

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 402

## აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე

(ძალაში შედის 2009 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

### შინაარსი

პუნქტები

#### შესავალი

ასს 402-ის მოქმედების სფერო ..... 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი ..... 6

მიზანი ..... 7

განმარტებები ..... 8

#### მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა ..... 9-14

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე ..... 15-17

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას ..... 18

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან ..... 19

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა ..... 20-22

#### გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა ..... გ1-გ23

რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე ..... გ24-გ39

1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს  
ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას ..... გ40

თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი  
უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე  
ორგანიზაციის საქმიანობასთან ..... გ41

მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა ..... გ42-გ44

---

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 402 - „აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

## შესავალი

### ასს 402-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს ერთი ან მეტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას. კონკრეტულად, სტანდარტი ეხება, როგორ იყენებს მომხმარებლის აუდიტორი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს)<sup>1</sup> და ასს 330-ს<sup>2</sup> მომხმარებელი სუბიექტის, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც საკმარისია არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად.
2. მრავალი სუბიექტი თავისი საქმიანობის გარკვეულ ნაწილს გადასცემს სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ფართო სპექტრის მომსახურებას უწევენ მას, დაწყებული სუბიექტის ხელმძღვანელობით რომელიმე კონკრეტული დავალების შესრულებით და დამთავრებული სუბიექტის მთელი ბიზნესერთეულების ან ფუნქციების ჩანაცვლებით, როგორცაა საგადასახადო მოთხოვნების შესრულების ფუნქცია; თუმცა, ყველა ზემოაღნიშნული მომსახურება არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი.
3. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი, როდესაც აღნიშნული მომსახურება და მასზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მომხმარებელი სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის ნაწილს, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. მომსახურე ორგანიზაციაში არსებული კონტროლის საშუალებების უმეტესობა, სავარაუდოდ, იქნება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილი, როგორცაა, მაგალითად აქტივების დაცვაზე დაწესებული კონტროლი. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურებები მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის საინფორმაციო

<sup>1</sup> ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“.

<sup>2</sup> ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“.

სისტემის ნაწილი, თუ ეს მომსახურებები გავლენას ახდენს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელიმე ასპექტზე:

- ა) ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში, მანუალურად თუ სტ-ის გამოყენებით და ეს ინფორმაცია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან არის მოპოვებული თუ არა. ეს მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებები გავლენას ახდენს იმაზე:
    - (i) როგორ ხდება მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების ინიცირება და მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების შემთხვევაში, გასწორება და ასახვა/გადატანა მთავარ წიგნსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
    - (ii) მომხმარებელი სუბიექტი როგორ აგროვებს, ამუშავებს და ამჟღავნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციას ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენების ან პირობების/გარემოებების შესახებ;
  - ბ) ბუღალტრული ჩანაწერები, მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკური ანგარიშები და 3(ა) პუნქტში მითითებულ ინფორმაციის ნაკადებთან დაკავშირებული სხვა დამადასტურებელი ჩანაწერები/დოკუმენტები;
  - გ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი, რომელიც გამოიყენება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად 3(ბ) პუნქტში აღწერილი ჩანაწერების საფუძველზე, მათ შორის, რომლებიც ეხება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და სხვა ინფორმაციას; და
  - დ) სუბიექტის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია ზემოთ მოცემულ (ა)–(გ) პუნქტებთან.
4. მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია მომსახურების სახეების ხასიათსა და მომხმარებელი სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე, ასევე შესაფერისია თუ არა ეს მომსახურება აუდიტისთვის.

5. წინამდებარე ასს არ გამოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ, რომელიც შემოიფარგლება საფინანსო დაწესებულებაში სუბიექტის კუთვნილი ანგარიშის დამუშავებით, ისეთი ოპერაციების მიმართ, რომელთა შესრულებაზე სუბიექტს გაცემული აქვს სპეციალური ნებართვა, როგორცაა, მაგალითად ბანკის მიერ ოპერაციების წარმოება სუბიექტის მიმდინარე ანგარიშიდან, ან ოპერაციების წარმოება ბროკერის მიერ, სუბიექტის ფასიანი ქაღალდებით. გარდა ამისა, მოცემული ასს არ გამოიყენება ისეთი ოპერაციების აუდიტში, რომლებიც წარმოიშობა სხვა სუბიექტებში (მაგ., ამხანაგობა, კორპორაცია და ერთობლივი საქმიანობა) ფლობილი ქონებრივი ფინანსური წილებიდან, როდესაც ქონებრივ წილებს ასახავენ და ანგარიშგებაში წარადგენენ წილის მესაკუთრები.

### **ძალაში შესვლის თარიღი**

6. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

### **მიზნები**

7. როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, მომხმარებლის აუდიტორის მიზანია:
- ა) იმ დონეზე გაერკვეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე მის გავლენაში, რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად; და
  - ბ) განსაზღვროს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისათვის.

### **განმარტებები**

8. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები - მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მოდელში ნაგულისხმევი კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც განახორციელებენ მომხმარებელი სუბიექტები და იდენტიფიცირებულია მისი სისტემის აღწერაში, თუ ისინი აუცილებელია კონტროლის მიზნების მისაღწევად;

- ბ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერასა და დიზაინზე (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც 1-ლი ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:
- (i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისთვის; და
  - (ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორისა და კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით.
- გ) დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების აღწერის, მათი დიზაინისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება, როგორც მე-2 ტიპის დასკვნა), რომელიც მოიცავს:
- (i) მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ, მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობას, რომლებიც შექმნილი და დანერგილი იყო რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტულ პერიოდში და ზოგიერთ შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის დახასიათებას მითითებულ პერიოდში; და
  - (ii) დასაბუთებული რწმუნების გასაცემად გამიზნულ, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს:
    - ა. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას მომსახურე ორგანიზაციის სისტემის, კონტროლის მიზნებისა და შესაბამისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობის სისწორის, კონტროლის პროცედურების დიზაინის ადეკვატურობის შესახებ, კონტროლის კონკრეტული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით და ასევე ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ; და

