

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 250

## კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ღროს

(ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული  
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

### შინაარსი

	პუნქტები
<b>შესავალი</b>	
წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო .....	1
კანონმდებლობის გავლენა .....	2
პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე .....	3-8
ძალაში შესვლის თარიღი .....	9
<b>მიზნები</b> .....	10
<b>განმარტება</b> .....	11
<b>მოთხოვნები</b>	
აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა .....	12-17
აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის .....	18-21
ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ .....	22-28
დოკუმენტაცია .....	29
<b>გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა</b>	
პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე .....	გ1-გ6
აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა.....	გ7 -გ12

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის  
გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის ..... გ13-გ18

ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი  
ან საექვო შემთხვევების შესახებ ..... გ19-გ20

დოკუმენტაცია ..... გ21

---

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 250 - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

## შესავალი

### წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გაითვალისწინოს კანონმდებლობის მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. მოცემული ასს არ გამოიყენება სხვა მარწმუნებელ გარიგებებში, როდესაც აუდიტორი სპეციალურად დაქირავებულია კონკრეტული კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის შესამოწმებლად და ამის თაობაზე ცალკე დასკვნის წარსადგენად.

### კანონმდებლობის გავლენა

2. კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მნიშვნელოვნად განსხვავებულია. ის კანონები და სხვა სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტს, ქმნის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. ზოგიერთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულებები უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ ისინი განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას. არსებობს ისეთი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც ასევე უნდა დაიცვას ხელმძღვანელობამ, ან ისეთ დებულებებს ადგენენ, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის უფლებას ანიჭებს, მაგრამ უშუალო გავლენას არ ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს მკაცრად რეგულირებად დარგებში (მაგალითად, ბანკები და ქიმიური მრეწველობის საწარმოები). სხვა სამეურნეო სუბიექტებს მხოლოდ ბევრი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი ეხებათ, რომლებიც, ზოგადად, დაკავშირებულია სამეწარმეო საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან (მაგალითად, რომლებიც ეხება შრომის უსაფრთხოებასა და ჯანმრთელობის დაცვას და დასაქმების თანაბარ შესაძლებლობებს). კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგი, რამაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

## პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე

(იხ. პუნქტები გ1-გ6)

3. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესაბამისად, მათ შორის, ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვით, რომლებიც ადგენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.

### აუდიტორის პასუხისმგებლობა

4. მოცემული ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისა განკუთვნილი, რომ აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში კანონმდებლობის დარღვევით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენაში. თუმცა, აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების აღკვეთაზე და შეუძლებელია ვინმეს ჰქონდეს იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტის დარღვევის ყველა შემთხვევას.
5. აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.<sup>1</sup> ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს შესაფერის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას. აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარებული ასს-ების<sup>2</sup> შესაბამისად. ამ თანდაყოლილი შეზღუდვების პოტენციური გავლენა აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობების აღმოჩენის შესაძლებლობაზე უფრო ძლიერია კანონმდებლობის კონტექსტში, ქვემოთ ჩამოთვლილი მიზეზების გამო:
  - არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო

1. ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-5 პუნქტი.

2. ასს 200, პუნქტები გ53-გ54.

სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან;

- კანონმდებლობის დარღვევას შეიძლება თან ახლდეს ისეთი ქმედებები, რომლებიც მიმართულია დარღვევის ფაქტების დაფარვაზე, როგორცაა ფარული შეთანხმება, გაყალბება, ოპერაციის განზრახ გამოტოვება აღრიცხვაში, ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება, ან აუდიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის წარდგენა;
- ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელიც იურიდიულ კვალიფიკაციას საჭიროებს სასამართლოს გადაწყვეტილებით.

ჩვეულებრივ, რაც უფრო ნაკლები კავშირი არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მოვლენებსა და ოპერაციებს შორის, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი შეიტყობს, ან გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებს.

