლითობა ჩვეულებრივ დაფარულია, ძალიან ართულებს მის გამოვლენას. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს ის მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მიუთითებენ თაღლითობის ჩადენის მოტივზე ან ზეწოლაზე ან იძლევიან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას (თაღლითობის რისკის ფაქტორები). მაგალითად:

- იმის საჭიროებამ, რომ დაკმაყოფილდეს მესამე მხარის მოლოდინი, მიიღონ ჩვეულებრივი აქციებისა და რეზერვების დაფინანსება, შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის ზეწოლა;
- მოგების არარეალური გეგმების შესრულების შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი პრემიების მიღების მოლოდინმა შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის მოტივი; და
- არაეფექტურმა კონტროლის გარემომ შეიძლება წარმოშვას თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.

გ24. თაღლითობის რისკის ფაქტორების მნიშვნელოვნების მიხედვით დალაგება არც ისე იოლია. თაღლითობის რისკის ფაქტორების მნიშვნელოვნება ძალიან განსხვავდება. ზოგიერთი ამ ფაქტორთაგანი იარსებებს ისეთ სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც კონკრეტული პირობები არ წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის რისკებს. აქედან გამომდინარე, იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკის ფაქტორი და გათვალისწინებულ უნდა იქნეს თუ არა იგი ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს, მოითხოვს პროფესიულ განსჯას.

გ25. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებასთან და აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები წარმოდგენილია 1-ელ დანართში. ეს საილუსტრაციო რისკის ფაქტორები დაჯგუფებულია იმ სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ სახეზეა ხოლმე თაღლითობის დროს:

- თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა;
- თაღლითობის ჩადენის შეგრძნობილი შესაძლებლობა; და
- გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების უნარი.

რისკის ფაქტორები, რომლებიც გამოხატავს ისეთ განწყობას, რომელიც იძლევა გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების საშუალებას, შეიძლება არ დაექვემდებაროს აუდიტორის მიერ დაკვირვებას. ამის მიუხედავად, აუდიტორმა შეიძლება გაიგოს ასეთი ინფორმაციის არსებობის შესახებ. მიუხედავად იმისა, რომ 1-ელ დანართში აღწერილი თაღლითობის რისკის ფაქტორები ასახავს ისეთ სხვადასხვა ტიპის სიტუაციებს, რომლებშიც შეიძლება მოხვდნენ აუდიტორები, ისინი მხოლოდ მაგალითებია და შეიძლება არსებობდეს სხვა რისკის ფაქტორებიც.

გ26. სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, სირთულე და მფლობელობის მახასიათებლები საგრძნობ გავლენას ახდენს თაღლითობის რისკის შესაფერისი ფაქტორების განხილვაზე. მაგალითად, დიდი ზომის სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდეს ისეთი ფაქტორები, რომლებიც საზოგადოდ ზღუდავენ ხელმძღვანელობის მხრიდან შეუფერებელ საქციელს, კერძოდ:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ეფექტური ზედამხედველობა;
- ეფექტური შიდა აუდიტის სამსახური;
- წერილობითი ქცევის კოდექსის არსებობა და ცხოვრებაში გატარება.

გარდა ამისა, სამეურნეო სეგმენტის საექსპლუატაციო დონეზე განხილული თაღლითობის რისკის ფაქტორებმა შეიძლება მოგვაწოდოს სხვადასხვა მოსაზრებები იმ რისკის ფაქტორებთან შედარების დროს, რომლებიც მოპოვებულია სამეურნეო სუბიექტის მასშტაბის დონეზე განხილვის დროს.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ27. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, ზოგიერთი ან ყველა ამ მოსაზრებათაგანი შეიძლება არ იყოს გამოსადეგი ან ნაკლებად შესაფერისი იყოს. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ ჰქონდეს წერილობითი ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, შეიძლება შემუშავებული ჰქონდეს ისეთი კულტურა, რომელიც ხაზს უსვამს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობას ზეპირი ინფორმაციის მიწოდების გზით და ხელმძღვანელობის მაგალითზე. მცირე სამეურნეო სუბიექტში ერთადერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება საზოგადოდ არ მიუთითებს ხელმძღვანელობის მიერ იმ სათანადო განწყობის ვერწარმოჩენაზე და ვერშეტყობინებაზე, რომელიც ეხება შიდა კონტროლს და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობის უფლებამოსილების საჭიროება ანაზღაურებს სხვა შემთხვევაში არასრულყოფილ კონტროლის პროცედურებს და ამცირებს თანამშრომლის თაღლითობის რისკს. თუმცა, ერთი პირის მიერ ხელმძღვანელობაში დომინირება შესაძლებელია იყოს შიდა კონტროლის სავარაუდო ნაკლოვანება, რადგან არსებობს ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის თავის არიდების შესაძლებლობა.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენა და შეფასება

თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარების დროს (იხ: 26-ე პუნქტი)

გ28. გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ხშირად არის ხოლმე ამონაგების ხელოვნურად გაზრდის შედეგი, რაც ხდება, მაგალითად, ამონაგების ნაადრევი აღიარების ან ფიქტიური ამონაგების აღრიცხვით. იგი ასევე შეიძლება იყოს ამონაგების ხელოვნურად შემცირების შედეგი, რაც მიიღება ამონაგების უფრო გვიან პერიოდში არასათანადოდ გადაწევით.

გ29. თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება უფრო დიდი იყოს ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, ვიდრე სხვებში. მაგალითად, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ზეწოლას ან მოტივებს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის არასათანადო ამონაგების აღიარების გზით კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად, შედეგი იზომება წლიდან-წლამდე ამონაგების ზრდით ან მოგებით. ამის მსგავსად, მაგალითად, თაღლითობის უფრო დიდი რისკები ამონაგების აღიარებაში შეიძლება არსებობდეს ისეთი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, რომლებიც საკუთარი ამონაგების უდიდეს ნაწილს იღებენ ნაღდ ფულზე გაყიდვების გზით.

გ30. დაშვება, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებაში, შეიძლება არ იქნეს გაზიარებული. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ არ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს ამონაგების მიღების ერთადერთი ტიპის მარტივ ოპერაციას, მაგალითად, შემოსავლის მიღება იჯარით გაცემული მხოლოდ ერთი ქონების იჯარიდან.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების და სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესები (იხ: 27-ე პუნქტი)

გ31. ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს მის მიერ განსახორციელებლად შერჩეული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და მის მიერ საკუთარ თავზე ასაღებად შერჩეული რისკების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ.[18] იმის განსაზღვრის დროს, თუ რომელი კონტროლის პროცედურები განახორციელოს

[18] ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ56.

თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს იმის რისკებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება თაღლითობის შედეგად არსებითად მცდარი აღმოჩნდეს. ამ მოსაზრების ნაწილის სახით, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დაასკვნას, რომ არ ღირდეს იმ ერთი კონკრეტული კონტროლის პროცედურის განხორციელება და შენარჩუნება, რომელიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შემცირებას.

გ32. ამიტომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, რომ შეისწავლოს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, განახორციელა და ინარჩუნებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად. ასეთ დროს, აუდიტორმა შეიძლება გაარკვიოს, რომ ხელმძღვანელობამ შეგნებულად გადაწყვიტა იმ რისკების საკუთარ თავზე აღება, რომლებიც დაკავშირებულია მოვალეობების დანაწილების არარსებობასთან. ასეთი შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაცია შეიძლება ასევე სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობის იმ რისკის ფაქტორების გამოვლენის დროს, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ იმ რისკების შეფასებაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები (იხ: 28-ე პუნქტი)

გ33. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად საერთო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაში საზოგადოდ იგულისხმება იმის განხილვა, თუ როგორ შეიძლება აისახოს გაზრდილი პროფესიული სკეპტიციზმი საერთო აუდიტის ჩატარებაში, მაგალითად:

- გაზრდილი მგრძნობელობის გზით იმ დოკუმენტაციის ხასიათისა და მოცულობის შერჩევის დროს, რომელიც შესწავლილ უნდა იქნეს არსებითი ოპერაციების დახმარების მიზნით;
- არსებით საკითხებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განმარტებების ან მის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის გამყარების საჭიროების უფრო მეტად აღიარების გზით.

- ამაში ასევე იგულისხმება დაგეგმილი კონკრეტული პროცედურების გარდა სხვა უფრო ზოგადი მოსაზრებები; ამ მოსაზრებებში შედის 29-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საკითხები, რომლებიც ქვემოთ იქნება განხილული.

პერსონალის დანიშვნა და მათი ზედამხედველობა (იხ: პუნქტი 29(ა))

გ34. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკებზე შეიძლება იყოს, მაგალითად, სპეციალური ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების მქონე ისეთი პირების დამატებით დანიშვნა, როგორიცაა სასამართლო და საინფორმაციო ტექნოლოგიების ექსპერტები, ან უფრო გამოცდილი პირების დანიშვნა კონკრეტულ გარიგებაზე.

გ35. ზედამხედველობის მოცულობა ასახავს აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას და გარიგების გუნდის იმ წევრების კომპეტენციას, რომლებიც ატარებენ ამ სამუშაოს.

არაპროგნოზირებადობა აუდიტორული პროცედურების შერჩევის დროს (იხ: პუნქტი 29(გ))

გ36. არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანა ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის შერჩევის დროს მნიშვნელოვანია, რადგან იმ პირებმა სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, რომლებისთვისაც ნაცნობია გარიგების განმავლობაში ჩვეულებისამებრ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები, შეიძლება უფრო დაფარონ ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ფაქტი. ამის გაკეთება შესაძლებელია, მაგალითად:

- იმ შერჩეულ ანგარიშთა ნაშთებსა და მტკიცებებზე დამოუკიდებელი პროცედურების ჩატარების გზით, რომლებიც სხვა შემთხვევაში არ იყო ტესტირებული მათი არსებითობის ან რისკის გამო;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარების მოსალოდნელი ვადების კორექტირებით;
- შერჩევის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით;
- აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით სხვადასხვა განთავსების ადგილებში ან სამუშაო ადგილებში, წინასწარი გამოცხადების გარეშე.

