

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 320

არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს

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

შინაარსი

	პუნქტები
შესავალი	
წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში	2-6
ძალაში შესვლის თარიღი	7
მიზანი	8
განმარტება	9
მოთხოვნები	
არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა	
აუდიტის დაგეგმვის დროს	10-11
არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას	12-13
დოკუმენტაცია	14
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
არსებითობა და აუდიტორული რისკი	გ1
არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში	გ2
არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა	
აუდიტის დაგეგმვის დროს	გ3-გ13
არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას	გ14

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“- განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, არსებითობის კონცეფციის გამოყენებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. ასსს 450-ში¹ ახსნილია, როგორ ხდება არსებითობის გამოყენება გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში

2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად არსებითობის ცნება განხილულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონტექსტში. მართალია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში არსებითობა შეიძლება განხილული იყოს სხვადასხვა ტერმინით, მაგრამ, საზოგადოდ, ყველა მათგანში ახსნილია, რომ:
 - უზუსტობები, მათ შორის გამოტოვებული ინფორმაცია, არსებითად მიიჩნევა, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე;
 - არსებითობის საკითხის განსჯა ხორციელდება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით და მასზე გავლენას ახდენს უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად; და
 - იმ საკითხების განსჯა, რომლებიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, ეყრდნობა ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც გარკვეული ჯგუფის, ტიპური მოთხოვნილებების განხილვას.² არსებითობის საკითხის განსჯისას არ გაითვალისწინება უზუსტობების შესაძლო გავლენა

1. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

2. მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ 2001 წლის აპრილში მიღებულ „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში“ აღნიშნულია, რომ ვინაიდან კომერციული საწარმოებისთვის ინვესტორები არიან სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები, მათი მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება დააკმაყოფილებს ასევე ფინანსური ანგარიშგების სხვა მომხმარებელთა მოთხოვნილებების უდიდეს ნაწილს.

ინდივიდუალურ მომხმარებლებზე, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს.

3. თუ ამგვარ განხილვას ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, ეს აუდიტორს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით/კრტერიუმებით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს არსებითობას აუდიტის დროს. თუ არსებითობის ცნება განხილული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, მაშინ აუდიტორს განსჯისთვის აუცილებელი საზღვრებით უზრუნველყოფს მე-2 პუნქტში განხილული მახასიათებლები.
4. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. ამ თვალსაზრისით, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:
 - ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულდასმით გამოიკვირონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;
 - ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;
 - გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების მიახლოებითი სიდიდეების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა, ვინაიდან თანხის სიდიდის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და
 - დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.
5. აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის დროს და აუდიტის ჩატარებისას, ასევე გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად აუდიტზე და შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შესაფასებლად, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე და შემდეგ თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ1)
6. აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი მსჯელობს და გადაწყვეტილებას იღებს იმ უზუსტობების შესახებ, რომლებიც შეიძლება მიჩნეულ იქნეს არსებითად. ამგვარი მსჯელობა ქმნის საფუძველს:

- ა) რისკის შესაფასებელი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად;
- ბ) არსებითი უზუსტობების რისკების დასადგენად და შესაფასებლად; და
- გ) დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად.

აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული არსებითობა წარმოადგენდეს თანხას (სიდიდეს), რომლის ქვემოთ შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, ყოველთვის არაარსებითად იქნება მიჩნეული. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში აუდიტორმა უზუსტობა შეიძლება არსებითად მიიჩნიოს მაშინაც კი, როდესაც ის არსებითობის დადგენილი დონის ქვემოთაა. შეუძლებელია აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა ისეთი უზუსტობების გამოსავლენად, რომლებიც არსებითი იქნება მარტო ხასიათის გამო. თუმცა, ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული პოტენციური უზუსტობების ხასიათის გაანალიზება ხელს შეუწყობს არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრას.³ გარდა ამისა, როდესაც აფასებს ყველა შეუსწორებელი უზუსტობის გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორი განიხილავს არა მარტო შეუსწორებელი უზუსტობების რაოდენობრივ სიდიდეს, არამედ მათ ხასიათსაც.⁴ (იხ. პუნქტი გ2)

ძალაში შესვლის თარიღი

- 7. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

- 8. აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.

განმარტება

- 9. ასს-ების მიზნებისთვის, სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც

³ იხ. ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, პუნქტები გ134-გ135.