6. მოცემული ასს განასხვავებს აუდიტორის პასუხისმგებლობებს ორი სხვადასხვა კატეგორიის კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვასთან მიმართებაში, კერძოდ, შემდეგნაირად:

- ა) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, როგორცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები. (იხ. მე-13 პუნქტი); და
- ბ) სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, მაგრამ შეიძლება მათ დაცვას ფუნდამენტური მნიშვნელობა ჰქონდეს სამეწარმეო საქმიანობის გარკვეული ასპექტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის შესაძლებლობისთვის, განაგრძოს საქმიანობა, ან თავიდან აიცილოს არსებითი საჯარიმო სანქციები (მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობების დაცვა, მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების დაცვა, რომლებიც ეხება გადახდისუნარიანობის შენარჩუნებას, ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების დაცვა); მამასადამე, ამგვარი კანონებისა და სხვა

ნორმატიული აქტების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. მე-14 პუნქტი)

7. წინამდებარე ასს-ში კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების თითოეული ზემოთ ნახსენები კატეგორიისთვის განსაზღვრულია განსხვავებული მოთხოვნები. 6(ა) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობაში შედის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას. 6(ბ) პუნქტში მითითებული კატეგორიისთვის, აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება კონკრეტული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც ხელს უწყობს ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
8. მოცემული ასს-ის თანახმად, აუდიტორს მოეთხოვება, მუდმივად ყურადღებით იყოს და ახსოვდეს, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ შეიძლება შეიტყოს სხვა აუდიტორული პროცედურებიდანაც, რომლებსაც ატარებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. ამ კონტექსტში დიდი მნიშვნელობა აქვს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნებას მთელი აუდიტის განმავლობაში, ასს 200-ის<sup>3</sup> მოთხოვნების შესაბამისად, იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოცულობის გათვალისწინებით, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.

### ძალაში შესვლის თარიღი

9. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

### მიზნები

10. აუდიტორის მიზანია:
  - ა) მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამქლავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;

---

3. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

- ბ) ჩაატაროს მითითებული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც მიმართულია ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევის შემთხვევების გამოვლენაზე, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და
- გ) სათანადო რეაგირება მოახდინოს კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება უდიტის მსვლელობისას.

## განმარტება

11. მოცემული ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

დარღვევა - წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების მიერ. დარღვევაში არ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან თანამშრომლების პირადი არამართლზომიერი საქციელი, (რომელიც დაკავშირებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან).

## მოთხოვნები

### აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა

12. ასს 315-ის (გადასინჯული)<sup>4</sup> შესაბამისად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის ფარგლებში, საერთო წარმოდგენა უნდა შეიქმნას:
- ა) იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესახებ, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტს და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც იგი საქმიანობს; და
  - ბ) როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს. (იხ: პუნქტი გ7)

---

4. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-11 პუნქტი.

13. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვას, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ: პუნქტი გ8)
14. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ქვემოთ განხილული აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევების გამოვლენას, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე: (იხ: პუნქტები გ9-გ10)
  - ა) გამოკითხოს ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი ასეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს; და
  - ბ) გაეცნოს შესაბამის ლიცენზიის გამცემ ან მარეგულირებელ ორგანოებთან მიმოწერის დოკუმენტებს, თუ არსებობს.
15. აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორი მუდმივად ყურადღებით უნდა იყოს და ახსოვდეს, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. (იხ: პუნქტი გ11)
16. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა სთხოვოს, წარმოადგინონ წერილობითი დასტური იმისა, რომ აუდიტორს აცნობეს კანონმდებლობის დარღვევის ყველა მათთვის ცნობილი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევის შესახებ, რომელთა გავლენაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს. (იხ: პუნქტი გ12)
17. თუ არ არსებობს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევები, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმაზე მეტი აუდიტორული პროცედურის ჩატარება სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დაცვასთან დაკავშირებით, რაც გათვალისწინებულია მე-12-16 პუნქტებით.



**აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის**

18. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა: (იხ: პუნქტი გ13 )
  - ა) შეისწავლოს ქმედების ხასიათი და ის გარემოებები, რომლებშიც ქმედება განხორციელდა; და
  - ბ) მოიპოვოს სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რათა შეაფასოს ამ ქმედების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ: პუნქტი გ14 )
19. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად. თუ ხელმძღვანელობა ან, როდესაც მიზანშეწონილია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ვერ წარმოადგენენ საკმარის ინფორმაციას, რომელიც დაამტკიცებს, რომ სამეურნეო სუბიექტი იცავს კანონმდებლობას, ხოლო, აუდიტორის შეფასებით, ამ საეჭვო დარღვევის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი. (იხ: პუნქტები გ15-გ16)
20. თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.
21. აუდიტორმა კანონმდებლობის დარღვევის შედეგები უნდა შეაფასოს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა და მიიღოს შესაფერისი ზომები. (იხ: პუნქტები გ17-გ18)

**ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ**

*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ*

22. ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, რის გამოც მათთვის ცნობილია ის საკითხები,

რომლებიც ეხება აუდიტორის<sup>5</sup> მიერ უკვე ინფორმირებულ, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებს, ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ ისინი აშკარად უმნიშვნელო არ არის.