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ37. აუდიტორის საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად მტკიცების დონეზე შეიძლება გულისხმობდეს აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლას შემდეგი ხერხებით:

- შეიძლება საჭირო გახდეს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო სანდო და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით ან დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. ამან შეიძლება იმოქმედოს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების როგორც ტიპზე, ისე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად:
    - გარკვეულ აქტივებზე ფიზიკური დაკვირვება ან მათი დათვალიერება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი გახდეს, ან აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება მნიშვნელოვან ანგარიშებში, ან ელექტრონული ოპერაციების ფაილებში არსებული მონაცემების შესახებ უფრო მეტი მტკიცებულების მოპოვების მიზნით;
    - აუდიტორმა შეიძლება შეიმუშავოს პროცედურები დამატებითი გამამყარებელი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, რათა დააკმაყოფილოს შემოსავლების მოლოდინი, შეიძლება არსებობდეს დაკავშირებული რისკი, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვებს გაყიდვის ისეთი ხელშეკრულებების დადების გზით, რომლებიც შეიცავს ამონაგების აღიარების ხელისშემშლელ პირობებს ან მიწოდებამდე გაყიდვების ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის გზით. ასეთ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება, მაგალითად, დაგეგმოს გარე დადასტურების პროცედურები არა მხოლოდ გადაუხდელი თანხების დადასტურების მიზნით, არამედ გაყიდვების ხელშეკრულებების დეტალების დადასტურების მიზნითაც, თარიღის, უკან დაბრუნების ნებისმიერი უფლებისა და მიწოდების პირობების ჩათვლით. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად ჩათვალოს გარეშე მხარეებთან ასეთი დადასტურებების შევსება სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ფინანსებთან შეხებაში არმყოფი პერსონალის გამოკითხვებით, გაყიდვების ხელშეკ-

რულებებში და მიწოდების პირობებში რაიმე ცვლილებებთან დაკავშირებით;

- შეიძლება საჭირო გახდეს დამოუკიდებელი პროცედურების ჩატარების ვადების შეცვლა. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დამოუკიდებელი ტესტის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ბოლოსკენ უკეთ მოაგვარებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკს. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ, წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან მანიპულაციის შეფასებული რისკების პირობებში, ის აუდიტორული პროცედურები, რომლებმაც აუდიტორული დასკვნები შუალედური თარიღიდან უნდა გადასწიონ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ, არ იქნებოდა ეფექტური. ამის საწინააღმდეგოდ, იმის გამო, რომ წინასწარგანზრახული უზუსტობა – მაგალითად, არასათანადო შემოსავლის აღიარებით გამოწვეული უზუსტობა – შეიძლება დაწყებულიყო შუალედურ პერიოდში, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს დამოუკიდებელი პროცედურების გამოყენება იმ ოპერაციების მიმართ, რომლებიც ტარდება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ან მის განმავლობაში;
- გამოყენებული პროცედურების მოცულობა ასახავს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას. მაგალითად, შერჩევის ერთეულების ზომების ზრდა ან ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს. ასევე, კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შეიძლება შესაძლებელი გახადოს ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშის ფაილების უფრო გაძლიერებული ტესტირება. ასეთი ტექნიკის გამოყენება შეიძლება ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან შერჩევის ერთეული ოპერაციების ამორჩევის მიზნით, სპეციფიკური მახასიათებლების მქონე ოპერაციების დახარისხების მიზნით, ან შერჩევის ერთეულის ნაცვლად გენერალური ერთობლიობის ტესტირების მიზნით.

გ38. თუ აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკს, რომელიც გავლენას ახდენს მარაგის რაოდენობაზე, სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შესწავლა შეიძლება დაეხმაროს იმ ადგილების ან მუხლების გამოვლენაში, რომლებიც მოითხოვს განსაკუთრებულ ყურადღებას მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესის დროს ან მის შემდეგ. ასეთმა მიმოხილვამ შეიძლება მიგვიყვანოს გადაწყვეტილებამდე, რომ უზრუნველყოფილი

იყოს მარაგის დათვლა გარკვეულ სამუშაო ადგილებზე წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ჩატარდეს მარაგის დათვლა ყველა სამუშაო ადგილზე ერთსა და იმავე დღეს.

გ39. აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკი, რომელიც გავლენას ახდენს მთელ რიგ ანგარიშებსა და მტკიცებებზე. ამაში შეიძლება შედიოდეს აქტივების შეფასება, კონკრეტულ ოპერაციებთან დაკავშირებული უწყისები (როგორიცაა, შესყიდვები, რესტრუქტურიზაცია ან რომე-ლიმე სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვა) და სხვა მნიშვნელოვანი სასწრაფო ვალდებულებანი (როგორებიცაა, პენსია და სამსახურიდან წასვლისშემდგომი დახმარებისა და შეღავათების სხვა ვალდე-ბულებანი, ან ეკოლოგიური გაჯანსაღების ვალდებულებანი). ეს რისკი შეიძლება ასევე ეხებოდეს განმეორებით შეფასებებთან დაკავშირებულ დაშვებებში შეტანილ მნიშვნელოვან ცვლილებებს. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად შეგროვილი ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული ამგვარი შეფასებებისა და შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული მსჯელობისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შეფასებაში. ხელმძღვანელობის მიერ წინა პერიოდებში გამოყენებული იმავე სახის მსჯელობისა და დაშვებების რეტროსპექტიულმა მიმოხილვამაც შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით ხელმძღვანელობის შეფასებების საფუძვლად აღებული მსჯელობებისა და დაშვებების დასაბუთებულობის შესახებ.

გ40. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად ჩასატარებელი სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, მათ შორის იმათი, რომლებიც გამოხატავენ არაპროგნოზირებადობის ელემენტის შეტანას, წარ-მოდგენილია მე-2 დანართში. ამ დანართში შეტანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის იმ რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამომდინარეობს როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებიდან, მათ შორის, ამონაგების აღიარებიდან გამომდინარე გაყალბებული ფინანსური ანგარიშ-გებიდან, ისე აქტივების უკანონო მითვისებიდან.

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები (იხ: პუნქტი 32(ა))

გ41. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობაში ხშირად იგულისხმება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მანიპულაცია, საბუღალტრო ჟურნალში არასათანადო ან უნაბართვო ჩანაწერების შეტანის გზით. ამას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მთელი წლის განმავლობაში ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ან ხელმძღვანელობის მიერ, რომელსაც შესწორებები შეაქვს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ იმ თანხებში, რომლებიც ასახული არ არის საბუღალტრო ჟურნალის ჩანაწერებში, კერძოდ კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციის მეშვეობით.

გ42. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება, რომელიც დაკავშირებულია კონტროლის პროცედურებისთვის შეუფერებლად გვერდის ავლასთან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებთან მიმართებაში, მნიშვნელოვანია, რადგან ავტომატიზებულმა პროცესებმა და კონტროლის პროცედურებმა შეიძლება შეამციროს უნებლიე შეცდომის რისკი, მაგრამ ვერაფერი მოუხერხოს იმ რისკს, რომ ცალკეულმა პირებმა შეიძლება არასათანადოდ აარიდონ თავი ასეთ ავტომატიზებულ პროცესებს, მაგალითად, თანხების შეცვლით, რომლებიც ავტომატურად გადადის მთავარ წიგნში ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში. გარდა ამისა, იქ, სადაც გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიები ინფორმაციის ავტომატურ რეჟიმში გადასაცემად, შეიძლება არსებობდეს საინფორმაციო სისტემებში ასეთი ჩარევის მცირე ან არანაირი ხილული მტკიცებულება.

გ43. როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს და არჩევს სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებსა და სხვა კორექტირებებს ტესტირებისა და შერჩეული მუხლების დამამტკიცებელი დოკუმენტების შესამოწმებლად სათანადო მეთოდის განსაზღვრის მიზნით, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- *თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება* – თაღლითობის რისკის ფაქტორებისა და აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების განმავლობაში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის არსებობა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ტესტი-

რებისთვის გამოსადეგი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების კონკრეტული კატეგორიების და სხვა შესწორებების დადგენაში;

- *კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განხორციელდა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების მიმართ და სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალში ჩანაწერების მომზადებისა და შეტანის მიმართ განხორციელებულმა ეფექტურმა კონტროლის პროცედურებმა და სხვა შესწორებებმა შეიძლება შეამციროს აუცილებელი დამოუკიდებელი ტესტირების მოცულობა, იმ პირობით, რომ აუდიტორს ტესტირებული აქვს ამ კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტურობა;
- *სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი და იმ მტკიცებულებების ხასიათი, რომლებიც შეიძლება მოპოვებულ იქნეს* – ბევრი სამეურნეო სუბიექტისთვის ოპერაციების სტანდარტულ დამუშავებაში იგულისხმება მექანიკური და ავტომატური ღონისძიებებისა და პროცედურების კომბინაცია. ანალოგიურად, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავება შეიძლება გულისხმობდეს როგორც მექანიკურ, ისე ავტომატურ და კონტროლის პროცედურებს. იქ, სადაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგია, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით;
- *სააღრიცხვო ჟურნალის გაყალბებული ჩანაწერების მახასიათებლები ან სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერებს ან სხვა შესწორებებს ხშირად აქვთ სპეციფიკური ამოსაცნობი მახასიათებლები. ასეთ მახასიათებლებში შეიძლება შედიოდეს (ა) საქმესთან შეხებაში არმქონე, არაორდინარულ ან იშვიათად გამოყენებულ ანგარიშებში გაკეთებული ჩანაწერები; (ბ) სააღრიცხვო ჟურნალში ისეთი პირების მიერ გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც, როგორც წესი, არ ევალებათ ამის გაკეთება; (გ) ჩანაწერები, რომლებიც შეტანილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ანგარიშის დახურვის შემდგომი ჩანაწერების სახით, რომლებსაც გააჩნია მცირე ან არანაირი ახსნა ან აღწერა; (დ), ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე ან მომზადების განმავლობაში გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც არ გააჩნიათ ანგარიშის ნომრები, ან (ე) ჩანაწერები, რომლებიც შეიცავს დამრგვალებულ რიცხვებს ან თანმიმდევრულ დამაბოლოებელ ციფრებს.