⁴ ასს 450, პუნქტი გ21

ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.

მოთხოვნები

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

10. როდესაც აუდიტორი ადგენს აუდიტის საერთო სტრატეგიას, მან არსებითობა უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. თუ ამა თუ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ერთი ან მეტი ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, რომელთათვისაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს არსებითობის ისეთი დონე ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისთვის. (იხ. პუნქტები გ3-გ12)
11. აუდიტორმა სამუშაო არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად. (იხ. პუნქტი გ13)

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას

12. აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის მსვლელობისას მისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდან რომ სცოდნოდა, სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებითობას განსაზღვრავდა. (იხ. პუნქტი გ14)

13. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის მისაღებია არსებითობის უფრო დაბალი დონე (და, სადაც შესაფერისია, უფრო დაბალი დონის არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის) თავდაპირველად განსაზღვრულ სიდიდესთან შედარებით, მან უნდა გადაწყვიტოს, აუცილებელია თუ არა სამუშაო არსებითობის შესწორება და ისევ მისაღებია თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

დოკუმენტაცია

14. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი სიდიდეები და ფაქტორები:⁵
- ა) არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი);
 - ბ) სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი);
 - გ) სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი); და
 - დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება (იხ. პუნქტები მე-12-13).

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

არსებითობა და აუდიტორული რისკი (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის საერთო მიზანია, მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც მას საშუალებას მისცემს, გამოთქვას თავისი მოსაზრება, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეადგინოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და წარმოადგინოს ასს-ების მოთხოვნებისა და აუდიტის პროცესში

⁵ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და პუნქტი გ6.

აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაბამისად.⁶ აუდიტორი დასაბუთებულ რწმუნებას მოიპოვებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებით, რათა აუდიტორული რისკი შეამციროს მისაღებად დაბალ დონემდე.⁷ აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკებისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქცია.⁸ აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს ითვალისწინებს მთელი აუდიტის განმავლობაში, კერძოდ, როდესაც აუდიტორი:

- ა) განსაზღვრავს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს;⁹
- ბ) განსაზღვრავს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას;¹⁰ და
- გ) აფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების, თუ ასეთი არსებობს, გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹¹ და აყალიბებს თავის მოსაზრებას აუდიტორის დასკვნაში.¹²

არსებითობა აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ2. არსებითი უზუსტობების¹³ რისკების გამოვლენა და შეფასება გული-სხმობს პროფესიული განსჯის გამოყენებას ისეთი კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების, მათ შორის ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებების დასადგენად, რომელშიც უზუსტობა შეიძლება არსებითი იყოს (ე.ი. საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტი-

6. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-11 პუნქტი.

7. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

8. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

9. ასს 315 (გადასინჯული)

10. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

11. ასს 450.

12. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

13. ასს 315-ის (გადასინჯული) 25-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების რისკები გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და თითოეული მტკიცების დონეზე.

ლებებზე, რომლებიც დაეყრდნობიან მოცემულ ფინანსურ ანგარიგებას). როდესაც აუდიტორი იხილავს, ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებებში უზუსტობები შეიძლება იყოს თუ არა არსებითი, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი ფაქტორების დადგენა, როგორცაა, მაგალითად:

- მოცემული პერიოდისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებები (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტმა მოცემული პერიოდის განმავლობაში განახორციელა მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება);
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, მათ შორის მის მოთხოვნებში შესული ცვლილებები (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტი შეიძლება მოითხოვდეს ახალ ხარისხობრივ ახსნა-განმარტებებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის);
- ხარისხობრივი ხასიათის ახსნა-განმარტებები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკის გამო (მაგალითად, ლიკვიდობის რისკის შესახებ ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს საფინანსო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის).

არსებითობისა და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტის დაგეგმვის დროს

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ3. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, ხშირად ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ორგანოები. უფრო მეტიც, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოიყენებოდეს სხვა გადაწყვეტილებების მისაღებად და არა ეკონომიკური გადაწყვეტილებებისთვის. ამგვარად, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითობის განსაზღვრაზე (და, სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონის ან დონეების განსაზღვრაზე კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის) გავლენას ახდენს კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სხვა ორგანო და საკანონმდებლო ორგანოების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე, ასევე სახელმწიფოს საინფორმაციო მოთხოვნილებები სახელმწიფო სექტორის პროგრამებთან დაკავშირებით.

