

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 250 (გადასინჯული)

## კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ღროს

(ძალაში შედის 200917 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული  
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

### შინაარსი

პუნქტები

#### შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო .....	1
კანონმდებლობის გავლენა .....	2
პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე .....	3-89
ძალაში შესვლის თარიღი .....	910

მიზნები .....	10 11
---------------	-------

განმარტება .....	11 12
------------------	-------

#### მოთხოვნები

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა .....	12 3-17 8
--	-----------

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის .....	19 8-224
---	----------

<u>ინფორმირება</u> და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ .....	22-28-23-29
---	-------------

დოკუმენტაცია .....	29 30
--------------------	-------

#### გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

პასუხისმგებლობა კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვაზე .....	გ1-გ8 6
--	---------

<u>განმარტება</u> .....	გ9-გ10
-------------------------	--------

აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა.....	გ7 11-გ16 2
---	-------------

აუდიტორული პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის  
გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებისთვის ..... გ17 ჰ-გ25 18  
ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის  
გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ..... გ26 19-გ34 20  
დოკუმენტაცია ..... გ21 35-გ36

---

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.

ასს 250 (გადასინჯული) დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ წინამდებარე ცვლილებების შემუშავებისას დაცული იყო დადგენილი პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოების ინტერესებს.

## 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 ზ)

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 იმისთვისაა 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

---

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

2. ასს 200, პუნქტები გ53-გ54.

არც შეტანილი არ არის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო 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, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს. რომელიც ორიდოულ 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: (იხ. პუნქტები გ6, გ12-გ13)

- ა) იმ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებები, რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამქლავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, როგორცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები. (იხ. მგ-13 პუნქტები მე-14, გ12); და
- ბ) სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების ოდენობისა და გასამქლავნებელი 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 მოთხოვ-

ნების დაცვა, რომლებიც ეხება გადახდისუნარიანობის შენარჩუნებას, ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების დაცვა); მაშასადამე, ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევამ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. მე-14 პუნქტები მე-15, გ13)

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 შესაძლო 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.
9. აუდიტორს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ ასს-ით განსაზღვრული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობებში ამ ასს-ის მიხედვით, როგორცაა, მაგალითად: (იხ. პუნქტი გ8)  
ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც

---

3. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

## **ძალაში შესვლის თარიღი**

**910.** წინამდებარე ასს ძალაში შედის ~~2009~~ 2017 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

## **მიზნები**

**110.** 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 გასამყდავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე;

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 გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, რომლებიც გამოვლინდება უდიტის მსვლელობისას.

## განმარტება

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

**დარღვევა** - წინასწარგანზრახული ან უნებლიე ქმედება, ან ამა თუ იმ ვალდებულების უგულებელყოფა სამეურნეო სუბიექტის, მეთვა-  
ლყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა  
პირთა მიერ, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან  
მისი ხელმძღვანელობით, რომელიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონ-  
მდებლობას. ასეთ ქმედებებს განეკუთვნება ის ოპერაციები, რომ-  
ლებიც შესრულდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ ან მისი სახელით,  
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან  
თანამშრომლების მიერ. დარღვევაში არ იგულისხმება სამეურნეო  
სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმ-  
ძღვანელობის ან თანამშრომლების პირადი არამართლზომიერი  
საქციელი, (რომელიც დაკავშირებული არ არის სამეურნეო სუბი-  
ექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან). (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

## მოთხოვნები

**აუდიტორის მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის განხილვა**

132. 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 11)

143. 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 გასამყდვებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე. (იხ: პუნქტი გ128)

---

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



154. 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 გ139-გ14 40)
- 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.
165. 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 გ154)
176. 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 გ16 2)
187. 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-13 2-176 პუნქტებით.

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

- 19 8. თუკი აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ან საექვო დარღვევის შემთხვევებს, აუდიტორმა უნდა: (იხ: პუნქტები გ13 გ17-გ18)
- 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 გ19)

1920. თუ აუდიტორს ეჭვი გაუჩნდება კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით, მან ეს საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან შესაფერის დონესთან, თუ ამის გაცემა არ იკრძალება კანონმდებლობით, 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 გ20-გ22)

210. თუ შეუძლებელია საკმარისი ინფორმაციის მოპოვება კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის შესახებ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ საკითხზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე.

221. აუდიტორმა კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საეჭვო 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 გ23-გ25)

### **ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ**

*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ*

232. ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, რის გამოც მათთვის ცნობილია ის საკითხები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ უკვე ინფორმირებულ, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებს,

---

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

ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას და აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ ისინი აშკარად უმნიშვნელო არ არის.

243. თუ 232-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.

254. 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 გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების პოტენციური გავლენა შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზეში (იხ. პუნქტები გ26-გ27)*

265. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევები 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.

276. თუ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელს უშლიან აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რათა აუდიტორმა

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)<sup>7</sup> შესაბამისად.

287. 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.

კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სათანადო ორგანოსთვის მარეგულაციული და სამართალდამცავი სამეურნეო სუბიექტის გარეთ

298. თუკი აუდიტორი გამოავლენს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტს ან ეჭვი გაუჩნდება, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კანონმდებლობის დარღვევას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: ~~აქვს თუ არა აუდიტორს იმის პასუხისმგებლობა, რომ დარღვევის გამოვლენილ თუ შესაძლო შემთხვევაზე ინფორმაცია მიაწოდოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ: პუნქტები გ28-გ34 გ19-გ20)~~

ა) ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;

ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

7. ასს 705 (გადასინჯული), მე-7 და მე-9 პუნქტები.