- ბ. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას.
- დ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციის მოთხოვნით გასცემს მარწმუნებელ დასკვნას, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;
  - ე) მომსახურე ორგანიზაცია - მესამე მხარის ორგანიზაცია (ან მესამე მხარის ორგანიზაციის ქვედანაყოფი), რომელიც ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევს მომხმარებელ სუბიექტებს, რომლებიც წარმოადგენს ამ სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;
  - ვ) მომსახურე ორგანიზაციის სისტემა - მომსახურე ორგანიზაციის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მომსახურე ორგანიზაციის მიერ არის დაპროექტებული, დანერგილი და პრაქტიკულად ხორციელდება იმისათვის, რომ მომხმარებელ სუბიექტებს გაუწიოს ისეთი ტიპის მომსახურება, რომელსაც მოიცავს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა;
  - ზ) ქვემომსახურე ორგანიზაცია - მომსახურე ორგანიზაცია, რომელსაც იყენებს სხვა მომსახურე ორგანიზაცია მომხმარებელი სუბიექტებისთვის გასაწევი ზოგიერთი ისეთი ტიპის მომსახურების შესასრულებლად, რომელიც წარმოადგენს მომხმარებელი სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკუთარი საინფორმაციო სისტემების ნაწილს;
  - თ) მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორი - აუდიტორი, რომელიც ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და გასცემს დასკვნას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
  - ი) მომხმარებელი სუბიექტი - სუბიექტი, რომელიც იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას და რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ტარდება.

## მოთხოვნები

**ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა**

9. როდესაც აუდიტორი ინფორმაციას კრებს მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)<sup>3</sup> შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ იყენებს მომხმარებელი

---

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-19 პუნქტი.

რებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებას თავის საქმიანობაში, მათ შორის შემდეგ საკითხებში: (იხ. პუნქტები გ1-გ2)

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და მისი მნიშვნელობა მომხმარებელი სუბიექტისთვის, მათ შორის, ამ მომსახურების გავლენა მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლზე; (იხ. პუნქტები გ3-გ5)
  - ბ) იმ ოპერაციების, ან ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების ხასიათი და მნიშვნელობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია; (იხ. პუნქტი გ6)
  - გ) მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი; და (იხ. პუნქტი გ7)
  - დ) მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურების სახელშეკრულებო პირობები. (იხ. პუნქტები გ8-გ11)
10. როდესაც ეცნობა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს მომხმარებელი სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურები<sup>4</sup> იმ კონტროლის პროცედურებიდან, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებებთან, მათ შორის, რომლებიც მიესადაგება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებს, შეაფასოს მათი დიზაინი და დაადგინოს, დანერგულია თუ არა ისინი.<sup>5</sup> (იხ. პუნქტები გ12-გ14)
11. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების თავისებურებებისა და მნიშვნელობის, ასევე მათი გავლენის შესახებ მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე და, შესაბამისად, შეიქმნა თუ არა სათანადო საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

---

4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა).

5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(დ).



12. თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:
- ა) 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;
  - ბ) მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, სპეციფიკური ინფორმაციის მოსაპოვებლად;
  - გ) მომსახურე ორგანიზაციაში ადგილზე მისვლა და ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ; ან
  - დ) სხვა აუდიტორის გამოყენება ისეთი პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების შესახებ. (იხ. პგ15-გ20)

*1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად*

13. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა, მომხმარებლის აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს:
- ა) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენციაში და მომსახურე ორგანიზაციისგან მის დამოუკიდებლობაში; და
  - ბ) იმ სტანდარტების ადეკვატურობაში, რომლის შესაბამისადაც იყო მომზადებული 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ21)
14. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულების სახით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის დიზაინისა და დანერგვის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:
- ა) განსაზღვროს, მისი მიზნებისთვის შესაფერისი, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა და დიზაინი რომელიმე თარიღს შეესაბამება თუ გარკვეულ პერიოდს;
  - ბ) შეაფასოს, საკმარისი და შესაფერისია თუ არა დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზა-

ციის კონტროლის პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად; და

- გ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული, მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები ადეკვატურია თუ არა მომხმარებელი სუბიექტისთვის და თუ ასეა, შეისწავლოს, მომხმარებელ სუბიექტს განსაზღვრული და დანერგილი აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. (იხ. პუნქტები გ22-გ23)

### **რეაგირება შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე**

15. იმისათვის, რომ ჩაატაროს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი პროცედურები ასს 330-ის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის დოკუმენტაციაში ფინანსური ანგარიშგების სათანადო მტკიცებულებებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები; და თუ არ არსებობს
- ბ) ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად, ან გამოიყენოს სხვა აუდიტორი ამ პროცედურების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ24-გ28)

### *კონტროლის ტესტები*

16. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შემდეგი პროცედურებიდან ერთის ან მეტის გამოყენებით:

- ა) მე-2 ტიპის დასკვნის მოპოვება, თუ არსებობს;
- ბ) სათანადო კონტროლის ტესტების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში; ან
- გ) სხვა აუდიტორის გამოყენება კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად მომსახურე ორგანიზაციაში, მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. (იხ. პუნქტები გ29-გ30)

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს

17. თუ 16 (ა) პუნქტის შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა იძლევა თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესახებ, იმ თვალსაზრისით, რომ განამტკიცოს მის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება. ამ მიზნით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