23. თუ 22-ე პუნქტში აღწერილი კანონმდებლობის დარღვევა, აუდიტორის შეფასებით, შეიძლება მიჩნეული იყოს წინასწარგანზრახულ და არსებით ქმედებად, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ პირველივე შესაძლებლობისთანავე უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
24. თუ აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ ხელმძღვანელობა, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობდნენ კანონმდებლობის დარღვევაში, აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ უნდა შეატყობინოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში ერთი დონით ზემდგომ სტრუქტურას (მმართველ ორგანოს), თუკი ასეთი არსებობს, როგორცაა აუდიტის კომიტეტი ან სამეთვალყურეო საბჭო. თუ ამგვარი ზემდგომი მმართველი ორგანო არ არსებობს, ან აუდიტორს მიაჩნია, რომ ამ შეტყობინების შედეგად არანაირი ზომები არ გატარდება, ან დარწმუნებული არ არის, კონკრეტულად ვის უნდა მიმართოს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი.

*კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში*

25. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობის დარღვევა არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და სათანადოდ არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა, ასს 705-ის (გადასინჯული)<sup>6</sup> შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.
26. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელს უშლიან აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რათა აუდიტორმა

---

5. ასს 260(გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი

6. ასს 705 (გადასინჯული)– „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-7-8 პუნქტები.

შეაფასოს, არსებობს თუ არა კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთი დარღვევა, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

27. თუკი აუდიტორს არ შეუძლია იმის დადგენა, ადგილი ჰქონდა თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, სხვა გარემოებებით გამოწვეული შეზღუდვების გამო და არა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიზეზით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

*მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება  
კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ*

28. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტს ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აქვს თუ არა აუდიტორს იმის პასუხისმგებლობა, რომ დარღვევის გამოვლენილ თუ საეჭვო შემთხვევაზე ინფორმაცია მიაწოდოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ: პუნქტები გ19-გ20)

**დოკუმენტაცია**

29. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ და ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ სხვა მხარეებთან ჩატარებული განხილვების შედეგები. <sup>7</sup> (იხ: პუნქტი გ21)

\*\*\*

---

7. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე (იხ. მე-3-8 პუნქტები)

გ1. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონმდებლობის შესაბამისად. კანონმდებლობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სხვადასხვაგვარად ზემოქმედებდეს: მაგალითად, შეიძლება უშუალო გავლენას ახდენდეს იმ ინფორმაციაზე, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შეიძლება ადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს. კანონმდებლობა ასევე შეიძლება ადგენდეს სამეურნეო სუბიექტის გარკვეულ იურიდიულ უფლებებსა და ვალდებულებებს, რომელთაგან ზოგიერთი აისახება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. გარდა ამისა, შეიძლება აწესებდეს საჯარიმო სანქციებს კანონდარღვევის შემთხვევებისთვის.

გ2. ქვემოთ მოყვანილია იმ პოლიტიკისა და პროცედურების ტიპების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება სამეურნეო სუბიექტმა დანერგოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად:

- საკანონმდებლო მოთხოვნების მონიტორინგი და იმის უზრუნველყოფა, რომ საოპერაციო პროცედურები დამუშავდეს ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შიდა კონტროლის შესაბამისი სისტემების შექმნა და მათი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა;
- პერსონალისთვის ქვევის კოდექსის შემუშავება, გავრცელება და დაცვა;
- პერსონალის სათანადოდ მომზადება და იმის უზრუნველყოფა, რომ მათ ესმოდეთ ქვევის კოდექსი;
- ქვევის კოდექსის დაცვის მონიტორინგი და სათანადო დისციპლინარული ზომების გატარება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც დაარღვევენ კოდექსს;
- იურისკონსულტების ჩართვა საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგში დასახმარებლად;
- იმ მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების აღრიცხვის წარმოება, რომლებსაც უნდა იცავდეს სამეურნეო

სუბიექტი თავისი კონკრეტული დარგის ფარგლებში, ასევე საჩივრების ჩანაწერების წარმოება.

უფრო მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ამ პოლიტიკასა და პროცედურებს შეიძლება დაემატოს სათანადო პასუხისმგებლობის გადაცემა შემდეგი სტრუქტურებისთვის:

- შიდა აუდიტის სამსახური;
- აუდიტის კომიტეტი;
- კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის სამსახური.