## დოკუმენტაცია

2930. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში<sup>8</sup> უნდა შეიტანოს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ, და ასევე: ~~ხელმძღვანელობასთან ან, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ სხვა მხარეებთან ჩატარებული განხილვების შედეგები.~~<sup>9</sup> (იხ: პუნქტები გ21 გ35-გ36)

ა) ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯისა და გამოტანილი დასკვნების თაობაზე; და

ბ) ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და სხვებთან ერთად ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევას, მათ შორის, რა რეაგირება მოახდინეს ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა მოცემულ საკითხზე.

\*\*\*

## 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.

8. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და 66.

9. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და 66.

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, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან დაქირავებულ პირთა პატიოსნების შესახებ.
- გ4. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს 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>10</sup> ან ასს 800 (გადასინჯული)<sup>11</sup> განსაზღვრავს, როგორ აისახება აუდიტთან დაკავშირებული ამგვარი პასუხისმგებლობა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, როდესაც არსებობს კონკრეტული საანგარიშგებო საკანონმდებლო მოთხოვნები აუდიტორისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის გეგმაში სათანადო ტესტების გათვალისწინება ამგვარი დებულებების დაცვის შესამოწმებლად.

<sup>10</sup> ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 42-ე 43-ე პუნქტი.

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

კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიები (იხ. მე-6 პუნქტი)

გნ. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმის დადგენაზე, ესა თუ ის კანონი თუ სხვა ნორმატიული აქტი განეკუთვნება თუ არა 6(ა) ან 6(ბ) პუნქტებში აღწერილ კატეგორიებს. მე-6 პუნქტში აღწერილი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების კატეგორიებს განეკუთვნება, მაგალითად ის კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ეხება:

- თაღლითობას, კორუფციასა და მექრთამეობას;
- ფულის გათეთრებას, ტერორიზმის დაფინანსებასა და უკანონო შემოსავალს;
- ფასიანი ქაღალდების ბაზრებსა და ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობას;
- საბანკო სფეროს საქმიანობასა და სხვა ფინანსურ პროდუქტებსა და მომსახურებას;
- მონაცემთა დაცვას;
- გადასახადებისა და პენსიების გადახდის ვალდებულებებსა და გადახდას;
- გარემოს დაცვას;
- საზოგადოების ჯანმრთელობის დაცვასა და შრომის უსაფრთხოებას;

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით დადგენილი დამატებითი პასუხისმგებლობები (იხ. მე-9 პუნქტი)

გგ. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ



აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.<sup>12</sup>

### **განმარტება (იხ. მე-12 პუნქტი)**

გ9. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ოპერაციები, რომლებიც განხორციელდა სამეურნეო სუბიექტის მიერ, ან სამეურნეო სუბიექტის სახელით, ან სამეურნეო სუბიექტის სახელით განახორციელებს ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ან სხვა პირები, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის ან სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობით.

გ10. კანონმდებლობის დარღვევის ქმედებებს განეკუთვნება ასევე პირადი არამართლზომიერი საქციელი, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობასთან, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის წამყვან თანამდებობაზე მომუშავე პირი პირადი მიზნებისთვის იღებს ქრთამს სამეურნეო სუბიექტის მომწოდებლისგან და სამაგიეროდ უზრუნველყოფს, რომ ის დაამტკიცონ სამეურნეო სუბიექტის მომსახურების მომწოდებლად, ან მასთან გააფორმოს ხელშეკრულებები სამეურნეო სუბიექტმა.

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

#### *ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის შესწავლა (იხ: მე-13 2 პუნქტი)*

გ11 7. იმისათვის, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზისა და იმის შესახებ, როგორ იცავს სამეურნეო სუბიექტი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნებს, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად:

<sup>12</sup> იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.21-225.22.

- 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 გასამქლავებელ 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, მიჩნეულია, რომ უშუალოდ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი არსებითი თანხების ოდენობისა და გასამქლავებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე (იხ: მფ-13 პუნქტი პუნქტები მე-6 და მე-14)

**გ812.** 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). მგ-13 მე-14 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 საჯარიმო სანქციები, სასამართლო პროცესი ან სხვა ისეთი შედეგები, რომელთა დანახარჯების გათვალისწინებაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუმცადა, არ მიიჩნევა, რომ ისინი უშუალო გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორც აღწერილია მე-6 (ა) პუნქტში.

*კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების გამოვლენის პროცედურები - სხვა კანონები და ნორმატიული აქტები (იხ: მგ-14 პუნქტო პუნქტები მე-6 და მე-15)*

გ13 9. ზოგიერთ კანონს და სხვა ნორმატიულ აქტს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტორის განსაკუთრებული ყურადღება, რადგან ისინი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე (როგორც აღწერილია მე-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<sup>13</sup>. მაგალითად, ასეთი შედეგის გამოწვევა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის ლიცენზიის ან სხვა დოკუმენტის მოთხოვნების

<sup>13</sup> ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

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.

გ14 თ. ვინაიდან ზემოაღნიშნული სხვა კანონებისა და ნორმატიული აქტების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მჭ-14 მე-15 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. მჭ-15 მე-16 პუნქტი)

გ15±. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ფორმირებისთვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აუდიტორის ყურადღება მიიქციოს კანონმდებლობის დარღვევის 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. მკ-16 მე-17 პუნქტი)

გ16 2. 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>14</sup>

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

კანონმდებლობის დარღვევის ნიშნები (იხ: მკ-18 მე-19 პუნქტი)

გ17. კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევასთან დაკავშირებული ინფორმაცია აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს რაიმე სხვა წყაროდან და არა მე-13-17 პუნქტებში აღწერილი პროცედურების ჩატარების შედეგად (მაგალითად, როდესაც აუდიტორს აფრთხილებს კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის შესახებ რომელიმე კანონმორჩილი მოქალაქე).