- ა) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აღწერა, დიზაინი და ფუნქციონირების ეფექტიანობა ეხება თუ არა რომელიმე ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მიესადაგება მომხმარებლის აუდიტორის მიზნებს;
- ბ) განსაზღვროს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელ სუბიექტთან. თუ ასეა, უნდა გაარკვიოს, მომხმარებელმა სუბიექტმა შეიმუშავა და დანერგა თუ არა ამგვარი კონტროლის პროცედურები. თუ დანერგილი აქვს - ჩაატაროს მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;
- გ) შეაფასოს დროის იმ პერიოდის ადეკვატურობა, რომელიც კონტროლის ტესტებმა მოიცვა და რამდენი დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან; და
- დ) შეაფასოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, როგორც ეს აღწერილია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, მიესადაგება თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს და უზრუნველყოფს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ31-გ39)

**1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას**

18. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას, რომელიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის

მიერ შესრულებულ მომსახურებას, მაგრამ ეს მომსახურება შესაფერისია მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების მიმართ. (იხ. პუნქტი გ40)

**თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან**

19. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა: წარუდგინა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში მომხმარებელ სუბიექტს, ან მომხმარებელი სუბიექტისთვის რაიმე სხვა გზით ხომ არ გახდა ცნობილი ისეთი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების შემთხვევები, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მომხმარებელი აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად ზემოქმედებს ამგვარი საკითხები მომხმარებლის სუბიექტის დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის, რა გავლენა აქვს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებსა და მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაზე. (იხ. პუნქტი გ41)

**მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა**

20. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში ასს 705-ის (გადასინჯული)<sup>6</sup> შესაბამისად, თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებას, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული ისეთი ტიპის მომსახურების შესახებ, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია. (იხ. პუნქტი გ42)

21. მომხმარებლის აუდიტორმა არ უნდა ახსენოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული სამუშაო მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში, რომელშიც მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, თუ ამას არ ითხოვს კანონი ან სხვა მარეგულირებელი ნორმები. თუ ამგვარი მინიშნება მოითხოვება კანონით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდიტ-

<sup>6</sup> ასს 705 (გადასინჯული) – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-6 პუნქტი.

ტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ43)

22. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხსენება საჭიროა მომხმარებლის აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის გასაგებად, მომხმარებლის აუდიტორის აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, რომ ეს მინიშნება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ44)

\* \* \*

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

*ინფორმაციის წყაროები* (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ1. ინფორმაციის მოპოვება, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ, შესაძლებელია მრავალი სხვადასხვა წყაროდან, როგორცაა:
- მომხმარებლის შიდა ინსტრუქციები;
  - სისტემების მიმოხილვა;
  - ტექნიკური ინსტრუქციები;
  - მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულებები ან შეთანხმებები მომსახურების დონის შესახებ;
  - მომსახურე ორგანიზაციების ანგარიშები, შიდა აუდიტის განყოფილების ან მარეგულირებელი ორგანოების ანგარიშები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ;
  - მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიშები (დასკვნები), მათ შორის, ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი აუდიტორების სარეკომენდაციო წერილები, თუ არსებობს.
- გ2. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებაში ასევე შეიძლება გამოადგეს ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც შეიძინა, მაგალითად, სხვა წლების აუდიტში. ამგვარი გამოცდილებით შეძენილი ცოდნა განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება, თუ მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურების ტიპები და კონტროლის

საშუალებები ზემოაღნიშნულ მომსახურებაზე მაღალ დონეზე არის სტანდარტიზებული.

*მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი*  
(იხ. პუნქტი 9(ა))

- გ3. მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია გამოიყენოს ისეთი მომსახურე ორგანიზაცია, რომელიც დაამუშავებს ოპერაციებს და თავის თავზე აიღებს შესაბამის ანგარიშვალდებულებას, ან დოკუმენტურად ასახავს ოპერაციებს და დაამუშავებს შესაბამის მონაცემებს. ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციებს განეკუთვნება, მაგალითად, ბანკის განყოფილება, რომელიც ინვესტიციას დებს და ემსახურება დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამებს ან სხვა აქტივებს; იპოთეკური ბანკები, რომლებიც ემსახურება სხვების იპოთეკურ სესხებს; საინფორმაციო ტექნოლოგიების მომწოდებელი ორგანიზაციები, რომლებიც მომხმარებლებს აწვდიან პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტს და ტექნოლოგიურ გარემოს, რომლის გამოყენებით მომხმარებლებს შეუძლიათ ფინანსური და ოპერატიული ოპერაციების დამუშავება.
- გ4. აუდიტისთვის შესაფერისია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული შემდეგი ტიპის მომსახურება:
- მომხმარებელი სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება;
  - აქტივების მართვა;
  - ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება ან დამუშავება მომხმარებელი სუბიექტის სახელით (ანუ როგორც მისი აგენტი).

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ5. მცირე სუბიექტები საბუღალტრო მომსახურებისთვის შეიძლება იყენებდნენ სხვა ორგანიზაციას. ეს მომსახურება შეიძლება მოიცავდეს ფართო სპექტრის ოპერაციებს, დაწყებული გარკვეული ოპერაციების დამუშავებითა (მაგალითად, ხელფასიდან დასაკავებელი გადასახადების გადახდა) და შესაბამისი ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოებით, დამთავრებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებით. მცირე სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ამ ტიპის მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება მცირე სუბიექტის ხელმძღვანელობას და, როდესაც შესაფერისია, მეთვალ-

ყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, არ ანთავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობისაგან.<sup>7</sup>

*მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და არსებითობა (იხ. პუნქტი 9(ბ))*

გ6. მომსახურე ორგანიზაციას შეიძლება დადგენილი ჰქონდეს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც გავლენას ახდენს მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლზე. ამგვარი პოლიტიკა და პროცედურები სულ მცირე, ნაწილობრივ მაინც იქნება გამოცალკევებული ფიზიკურად და ოპერაციულად მომხმარებელი სუბიექტისგან. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათზე, მათ შორის, იმ ოპერაციების ხასიათსა და არსებითობაზე, რომლებსაც ის ამუშავებს მომხმარებელი სუბიექტისთვის. გარკვეულ სიტუაციებში, დამუშავებული ოპერაციები და ბუღალტრული ანგარიშები, რომლებზეც ზემოქმედებს მომსახურე ორგანიზაცია, შეიძლება არ ჩანდეს არსებითი მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ მის მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ამიტომ მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში აუცილებელია ამ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა.

*მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი (იხ. პუნქტი 9(გ))*

გ7. მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით, ასევე დამოკიდებულია მომსახურე ორგანიზაციისა და მომხმარებელი სუბიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხზე. ზემოაღნიშნულ ურთიერთქმედების ხარისხში იგულისხმება, რა დონეზე შეუძლია მომხმარებელ სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ პროცესებზე ეფექტური კონტროლის საშუალებების დანერგვა და რამდენად აქვს მას ამის სურვილი. მაგალითად, ურთიერთქმედების მაღალი ხარისხი არსებობს მაშინ, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი ახორციელებს ოპერაციების ავტორიზაციას, ხოლო მომსახურე ორგანიზაცია ამუშავებს ამ ოპერაციებს და ბუღალტრულად ასახავს. ასეთ შემთხვევაში, მომ-

7. ასს 200 – „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, პუნქტები მე-4 და გ-2-გ3.

ხმარებელმა სუბიექტმა შეიძლება შეძლოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა ამ ოპერაციებზე. მეორე მხრივ, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია თვითონ აწარმოებს ოპერაციების ინიცირებას, ან ის აწარმოებს პირველად ჩანაწერებს, ამუშავებს ოპერაციებს და თვითონ ასახავს ბუღალტრულად მათ, მაშინ ამ ორი ორგანიზაციის საქმიანობას შორის დაბალი დონის ურთიერთქმედებას აქვს ადგილი. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელმა სუბიექტმა შეიძლება ვერ შეძლოს, ან არ მოისურვოს ეფექტური კონტროლის პროცედურების დანერგვა მომსახურე ორგანიზაციის ამგვარ ოპერაციებზე და დაეყრდნოს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურებს.

*მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 9(დ))*

- გ8. მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის მომსახურების დონის შესახებ დადებული ხელშეკრულება ან შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:
- ინფორმაცია, რომელიც უნდა მიაწოდოს მომხმარებელ სუბიექტს და პასუხისმგებლობა ისეთი ოპერაციების ინიცირებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან;
  - მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნების გამოყენება, რომლებიც ეხება ჩანაწერების წარმოების ფორმას, ან ამ ჩანაწერებით სარგებლობის უფლებას;
  - კომპენსაცია, თუ საჭირო გახდება, რომელიც უნდა გადაუხადოს მომხმარებელ სუბიექტს, ოპერაციების შესრულებაში წარუმატებლობის შემთხვევაში;
  - უნდა წარუდგინოს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციამ ანგარიში, თავისი კონტროლის პროცედურების შესახებ, და თუ ასეა, რა ტიპის უნდა იყოს ანგარიში (დასკვნა): 1-ლი ტიპის თუ მე-2 ტიპის;
  - აქვს თუ არა უფლება მომხმარებლის აუდიტორს, ისარგებლოს მომხმარებელი სუბიექტის იმ ბუღალტრული დოკუმენტაციით, რომლებსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს და აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო სხვა ინფორმაციით; და
  - იძლევა თუ არა შეთანხმება მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირის დამყარების უფლებას.



გ9. პირდაპირი კავშირი არსებობს მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელი სუბიექტს შორის და მომსახურე ორგანიზაციასა და მის აუდიტორს შორის. აუცილებელი არ არის, რომ ამ ურთიერთკავშირმა პირდაპირი ურთიერთკავშირი შექმნას მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორის პირდაპირი კავშირი არ არსებობს, როგორც წესი, მათ შორის კავშირი მყარდება მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით. პირდაპირი კავშირი შეიძლება ასევე დამყარდეს მომხმარებლის აუდიტორსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს შორისაც, სათანადო ეთიკური და კონფიდენციალურობის ვალდებულებების გათვალისწინებით. მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეიძლება გამოიყენოს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით შემდეგი პროცედურების ჩასატარებლად:

- ა) კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში; და
- ბ) ძირითადი პროცედურები მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ოპერაციებსა და ნაშთებზე, რომელსაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ10. საზოგადოდ, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს კანონმდებლობით ფართო უფლებები აქვთ მინიჭებული. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს ისეთი სიტუაციებიც, როდესაც მათ არ ექნებათ ამგვარი უფლებები, მაგალითად, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია სხვა იურისდიქციაში მდებარეობს. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სხვა ქვეყნის კანონმდებლობის გაცნობა, რათა განსაზღვროს, აქვს თუ არა სათანადო უფლებები. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მომხმარებელ სუბიექტს სთხოვოს თავისი უფლებების ოფიციალურად გაფორმება, მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ხელშეკრულებაში.

გ11. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ასევე უფლება აქვთ, სხვა აუდიტორი გამოიყენონ კონტროლის ტესტების ან ძირითადი პროცედურების ჩასატარებლად, კანონის ან სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისობის აუდიტში.

*მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებული კონტროლის შესწავლა (იხ. მე-10 პუნქტი)*

- გ12. მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია კონტროლის პროცედურები დააწესოს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე, რომლის ტესტირების ჩატარებასაც შეძლებს მომხმარებლის აუდიტორი, რაც მას საშუალებას მისცემს, დასკვნები გამოიტანოს იმის შესახებ, რომ მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს ზოგიერთი ან ყველა შესაბამისი მტკიცებისთვის, იმის მიუხედავად, რომ კონტროლის აღნიშნული პროცედურები მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. მაგალითად, თუ მომხმარებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს შრომის ანაზღაურების ოპერაციების დასამუშავებლად, მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია კონტროლის დაწესება შრომის ანაზღაურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასა და მიღებაზე, რაც ხელს შეუშლის ან გამოავლენს არსებით უზუსტობებს. ამგვარ კონტროლის პროცედურებს შეიძლება განეკუთვნებოდეს:
- მომსახურე ორგანიზაციისთვის მიწოდებული ინფორმაციის შედარება მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ინფორმაციასთან, მას შემდეგ, რაც მონაცემები დამუშავდება;
  - შრომის ანაზღაურების თანხების შერჩევითი ერთობლიობის ხელახლა გამოთვლა ტექნიკური (ართიმეტიკული) სიზუსტისა და ხელფასის ფონდის მართებულობის შესამოწმებლად.
- გ13. ასეთ სიტუაციაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს მომხმარებელი სუბიექტის იმ კონტროლის პროცედურების ტესტები, რომლებიც დაწესებულია ხელფასების დამუშავებაზე, რის საფუძველზეც მომხმარებელი სუბიექტი შეძლებს დასკვნების გამოტანას იმის შესახებ, რომ ხელფასის ოპერაციებთან დაკავშირებული მტკიცებებისთვის დაწესებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს.
- გ14. როგორც აღნიშნულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)<sup>8</sup>, ზოგიერთ რისკთან დაკავშირებით მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ შეუძლებელია ან არ არისაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებიდან. აღნიშნული რისკები შეიძლება დაკავშირებული იყოს შაბლონური და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციებისა და ანგარიშთა ნაშთების არასწორ ან არასრულ დოკუმენტირებასთან, რომელთა მახასიათებლები ხშირად მაღალი დონის ავტომატიზებული დამუშავების საშუალებას იძლევა მცირე მანუალური ჩარევით ან მის გარეშე. ავტომატიზებული

<sup>8</sup> ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 33-ე პუნქტი.

დამუშავების შესაძლებლობის ამგვარი მახასიათებლები განსაკუთრებით შეიძლება მაშინ არსებობდეს, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია ამგვარ რისკებზე, აუდიტისთვის შესაფერისია და მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება ამგვარ კონტროლის პროცედურებში გარკვევა და მათი შეფასება წინამდებარე ასს-ის მე-9 და მე-10 პუნქტების შესაბამისად.

*დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან (იხ. მე-12 პუნქტი)*

გ15. მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, მე-12 პუნქტში მითითებული პროცედურებიდან რომელ პროცედურას ან პროცედურებს ჩაატარებს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად საჭირო აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ, შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი საკითხები:

- მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის სიდიდე;
- მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების სირთულე და მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების სირთულე;
- მომსახურე ორგანიზაციის ადგილმდებარეობა (მაგალითად, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სხვა აუდიტორის გამოყენება მომსახურე ორგანიზაციაში თავისი სახელით პროცედურების ჩასატარებლად, თუ მომსახურე ორგანიზაცია შორს მდებარეობს);
- მოსალოდნელია თუ არა, რომ პროცედურ(ებ)ი აუდიტორის მომხმარებლის აუდიტორს უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით; და
- მომხმარებელ სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი.

გ16. მომსახურე ორგანიზაციამ შეიძლება თავის (მომსახურე ორგანიზაციის) აუდიტორს დაავალოს დასკვნის დაწერა თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და დიზაინის შესახებ (1-ლი ტიპის დასკვნა), ან თავისი კონტროლის პროცედურების აღწერილობისა და დიზაინის და ასევე მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (მე-2 ტიპის დასკვნა). 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გაიცეს მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტან-

დარტის (მგსს) 3402-ის<sup>9</sup>, ან რომელიმე უფლებამოსილი თუ აღიარებული სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად (რომლებშიც ზემოაღნიშნულ დასკვნებს შეიძლება სხვა სახელწოდებები ერქვას, მაგალითად „ა“ ტიპის დასკვნა და „ბ“ ტიპის დასკვნა.

- გ17. საზოგადოდ, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის ხელმისაწვდომობა დამოკიდებულია იმაზე, ითვალისწინებს თუ არა მომსახურე ორგანიზაციასა და მომხმარებელ სუბიექტს შორის დადებული ხელშეკრულება ამ ტიპის დასკვნის მიწოდებას მომსახურე ორგანიზაციის მიერ. პრაქტიკული მოსაზრებით, მომსახურე ორგანიზაციამ ასევე შეიძლება ამჯობინოს, რომ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა ხელმისაწვდომი იყოს მომხმარებელი სუბიექტებისათვის. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი მომხმარებელი სუბიექტებისათვის.
- გ18. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელ სუბიექტს შეუძლია ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი ბიზნესერთეულის ან ფუნქციის გადაცემა ერთ ან მეტ მომსახურე ორგანიზაციაზე, როგორცაა, მაგალითად, საგადასახადო დაგეგმვა და შესაბამისობის ფუნქციები, ან ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის, ან კონტროლის განხორციელების ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, დასკვნა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს მომხმარებელი სუბიექტებისათვის. მომხმარებლის აუდიტორისთვის შეიძლება ყველაზე ეფექტური პროცედურა იყოს მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, ვინაიდან, სავარაუდოდ, მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობას მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან პირდაპირი კავშირი ექნება.
- გ19. შესაძლებელია სხვა აუდიტორის გამოყენება საჭირო პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია მომხმარებელი სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებებთან. თუ გაცემულია 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს ამ პროცედურების ჩასატარებლად შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, ვინაიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს უკვე აქვს კავშირი მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორმა, რომელიც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის სხვა აუდიტორს იყენებს,

9. მგსს 3402 – „მარწმუნებელი დასკვნები მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების შესახებ“.

შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ასს 220-ის (გადასინჯული)<sup>10</sup> სახელმძღვანელო მითითებები, რადგან ისინი ეხება სხვა აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების (მათ შორის, მისი დამოუკიდებლობის) დადგენას, სხვა აუდიტორის ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას, სხვა აუდიტორისთვის დავალებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებას.