#### *აუდიტორის პასუხისმგებლობა*

- გ3. სამეურნეო სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი დარღვევის გამოვლენამ, მისი არსებითობის მიუხედავად, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, აუდიტორის მოსაზრებაზე ხელმძღვანელობის, ან თანამშრომელთა პატიოსნების შესახებ.
- გ4. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელიც იურიდიულ კვალიფიკაციას საჭიროებს სასამართლოს გადაწყვეტილებით, რისი გაკეთებაც, ჩვეულებრივ, სცილდება აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის ფარგლებს. ამის მიუხედავად, აუდიტორის მომზადების დონემ, გამოცდილებამ და სამეურნეო სუბიექტისა და მისი დარგის ან სექტორის ცოდნამ შეიძლება აუდიტორს იმის შეცნობის საფუძველი მისცეს, რომ ზოგიერთი ქმედება, რომელმაც მისი ყურადღება მიიპყრო, შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევა იყოს.
- გ5. კონკრეტული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება სპეციალურად მოეთხოვებოდეს, რომ მან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, ანგარიში წარადგინოს იმის შესახებ, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ გარკვეულ დებულებებს. ასეთ ვითარებაში, ასს 700 (გადასინჯული)<sup>8</sup> ან ასს 800 (გადასინჯული)<sup>9</sup> განსაზღვრავს, როგორ აისახება აუდიტთან დაკავშირებული ამგვარი პასუხისმგებლობა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, როდესაც არსებობს კონკრეტული საანგარიშგებო

8. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 43-ე პუნქტი.

9. ასს 800 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“, მე-11 პუნქტი.

საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის გეგმაში სათანადო ტესტების გათვალისწინება ამგვარი დებულებების დაცვის შესამოწმებლად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ6. კანონმდებლობის მოთხოვნების გათვალისწინებასთან დაკავშირებით სახელმწიფო სექტორში შეიძლება არსებობდეს აუდიტორის დამატებითი პასუხისმგებლობები, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა ასპექტებსაც.

### **აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა**

*ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესწავლა (იხ: მე-12 პუნქტი)*

გ7. იმისათვის, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზისა და იმის შესახებ, როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად:

- გამოიყენოს საკუთარი ცოდნა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის დარგის, მარეგულირებელი და სხვა გარეშე ფაქტორების შესახებ;
- განაახლოს თავისი ცოდნა იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებიც უშუალოდ განსაზღვრავს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესახებ, რომლებსაც, სავარაუდოდ, არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად სამეურნეო სუბიექტის იმ პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დაცვის საკითხებს; და
- ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა ინფორმაციის მოსაპოვებლად იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ, რომლებიც დანერგილია სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ სასამართლოში შეტანილი სარჩელის გამოსავლენად, მისი შეფასებისა და აღრიცხვისათვის.

*კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც, როგორც წესი, მიზნულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (იხ: მე-13 პუნქტი)*

გ8. გარკვეული კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები დიდი ხნის შემოდებულია, კარგად არის ცნობილი როგორც დამკვეთისთვის, ასევე დარგის ან სექტორის სხვა სამეურნეო სუბიექტებისთვისაც და უშუალოდ არის დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან (როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში). მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს;
- დარგის სპეციფიკის გათვალისწინებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- სახელმწიფო ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვას;
- მოგების გადასახადის ან საპენსიო ხარჯების დარიცხვას ან აღიარებას.

ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ზოგიერთი დებულება შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ მტკიცებებთან (მაგალითად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული დებულებების სისრულე), ხოლო სხვა დებულებები შეიძლება უშუალოდ იყოს დაკავშირებული მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან (მაგალითად, სავალდებულო ანგარიშგებები, რომლებსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი). მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მოთხოვნის მიზანია, აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრას, ამ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისი დებულებების მიხედვით.

ამგვარი კანონებისა და ნორმატიული აქტების და ასევე სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების სხვა დებულებების დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საჯაროო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგები, რომელთა დანახარჯების გათვალისწინებაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუმცა, არ მიიჩნევა, რომ ისინი

უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორც აღწერილია 6(ა) პუნქტში.

*პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გამოსავლენად - სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები (იხ: მე-14 პუნქტი)*

გ9. ზოგიერთ კანონს და სხვა ნორმატიულ აქტს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის განსაკუთრებული ყურადღება, რადგან ისინი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე (როგორც აღწერილია 6(ბ) პუნქტში). კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთმა დარღვევამ, რომელიც ფუნდამენტურ გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე, შეიძლება გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შეწყვეტა, ან ეჭვქვეშ დააყენოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი. მაგალითად, ასეთი შედეგის გამოწვევა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის ლიცენზიის ან სხვა დოკუმენტის მოთხოვნების დარღვევას, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს საქმიანობის განხორციელების უფლებას ანიჭებს (მაგალითად, ბანკისთვის - კაპიტალთან ან ინვესტიციებთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა). გარდა ამისა, არსებობს მრავალი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი, რომლებიც, ძირითადად, დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან, მაგრამ, როგორც წესი, გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემებში, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან.

გ10. ვინაიდან ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მე-14 პუნქტით მოთხოვნილი აუდიტორული პროცედურები გამიზნულია იმისთვის, რომ აუდიტორის მხედველობის არეში მოხვდეს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევები, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

*კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას (იხ: მე-15 პუნქტი)*

გ11. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აუდიტორის ყურადღება მიიქციოს კანონმდებლობის დარ-



ღვევის ფაქტობრივმა ან საექვო შემთხვევებმა. ამგვარი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებია:

- ოქმების გაცნობა;
- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე, ან გარედან მოწვეული იურისკონსულტების გამოკითხვა სასამართლო პროცესების, პრეტენზიებისა და შეფასებების შესახებ; და
- ძირითადი ტესტების ჩატარება ოპერაციების კატეგორიების, ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შემადგენელ ელემენტებზე.

*ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია* (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ12. ვინაიდან კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული იყოს, ხელმძღვანელობის მიერ წერილობით წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უზრუნველყოფს აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმასთან დაკავშირებით, რომ ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების ისეთი დარღვევის ფაქტობრივი თუ საექვო შემთხვევების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცადა, ზემოაღნიშნული წერილობითი ინფორმაცია, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს და, აქედან გამომდინარე, გავლენასაც არ ახდენს იმ სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათსა და მოცულობაზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს.<sup>10</sup>

### **აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის**

*კანონმდებლობის დარღვევის ნიშნები* (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ13. თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია შემდეგი საკითხების არსებობის შესახებ ან ექნება ამ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაცია, ეს შეიძლება კანონმდებლობის დარღვევის მაჩვენებელი იყოს:

---

10. იხ. ასს 580 – „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, მე-4 პუნქტი.

- მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;
- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისთვის, დაკავშირებული მხარეებისთვის, თანამშრომლებისთვის, ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;
- გადახდილი გაყიდვების საკომისიოები, ან რწმუნებულის მომსახურების საზღაური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც ჩვეულებრივ იხდის სამეურნეო სუბიექტი, ან იხდიან ამ დარგში, ან აღემატება ფაქტობრივად მიღებულ მომსახურებას;
- შესყიდვები ისეთ ფასებში, რომლებიც მნიშვნელოვნად აღემატება ან დაბალია საბაზრო ფასებზე;
- ნაღდი ფულით არაორდინალური გადახდის შემთხვევები, შესყიდვები საბანკო ჩეკებით, როდესაც ფულის გადახდა ხდება ჩეკის წარმდგენლისთვის, ან დანომრილ საბანკო ანგარიშებზე საბანკო გადარიცხვების მეშვეობით;
- არაორდინალური ოპერაციები ოფშორულ ზონებში რეგისტრირებულ კომპანიებთან, სადაც მნიშვნელოვანი საგადასახადო შეღავათებია დაშვებული;
- საქონლის ან მომსახურების საზღაურის გადახდა ისეთი ქვეყნის კომპანიებისთვის, საიდანაც არ ხდება ამ საქონლის ან მომსახურების მიღება;
- ფულის გადახდა სავალუტო კონტროლის სათანადო დოკუმენტაციის გარეშე;
- ისეთი საინფორმაციო სისტემის არსებობა, რომელიც, განზრახ თუ უნებლიეთ, არ ტოვებს ადეკვატურ კვალს, ან საკმარის მტკიცებულებებს აუდიტორული შემოწმებისთვის;
- უნებართვო ოპერაციები, ან ოპერაციები, რომლებიც სათანადოდ არ არის ასახული ბუღალტრულად;
- მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების უარყოფითი კომენტარები.