გ18 3. ~~თუ აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება ინფორმაცია შემდეგი საკითხების არსებობის შესახებ ან ექნება ამ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაცია, ეს კანონმდებლობის დარღვევის მაჩვენებელი შეიძლება იყოს:~~

- მარეგულირებელი ორგანოებისა და სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ ჩატარებული გამოკვლევები, ასევე საურავების ან ჯარიმების გადახდა;
- გაურკვეველი მომსახურების ან სესხების ანაზღაურება კონსულტანტებისთვის, დაკავშირებული მხარეებისთვის,

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

დაქირავებულ პირთათვის, ან სახელმწიფო მოხელეებისათვის;

- გადახდილი გაყიდვის საკომისიოები, ან რწმუნებულის მომსახურების საზღაური, რომელიც ჩანს, რომ აღემატება იმ ტარიფს, რომელსაც ჩვეულებრივ იხდის სამეურნეო სუბიექტი, ან იხდის 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 48 19(ბ))*

გ19 4. ქვემოთ ჩამოთვლილია იმ საკითხების მაგალითები, რომელთა შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა:

- კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო 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 ექვევებ დადგეს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან სხვა მხრივ გახდეს ფინანსური ანგარიშგება შეცდომაში შემყვანი.

აუდიტორული პროცედურები და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ (იხ: #9 მე-20 პუნქტი)

გ 20 45. აუდიტორს უფლება აქვს, მოეთხოვება, კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევის საკითხი განიხილოს შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, მაშინ, როდესაც რადგან მათგან შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ ხელმძღვანელობა და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიც იმავენაირად აღიქვამენ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ისეთ ფაქტებსა და გარემოებებს, რომლებიც კანონმდებლობის საეჭვო დარღვევას იწვევს, როგორც თვითონ.

გ21. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს

რთული საკითხების განხილვა და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

გ 2246. 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, კონფიდენციალურად, კონსულტაციის გავლა სხვებთან თავის ფორმაში, ქსელის სხვა ფორმაში, პროფესიულ ორგანიზაციაში, ან აუდიტორის იურისკონსულტთან თავის იურისკონსულტთან იმასთან დაკავშირებით, ადგილი აქვს თუ არა კანონმდებლობის დარღვევას, განიხილოს შესაძლო სამართლებრივი შედეგები, მათ შორის, განიხილოს თაღლითობის შესაძლებლობის საკითხი, შესაძლო სამართლებრივი შედეგები და რა სახის დამატებითი ზომები უნდა გაატაროს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში.

*კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის გავლენის შეფასება (იხ: 21-ე 22-ე პუნქტი)*

გ2317. როგორც 21-ე 22-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საექვო დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონკრეტული გამოვლენილი ან საექვო დარღვევით ~~შემთხვევათა~~ განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის დონესთან, ან ~~თანამშრომლების~~ იმ პირთა თანამდებობრივ დონესთან, რომლებიც მუშაობენ სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სამეურნეო სუბიექტის



უმალესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით. როგორც აღნიშნულია მე-9 პუნქტში, აუდიტორის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული იქნება 22-ე პუნქტში აღწერილ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან.

გ24. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება აუდიტორი აიძულოს, რომ შეაფასოს გამოვლენილი ან საექვო დარღვევების გავლენა ხელმძღვანელობისგან და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული ოფიციალური წერილის საიმედოობაზე:

- როდესაც აუდიტორს აქვს ეჭვი ან მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობის, ან სავარაუდო მონაწილეობის შესახებ კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საექვო დარღვევებში;
- აუდიტორისთვის ცნობილია, რომ ხელმძღვანელობამ და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა იციან ამგვარი დარღვევების შესახებ და, იურიდიული ან მარეგულირებელი მოთხოვნების საწინააღმდეგოდ, არ აცნობეს, ან უფლებას არ იძლევიან, რომ აცნობონ ამ საკითხის შესახებ სათანადო ორგანოს მიზანშეწონილ ვადაში.

გ18 25. გამონაკლის შემთხვევებში, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხი, იმ ქვეყნებში, სადაც გამოსვლა თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით, მაგალითად, ისეთ ვითარებაში, როდესაც ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში, ან გამოვლენილი ან საექვო დარღვევები ექვექვემ აყენებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებას, თუნდაც ეს დარღვევა არსებითი არ იყოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის. გარიგებიდან გამოსვლის აუცილებლობის საკითხის გადაწყვეტის დროს, აუდიტორს უფლება აქვს, გაიაროს იურიდიული კონსულტაცია. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის გავლა იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა გარიგებიდან გამოსვლა. თუკი გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია

ბელია, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ალტერნატიული ზომების გატარება, მათ შორის, კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევის აღწერა აუდიტორის დასკვნის „სხვა გარემოებების“ ამსახველ აზრადში.<sup>15</sup> თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ გარიგებიდან გამოსვლა მიზანშეწონილია, მისი ამგვარი ქმედება არ იქნება აუდიტორის სხვა პასუხისმგებლობების შესრულების შემცველი, რომლებიც აუდიტორს ეკისრება კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გამოვლენილ ან საექვო დარღვევებზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, ასს 220-ის<sup>16</sup> გზა პუნქტში მითითებულია, რომ ზოგიერთი ეთიკური ნორმები შეიძლება წინამორბედ აუდიტორს ავალდებულებდეს, შემცველი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მისთვის ინფორმაციის მიწოდებას კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ.

### **ინფორმირება და ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ**

*გამოვლენილი ან საექვო დარღვევების შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე (იხ: პუნქტები 26-28-ე)*

გ26. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში იმ შემთხვევაში აისახება, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია 26-28-ე პუნქტების შესაბამისად. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება სხვა გარემოებებშიც წარმოადგინოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ, მაგალითად, როდესაც:

- აუდიტორს ასს-ებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობების გარდა სხვა პასუხისმგებლობებიც ეკისრება, როგორც ეს განხილულია ასს 700-ის (გადასინჯული) 43-ე პუნქტში;
- აუდიტორი დაადგენს, რომ გამოვლენილი ან საექვო დარღვევა აუდიტის ძირითადი საკითხია და აუდიტორის დასკვნაში ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციას სათანადოდ წარმოადგენს ასს 701-ის შესაბამისად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გამოიყენება ასს 701-ის<sup>17</sup> მე-14 პუნქტი; ან

15. ასს 706 – „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრადი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრადები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

16. ასს 220 – „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი*“.