- გ20. მომხმარებელი სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს ისეთ მომსახურე ორგანიზაციას, რომელიც, თავის მხრივ, ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს მომხმარებელი სუბიექტისთვის ისეთი მომსახურების გასაწევად, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილია. ქვემომსახურე ორგანიზაცია შეიძლება მომსახურე ორგანიზაციისგან იზოლირებული სუბიექტი იყოს, ან შეიძლება დაკავშირებული იყოს მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების განხილვა. იმ შემთხვევაში, როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია ერთ ან მეტ ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომხმარებელი სუბიექტისა და მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობას შორის ურთიერთქმედება ფართოვდება და უკვე მოიცავს ურთიერთქმედებას მომხმარებელი სუბიექტის, მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობებს შორის. ამ ურთიერთქმედების ხარისხი, ასევე მომსახურე და ქვემომსახურე ორგანიზაციების მიერ დამუშავებული ოპერაციების ხასიათი და არსებითობა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს, რათა დაადგინოს მომსახურე ორგანიზაციისა და ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა, მოხმარებელ სუბიექტთან მიმართებით.

*1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის დასასაბუთებლად (იხ. პუნქტები 13-14)*

- გ21. მომხმარებლის აუდიტორს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის პროფესიული ორგანიზაციის ან სხვა პრაქტიკოსებისგან და მან უნდა გაიგოს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ექვემდებარება თუ არა მარეგულირებელ ზედამხედველობას. მომსახურე ორგა-

10. ასს 220 (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“.

ნიზაციის აუდიტორი შეიძლება საქმიანობას ეწეოდეს ისეთ იური-სდიქციაში, სადაც განსხვავებული სტანდარტები მოქმედებს, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის შესახებ დასკვნის წარდგენასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გამოყენებული სტანდარტების შესახებ შეუძლია სტანდარტების დამდგენი ორგანიზაციისგან.

გ22. მომხმარებლის აუდიტორს, მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება დაეხმაროს ისეთი საკითხების გარკვევაში, როგორცაა:

- ა) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის ისეთი ასპექტები, მათ შორის ინფორმაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციის გამოყენების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების დამუშავებაზე;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით წარმოებული ოპერაციების ნაკადი, რათა ამ ოპერაციების ნაკადში განსაზღვროს წერტილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობები მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- გ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებულების შესაფერისია; და
- დ) არის თუ არა ადეკვატური მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების აგებულება და ფუნქციონირებს თუ არა ისინი სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ თავიდან აიცილოს ან გამოავლინოს და გაასწოროს ოპერაციის დამუშავებაში დამუშავებული ისეთი შეცდომები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიწვევს არსებით უზუსტობებს.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმ დონის ინფორმაციის მოპოვებაში, რომელიც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად. თუმცა, 1-ლი ტიპის დასკვნა ვერ უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს, კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

გ23. 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც ეხება ისეთ თარიღს ან პერიოდს, რომელიც მომხმარებელი სუბიექტის საანგარიშგებო პერიოდში არ ხვდება, მომხმარებლის აუდიტორს მაშინ შეიძლება დაეხმაროს მომსახურე ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლის პრო-

ცედურების შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნაში, თუ დასკვნას დამატებით დაერთვის მიმდინარე პერიოდის ინფორმაცია სხვა წყაროებიდან. თუ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ აღწერილი კონტროლის პროცედურები ისეთ თარიღს ან პერიოდს ეხება, რომელიც აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდს წინ უსწრებს, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია პროცედურები ჩაატაროს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოცემული ინფორმაციის გასაახლებლად, მაგალითად:

- მომსახურე ორგანიზაციაში მომხდარი ცვლილებების განხილვა მომხმარებელი სუბიექტის პერსონალთან ერთად, რომლებსაც ისეთი თანამდებობები უკავიათ, რომ ეცოდინებათ ამგვარი ცვლილებების შესახებ;
- მიმდინარე პერიოდის დოკუმენტაციისა და მომსახურე ორგანიზაციის კორესპონდენციების განხილვა; ან
- ზემოაღნიშნული ცვლილებების განხილვა, მომსახურე ორგანიზაციის პერსონალთან ერთად.

### **რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე**

(იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ24. მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენება ზრდის თუ არა მომხმარებელი სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკს დამოკიდებულია გაწეული მომსახურების სახეებზე და მათზე დაწესებული კონტროლის ხასიათზე. ზოგ შემთხვევაში, მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს მომხმარებელი სუბიექტის არსებითი უზუსტობის რისკი, კერძოდ მაშინ, როდესაც მომხმარებელ სუბიექტს თვითონ არა აქვს ზოგიერთი აუცილებელი საქმიანობის გამოცდილება, როგორცაა, მაგალითად, ოპერაციების ინიცირება, დამუშავება და დოკუმენტირება, ან არა აქვს ადეკვატური რესურსები ამგვარი საქმიანობის განსახორციელებლად (მაგ., საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა).
- გ25. როდესაც მომსახურე ორგანიზაცია აწარმოებს მომხმარებელი სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერების არსებით ელემენტებს, შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორს ჰქონდეს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის უფლება, რათა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ ჩანაწერებზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირებაზე, ან ამ ჩანაწერებში ასახული ოპერაციებისა და ნაშთების დასასაბუთებლად, ან ორივესთვის. ზემოაღნიშნული სარგებლობის უფლება შეიძლება გულისხმობდეს ჩანაწერების ფიზიკურ ინსპექტირებას ადგილზე, მომსახურე ორგანიზაციაში, ან ელექტრონულად წარმოე-

ბული ჩანაწერების გამოთხოვას მომხმარებელი სუბიექტიდან ან სხვა ადგილიდან, ან ორივეს. როდესაც უშუალო სარგებლობის უფლება მიიღწევა ელექტრონული წესით, მომხმარებლის აუდიტორმა ამით შეიძლება მოიპოვოს მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობაზე, რომლებიც დაწესებულია მომხმარებელი სუბიექტის იმ მონაცემების სისრულესა და მთლიანობაზე, რომელზეც პასუხისმგებელია მომსახურე ორგანიზაცია.