- *ანგარიშების ხასიათი და სირთულე* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერები ან შესწორებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთ ანგარიშებთან მიმართებაში, რომლებიც (ა) შეიცავს ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც თავისი ხასიათით რთული ან არაორდინარულია;
  (ბ) შეიცავს მნიშვნელოვან შეფასებებს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებულ შესწორებებს; (გ) წარსულში მგრძნობიარე იყო უზუსტობების მიმართ; (დ) დროულად იყო შეჯერებული (შედარებული) ან შეიცავს შესადარებელ (შეუჯერებელ) გან-სხვავებებს; (ე) შეიცავს შიდასაფირმო ოპერაციებს, ან (ვ) სხვა მხრივ არის დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკთან. რამდენიმე განთავსების ადგილის ან კომპონენტის მქონე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტების დროს, ყურადღება ექცევა მრავალი განთავსების ადგილიდან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების ამორჩევის საჭიროებას.
- *სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები ან სხვა შესწორებები, რომლებიც მუშავდება სტანდარტული საქმიანობის ფარგლებს გარეთ* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასტანდარტული ჩანაწერები შეიძლება არ საჭიროებდეს იმავე დონის შიდა კონტროლს, როგორსაც საჭიროებს სააღრიცხვო ჟურნალის ისეთი ჩანაწერები, რომელთა გამოყენება განმეორებით ხდება ხოლმე ისეთი ოპერაციების ჩასაწერად, როგორებიცაა, ყოველთვიური გა-ყიდვები, შესყიდვები და ფულადი გადახდები.

გ44. აუდიტორი იყენებს პროფესიულ განსჯას სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების ტესტირების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს. თუმცა, იმის გამო, რომ სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების გაყალბება და სხვა შესწორებების შეტანა ხშირად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხდება ხოლმე, პუნქტი 32 (ა)(ii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეარჩიოს სწორედ ამ დროს გაკეთებული სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები. გარდა ამისა, იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობები ხდება ხოლმე მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ინტენსიურ მცდელობებს თაღლითობის ჩადენის ხერხის დასაფარად, პუნქტი 32 (ა)(iii) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განიხილოს, არსებობს თუ არა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ტესტირების საჭიროებაც.

სააღრიცხვო შეფასებები (იხ: პუნქტი 32(ბ))

გ45. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ ჩაატაროს მთელი რიგი მსჯელობები ან გააკეთოს დაშვებები, რომლებიც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე და განახორციელოს მუდმივი მონიტორინგი ასეთი შეფასებების დასაბუთებულობაზე. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება ხშირად ხორციელდება ფინანსურ შეფასებებში უზუსტობის შეგნებულად შეტანის გზით. ამის გაკეთება შეიძლება, მაგალითად, ყველა გათვალისწინებული თანხის ან სარეზერვო ფონდის ერთი და იმავე მეთოდით ხელოვნურად შემცირებით ან გაზრდით მათთვის ისეთი სახის მიცემის მიზნით, რომ გათანაბრდეს ორი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება, ან მიღწეულ იქნეს მოგების წინასწარ დადგენილი დონე, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა გაცურების მიზნით სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასთან და რენტაბელობასთან დაკავშირებით საკუთარი მოსაზრებების თავს მოხვევის გზით.

გ46. წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვის მიზანს წარმოადგენს იმის განსაზღვრა, არსებობს თუ არა მინიშნება ხელმძღვანელობის მხრიდან სავარაუდო მიკერძოებაზე. მის მიზანი არ არის აუდიტორის იმ პროფესიული განსჯის ეჭვის ქვეშ დაყენება, რომლებიც მან ჩაატარა წინა წელს, იმ მომენტში მის ხელთ არსებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

გ47. ასს 540 ასევე მოითხოვს რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარებას.[19] ეს მიმოხილვა ტარდება რისკის შესაფასებელი პროცედურის სახით იმ ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის წინა პერიოდის შეფასების პროცესის ეფექტიანობას, შედეგის შესახებ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ან, სადაც შესაფერისია, წინა პერიოდის ფინანსური შეფასებების შემდგომ ხელახალ შეფასებას, რომელსაც კავშირი აქვს მიმდინარე პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების ჩატარებასთან და ისეთი საკითხების შესახებ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, როგორიცაა, მაგალითად შეფასების განუსაზღვრელობა, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოთხოვილ იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში. პრაქტიკული კუთხით, აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის მსჯელობებისა და დაშვებების მიმოხილვა იმ მიკერძოებების გამოვლენის მიზნით, რომლებიც შეიძლება წარმოად-

[19] ასს 540 - „*სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“, მე-9 პუნქტი.

გენდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკს მოცემული ასს-ს შესაბამისად, შეიძლება ჩატარდეს ასს 540-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან კავშირში.

მნიშვნელოვანი ოპერაციების განხორციელების საქმიანი მხარის ლოგიკური დასაბუთება (იხ: პუნქტი 32(გ))

გ48. ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები, რომლებიც შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების ან აქტივების უკანონო მითვისების დაფარვის მიზნით იყოს განხორციელებული ის მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ არის სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო:

- ნათლად ჩანს, რომ ასეთი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთულია (მაგალითად, ასეთ ოპერაციაში მონაწილეობს რომელიმე კონსოლიდირებულ ჯგუფში შემავალი ბევრი სამეურნეო სუბიექტი ან ბევრი არადაკავშირებული მესამე მხარე);
- ხელმძღვანელობას არ უმსჯელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ასეთი ოპერაციების ხასიათისა და აღრიცხვის მეთოდის შესახებ და წარმოდგენილი დოკუმენტაციაც არაადეკვატურია;
- ხელმძღვანელობა უფრო მეტ აქცენტს აკეთებს კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების საჭიროებაზე, ვიდრე ოპერაციის კომერციულ შინაარსზე;
- ოპერაციები, რომლებშიც მონაწილეობენ არაკონსოლიდირებული დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები, არ ყოფილა სათანადოდ მიმოხილული ან დამტკიცებული სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
- ოპერაციებში მონაწილეობენ ადრე დაუდგენელი დაკავშირებული მხარეები ან ისეთი მხარეები, რომლებსაც არა აქვთ ფინანსური შესაძლებლობა ან სტაბილურობა, ამ ოპერაციის შესრულებაში დასახმარებლად აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის დახმარების გარეშე.

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ: 34-37-ე პუნქტები)

გ49. ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, შეაფასოს, ისევ შესაფერისი რჩება თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.[20] მოცემული შეფასება, ძირითადად, ხარისხობრივი საკითხია, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის განსჯას. ამგვარმა შეფასებამ შეიძლება უზრუნველყოს ახალი დამატებითი ინფორმაცია, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ და საჭიროა თუ არა დამატებითი ან სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. მე-3 დანართში მოყვანილია იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სავარაუდო თაღლითობაზე მიანიშნებდეს.

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დამთავრებისას საერთო დასკვნის გამოტანის დროს (იხ: 34-ე პუნქტი)

გ50. იმის დასადგენად, რომელი კონკრეტული ტენდენციები და თანაფარდობები შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკზე, საჭიროა პროფესიული განსჯა. კონკრეტულად, ამაზე შეიძლება მეტყველებდეს არაორდინარული თანაფარდობები, რომლებიც მოიცავს წლის ბოლოს მიღებულ ამონაგებს და შემოსავალს. ამაში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად: შემოსავლების არადამახასიათებლად დიდი თანხები, რომლებიც აღირიცხა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო რამდენიმე კვირის განმავლობაში, ან არაორდინარული სამეურნეო ოპერაციები; ან შემოსავალი, რომელიც არ შეესაბამება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ტენდენციებს.

გამოვლენილი უზუსტობების გათვალისწინება (იხ: 35-37-ე პუნქტები)

გ51. რადგან თაღლითობა ითვალისწინებს თაღლითობის ჩადენის მოტივს ან ზეწოლას, მისი ჩადენის შეგრძნობილ შესაძლებლობას ან ამ აქტის ნაწილობრივ გამართლებას, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ თაღლითობის ფაქტი იზოლირებული შემთხვევა იყოს. აქედან გამომდინარე, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის მიმანიშნებელი შეიძლება იყოს მრავალრიცხოვანი უზუსტობის არსებობა რომელიმე კონკრეტულ ადგილას, თუნდაც მათი საერთო გავლენა არ იყოს არსებითი.

---

[20] ასს 330, 25-ე პუნქტი.

გ52. გამოვლენილი თაღლითობის გავლენა დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე. მაგალითად, სხვა შემთხვევაში, უმნიშვნელო თაღლითობა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, თუ მასში მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები. ასეთ გარემოებებში, შეიძლება ეჭვის ქვეშ დადგეს მანამდე მოპოვებული მტკიცებულებების სანდოობა, რადგან შეიძლება საეჭვო იყოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სისრულე და სამართლიანობა და სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის ნამდვილობა. ასევე შეიძლება არსებობდეს ფარული გარიგების არსებობის შესაძლებლობაც, რომელშიც გარეულნი არიან თანამშრომლები, ხელმძღვანელობა ან მესამე მხარეები.