17. ასს 701 – „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

- გამონაკლის შემთხვევებში, ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს მოცემულ გარემოებებში და გარიგებიდან გამოსვლა შეუძლებელია (იხ. პუნქტი გ25), აუდიტორს უფლება აქვს, განიხილოს გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის შემთხვევის აღწერის საკითხი „სხვა გარემოებები“ აბზაცში, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.<sup>18</sup>

გ27. კანონმდებლობა შეიძლება ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის გასაჯაროებას. მაგალითად, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო კანონსაწინააღმდეგო ქმედების გამოძიებისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო ატარებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას. როდესაც აუდიტორი აპირებს აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას გამოვლენილი ან საექვო დარღვევის შესახებ გ26 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში, ან სხვა შემთხვევაში, ამგვარმა კანონმა თუ სხვა ნორმატიულმა აქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის შესაძლებლობაზე, ეს საკითხი აღწეროს აუდიტორის დასკვნაში, ან, გარკვეულ გარემოებებში, გასცეს აუდიტორის დასკვნა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება, სათანადო სამოქმედო კურსის განსაზღვრის მიზნით.

*ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ მარფგულირებელი და სამართალდამცავი სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოებისთვის (იხ. 28-ე 29-ე პუნქტი).*

გ19. აუდიტორის პროფესიულმა მოვალეობამ, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება ხელი შეუშალოს იმას, რომ ინფორმაცია, გამოვლენილი კანონმდებლობის დარღვევის ან შესაძლო დარღვევის შემთხვევების შესახებ, მიეწოდოს რომელიმე მხარეს სამეურნეო სუბიექტის გარეთ. თუმცა, აუდიტორის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა განსხვავებულია იურისდიქციების მიხედვით და, გარკვეულ გარემოებებში, კონფიდენცია-

18. ასს 706 (გადასინჯული) - „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

~~აღობის დაცვის ვალდებულებაზე მალა 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.~~

~~გ28. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:~~

~~ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას (იხ. პუნქტი გ29);~~

~~ბ) აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის (იხ. პუნქტი გ30); ან~~

~~გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს. (იხ. პუნქტი გ31)~~

~~გ29. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით მოეთხოვებოდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორისთვის არსებობს საკანონმდებლო მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა ინფორმაცია მიაწოდოს საზედამხედველო ორგანოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ. გარდა ამისა, კანონმდებლობის დარღვევამ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობები გამოიწვიოს და ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუდიტორს მოეთხოვებოდეს ამ უზუსტობების შესახებ~~

ინფორმაციის მიწოდება სათანადო ორგანოსთვის იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა, ან მეტვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ გაატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

გ30. სხვა შემთხვევაში, შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს იმის დადგენას, მიზანშეწონილი ქმედება იქნება თუ არა მოცემულ გარემოებებში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სათანადო ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.<sup>19</sup> ბესსს-ის ეთიკის კოდექსში ახსნილია, რომ ამგვარი ინფორმირება მიჩნეული არ იქნება ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით დადგენილი კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად.<sup>20</sup>

გ31. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები არ ითვალისწინებს მოთხოვნებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებისთვის, შეიძლება ისინი აუდიტორს უფლებას აძლევდეს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს. მაგალითად, როდესაც საფინანსო დაწესებულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ტარდება, შეიძლება აუდიტორს კანონმდებლობით მინიჭებული ჰქონდეს უფლება, ზედამხედველობის სამსახურთან ერთად განიხილოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

გ32. სხვა გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება ხელს უშლიდეს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულების შესრულებას, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით.

<sup>19</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.29 და განყოფილებები 225.33-225.36.

<sup>20</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.35.

გ33. 29-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან კონფიდენციალურად მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ3420. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი შეიძლება ვალდებული იყოს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ აცნობოს საკანონმდებლო ან სხვა მმართველ ორგანოს, ან ამის შესახებ ინფორმაცია შეიტანოს აუდიტორის დასკვნაში.

**დოკუმენტაცია (იხ: 29-ე 30-ე პუნქტი)**

გ3521. 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.

გ36. ამასთან, ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება დამატებით მოთხოვნებს ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ დოკუმენტაციის მომზადებასთან დაკავშირებით.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.37.

## სხვა ასს-ების შესაბამისი ცვლილებები

შენიშვნა: ამ განყოფილებაში განხილულია საბოლოო დამტკიცებული ცვლილებები, რომლებიც ასს-ებში შევიდა ასს 250-ის (გადასინჯული) დამტკიცების შედეგად. აღნიშნული ცვლილებები ძალაში შევა ასს 250-ის (გადასინჯული) ძალაში შესვლასთან ერთად და ამ განყოფილებაში წარმოდგენილია იმ საერთაშორისო სტანდარტების ბოლო დამტკიცებული ვერსიების მიხედვით, რომლებშიც ცვლილებები შევიდა. ამასთან, ამ ცვლილებებში მოცემული სქოლიოების ნუმერაცია არ შეესაბამება იმ ასს-ებს, რომლებიც შეიცვლება და ამიტომ უნდა მიმართოთ თვითონ შესაფერის ასს-ებს. ზემოაღნიშნული შესაბამისი ცვლილებები დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ წინამდებარე ცვლილებების შემუშავებისას დაცული იყო დადგენილი პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოების ინტერესებს.