გ26. იმისათვის, რომ განსაზღვროს აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და მოცულობა, რომელთა მოპოვებაც საჭიროა მომსახურე ორგანიზაციის მფლობელობაში მყოფი აქტივების ნაშთებთან ან მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომხმარებელი სუბიექტის სახელით შესრულებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

ა) მომხმარებელი სუბიექტის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება: ამ მტკიცებულებების წყაროს საიმედოობა განისაზღვრება იმ საბუღალტრო ჩანაწერებისა და მისი გამამაგრებელი პირველადი დოკუმენტაციის ხასიათითა და მოცულობით, რომლებიც რჩება მომხმარებელ სუბიექტთან. ზოგ შემთხვევაში, მომხმარებელი სუბიექტი შეიძლება არ აწარმოებდეს თავისი სახელით შესრულებული ოპერაციების დამოუკიდებელ დეტალურ ჩანაწერებს ან დოკუმენტაციას;

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის ხელთარსებული ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ინსპექტირება: მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებით სარგებლობის უფლება მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება მიეცეს მომხმარებელი სუბიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებით. მომხმარებლის აუდიტორმა ასევე შეიძლება გამოიყენოს სხვა აუდიტორი, რომელიც მისი სახელით ისარგებლებს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებული მომხმარებელი სუბიექტის ჩანაწერებით;

გ) მომსახურე ორგანიზაციიდან ნაშთებსა და ოპერაციებზე დადასტურების მოპოვება: როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი დამოუკიდებლად აწარმოებს ნაშთებისა და ოპერაციების ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციისგან მოპოვებულმა დამადასტურებელმა მტკიცებულებამ, მომხმარებელი სუბიექტის ჩანაწერების შესახებ, შესაძლოა საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით უზრუნველყოს აუდიტორი შესაბამისი ოპერაციებისა და აქტივების არსებობაზე. მაგალითად, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი



იყენებს მრავალდარგოვანი მომსახურების ორგანიზაციას, როგორცაა, მაგალითად, ინვესტიციების მენეჯერი და აქტივების შენახვაზე პასუხისმგებელი ორგანიზაცია და ეს ორგანიზაცია დამოუკიდებელ ჩანაწერებს აწარმოებს, მომხმარებლის აუდიტორს ამ ორგანიზაციასთან შეუძლია ნაშთების დადასტურება, რათა ეს ინფორმაცია შეუდაროს მომხმარებელი სუბიექტის დამოუკიდებელ ჩანაწერებს.

- დ) თუ მომხმარებელი სუბიექტი არ აწარმოებს დამოუკიდებელ ჩანაწერებს, მომსახურე ორგანიზაციიდან დადასტურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია იქნება უზრალოდ იმის განცხადება, რა აისახება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებში. მაშასადამე, ამგვარი დადასტურება, ცალკე აღებული, არ იძლევა საიმედო აუდიტის მტკიცებულებას. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული წყაროს მოძიება დამოუკიდებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- ე) ანალიზური პროცედურების ჩატარება მომხმარებელი სამურნეო სუბიექტის მიერ წარმოებულ ჩანაწერებზე, ან მომსახურე ორგანიზაციისგან მიღებულ ჩანაწერებზე: სავარაუდოდ, ანალიზური პროცედურები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა მტკიცებისთვის და მასზე გავლენას იქონიებს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მოცულობა და მისი დეტალიზაციის დონე.

გ27. სხვა აუდიტორი შეიძლება ატარებდეს ისეთ პროცედურებს, რომლებიც მომხმარებლის აუდიტორისთვის სარგებლიანობის კუთხით შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ამგვარი გარიგება შეიძლება მოიცავდეს სხვა აუდიტორის მიერ ისეთი პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც შეთანხმებულია მომხმარებელ სუბიექტთან და მის აუდიტორთან და მომსახურე ორგანიზაციასთან და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან. სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგად გამოვლენილ ფაქტებს განიხილავს მომხმარებლის აუდიტორი, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. გარდა ამისა, შეიძლება არსებობდეს სამთავრობო უწყებების მიერ დადგენილი მოთხოვნა ან სახელშეკრულებო შეთანხმება, რომლის თანახმადაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი ატარებს წინასწარ განსაზღვრულ პროცედურებს, რომლებიც, თავისი არსით, არსებითია. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ნაშთებისა და ოპერაციების მიმართ მოთხოვნილი პროცედურების ჩატარება მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს, როგორც აუდიტორული მოსაზრების განსამტკიცებლად აუცილებელი მტკიცებულებების

ნაწილი. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება სასარგებლო იყოს, რომ პროცედურების ჩატარებამდე მომხმარებლის აუდიტორი და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი შეთანხმდნენ, მომხმარებლის აუდიტორს აუდიტის რომელი დოკუმენტაცია გადაეცემა, ან აუდიტის რომელი დოკუმენტაციით სარგებლობის უფლება ექნება.

გ28. გარკვეულ სიტუაციებში, კერძოდ, როდესაც მომხმარებელ სუბიექტს მომსახურე ორგანიზაციაზე აქვს გადაცემული ზოგიერთი ან ყველა საფინანსო ფუნქცია, მომხმარებლის აუდიტორი შეიძლება წააწყდეს ისეთ სიტუაციას, როდესაც აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი ნაწილი მომსახურე ორგანიზაციაში იქნება. შეიძლება საჭირო გახდეს, რომ ძირითადი პროცედურები მომხმარებლის აუდიტორმა ან სხვა აუდიტორმა მისი სახელით მომსახურე ორგანიზაციაში ჩაატაროს. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შეიძლება მე-2 ტიპის დასკვნა გასცეს; გარდა ამისა, შეიძლება ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს მომხმარებლის აუდიტორის სახელით. სხვა აუდიტორის მონაწილეობა არ ცვლის მომხმარებლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას - მას მაინც ევალება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი (მომხმარებლის აუდიტორის) მოსაზრების განსამტკიცებლად. შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვა: მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და დასჭირდება თუ არა დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარება, მოიცავს მომხმარებლის აუდიტორის მონაწილეობას სხვა აუდიტორის სამუშაოში, ან მტკიცებულების უზრუნველყოფას იმის თაობაზე, რომ ის ხელმძღვანელობდა და ზედამხედველობას უწევდა სხვა აუდიტორის მიერ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას.