გ53. ასს 450[21] და ასს 700 (გადასინჯული)[22] აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს, უზუსტობების შეფასებისა და ადგილმდებარეობის განსაზღვრისა და მათი გავლენის შესახებ აუდიტორულ დასკვნაში არსებულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა (იხ: 38-ე პუნქტი)

გ54. ქვემოთ მოყვანილია იმ გამონაკლისი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას და ეჭვის ქვეშ დააყენოს აუდიტორის მიერ აუდიტის გაგრძელების შესაძლებლობა:

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტი თაღლითობასთან მიმართებაში არ ატარებს ისეთ სათანადო ზომას, რომელსაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში, თუნდაც თაღლითობა არ იყოს არსებითი კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- როდესაც აუდიტორის მოსაზრება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე და აუდიტორული ტესტირების შედეგები მიუთითებს არსებითი და მასშტაბური თაღლითობის მნიშვნელოვანი რისკის არსებობაზე; ან
- როდესაც აუდიტორს მნიშვნელოვანი ეჭვი აქვს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კომპეტენციასთან ან პატიოსნებასთან მიმართებაში.

გ55. ვინაიდან პრაქტიკაში მრავალი სხვადასხვა გარემოება შეიძლება წარმოიშვას, შეუძლებელია გადაჭრით აღიწეროს, თუ როდის იქნება მიზანშეწონილი გარიგებიდან გამოსვლა. ფაქტორები, რომლებიც

[21] ასს 450 - *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“*.

[22] ასს 700 (გადასინჯული) - *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“*.

გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, მოიცავს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წარმომადგენელთა მონაწილეობას თაღლითობაში (რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაზე), რაც გავლენას ახდენს აუდიტორის შემდგომი ურთიერთობის გაგრძელებაზე სამეურნეო სუბიექტთან.

გ56. აუდიტორს გააჩნია პროფესიული და იურიდიული პასუხისმგებლობა ამგვარ გარემოებაში და ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ქვეყნების მიხედვით. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორი შესაძლოა უფლებამოსილი ან ვალდებული იყოს, ანგარიში ჩააბაროს ან აცნობოს იმ პირს ან პირებს, ვინც დანიშნა აუდიტორი, ან, ზოგიერთ შემთხვევაში, მარეგულირებელ ორგანოებსაც კი. მოცემული გამონაკლისი გარემოებებისა და საკანონმდებლო მოთხოვნების გათვალისწინების საჭიროების პირობებში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, გამოვიდეს თუ არა გარიგებიდან და როგორ იმოქმედოს სათანადოდ, აქციონერებისთვის, მარეგულირებლებისთვის და სხვა პირებისთვის ანგარიშის ჩაბარების შესაძლებლობის ჩათვლით.[23]

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ57. სახელმწიფო სექტორში არსებობს ბევრი შემთხვევა, როდესაც გარიგებიდან გამოსვლის ვარიანტი შეიძლება აუდიტორს არ ჰქონდეს მისი უფლებამოსილების მანდატის ხასიათის ან სახელმწიფო ინტერესებთან დაკავშირებული მოსაზრებების გამო.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ: 39-ე პუნქტი)

გ58. ასს 580[24] აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს სახელმძღვანელო მითითებებს ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, შესაფერისი ოფიციალური ინფორმაციის აუდიტისთვის მოპოვების შესახებ. გარდა იმისა, რომ ისინი აღიარებენ თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ასევე მნიშვნელოვანია ის ფაქტიც, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის მიუხედავად, რომ ხელმძღვანელობამ

---

23. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი* შეიცავს მითითებებს მოქმედი აუდიტორის კომუნიკაციის შესახებ შემცვლელ აუდიტორთან.

24. ასს 580 - „*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია*“.

და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარონ თავისი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის სისტემის დაპროექტებაზე, დანერგვასა და მუშაობაზე თაღლითობის თავიდან აცილების და გამოვლენის მიზნით.

გ59. თაღლითობის ხასიათისა და იმ სირთულეების გამო, რომელსაც აუდიტორი აწყდება ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების გამოვლენისას, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, მოიპოვოს იმის წერილობითი დასტური, რომ მათ აუდიტორს გაუმხილეს:

ა) ხელმძღვანელობის შეფასების შედეგები, დაკავშირებული იმ რისკთან, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად უზუსტო იყოს თაღლითობის გამო; და

ბ) მათთვის ცნობილი ინფორმაცია ფაქტობრივი, საეჭვო თუ სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ: მე-40 პუნქტი)

გ60. როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს იმის მტკიცებულებას, რომ თაღლითობა არსებობს ან შეიძლება არსებობდეს, მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული საკითხი მიტანილი იყოს ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონის წარმომადგენლების ყურამდე, შეძლებისდაგვარად, სწრაფად. ეს ასე იქნება, საკითხი არაარსებითადაც რომ იყოს მიჩნეული (მაგალითად, უმნიშვნელო თანხების გაფლანგვა თანამშრომლის მიერ, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციაში დაბალი თანამდებობა უკავია). იმის დადგენა, ხელმძღვანელობის რომელი დონეა ინფორმირებისთვის შესაფერისი, პროფესიული განსჯის საგანია და დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორებიცაა, ფარული გარიგებების არსებობის ალბათობა და საეჭვო თაღლითობის ხასიათი და მნიშვნელობა. ჩვეულებრივ, ინფორმირებისათვის შესაფერის ხელმძღვანელობის დონედ მიიჩნევა სულ მცირე, ერთი დონით ზემდგომი მაინც იმ პირებზე, რომლებზეც ეჭვია, რომ მონაწილეობდნენ საეჭვო თაღლითობაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ: 41-ე პუნქტი)

გ61. აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. ასს 260 (გადასინჯული) ადგენს ფაქტორებს, რომლებსაც ითვალისწინებს აუდიტორი, როდესაც წყვეტს, სიტყვიერად აცნობოს თუ წერილობით.[25] იმ თაღლითობის ხასიათისა და მგრძნობელობის გამო, რომელშიც მონაწილეობენ მაღალი თანამდებობის პირები, ან იმ თაღლითობის გამო, რომელიც არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორი ამგვარი საკითხების შესახებ ინფორმაციას დროულად აწვდის და შეიძლება აუცილებლადაც ჩათვალოს ასეთი საკითხების წერილობით ინფორმირება.

გ62. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ისეთი თაღლითობის შესახებ, რომელშიც მონაწილეობენ ხელმძღვანელობის გარდა სხვა თანამშრომლები და თაღლითობა არ იწვევს არსებით უზუსტობას. ამის მსგავსად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება თვითონ უნდოდეთ, რომ აცნობონ ასეთი გარემოებების შესახებ. ინფორმირების პროცესი ურთიერთდამხმარე იქნება, თუ აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტის საწყის ეტაპზე შეთანხმდებიან აუდიტორის მიერ თაღლითობასთან დაკავშირებით მისაწოდებელი ინფორმაციის ხასიათზე და მოცულობაზე.

გ63. გამონაკლის გარემოებებში, როდესაც აუდიტორს ეჭვი შეაქვს ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებაში ან კეთილსინდისიერებაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ.

თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ: 42-ე პუნქტი)

გ64. ქვემოთ ჩამოთვლილია თაღლითობასთან დაკავშირებული ის სხვა საკითხები, რომლებიც განხილულ უნდა იქნეს სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. მაგალითად:

- შენიშვნები ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ადგილზე არსებული კონტროლის პროცედურების შეფასებებისა და იმ რისკის

[25] ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ38.

შეფასების (რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს) ხასიათის, მოცულობის და სიხშირის შესახებ;

- ხელმძღვანელობის უუნარობა, სათანადო რეაგირება მოახდინოს შიდა კონტროლში გამოვლენილ არსებით ნაკლოვანებებზე, ან განახორციელოს სათანადო საპასუხო ქმედება გამოვლენილი თაღლითობის მიმართ;
- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასება, მათ შორის საკითხები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციასა და პატიოსნებას;
- ხელმძღვანელობის ქმედებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან შემოსავლების მართვის მცდელობაზე იმ მიზნით, რომ შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობისა და რენტაბელობის შესახებ თავისი მოსაზრებების მათთვის თავს მოხვევის გზით.
- ეჭვები იმ სამეურნეო ოპერაციების უფლებამოსილების ადეკვატურობასა და სრულყოფილების შესახებ, რომლებიც ჩანს, რომ სცილდება ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.

მარეგულირებელი და სამართლდამცავი ორგანოების ინფორმირება (იხ: 43-ე პუნქტი)

გ65. აუდიტორის პროფესიული მოვალეობა, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება აუდიტორს ხელი შეუშალოს იმაში, რომ თაღლითობის შესახებ აცნობოს დამკვეთის სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ არსებულ მხარეს. თუმცა, აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყანაში და, გარკვეულ გარემოებებში, კანონი ან სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება კონფიდენციალობის დაცვის მოვალეობაზე მაღლა იდგეს. ზოგიერთ ქვეყანაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს აქვს საკანონმდებლო ვალდებულება, თაღლითობის ფაქტის შესახებ აცნობოს საზედამხედველო ორგანოებს. ასევე, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება, ხელისუფლების ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

გ66. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ კონკრეტულ გარემოებებში, რომლის მიზანია იმ ზომების დაზუსტება, რომლებიც აუცილებელია გამოვლენილ თაღლითობაში სახელმწიფო ინტერესის ასპექტების გათვალისწინების დროს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ67. სახელმწიფო სექტორში ანგარიშის ჩაბარების მოთხოვნები იმ თაღლითობის შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა ან არ გამოვლინდა აუდიტის პროცესში, შეიძლება ექვემდებარებოდეს აუდიტის უფლებამოსილების კონკრეტულ დებულებებს, ან შესაბამის კანონს ან სხვა ნორმატიულ აქტს, ან უფლებამოსილ ორგანოს.