**ხკსს 1 – „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“**

**გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა**

გარიგების დოკუმენტაციის კონფიდენციალობა, უსაფრთხოება, მთლიანობა, ხელმისაწვდომობა და აღდგენილობა (იხ. 46-ე პუნქტი)

256. შესაფერისი ეთიკური ნორმები ფირმის პერსონალს ავალდებულებს, რომ მათ ყოველთვის დაიცვან გარიგების დოკუმენტაციაში ასახული ინფორმაციის კონფიდენციალობა, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც ინფორმაციის გამჟღავნებაზე არსებობს დამკვეთის ნებართვა, ან ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები ადგენს ამგვარ პასუხისმგებლობას<sup>22</sup> ~~ფურიდიოული ან პროფესიული მოვალეობა~~. კონკრეტული კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შეიძლება დამატებით ვალდებულებებს აკისრებდეს ფირმის პერსონალს დამკვეთის კონფიდენციალობაზე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმე ეხება პირად მონაცემებს.

<sup>22</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.35.

## ასს 210 – „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება

გ26. საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორული გარიგების წერილში შესაძლებელია ასევე შემდეგი პუნქტების ჩართვა:

- შეთანხმება, რომელიც ეხება სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების მონაწილეობას აუდიტის ზოგიერთ ასპექტში;
- შეთანხმება, რომელიც ეხება შიდა აუდიტორებისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა პერსონალის მონაწილეობას;
- შეთანხმება, რომელიც საჭიროა წინამორბედ აუდიტორთან ურთიერთობისთვის, თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში;
- კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გათვალისწინებულ აუდიტორის იმ პასუხისმგებლობებზე მითითება, ან პასუხისმგებლობების აღწერა, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;
- აუდიტორის ვალდებულების ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, როდესაც იარსებებს ამის შესაძლებლობა;
- მითითება აუდიტორისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა დამატებით შეთანხმებებზე;
- სხვა მხარეებისთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მიწოდების ნებისმიერი ვალდებულება.

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში მოცემულია 1-ელ დანართში.



## ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები

(იხ: მე-12 პუნქტი)

გზა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები<sup>23</sup> აუდიტორს შეიძლება ავალდებულებდეს, რომ გარიგებაზე დათანხმებამდე, წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, აუცილებელია აუდიტორისთვის, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას ინფორმაცია მიაწოდოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საექვო შემთხვევების შესახებ. მაგალითად, თუ წინამორბედი აუდიტორი გარიგებიდან გავიდა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საექვო შემთხვევის გამო, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ წინამორბედმა აუდიტორმა, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა ამგვარი ფაქტი და მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ისეთ შემთხვევას, რომლის შესახებაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებლად უნდა იცოდეს შემცვლელმა ახალმა კანდიდატმა, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 210.14.

<sup>24</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.31.

## ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“

### შესავალი

#### პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

##### აუდიტორის პასუხისმგებლობა

8ა. აუდიტორს კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს კანონმდებლობის დარღვევასთან, მათ შორის თაღლითობასთან დაკავშირებით, რომლებიც შეიძლება განსხვავდებოდეს წინამდებარე და სხვა ასს-ებით გათვალისწინებული აუდიტორის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს აუდიტორის პასუხისმგებლობებში ამ და სხვა ასს-ების მიხედვით. ასე, მაგალითად: (იხ. პუნქტი 65ა)

- ა) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ, ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირება, მათ შორის ისეთი მოთხოვნების დარღვევაზე, რომლებიც სპეციალურად ეხება ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, მათ მიერ კანონმდებლობის დარღვევასთან დაკავშირებით გატარებული საპასუხო ზომების შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;
- ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საექვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში); და
- გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ წინამდებარე და სხვა ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

## მოთხოვნები

### 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, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, რათა ინფორმირებულები იყვნენ ის პირები, რომლებსაც ევალებათ ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის თავიდან აცილება და გამოვლენა, რომლებზეც მათ ეკისრებათ პასუხისმგებლობა. (იხ: პუნქტები 659ა - 660)

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

ა) ხელმძღვანელობა;

ბ) ის თანამშრომლები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ფუნქციები აქვთ შიდა კონტროლში; ან

გ) სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში,

აუდიტორმა ამ საკითხების შესახებ დროულად უნდა შეატყობინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუ აუდიტორი ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაში, 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. ამგვარი საკითხების თაობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება სავალდებულოა, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. (იხ: პუნქტები 659ა, 661-663)

42. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა შეატყობინოს თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი ნებისმიერი საკითხის შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას. (იხ: პუნქტი 659ა და 664)

**მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ**

43. თუკი აუდიტორი გამოავლენს თაღლითობას ან ეჭვს შეიტანს თაღლითობის არსებობაზე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომელიმე კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: ~~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 ზოგიერთ გარემოებაში. (იხ. პუნქტები გ65-გ67)~~

- ა) ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;
- ბ) ხომ არ ადგენს აუდიტორისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

**გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა**

**პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე**

*აუდიტორის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 8ა)*

გნა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება აუდიტორს ავალდებულებდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას და დამატებითი ზომების მიღებას. მაგალითად, ბულალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) პროფესიონალი ბულალტრების ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარკვეული ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება. ამგვარი ზომები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე ინფორმაციის მიწოდებას სხვა აუდიტორებისთვის, ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის, კომპონენტების აუდიტორების ან სხვა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ჯგუფის კომპონენ-

ტებთან მიმართებით სამუშაოს ასრულებენ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფარგლებში, არამედ სხვა მიზნით.<sup>25</sup>

**ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. პუნქტები 40-42-ე)**

გ59ა. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და მან შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

**მარეგულირებელი და სამართალდამცავი ორგანოების ინფორმირება ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ (იხ: 43-ე პუნქტი)**

გ65. ასს 250-ში (გადასინჯული)<sup>26</sup> მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა დაადგინოს აუდიტორმა, კანონმდებლობა ხომ არ ავალდებულებს აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ, ან მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილი ხომ არ არის ამგვარი ინფორმირება, მათ შორის როგორ უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულება. თუ აუდიტორის პროფესიული ვალდებულება, დაიცვას დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, შეიძლება აუდიტორს ხელი შეუშალოს იმაში, რომ თაღლითობის შესახებ აცნობოს დამკვეთის სამეურნეო სუბიექტის

<sup>25</sup> იხ. მაგალითად, ბესის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.21-225.22.