კრიტერიუმების გამოყენება არსებითობის დასადგენად მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ4. არსებითობის განსაზღვრას პროფესიული განსჯა ესაჭიროება. მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითობის დასადგენად ხშირად შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ პროცენტული მაჩვენებელი გამოიყენება, როგორც ამოსავალი წერტილი. სათანადო კრიტერიუმების განსაზღვრაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, ამონაგები, ხარჯები);
- არსებობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ისეთი მუხლები, რომლებიც განსაკუთრებით აინტერესებთ კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად მომხმარებლებს შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ მოგება, ამონაგები ან წმინდა აქტივები);
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სასიცოცხლო ციკლის რა ეტაპზე იმყოფება სამეურნეო სუბიექტი, ასევე ის დარგობრივი და ეკონომიკური გარემო, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთრების სტრუქტურა და მისი დაფინანსების მექანიზმი (მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტი ფინანსდება მარტო ნასესხები სახსრებით, საკუთარი კაპიტალის ნაცვლად, მომხმარებლებმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება მიაქციონ აქტივებსა და მათზე მოთხოვნის უფლებებს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებს); და
- კრიტერიუმების შედარებითი ცვალებადობა.

გ5. ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი კრიტერიუმები: საანგარიშგებო შემოსავლის კატეგორიები, როგორცაა დაბეგვრამდელი მოგება, მთლიანი ამონაგები, საერთო მოგება და მთლიანი ხარჯები, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი ან წმინდა აქტივების ღირებულება. კომერციული სამეურნეო სუბიექტებისათვის კრიტერიუმად ხშირად გამოიყენება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება. თუ განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება ცვალებადია, შეიძლება უფრო მიზანშე-

წონილი იყოს სხვა კრიტერიუმების გამოყენება, როგორცაა საერთო მოგება ან მთლიანი ამონაგები.

- გ6. შერჩეულ კრიტერიუმებთან დაკავშირებით, ჩვეულებრივ, შესაფერისი ფინანსური მონაცემები იქნება წინა პერიოდების ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, პერიოდის ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა მოცემულ თარიღამდე და მიმდინარე პერიოდის საბიუჯეტო ან საპროგნოზო მონაცემები, რომლებიც კორექტირებულია სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებებით (მაგალითად, მნიშვნელოვანი საწარმოს შექმნა) და იმ დარგის პირობებში, ან ეკონომიკურ გარემოში მომხდარი შესაფერისი ცვლილებები, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ეწევა საქმიანობას. მაგალითად, როდესაც კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტისათვის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე საწყისი არსებითობა განისაზღვრება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის საფუძველზე, გარემოებები, რომლებმაც განაპირობა აღნიშნული მოგების არაორდინარული შემცირება ან ზრდა, აუდიტორს საშუალებას მისცემს დაასკვნას, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის განსაზღვრა უფრო მიზანშეწონილია განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიხედვით, რომელიც ნორმალიზებულია წარსულ შედეგებზე დაყრდნობით.
- გ7. არსებითობა დაკავშირებულია იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომლის შესახებაც აუდიტორი დასკვნას წერს. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თორმეტ თვეზე მეტი ან ნაკლები ხანგრძლივობის საანგარიშგებო პერიოდისთვის, რაც შეიძლება მოხდეს ახლად დაფუძნებული სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, ან საანგარიშგებო პერიოდის შეცვლის შემთხვევაში, მაშინ არსებითობა დაკავშირებული იქნება იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც მომზადებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისათვის.
- გ8. იმისათვის, რომ განსაზღვროს პროცენტის სიდიდე, რომელსაც შერჩეული კრიტერიუმებისთვის გამოიყენებს, აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას. არსებობს ურთიერთკავშირი შერჩეულ კრიტერიუმებსა და პროცენტის სიდიდეს შორის, კერძოდ, განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგების მიმართ პროცენტის სიდიდე, როგორც წესი, უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე მთლიანი ამონაგების მიმართ გამოყენებული პროცენტის სიდიდე. მაგალითად, პროდუქციის მწარმოებელი კომერციული სამეურნეო სუბიექტისთვის აუდიტორმა შეიძლება არსებითობის შესაფერის დონედ მიიჩნიოს განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული

დაბეგვრამდელი მოგების ხუთი პროცენტი, ხოლო არაკომერციული სამეურნეო სუბიექტისთვის - მთლიანი ამონაგების ან მთლიანი ხარჯების ერთი პროცენტი. თუმცა, კონკრეტული სიტუაციებისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტის სიდიდე.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ9. როდესაც სამეურნეო სუბიექტის განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული დაბეგვრამდელი მოგება მუდმივად უმნიშვნელოა (რაც შეიძლება მოხდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს) და მესაკუთრე დაბეგვრამდელი მოგების დიდ ნაწილს ანაზღაურების სახით იღებს, მაშინ არსებითობის დასადგენად შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მოგება ანაზღაურებამდე და დაბეგვრამდე.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. სახელმწიფო სექტორის აუდიტის დროს, პროგრამით გათვალისწინებული საქმიანობისათვის შეიძლება უფრო შესაფერისი კრიტერიუმი იყოს მთლიანი დანახარჯი ან წმინდა დანახარჯი (ხარჯებს გამოკლებული ამონაგები ან დანახარჯებს გამოკლებული შემოსავლები). როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტს სახელმწიფო აქტივების დაცვა ევალება, მაშინ შესაფერისი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს აქტივები.

არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან ახსნა-განმარტებებისთვის (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ქვემოთ ჩამოთვლილია ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება მიაწინებდეს, რომ არსებობს ერთი ან მეტი კონკრეტული კატეგორიის ოპერაცია, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებითი შენიშვნა, რომლისთვისაც უზუსტობები უფრო ნაკლები სიდიდისაა, ვიდრე მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითობა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე:

- კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველები ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებელთა მოლოდინზე გარკვეული მუხლების შეფასების ან ახსნა-განმარტების შესახებ (მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა

ოპერაციები, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა ანაზღაურება, ასევე ისეთი რეალური ღირებულებების საადრიცხვო შეფასებების მგრძობელობის ანალიზი, რომელთაც მაღალი შეფასების განუსაზღვრელობა ახასიათებს);

- ძირითადი ინფორმაცია იმ დარგის შესახებ, რომელშიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტი ეწევა საქმიანობას (მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯები ფარმაცევტულ კომპანიაში);
- აქცენტი გადატანილია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის რომელიმე კონკრეტულ ასპექტზე, რომელიც განცალკევებით არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგალითად, ახსნა-განმარტებები სეგმენტების, ან მნიშვნელოვანი საწარმოთა ერთიანების შესახებ).

გ12. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს თუ არა ამგვარი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან ახსნა-განმარტებები, მან შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა და ხელმძღვანელობის მოსაზრებებისა და მოლოდინის შესახებ.

სამუშაო არსებითობა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ13. როდესაც აუდიტი იგეგმება მარტო ინდივიდუალური უზუსტობების გამოვლენის მიზნით, ამგვარი მიდგომა უზუსტობებელყოფს იმ ფაქტს, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითმა უზუსტობებმა ერთობლიობაში შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობა და რეზერვი არ რჩება შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისათვის. სამუშაო არსებითობის (რომელიც, განმარტების თანახმად, არის ერთი ან მეტი თანხა (სიდიდე)) დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონეს. ანალოგიურად, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნისთვის განსაზღვრულ არსებითობის დონესთან დაკავშირებული სამუშაო არსებითობის დადგენის მიზანია, მისაღებ დონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ მოცემული კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან ახსნა-განმარტებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე

გადააჭარბებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან ახსნა-განმარტებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს. სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან პროფესიულ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას. მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, რომელიც განახლებულია რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებისას; ასევე წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მოლოდინი მიმდინარე პერიოდის უზუსტობებთან დაკავშირებით.

არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ14. ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) შეიძლება შესასწორებელი გახდეს აუდიტის მსვლელობისას გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგად (მაგალითად, გადაწყვეტილების მიღება სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის მნიშვნელოვანი ნაწილის გასხვისების შესახებ), ახალი ინფორმაციის ან სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციაში მომხდარი ცვლილების შედეგად, რაც განაპირობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამ. მაგალითად, თუ აუდიტის მსვლელობისას გამოვლინდა, რომ ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, სავარაუდოდ, არსებითად განსხვავებული იქნება პერიოდის ბოლოსთვის პროგნოზირებული ფინანსური შედეგებისაგან, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა თავდაპირველად განსაზღვრა არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი შეასწორებს არსებითობას.

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

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

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

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

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

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



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

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-318-3