1-ლი დანართი:
(იხ: პუნქტი გ25)

თაღლითობის რისკის ფაქტორების მაგალითები

ამ დანართში განხილული თაღლითობის რისკის ფაქტორები წარმოადგენს იმ ფაქტორთა მაგალითებს, რომლებსაც აუდიტორები შეიძლება შეხვდნენ მთელ რიგ სიტუაციებში. ცალკე წარმოდგენილია იმ ფაქტორთა მაგალითები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ განსახილველ ორი ტიპის თაღლითობას – ანუ, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება და აქტივების უკანონო მითვისება. თითოეული ტიპის თაღლითობისათვის რისკის ფაქტორები დამატებით დაყოფილია კატეგორიებად, სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს, როდესაც ადგილი აქვს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობებს: (ა) მოტივაცია/ზეწოლა, (ბ) ხელსაყრელი შესაძლებლობები და (გ) განწყობა/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკის ფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს დამატებითი ან განსხვავებული რისკის ფაქტორები. ამ ფაქტორებიდან ყველას არ ექნება ადგილი ყველა გარემოებაში და ზოგიერთ მათგანს შეიძლება უფრო მეტი ან ნაკლები მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვადასხვა სიდიდის ან საკუთრების ფორმის ან გარემოებების მქონე სამეურნეო სუბიექტებში. ასევე, მოყვანილი რისკის ფაქტორების მაგალითების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა ან მოხდენის სიხშირე.

რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს

ქვემოთ მოყვანილია რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

ფინანსურ სტაბილურობას ან რენტაბელობას საფრთხეს უქმნის ეკონომიკური, დარგობრივი ან სამეურნეო სუბიექტის სამუშაო პირობები, როგორიცაა (ან როგორც ჩანს შემდეგი პირობებიდან):

- კონკურენციის მაღალი დონე ან ბაზრის გაჯერება, რასაც თან ახლავს მარჟის შემცირება;
- მაღალი მგრძნობელობა სწრაფი ცვლილებებისადმი, როგორებიცაა ტექნოლოგიური ცვლილებები დარგში, პროდუქციის მოძველება ან საპროცენტო განაკვეთები;

- სამომხმარებლო მოთხოვნის საგრძნობი დაქვეითება და ბიზნესის მზარდი წარუმატებლობა დარგში ან მთლიანად ეკონომიკაში;
- საოპერაციო ზარალი, რომელიც წარმოშობს გაკოტრების საშიშროებას, დაგირავებული ქონების გამოსყიდვის უფლების ჩამორთმევას ან კომპანიის შთანთქმას მისი საკონტროლო პაკეტის შესყიდვის გზით;
- ოპერაციებიდან მიღებული განმეორებადი ხასიათის უარყოფითი ფულადი ნაკადები ან ოპერაციებიდან ფულადი სახსრების მიღების უუნარობა, მაშინ როდესაც ანგარიშგებაში ნაჩვენებია შემოსავლები და შემოსავლების ზრდა;
- სწრაფი ზრდა ან უჩვეულო დონის რენტაბელობა, განსაკუთრებით იმავე დარგის სხვა კომპანიებთან შედარებით;
- ახალი საბუღალტრო, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნები.

ქვემოთ მოყვანილი ფაქტორების გამო, ხელმძღვანელობა განიცდის გადაჭარბებულ ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა მოთხოვნები ან მოლოდინი:

- ინვესტიციების სფეროს ანალიტიკოსების, ინსტიტუციონალური ინვესტორების, მნიშვნელოვანი კრედიტორების ან სხვა გარეშე მხარეთა მოლოდინი რენტაბელობის ან ტენდენციების დონის შესახებ (კერძოდ, მოსალოდნელი შედეგი, რომელიც ზედმეტად აგრესიული ან არარეალური ჩანს), მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი მოლოდინი, მაგალითად გადაჭარბებულად ოპტიმისტურ პრესრელიზებში ან წლიური ანგარიშების გზავნილებში;
- დამატებითი სესხის ან საკუთარი კაპიტალის დაფინანსების მოპოვების საჭიროება, რაც აუცილებელია კონკურენტუნარიანობის შენარჩუნებისთვის, მათ შორის, ძირითადი სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტურო სამუშაოების ან კაპიტალური დანახარჯების დასაფინანსებლად;
- მინიმალური შესაძლებლობა, დაკმაყოფილდეს საფონდო ბირჟაზე კოტირების მოთხოვნები, ან ვალის გადახდის, ან ვალთან დაკავშირებული სხვა სახელშეკრულებო მოთხოვნები;
- დაბალი ფინანსური შედეგების წარდგენის აღქმული ან რეალური უარყოფითი გავლენა მნიშვნელოვან დაუმთავრებელ სამეურნეო ოპერაციებზე, როგორებიცაა საწარმოთა გაერთიანება ან ხელშეკრულებების დადება.

ხელმისაწვდომი ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პირად ფინანსურ მდგომარეობას საფრთხეს უქმნის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსურ შედეგები, რასასაც იწვევს შემდეგი მიზეზები:

- სამეურნეო სუბიექტში მნიშვნელოვანი ფინანსური დაინტერესება.
- მათი ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ნაწილი (მაგალითად, პრემიები, ფასიანი ქაღალდების ოფციონებისა და შემოსავლებზე დამოკიდებული სხვა სახის ღონისძიებები პირობითად დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ აქციის ფასის, საოპერაციო შედეგების, ფინანსური მდგომარეობის ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ზედმეტად ოპტიმისტური მიზნების მიღწევაზე;[1]
- სამეურნეო სუბიექტის პირადი გარანტიები სესხებთან დაკავშირებით.

გადაჭარბებული ზეწოლა მიმდინარეობს ხელმძღვანელობაზე ან მომუშავე პერსონალზე, რათა შესრულდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ წინასწარდასახული გეგმები, მათ შორის გაყიდვების ან რენტაბელობის სტიმულირების გეგმები.

ხელსაყრელი შესაძლებლობები

დარგის ან სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი ხელსაყრელ შესაძლებლობებს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- მნიშვნელოვანი ოპერაციებით ისეთ დაკავშირებულ მხარეებთან, რომლებიც არ მონაწილეობენ ჩვეულებრივ საქმიანობაში, ან დაკავშირებულ სამეურნეო სუბიექტებთან, რომელთა აუდიტი არ ჩატარებულა ან ჩატარდა სხვა აუდიტური ფირმის მიერ;
- ძლიერი დაფინანსების არსებობით ან დარგის გარკვეული სექტორის დომინირების შესაძლებლობით, რაც სამეურნეო სუბიექტს საშუალებას აძლევს, მომწოდებლებს ან მომხმარებლებს თავს მოახვიოს საკუთარი ვადები ან პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ოპერაციები, ან ისეთი ოპერაციები, რომლებიც არ ეყრდნობა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპს“.

[1]. ხელმძღვანელობის სტიმულირების გეგმები შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთი მიზნების მიღწევაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მხოლოდ გარკვეულ საბუღალტრო ანგარიშებთან ან სამეურნეო სუბიექტის შერჩეული სახის საქმიანობასთან, თუნდაც რომ შესაბამისი ანგარიშები ან საქმიანობის სახეები არსებითი არ იყოს მთლიანად სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებაში.

- ისეთ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებზე დაფუძნებული აქტივების, ვალდებულებების, ამონაგების ან ხარჯების არსებობით, რომლებიც მოიცავს ისეთი დონის სუბიექტურ მსჯელობას ან განუსაზღვრელობას, რომლის დამტკიცებაც რთულია;
- მნიშვნელოვანი, არაორდინალური ან ზედმიწევნით რთული ოპერაციებით, განსაკუთრებით საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის შესრულებული ოპერაციებით, რომლებიც რთულ კითხვებს ჰბადებენ „შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის" თვალსაზრისით;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციების არსებობით, რომლებიც განლაგებულია ან სრულდება საერთაშორისო საზღვრებს გარეთ ისეთ იურისდიქციებში, სადაც განსხვავებული სამეწარმეო გარემო და კულტურა არსებობს;
- საქმიანობისთვის ისეთი შუალედური რგოლების გამოყენებით, რომლებსაც არ გააჩნიათ აშკარა კომერციული დასაბუთება;
- მნიშვნელოვანი საბანკო ანგარიშებით ან შვილობილი საწარმოების ან ფილიალის ოპერაციებმა შეღავათიან საგადასახადო იურისდიქციებში, რომელზეც არ არსებობს აშკარა კომერციული დასაბუთება.

ხელმძღვანელობის მონიტორინგი არაეფექტურია იმის გამო, რომ:

- ხელმძღვანელობაში დომინირებს მხოლოდ ერთი პირი ან მცირე ჯგუფი (კომერციულ საწარმოში, რომელსაც არ მართავს მესაკუთრე) არაანაზღაურებადი კონტროლის ფუნქციებით;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესსა და შიდა კონტროლზე არაეფექტურია.

ორგანიზაციული სტრუქტურა რთული ან არასტაბილურია, რასაც ადასტურებს შემდეგი ფაქტორები:

- სირთულე სამეურნეო სუბიექტის კონტროლში დაინტერესების მქონე ორგანიზაციის ან პირების განსაზღვრაში.
- ზედმეტად რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, რომელიც შედის არაორდინარული იურიდიული სამეურნეო სუბიექტები ან უფლებამოსილების მართვის არხები.
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელი პირების, იურისკონსულტების ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მაღალი დენადობა.

შიდა კონტროლის კომპონენტებს აქვს ნაკლოვანება, რაც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- კონტროლის პროცედურების, მათ შორის ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისა და შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების არაადეკვატური მონიტორინგით;
- კადრების დენადობის მაღალი მაჩვენებლებით ან არაკვალიფიციური თანამშრომლების დასაქმებით ბუღალტერიის, საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან შიდა აუდიტის სამსახურში;
- არაეფექტური ბუღალტრული აღრიცხვისა და საინფორმაციო სისტემებით, იმ სიტუაციების ჩათვლით, როდესაც ადგილი აქვს არსებით ხარვეზებს შიდა კონტროლის მუშაობაში.