<sup>26</sup> ასს 250 (გადასინჯული) – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, პუნქტები გ28-გ34.

~~ფარგლებს გარეთ არსებულ მხარეს. თუმცა, აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყანაში და, გარკვეულ გარემოებებში, კანონი ან სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება კონფიდენციალობის დაცვის ვალდებულებაზე მაღლა იდგეს. ზოგიერთ ქვეყანაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს აქვს საკანონმდებლო ვალდებულება, თაღლითობის ფაქტის შესახებ აცნობოს საზედამხედველო ორგანოებს. ასევე, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება, შესაბამის ორგანოებს აცნობოს უსუსტობების შესახებ ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.~~

გ66. 43-ე პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან, კონფიდენციალურად, მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად. მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება იმის გადასაწყვეტად, თუ როგორ იმოქმედოს სათანადოდ კონკრეტულ გარემოებებში, რათა დაადგინოს აუცილებელი ზომები, რომლებიც უნდა გატარდეს გამოვლენილ თაღლითობაში საზოგადოებრივი ინტერესების ასპექტების გათვალისწინების დროს.

**ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“**

**შესავალი**  
**ინფორმირების მნიშვნელობა**

7. **ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი**

თუ საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის კონტრადიქციამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

## ასს 450 – „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“

### მოთხოვნები

#### ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

8. აუდიტორმა დროულად უნდა აცნობოს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება.<sup>27</sup> აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ამ უზუსტობების გასწორება. (იხ. პუნქტები გ7-გ9)

#### გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

#### ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება (იხ. პუნქტები მე-8-9)

გ11. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება

<sup>27</sup> ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-7 პუნქტი.

კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება რთული სახე მიიღოს აუდიტორის კონფიდენციალობის ვალდებულებასა და ინფორმირების ვალდებულებას შორის პოტენციურმა წინააღმდეგობამ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება. აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს ორისკონსულტის დახმარების საჭიროების საკითხი.

## ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“

### მოთხოვნები

7. აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. (იხ. პუნქტები გ26-გ33ჯ)

### გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

**ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით**

*რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. მე-7 პუნქტი)*

- გ26. როგორც აღნიშნულია გ1 პუნქტში, მართალია, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ძირითადად, აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად ხდება, მაგრამ შეიძლება სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც მოიცავდეს, როგორცაა, მაგალითად წინა პერიოდების აუდიტი და, გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტური ფორმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთების აყვანასა და არსებული დამკვეთების შენარჩუნებას, ასევე გარკვეული დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებას, რომლებსაც ითვალისწინებს კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები (მაგალითად, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვას). ნებისმიერი აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხზე გავლენას ახდენს იმ ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა, რომელსაც ეყრდნობა.



გ33ა. ასს 250-ში (გადასინჯული)<sup>28</sup> მოცემულია დამატებითი მითითებები აუდიტორისთვის, კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით გათვალისწინებული დამატებითი პსუხისმგებლობების შესრულებასთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტში გამოვლენილ კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევებს, რადგან დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისი იქნება აუდიტორის მიერ ასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის და ასევე გამოდგება იმის შესაფასებლად, რა გავლენას იქონიებს ამგვარი დარღვევა აუდიტის სხვა ასპექტებზე.

## **მისს 2400 (გადასინჯული) – „გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“**

### **მოთხოვნები**

#### **გარიგების განხორციელება**

*პროცედურების შემუშავება და ჩატარება*

48. პრაქტიკოსის მიერ ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირთა გამოკითხვა, საჭიროებისამებრ, უნდა ეხებოდეს შემდეგ საკითხებს: (იხ. პუნქტები გ84-გ87ჯ)

...

დ) არსებობა ნებისმიერი ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო:

- (i) თაღლითობის ან უკანონო ქმედების, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე; და
- (ii) კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის (როგორცაა, მაგალითად საგადასახადო და საპენსიო კანონები), რომლებიც, როგორც წესი, მიჩნეულია, რომ უშუალო გავლენას ახდენს არსებითობის ოდენობის განსაზღვრასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე;

---

<sup>28</sup> ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-9 პუნქტი.

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა

52. როდესაც არსებობს ნიშანი იმისა, რომ სამეურნეო სუბიექტში ადგილი აქვს თაღლითობას ან კანონმდებლობის დარღვევას, ან არსებობს თაღლითობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევაზე ეჭვი, პრაქტიკოსმა:

- ა) აღნიშნულის შესახებ უნდა აცნობოს, თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, ზედგარეშად ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, საჭიროებისამებრ; (იხ. პუნქტი გ91ა)
- ბ) უნდა მოითხოვოს ამ სიტუაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ხელმძღვანელობისეული შეფასება, თუ მოსალოდნელია ამგვარი გავლენა;
- გ) უნდა განიხილოს, რა გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმულ პრაქტიკოსის დასკვნასა და პრაქტიკოსის ანგარიშზე ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებული, გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობის, ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შედეგები, რის შესახებაც აცნობეს პრაქტიკოსს; და
- დ) განსაზღვროს, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები: ფაქტობრივად, თუ არა, რომ ფაქტობრივი ან საეჭვო თაღლითობის ან უკანონო ქმედების შესახებ აცნობოს სხვა მხარეებს, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ. (იხ. პუნქტები გ92 - გ92დ)
  - (i) ხომ არ ავალდებულებს პრაქტიკოსს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას;
  - (ii) ხომ არ ადგენს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარიგების განხორციელება