*საკითხები, რომლებიც უნდა შეაფასოს აუდიტორმა (იხ: პუნქტი 18(ბ))*

გ14. ქვემოთ ჩამოთვლილია იმ საკითხების მაგალითები, რომელთა შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა:

- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გავლენით განპირობებული პოტენციური ფინანსური შედეგები, როგორცაა, მაგალითად საურავების, ჯარიმების დაკისრება, ზარალის ანაზღაურება, აქტივების კონფისკაციის საფრთხე, საქმიანობის იძულებით შეჩერება და სასამართლო პროცესი;
- მოითხოვება თუ არა პოტენციური ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- პოტენციური ფინანსური შედეგები იმდენად სერიოზულია თუ არა, რომ ეჭვქვეშ დადგეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან სხვა მხრივ გახდეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი.

*აუდიტორული პროცედურები (იხ: მე-19 პუნქტი)*

- გ15. აუდიტორს უფლება აქვს, დარღვევის საკითხი განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან იმ შემთხვევაში, როდესაც მათგან შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიც იმავენაირად აღიქვამენ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ისეთ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც კანონმდებლობის დარღვევას იწვევს, როგორც თვითონ.
- გ16. თუკი ხელმძღვანელობა ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს არ წარუდგენენ საკმარის ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სამეურნეო სუბიექტი რეალურად იცავს კანონმდებლობას, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს კონსულტაციის მიღება სამეურნეო სუბიექტში მომუშავე ~~იურისკონსულტთან~~ ან გარედან მოწვეულ იურისკონსულტთან კონკრეტულ გარემოებებში საკანონმდებლო დებულებების გამოყენების თაობაზე, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობაზე, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ საკითხების შესაძლო გავლენაზე. თუკი აუდიტორი მიზანშეწონილად არ მიიჩნევს სამეურნეო სუბიექტის იურისკონსულტისგან კონსულტაციის მიღებას, ან კმაყოფილი არ იქნება იურისკონსულტის მოსაზრებით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს, კონსულტაციის გავლა თავის იურისკონსულტთან, იმასთან დაკავშირებით, ადგილი აქვს თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, განიხილოს შესაძლო სამართლებრივი შედეგები, მათ შორის, თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი, და რა სახის დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში.

*კანონმდებლობის დარღვევის გავლენის შეფასება (იხ: 21-ე პუნქტი)*

- გ17. როგორც 21-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაა. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონკრეტული დარღვევის შემთხვევით განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის, ან თანამშრომლების თანამდებობრივ დონესთან, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სამეურნეო სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით.
- გ18. გამონაკლის შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხი, იმ ქვეყნებში, სადაც გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით ისეთ ვითარებაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, თუნდაც ეს დარღვევა არსებითი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის. გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხის გადაწყვეტის დროს, აუდიტორს უფლება აქვს, გაიაროს იურიდიული კონსულტაცია. თუკი გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ალტერნატიული ზომების გატარების საკითხი, მათ შორის, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის აღწერა აუდიტორის დასკვნის „სხვა გარემოებები“ აბზაცში.<sup>11</sup>

**ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ**

*მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ (იხ. 28-ე პუნქტი).*

- გ19. აუდიტორის პროფესიულმა მოვალეობამ, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს იმას, რომ ინფორმაცია, გამოვლენილი კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევების შესახებ, მიეწოდოს რომელიმე

11. ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-8 პუნქტი.

მხარეს სამეურნეო სუბიექტის გარეთ. თუმცა, აუდიტორის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა განსხვავებულია იურისდიქციების მიხედვით და, გარკვეულ გარემოებებში, კონფიდენციალობის დაცვის ვალდებულებაზე მაღლა შეიძლება იდგეს საკანონმდებლო აქტი, კანონი ან საერთო სამართლის ნორმებით მოქმედი სასამართლოს წესები. ზოგიერთ იურისდიქციაში, საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული მოვალეობა, საზედამხედველო ორგანოებს აცნობოს კანონმდებლობის დარღვევი ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. ასევე, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აუდიტორს გააჩნია მოვალეობა, შესაბამის ორგანოებს აცნობოს უზუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება, სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ აცნობოს საკანონმდებლო ან სხვა მმართველ ორგანოს, ან ამის შესახებ ინფორმაცია შეიტანოს აუდიტორის დასკვნაში.

**დოკუმენტაცია (იხ: 29-ე პუნქტი)**

გ21. აუდიტორის დოკუმენტაციაში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებით შეიძლება შეტანილი იყოს, მაგალითად შემდეგი ინფორმაცია:

- ჩანაწერების ან დოკუმენტების ასლები;
- ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ან სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებთან ჩატარებული განხილვების ოქმები.

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](http://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](http://permissions) ან დაგვიკავშირდეთ [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



ISBN: 978-1-60815-318-3