ხელმძღვანელობის პოზიცია/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს არ აცნობს, არ იცავს, მხარს არ უჭერს ან ცხოვრებაში არ ატარებს სამეურნეო სუბიექტის ფასეულობებს ან ეთიკურ სტანდარტებს, ან ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს აცნობს შეუფერებელ ფასეულობებს ან ეთიკურ სტანდარტებს;
- არასაფინანსო სფეროს ხელმძღვანელობა გადაჭარბებით მონაწილეობს ან ზედმეტად არის დაკავებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შერჩევით ან მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შეფასებების განსაზღვრით;
- გასულ პერიოდებში ადგილი ჰქონდა ფასიანი ქაღალდების კანონის ან სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევას, ან პრეტენზიებს სამეურნეო სუბიექტის, მისი ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინააღმდეგ თაღლითობის, ან კანონმდებლობის დარღვევის ბრალდებით;
- ხელმძღვანელობა გადაჭარბებულ ინტერესს იჩენს, შეინარჩუნოს ან გაზარდოს სამეურნეო სუბიექტის აქციების ღირებულება ან მოგების ტენდენციები;
- ხელმძღვანელობა ანალიტიკოსებს, კრედიტორებს და სხვა მესამე მხარეებს ავალებს, რომ მათი დახმარებით მიაღწიონ ზედმეტად ოპტიმისტური ან არარეალური პროგნოზების შედეგებს;
- ხელმძღვანელობა დროულად არ ატარებს შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული მისთვის ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებელ ზომებს;

- ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია არასათანადო საშუალებების გამოყენებით მიაღწიოს საანგარიშგებო შემოსავლების მინიმალურ ოდენობებს საგადასახადო მიზნებისათვის;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დაბალი ზნეობა;
- მესაკუთრე-მმართველი ერთმანეთისგან არ ანსხვავებს პირად და კომერციულ ოპერაციებს;
- უთანხმოება არსებობს აქციონერებს შორის დახურული ტიპის სამეურნეო სუბიექტში;
- ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის მხრიდან განმეორებით მცდელობებს, არსებითობის საფუძველზე გაამართლოს არასათანადოდ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვა.
- ადგილი აქვს დაძაბულ ურთიერთობას ხელმძღვანელობასა და ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან, რაც გამოიხატება შემდეგი ფაქტორებით:
    - ხშირი კამათით ახლანდელ ან წინამორბედ აუდიტორთან ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის ან დასკვნის მომზადების საკითხებთან დაკავშირებით;
    - აუდიტორის მიმართ დაუსაბუთებელი მოთხოვნების წაყენებით, მაგალითად, არარეალური ვადების დაწესება აუდიტის დასრულებასთან ან აუდიტორული დასკვნის გაცემასთან დაკავშირებით;
    - აუდიტორისთვის ისეთი შეზღუდვების დაწესებით, რომლებიც მიზანშეუწონლად ზღუდავს ხალხთან ურთიერთობას ან ინფორმაციის მოპოვებას, ან შესაძლებლობას, ეფექტური ურთიერთობა ჰქონდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებთან;
    - აუდიტორთან ურთიერთობის დროს ხელმძღვანელობის ქედმაღლური დამოკიდებულებით, განსაკუთრებით, როდესაც ამას თან ახლავს მისი მცდელობა, გავლენა მოახდინოს აუდიტორის სამუშაოს მასშტაბზე ან იმ პერსონალის შერჩევაზე ან დატოვებაზე, რომლებიც დანიშნულნი არიან აუდიტის გარიგების შესრულებაზე ან მასთან დაკავშირებული კონსულტაციების გაწევაზე.

აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ფაქტორები

რისკის ფაქტორები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს, ასევე დაყოფილია კატეგორიებად იმ სამი პირობის შესაბამისად, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს თაღლითობის შემთხვევაში: მოტივაცია/ზეწოლა, ხელსაყრელი შესაძლებლობები და განწყობა/ თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ზოგიერთი ფაქტორი შეიძლება მაშინაც არსებობდეს, როდესაც უზუსტობა წარმოიშობა აქტივების უკანონო მითვისებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მხრიდან არაეფექტური მონიტორინგის განხორციელებას და ნაკლოვანებებს შიდა კონტროლის სისტემაში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, როდესაც არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით ან აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები. ქვემოთ მოყვანილია იმ რისკის ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

პირადმა ფინანსურმა ვალდებულებებმა შეიძლება ხელმძღვანელობას ან იმ თანამშრომლებს, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, უბიძგონ ამ აქტივების უკანონო მითვისებისკენ.

არაკეთილგანწყობილმა ურთიერთობებმა სამეურნეო სუბიექტსა და იმ თანამშრომლებს შორის, რომლებსაც შეხება აქვთ ნაღდ ფულთან ან მოპარვის მიმართ მგრძნობიარე სხვა აქტივებთან, შეიძლება შექმნან ასეთი თანამშრომლების მიერ ამ აქტივების უკანონო მითვისების მოტივაცია. მაგალითად, არაკეთილგანწყობილი ურთიერთობები შეიძლება წარმოიშვას:

- თანამშრომელთა ცნობილი ან მომავალში სავარაუდო გათავი-სუფლების გამო;
- თანამშრომელთა ანაზღაურების, ან საპენსიო პროგრამებში ბოლო-დროინდელი ან მომავალში სავარაუდო ცვლილებების გამო;
- წახალისების, ანაზღაურების ან სხვა სახის ჯილდოების მოსალოდ-ნელთან შედარებით შეუსაბამობის გამო.

ხელსაყრელი შესაძლებლობები

გარკვეულმა მახასიათებლებმა ან გარემოებებმა შეიძლება გაზარდოს აქტივების მგრძნობელობა მოპარვის მიმართ. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისების ხელსაყრელი შესაძლებლობები იზრდება, როდესაც არსებობს:

- დიდი ოდენობის ნაღდი ფული სალაროში ან გზაში;
- მარაგის ელემენტები, რომლებიც მცირე ზომისაა, მაღალი ღირებულების ან ძალიან მოთხოვნადია;
- იოლად კონვერტირებადი აქტივები, როგორებიცაა, ობლიგაცია წარმომდგენზე, ბრილიანტი ან კომპიუტერული ჩიპები;
- ძირითადი საშუალებები, რომელიც მცირე ზომისაა, ადვილად გაყიდვადია ან არა აქვს საკუთრების უფლების შესამჩნევი იდენტიფიკაცია.

აქტივებზე არასათანადო კონტროლის არსებობამ შეიძლება გაზარდოს ამ აქტივების მგრძნობელობა უკანონო მითვისებისადმი. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება გამოიწვიოს:

- მოვალეობების არასათანადო დანაწილებამ ან დამოუკიდებელმა შემოწმებებმა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დანახარჯებზე, მაგალითად მივლინების ხარჯებსა და სხვა ანაზღაურებად ხარჯებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ აქტივებზე პასუხისმგებელ თანამშრომლებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ, მაგალითად, დაშორებულ ტერიტორიებზე განთავსებულ სამუშაო ადგილებზე არასათანადო ზედამხედველობა ან მონიტორინგი;
- ისეთ თანამდებობებზე კანდიდატების შერჩევის სათანადო პროცედურების არარსებობამ, რომლებზეც პერსონალს შეხება აქვს აქტივებთან;
- აქტივებთან დაკავშირებით არაადეკვატური ჩანაწერების წარმოებამ;
- ოპერაციების შესრულების ნებართვისა და დამტკიცების სათანადო სისტემის უქონლობამ (მაგალითად, შესყიდვის დროს);
- სალაროს, ინვესტიციების, მარაგის ან უძრავი ქონების ფიზიკური დაცვის არასათანადო სისტემებმა;

- აქტივების დროული და სრულყოფილი შეჯერების პროცედურების უქონლობამ;
- ოპერაციების დროული და სათანადო დოკუმენტირების პროცე-დურების უქონლობამ, მაგალითად, უკანდაბრუნებული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურების;
- ძირითადი მაკონტროლებელი ფუნქციის შემსრულებელი თანამშრომ-ლებისთვის სავალდებულო შვებულების არარსებობამ;
- ხელმძღვანელობის არასათანადო წარმოდგენამ საინფორმაციო ტექნო-ლოგიებზე, რაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მომუშავე თანამ-შრომლებს აძლევს უკანონო მითვისების შესაძლებლობას;
- ავტომატიზებულ ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის არაადეკვატური კონტროლის არსებობამ, მათ შორის, კომპიუტერული სისტემების სარეგისტრაციო ჟურნალებსა და მათ შემოწმებაზე კონტროლი.

ხელმძღვანელობის პოზიცია/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებულ რისკებზე მონიტორინგის განხორციელების ან რისკების შემცირების საჭიროების მიმართ ნეგატიური განწყობა;
- აქტივების უკანონო მითვისებაზე დაწესებული კონტროლის მიმართ ნეგატიური განწყობა არსებული კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლით, ან შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად სათანადო ზომის არმიღება;
- ისეთი მოქცევა, რომელიც მიანიშნებს სამეურნეო სუბიექტის ან მის მიერ თანამშრომელთა მოპყრობის მიმართ უაფრყოფით განწყობაზე ან უკმაყოფილებაზე;
- ქცევაში ან ცხოვრების სტილში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს აქტივების უკანონოდ მითვისებაზე;
- წვრილმანი ქურდობის მიმართ უყურადღებობა.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტი გ40)

იმ სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

ქვემოთ მოყვანილია თაღლითობასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების იმ შეფასებული რისკების აღსაკვეთად გამიზნული სავარაუდო აუდიტორული პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამოწვეულია როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით, ისე აქტივების უკანონო მითვისებით. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკის ფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, აქედან გამომდინარე, შეიძლება არ იყოს ყველაზე შესაფერისი ან აუცილებელი ყოველ კონკრეტულ გარემოებაში. ასევე, მოყვანილი პროცედურების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა.