პროცედურების შემუშავება და ჩატარება (იხ. პუნქტები 47-ე და 55-ე)

გამოკითხვა (იხ. პუნქტები 46-48-ე)

გ87ა. პრაქტიკოსს შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით,

რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას, მათ შორის თაღლითობას და შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ მისს-ით განსაზღვრული პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებში ამ მისს-ის მიხედვით, როგორცაა, მაგალითად:

ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სხვა აუდიტორების ინფორმირება (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში);<sup>29</sup> და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება პრაქტიკოსის მიერ მისს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

### პროცედურები სპეციფიკური გარემოებებისთვის

თაღლითობა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევა (იხ. პუნქტები 52(ა) და (დ))

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

გ91ა. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება კანონმდებლობა ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. ესა თუ ის კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი, ან საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც სათანადო ორგანო

<sup>29</sup> იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

აწარმოებს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ92. წინამდებარე მისს ის მიხედვით, როდესაც პრაქტიკოსი აღმოაჩენს ან ეჭვობს, რომ ადგილი აქვს თაღლითობას ან უკანონო ქმედებებს, იგი ვალდებულია განსაზღვროს, გააჩნია თუ არა მას აღნიშნული ქმედების ან საექვო ქმედების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე გარე მხარისთვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება მოითხოვებოდეს ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ინფორმირებას;

ბ) აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ინფორმირება მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; (იხ. პუნქტი გ92ა) ან

გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები აუდიტორს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს. (იხ. პუნქტი გ92ბ)

მართალია, პრაქტიკოსის პროფესიული მოვალეობა, დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვა, ეწინააღმდეგება ინფორმირების ამგვარ ვალდებულებას, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებებში, პრაქტიკოსის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას შეიძლება უპირატესი ძალა ჰქონდეს კონფიდენციალობასთან შედარებით.

გ92ა. ზოგ შემთხვევაში, შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს იმის დადგენას, მიზანშეწონილი ქმედება იქნება თუ არა მოცემულ გარემოებებში კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორ-

რმაციის მიწოდება სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ პრაქტიკოსმა სათანადო ზომები მიიღოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის და განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ზომების გატარება, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.<sup>30</sup> ბესსს-ის ეთიკის კოდექსში ახსნილია, რომ ამგვარი ინფორმირება მიჩნეული არ იქნება ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით დადგენილი კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად.<sup>31</sup>

გ92ბ. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები არ ითვალისწინებს მოთხოვნებს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებისთვის, შეიძლება ისინი პრაქტიკოსს უფლებას აძლევდეს, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს

გ92გ. სხვა გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულების შესრულებას, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით.

გ92დ. 52(დ) პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების დასადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს კომპლექსური განხილვა და პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან, კონფიდენციალურად, მარეგულირებელ ან პროფესიულ ორგანიზაციასთან ერთად (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება). აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს იურიდიული კონსულტაციის მიღების საკითხი, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი ვარიანტებისა და ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგების დასადგენად.

<sup>30</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.51-225.52.

<sup>31</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

**მასს 3000 (გადასინჯული) – „მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“**

**მოთხოვნები**

**გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება**

*საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა*

45. პრაქტიკოსმა შესაფერისი მხარე(ები) უნდა გამოკითხოს:

- ა) გააჩნიათ თუ არა მათ ინფორმაცია რაიმე ფაქტობრივი, საექვო ან სავარაუდო წინასწარგანზრახული უზუსტობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე; (იხ. პუნქტები გ101- გ101ა)
- ბ) პასუხისმგებელ მხარეს გააჩნია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური და თუ ეს ასეა, უნდა ჩაატაროს დამატებითი გამოკითხვა, რათა შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობა და ძირითადი აღმოჩენილი ფაქტები განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში; და
- გ) პასუხისმგებელმა მხარემ გამოიყენა თუ არა ექსპერტები განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისას.

**ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები**

78. გარიგების პირობებისა და გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს, მისთვის ცნობილი გახდა თუ არა რაიმე ისეთი საკითხი, რის შესახებაც ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელს, დამკვეთ მხარეს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვებს. (იხ. პუნქტი გ192- გ192ვ)

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

*საბაზისო განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა* (იხ. 45-47მ პუნქტები)

გ101ა. პრაქტიკოსს კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ მასს-ით განსაზღვრული პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებისგან, ან არ შედიოდეს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებში ამ მასს-ის მიხედვით, როგორცაა, მაგალითად:

- ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;
- ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ აუდიტორის ინფორმირება;<sup>32</sup> და
- გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება პრაქტიკოსის მიერ წინამდებარე და სხვა მასს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოსთვის. გ192ა-გ192ე პუნქტებში უფრო დეტალურად არის განხილული კანონმდებლობით, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით განსაზღვრულ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებასა და ანგარიშის წარდგენას.

<sup>32</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

## ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები (იხ. 78-ე პუნქტი)

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

გ192ა. შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნას ხელმძღვანელობის სათანადო დონისთვის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს პრაქტიკოსის მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის, ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ192ბ. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება:

- ა) პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;
- ბ) ადგენდეს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზან-



შეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.<sup>33</sup>

გ192გ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

- ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას;
- ბ) პრაქტიკოსმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; ან
- გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

გ192დ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთ დარღვევებს, რომლებსაც პრაქტიკოსი წააწყდა, ან მისთვის ცნობილი გახდა გარიგების შესრულების პროცესში, მაგრამ გავლენას არ ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. წინამდებარე მასს-ის მიხედვით, პრაქტიკოსს არ ევალება კანონმდებლობის ისეთი მოთხოვნების ცოდნა, რომლებიც გავლენას არ ახდენს მოცემულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. თუმცა, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ პრაქტიკოსმა გამოიყენოს თავისი ცოდნა, პროფესიული განსჯა და გამოცდილება ამგვარ დარღვევებზე რეაგირებისთვის. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

გ192ე. გარკვეულ გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულება, რო-

<sup>33</sup> იხ. მაგალითად, ბესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 22551-225.52.

მელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით. სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება არ მიიჩნეოდეს კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად, შესაფერისი ეთიკური ნორმების მიხედვით.<sup>34</sup>

გ192ვ. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი, ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგის დასადგენად ან, კონფიდენციალურად, კონსულტაციების მიღება მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციისგან (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება).<sup>35</sup>

## ***მას 3402 – „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ”***

### **მოთხოვნები**

#### **ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები**

56. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება მომსახურე ორგანიზაციაში კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის, ან თაღლითობის შემთხვევების, ან მომსახურე ორგანიზაციის შეცდომების შესახებ (რომლებიც გასწორებული არ არის), რომლებიც აშკარად ტრივიალური არ არის და შეუძლია გავლენის მოხდენა ერთ ან მეტ მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტზე, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სათანადო წესით ეცნობა თუ არა ეს საკითხი შესაბამის მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტებს. თუ საკითხის ინფორმირება არ განხორციელებულა ასეთი სახით და მომსახურე ორგანიზაციას არ სურს ამის გაკეთება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები. (იხ: პუნქტი გ53)

<sup>34</sup>. იხ. მაგალითად, ზესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

<sup>35</sup>. იხ. მაგალითად, ზესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.55.

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

#### (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ53. 56-ე პუნქტში აღწერილ გარემოებებზე რეაგირების მიზნით გამოსაყენებელი შესაფერისი ზომები, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, შეიძლება მოიცავდეს:

- იურიდიული კონსულტაციის მიღებას მოქმედების სხვადასხვა კურსის მოსალოდნელი შედეგების შესახებ;
- მომსახურე ორგანიზაციის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას;
- იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა მესამე მხარეთა ინფორმირება (მაგალითად, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს ავალდებულებდეს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოს, ან მომსახურე ორგანიზაციის გარე აუდიტორის ინფორმირებას,<sup>36</sup> ან ადგენდეს მისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამგვარი ინფორმირება. მესამე მხარეთა (მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოს) ინფორმირებას, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას, ან მარწმუნებელ დასკვნაში „სხვა გარემოებები“ აბზაცის დამატებას;
- გარიგებიდან გამოსვლას.

### მასს 3410 – „მარწმუნებელი გარიგებები სათბურის გაზების ანგარიშის შესახებ“

#### ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

78. თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, პრაქტიკოსმა სათბურის გაზების ემისიების ანგარიშის მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ქვემოთ განხილულ საკითხებზე, რომლებიც პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდა გარიგების მიმდინარეობისას და განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ამ ინფორმაციის მესამე

<sup>36</sup> იხ. მაგალითად, ბესის-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.44-225.48.

მხარისათვის ინფორმირების პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტში ან მის გარეთ:

- ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, რაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით, მათი ყურადღება რომ დაიმსახუროს;
- ბ) გამოვლენილი ან საექვო თაღლითობა; და
- გ) საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებთან ~~კანონდარღვევასთან~~, გარდა ამკარად ტრივიალური საკითხებისა. (იხ. პუნქტი გ87)

### **დასს 4410 (გადასინჯული) – „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ”**

#### **ეთიკური მოთხოვნები**

21. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას შესაფერისი ეთიკური ნორმები. (იხ. პუნქტები გ19-გ21ე)

#### **ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება**

27. პრაქტიკოსმა, კომპილაციური გარიგების შესრულების პროცესში, ხელმძღვანელობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც დროულად უნდა აცნობოს კომპილაციურ გარიგებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაკუთრებულ ყურადღებას. (იხ. პუნქტი გ41- გ41ა)

#### **ეთიკური მოთხოვნები (იხ. 21-ე პუნქტი)**

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ21ა. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება:

- ა) პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენას სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;

ბ) ადგენდეს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.<sup>37</sup>

გ21ბ. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას;

ბ) პრაქტიკოსმა გადაწყვიტა, რომ, შესაფერისი ეთიკური ნორმების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; ან

გ) კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები პრაქტიკოსს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

გ21გ. წინამდებარე დასს-ის 28-ე პუნქტის მიხედვით, პრაქტიკოსს არ ევალება კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთ დონზე ცოდნა, რაც აუცილებელი არ არის კომპილაციური გარიგების შესასრულებლად. თუმცა, კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ პრაქტიკოსმა გამოიყენოს თავისი ცოდნა, პროფესიული განსჯა და გამოცდილება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საექვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

გ21დ. გარკვეულ გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალობის ვალდებულება, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან შესაფერისი ეთიკური ნორმებით. სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება

<sup>37</sup> იხ. მაგალითად, ზესს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 225.51-225.52.

არ მიიჩნეოდეს კონფიდენციალობის ვალდებულების დარღვევად შესაფერისი ეთიკური ნორმების მიხედვით.<sup>38</sup>

გ21ე. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი, ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგის დასადგენად ან, კონფიდენციალურად, კონსულტაციების მიღება მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციისგან (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალობის ვალდებულება).<sup>39</sup>

### **ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება (იხ. 27-ე პუნქტი)**

გ41ა. შესაფერისი ეთიკური ნორმები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნას ხელმძღვანელობის სათანადო დონისთვის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს პრაქტიკოსის მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის, ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება

<sup>38</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილებები 140.7 და 225.53.

<sup>39</sup> იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.55.

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).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

ISBN: 978-1-60815-318-3