განხილვა კონკრეტული მტკიცების დონეზე

აუდიტორის მიერ შეფასებულ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საპასუხო ქმედებები სხვადასხვა იქნება, რაც დამოკიდებულია თაღლითობის რისკის ფაქტორების ტიპებზე ან მათ კომბინაციაზე, ან გამოვლენილ პირობებზე, ასევე სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე, განმარტებით შენიშვნებსა და მტკიცებებზე, რომლებზეც შეიძლება ამ რისკებმა იმოქმედოს.

ზემოაღნიშნული საპასუხო ქმედებების კონკრეტული მაგალითებია:

- სამუშაოს განთავსების ადგილებზე მისვლა ან გარკვეული ტესტების ჩატარება მოულოდნელად ან წინასწარი გაფრთხილების გარეშე. მაგალითად, მარაგის დათვალიერება იმ სამუშაო ადგილებზე, სადაც აუდიტორის დასწრება წინასწარ არ ყოფილა გაცხადებული ან ნაღდი ფულის დათვლა მოულოდნელად რომელიმე კონკრეტულ დღეს;
- იმის მოთხოვნა, რომ მარაგის ინვენტარიზაცია ჩატარდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეს, რათა მინიმუმამდე იყოს დაყვანილი ინვენტარიზაციის ჩატარების თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში ნაშთების მანიპულირების რისკი;

- აუდიტის ჩატარების მიდგომის შეცვლა მიმდინარე წელს. მაგალითად, ძირითად მომხმარებლებთან და მომწოდებლებთან სიტყვიერად დაკავშირება, წერილობითი დასტურის გაგზავნასთან ერთად, დადასტურების მოთხოვნის წერილის გაგზავნა ორგანიზაციის ფარგლებში კონკრეტულ მხარესთან, ან უფრო მეტი ან განსხვავებული ინფორმაციის მოძიება;

- სამეურნეო სუბიექტის კვარტალის ბოლოს ან წლის ბოლოს გაკეთებული მაკორექტირებელი საბუღალტრო გატარებების დეტალური მიმოხილვის ჩატარება და ნებისმიერი იმ ჩანაწერის გამოკვლევა, რომელიც ერთი შეხედვით არაორდინარული იქნება ხასიათის ან თანხის თვალსაზრისით;

- მნიშვნელოვანი და არაორდინარული ოპერაციებისათვის, განსაკუთრებით იმათთვის, რომლებიც სრულდება წლის ბოლოს ან მის მახლობელ დღეებში, ამ ოპერაციებში დაკავშირებული მხარეების მონაწილეობის შესაძლებლობის და მათი დაფინანსების წყაროების გამოკვლევა;

- ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებულ მონაცემებზე დაყრდნობით. მაგალითად, საქმიანობის ადგილების, პროდუქციის სახეობების ან თვეების მიხედვით გაყიდვებისა და გაყიდვების თვითღირებულების შედარება აუდიტორის მიერ გამოყვანილ მოსალოდნელ შედეგებთან;

- გასაუბრება პერსონალთან, რომლებიც დასაქმებულნი არიან ისეთ სფეროებში, სადაც გამოვლინდა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, რათა აუდიტორი გაეცნოს მათ შეხედულებებს ამ რისკის შესახებ, და ამცირებს თუ არა, ან როგორი სახით ამცირებს კონტროლის პროცედურები ამ რისკს;

- როდესაც სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორები ატარებენ ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმოს, ქვედანაყოფის ან ფილიალის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, მათთან ერთად იმ სამუშაოს მოცულობის განხილვა, რომლის ჩატარებაც აუცილებელია ისეთი თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის, რომელიც დაკავშირებულია ამ კომპონენტებს შორის შესრულებულ ოპერაციებსა და საქმიანობასთან;

- თუ ექსპერტის სამუშაო განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ხდება ფინანსური ანგარიშგების იმ პუნქტთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც მაღალია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება ექსპერტის ზოგიერთ ან ყველა დაშვებასთან, მეთოდთან ან მოპოვებულ მონაცემთან მიმარ-

თებაში, იმის დასადგენად, რომ მოპოვებული მონაცემები არ არის დაუსაბუთებელი, ან ამ მიზნისთვის სხვა ექსპერტის მოწვევა;

- აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მანამდე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შერჩეული საწყისი ნაშთების გაანალიზების მიზნით, იმის შესაფასებლად, თუ როგორ გადაწყდა გარკვეული საკითხები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და მსჯელობებს, მაგალითად, ფასდაკლება უკანდაბრუნებულ საქონელზე;
- პროცედურების ჩატარება კონკრეტულ საბუღალტრო ანგარიშზე ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებულ შედარებებზე, მათ შორის, შუალედურ პერიოდში შესრულებული შედარებების განხილვა;
- კომპიუტერული ტექნოლოგიით ტესტირების ჩატარება, როგორიცაა, მონაცემთა სიღრმისეული ანალიზი, გენერალურ ერთობლიობაში ანომალიური შეცდომების მოძიების მიზნით;
- კომპიუტერით შედგენილი ჩანაწერებისა და სამეურნეო ოპერაციების სანდოობის ტესტირება;
- დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოძიება აუდიტი-რებული სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები - გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული უზუსტობა

ქვემოთ მოყვანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები, აუდიტორის მიერ გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე:

ამონაგების აღიარება

- ამონაგებთან დაკავშირებით ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება არააგრეგირებული მონაცემების გამოყენებით, მაგალითად, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საანგარიშგებო ამონაგების შედარება თვეებისა და პროდუქციის სახეობების, ან სამეურნეო სეგმენტის მიხედვით წინა პერიოდების შესადარის მონაცემებთან. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა შეიძლება გამოდგეს ამონაგების ან ოპერაციების არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობების დასადგენად.
- მომხმარებლებთან გარკვეული შესაფერისი სახელშეკრულებო პირობებისა და არაძირითადი ხელშეკრულებების არარსებობის დადასტურება, იმის გამო, რომ ხშირად სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკაზე გავლენას ახდენს ამგვარი პირობები ან ხელშეკრულებები

და ფასდაკლებების საფუძველი ან პერიოდი, რომელსაც ისინი ეხება, ხშირად ცუდად არის დოკუმენტირებული. მაგალითად, ასეთ გარემოებებთან ხშირად დაკავშირებულია საქონლის მიღების კრიტერიუმები, მიწოდებისა და გადახდის პირობები, მიწოდების სამომავლო ან გრძელვადიანი ვალდებულებების არარსებობა, პროდუქციის უკან დაბრუნების უფლება, გარანტირებული გადაყიდვების ოდენობა და გაუქმების ან თანხების უკან დაბრუნების პირობები.

- სამეურნეო სუბიექტის გასაღებისა და მარკეტინგის პერსონალის, ან ფირმაში დასაქმებული იურისკონსულტის გამოკითხვების ჩატარება, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსკენ გაყიდულ ან გაგზავნილ საქონელთან დაკავშირებით და იმის შესახებ, თუ რა იციან მათ ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი არაორდინარული ვადების ან პირობების შესახებ.
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთ ან მეტ საქმიანობის ადგილზე ფიზიკურად ყოფნა, გასაგზავნ საქონელზე ან გასაგზავნად მომზადებულ საქონელზე დაკვირვების მიზნით (ან უკანდაბრუნებულ საქონელზე დაკვირვებისთვის, რომელიც დამუშავების პროცესში იმყოფება) და დროში გამიჯვნის სხვა შესაფერისი პროცედურების ჩატარება გაყიდვების ოპერაციებსა და მარაგთან დაკავშირებით.
- კონტროლის ტესტების ჩატარება ყველა იმ სიტუაციისათვის, როდესაც ამონაგების ოპერაციები ელექტრონულად ინიცირდება, მუშავდება და აღირიცხება, რათა დადგინდეს, იძლევა თუ არა ეს ოპერაციები იმის რწმუნებას, რომ აღრიცხული ამონაგების ოპერაციები სინამდვილეში განხორციელდა და სათანადოდ აღირიცხა.

მარაგის რაოდენობა

- სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ჩანაწერების შემოწმება, რათა აუდიტორმა დაადგინოს განთავსების ისეთი ადგილები ან მარაგის ელემენტები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს ინვენტარიზაციის პროცესში ან მის შემდეგ.
- მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვება გარკვეულ საქმიანობის ადგილებში გაუფრთხილებლად, ან ინვენტარიზაციის ჩატარება ყველა საქმიანობის ადგილას ერთსა და იმავე დღეს.
- მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მიწურულს, რათა მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი მარაგის არასათანადო მანიპულაციის რისკი, ინვენტარიზაციის თარიღსა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღს შორის დროის შუალედში.

- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვების დროს, მაგალითად, ყუთებში ჩალაგებული საქონლის უფრო მკაცრი შემოწმება, იმ მეთოდის, რომლითაც ხდება საქონლის დალაგება (მაგალითად, ცარიელი ფართობები) ან იარლიყების დადება, და თხევადი ნივთიერებების, მაგალითად, სუნამოების ან ქიმიკატების ხარისხი (ანუ, სისუფთავე, დახარისხება ან კონცენტრაცია). ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება გამოსადეგი იყოს ექსპერტის დახმარება.
- მიმდინარე საანგარიშო პერიოდის რაოდენობების შედარება წინა პერიოდებთან, მარაგის კლასების ან კატეგორიების, ადგილმდებარეობის ან სხვა კრიტერიუმების მიხედვით, ან დათვლილი რაოდენობების შედარება მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებთან.
- კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება ინვენტარიზაციის გაერთიანებული შედეგების შემდგომი ტესტირებისთვის - მაგალითად, დახარისხება იარლიყების ნომრების მიხედვით, იარლიყების მიკვრაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურის შესამოწმებლად, ან მარაგის ელემენტის სერიული ნომრის მიხედვით მარაგის ერთეულის გამორჩენის ან დუბლირების ალბათობის ტესტირების მიზნით.

ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებები

- ექსპერტის გამოყენება დამოუკიდებელი სააღრიცხვო შეფასების შესადგენად და ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილ შეფასებასთან შესადარებლად.
- გამოკითხვების არეალის გაფართოება, კერძოდ, ხელმძღვანელი პერსონალისა და ბუღალტერიის თანამშრომელთა გარდა, სხვა პირთა გამოკითხვების ჩატარებაც, რათა დადასტურდეს, რომ ხელმძღვანელობას აქვს შესაძლებლობა და განზრახვა, განახორციელოს ისეთი გეგმები, რომლებიც შეესაბამება სააღრიცხვო შეფასების შედგენას.

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები – აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები

განსხვავებული გარემოებები აუცილებლად მოითხოვს სხვადასხვა საპასუხო ქმედებებს. ჩვეულებრივ, აუდიტორის საპასუხო ქმედება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის იმ შეფასებულ რისკთან მიმართებაში, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების უკანონო მითვისებასთან, მიმართული იქნება გარკვეული ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების კატეგორიებისკენ. მიუხედავად იმისა, რომ ზემოთ ორ კატეგორიაში

მოხსენიებული აუდიტორის ზოგიერთი ქმედება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ასეთ გარემოებებში, სამუშაოს მასშტაბი დაკავშირებული უნდა იყოს იმ სპეციფიკურ ინფორმაციასთან, რომელიც ეხება უკანონო მითვისების გამოვლენილ რისკს.

ქვემოთ მოყვანილია აუდიტორის საპასუხო ქმედებები, აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე:

- ნაღდი ფულის ან ფასიანი ქაღალდების ინვენტარიზაციის ჩატარება წლის ბოლოს ან მიწურულს;
- აუდიტს დაქვემდებარებულ პერიოდში ანგარიშებთან მიმართებით ჩატარებული საქმიანობის დადასტურება უშუალოდ მომხმარებლებთან (მათ შორის, დაბრუნებული გაყიდული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურებისა და საქონლის უკან დაბრუნებისა და გადახდის თარიღების);
- ჩამოწერილი ანგარიშების აღდგენის ანალიზის ჩატარება;
- მარაგის დანაკლისის გაანალიზება პროდუქციის სახეობების ან მარაგის ადგილმდებარეობის მიხედვით;
- მარაგის ძირითადი კოეფიციენტების შედარება დარგის ნორმატივთან;
- მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის ჩანაწერებში შეტანილი შემცირებების შესაბამისი დამხმარე დოკუმენტაციის მიმოხილვა;
- მომწოდებელთა სიის შედარება თანამშრომელთა სიასთან კომპიუტერის მეშვეობით, მისამართების ან ტელეფონის ნომრების დამთხვევების დასადგენად;
- შრომის ანაზღაურების აღრიცხვის გამოკვლევის ჩატარება კომპიუტერის მეშვეობით, რათა აუდიტორმა დაადგინოს დუბლირებული მისამართები, თანამშრომელთა ან საგადასახადო ორგანოების საიდენტიფიკაციო ნომრები ან საბანკო ანგარიშები;
- პერსონალის პირადი საქმეების მიმოხილვა იმ პირთა დასადგენად, რომელთა შესახებაც არსებობს მხოლოდ უმნიშვნელო ან არანაირი მტკიცებულება მათ საქმიანობასთან დაკავშირებით, მაგალითად, პიროვნების საქმიანობის მაჩვენებლების შეფასებების უქონლობა;
- ფასდაკლებებისა და საქონლის დაბრუნების შემთხვევების ანალიზის ჩატარება არაორდინა რული გარემოებების ან ტენდენციების მოძებნის მიზნით;

- ხელშეკრულებების კონკრეტული პირობების დადასტურება მესამე მხარეებთან;
- მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, რომ ხელშეკრულებები სრულდება მათი პირობების შესაბამისად;
- მსხვილი და არაორდინარული ხარჯების მართებულობის მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობისა და დაკავშირებულ მხარეთა სესხების უფლებამოსილებისა (სანქციონირების) და საბალანსო ღირებულების მიმოხილვა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის მიერ ასანაზღაურებლად წარმოდგენილი ხარჯების დონისა და მართებულობის მიმოხილვა.

მე-3 დანართი

(იხ: პუნქტი გ49)

იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის ალბათობაზე

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს იმის ალბათობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

შეუსაბამობები სააღრიცხვო ჩანაწერებში, მათ შორის:

- ოპერაციები, რომლებიც არ არის აღრიცხული სრულყოფილად ან დროულად ან არასათანადოდ არის აღრიცხული თანხასთან, საანგარიშგებო პერიოდთან, კლასიფიკაციასთან ან სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკასთან მიმართებაში;
- დაუსაბუთებელი ან უნებართვო ნაშთები ან ოპერაციები;
- ბოლო წუთს შეტანილი კორექტირებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ შედეგებზე;
- იმის მტკიცებულებები, რომ თანამშრომლებს ხელი მიუწვდებათ იმ სისტემებსა და ჩანაწერებზე, რომლებიც აუცილებელი არ არის მათთვის დადგენილი მოვალეობების შესასრულებლად;
- საჩივრები ან აუდიტორისთვის მინიშნებები სავარაუდო თაღლითობის შესახებ.

საწინააღმდეგო ან დაკარგული მტკიცებულებების არსებობა, მათ შორის:

- დაკარგული დოკუმენტები;
- დოკუმენტები, რომლებიც ჩანს, რომ გადაკეთებულია;
- ფოტოასლების ან ელექტრონულად გაგზავნილი დოკუმენტების გარდა სხვა დოკუმენტების არარსებობა, როდესაც მოსალოდნელია, რომ უნდა არსებობდეს დოკუმენტების დედნები;
- მნიშვნელოვანი აუხსნელი მუხლები შეჯერების (შედარების) დოკუმენტებში;
- არაორდინარული ცვლილებები ბალანსში, ან ცვლილებები ტენდენციებში ან ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან კოეფიციენტებში ან თანაფარდობებში - მაგალითად, მოთხოვნების უფრო სწრაფი ზრდა შემოსავალთან შედარებით;

- ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა შეუსაბამო, ბუნდოვანი ან არადამაჯერებელი პასუხები ჩატარებული გამოკითხვებიდან ან ანალიზური პროცედურებიდან გამომდინარე;
- არაორდინარული შეუსაბამობები სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებსა და დადასტურების პასუხებს შორის;
- საკრედიტო გატარებების დიდი რაოდენობა და სხვა კორექტირებები მოთხოვნების ჩანაწერებში;
- მოთხოვნების დამხმარე წიგნსა/სუბანგარიშზე და მაკონტროლებელ ანგარიშს შორის, ან მომხმარებლების უწყისებსა და მოთხოვნების სუბანგარიშს შორის აუხსნელი ან არასათანადოდ განმარტებული განსხვავებები;
- ანულირებული ჩეკების დაკარგვა ან არარსებობა ისეთ გარემოებებში, როდესაც ანულირებული ჩეკები, როგორც წესი, უბრუნდება სამეურნეო სუბიექტს ბანკის ამონაწერთან ერთად;
- ძალიან დიდი მნიშვნელობის მქონე მარაგის ან მატერიალური აქტი-ვების დაკარგვა;
- ელექტრონული მტკიცებულებების არარსებობა ან გამოტოვება, რაც არ შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების შენახვის პრაქტიკას ან პოლიტიკას.
- მოსალოდნელზე უფრო ცოტა დადასტურების პასუხების მიღება, ან მოსალოდნელზე უფრო დიდი რაოდენობის პასუხების მიღება;
- მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა, ძირითადი სისტემების გაუმჯობესების, პროგრამების ცვლილებების ტესტირებისა და მათ დასანერგად ჩატარებული საქმიანობის შესახებ მიმდინარე წელს სისტემებში მომხდარი ცვლილებებისა და გაუმჯობესებისათვის.

პრობლემატური ან არაორდინარული ურთიერთობები აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას შორის, მათ შორის:

- უარის თქმა ჩანაწერების მიწოდებაზე, შენობებში შესვლაზე, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვებთან დაკავშირებაზე, ვისგანაც შეიძლებოდა აუდიტორული მტკიცებუ-ლებების მოპოვება;
- ხელმძღვანელობის მხრიდან არარეალური დროის დაწესება რთული ან საკამათო საკითხების გადასაჭრელად;
- ხელმძღვანელობის საჩივრები აუდიტის ჩატარების თაობაზე ან ხელმძღვანელობის მიერ გარიგების გუნდის წევრების დაშინება,

განსაკუთრებით აუდიტორის მიერ აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებასთან დაკავშირებით ან ხელმძღვანელობასთან შესაძლო უთანხმოებების გადაწყვეტის დროს;

- მოთხოვნილი ინფორმაციის მიზანშეუწონელი დაგვიანებით მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან;
- სურვილის არქონა, აუდიტორს მისცეს ნება, ტესტირებისთვის გამოიყენოს ძირითადი ელექტრონული ფაილები კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის მეშვეობით;
- უარის თქმა საინფორმაციო ტექნოლოგიის საშუალებებით სარგე-ლობაზე და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დასაქმებულ ძირითად პერსონალთან, მათ შორის, დაცვის, ოპერატიულ და სისტემების შემქმნელ პერსონალთან ურთიერთობაზე;
- სურვილის არქონა, დაამატოს ან შეასწოროს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რათა უფრო სრულყოფილი და გასაგები გახდეს;
- სურვილის არქონა, დროულად მოახდინოს რეაგირება შიდა კონტრო-ლის სისტემაში გამოვლენილ ნაკლოვანებებზე.

სხვა:

- ხელმძღვანელობის სურვილის არქონა, აუდიტორს ნება დართოს, პირადად შეხვდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც დარგის ნორმატივებისგან განსხვავებული ჩანს.
- სააღრიცხვო შეფასებების ხშირი შეცვლა, რასაც არ ეტყობა, რომ გამომდინარეობდეს შეცვლილი გარემოებებიდან.
- შემწყნარებლობა სამეურნეო სუბიექტის ქცევის კოდექსის დარღვევის ფაქტების მიმართ.

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

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

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

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

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

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-318-3