*კონტროლის ტესტები (იხ. მე-16 პუნქტი)*

გ29. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ასს 330-ით<sup>11</sup> მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც:

- ა) მომხმარებლის აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი.

---

11. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას); ან

ბ) ძირითადი პროცედურები ცალკე აღებული, ან მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებთან ერთად, ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

გ30. თუ ხელმისაწვდომი არ არის მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, რათა მოსთხოვოს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოამზადოს მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც მოიცავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სხვა აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩასატარებლად. მომხმარებლის აუდიტორს ასევე შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა და კონტროლის ტესტირების ჩატარება, თუ მომსახურე ორგანიზაცია თანახმა იქნება. მომხმარებლის აუდიტორისეული რისკების შეფასებები ეყრდნობა როგორც სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ასევე თვითონ მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ31. მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება გამიზნული იყოს მომხმარებლის რამდენიმე სხვადასხვა აუდიტორის მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად; მაშასადამე, კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, რომლებიც აღწერილი იქნება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი იმ მტკიცებების, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის. მომხმარებლის აუდიტორი შეაფასებს შესაფერის კონტროლის ტესტებსა და მათ შედეგებს, რათა განსაზღვროს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის შესახებ, მის მიერ განსაზღვრული რის-

კის შეფასების განსამტკიცებლად. შეფასების პროცესში მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

- ა) კონტროლის ტესტებით მოცულ დროის პერიოდს და რა დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსა და გაწეული მომსახურების მასშტაბებს და აუდიტით მოცულ პროცესებს, კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა, ჩატარებულ ტესტებს და რა სახით არის დაკავშირებული ეს კონტროლის ტესტები მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურებთან; და
- გ) ამ კონტროლის ტესტების შედეგებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრებას, კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

გ32. გარკვეული მტკიცებულებისთვის, რაც უფრო ნაკლები დროის პერიოდია მოცული კონკრეტული ტესტით და რაც უფრო დიდი დროა გასული ამ ტესტის ჩატარებიდან, მით უფრო ნაკლები აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არის შესაძლებელი ამ ტესტიდან. როდესაც მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდს შეუდარებს მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ მე-2 ტიპის დასკვნა მცირე აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, თუ მცირე თანხვედრაა მე-2 ტიპის დასკვნით მოცულ დროის პერიოდსა და იმ პერიოდს შორის, რომელზეც მომხმარებლის აუდიტორი აპირებს დაყრდნობას თავის დასკვნაში. ასეთ შემთხვევაში, მე-2 ტიპის დასკვნამ, რომელიც აუდიტორისთვის საინტერესო პერიოდის წინა ან მომდევნო პერიოდს მოიცავს, შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებებით. სხვა შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს, რომ თვითონ ჩაატაროს ან სხვა აუდიტორმა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

გ33. ასევე შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორმა დამატებითი მტკიცებულებები მოიპოვოს მომსახურე ორგანიზაციის გარკვეულ კონტროლის პროცედურებში მომხმარებელი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ პერიოდში, რომელსაც არ მოიცავს მე-2 ტიპის დასკვნა, ან განსაზღვროს დამატებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურები. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მსჯელობს, რა სახის დამატებითი

აუდიტის მტკიცებულებებია მოსაპოვებელი მომსახურე ორგანიზაციის ისეთი კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც მოქმედებდა იმ პერიოდში, რომელიც არ არის მოცული მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, იგი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

- მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობას;
- კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებს, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდა შუალედურ პერიოდში და ტესტირების შემდეგ ამ კონტროლის პროცედურებში მომხდარ მნიშვნელოვან ცვლილებებს, მათ შორის საინფორმაციო სისტემის, პროცესებისა და პერსონალის ცვლილებებს;
- რა დონის აუდიტის მტკიცებულებები იყო მოპოვებული ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ;
- დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობას;
- რა დონეზე აპირებს მომხმარებლის აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, მოცემულ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით; და
- მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის გარემოსა და მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანობას.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გაფართოებით და დარჩენილ პერიოდზე განვრცობით, ან მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

გ35. თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ტესტირების პერიოდი სავსებით არ თანხვედბა მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს, მომხმარებლის აუდიტორი ვერ შეძლებს ამგვარ ტესტებზე დაყრდნობას, იმ თვალსაზრისით, რომ დასკვნები გამოიტანოს მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, რადგან ეს ტესტები არ მოიცავს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე, თუ სხვა პროცედურებს არ ჩაატარებს.

გ36. გარკვეულ სიტუაციებში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ მომხმარებელი სუბიექტი დანერგავს გარკვეულ კონტროლის პროცედურებს.

რებს. მაგალითად, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმის დაშვებას, რომ მომხმარებელ სუბიექტს ექნება კონტროლის პროცედურები ოპერაციების ავტორიზაციისთვის, სანამ ეს ოპერაციები დასამუშავებლად გადაეგზავნება მომსახურე ორგანიზაციას. ასეთ სიტუაციაში, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული კონტროლის პროცედურების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს მომხმარებელი სუბიექტის ამ დამატებითი კონტროლის პროცედურების აღწერასაც. მომხმარებლის აუდიტორი განიხილავს, ზემოაღნიშნული დამატებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია თუ არა მომხმარებელი სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებასთან.

- გ37. თუ მომხმარებლის აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს ის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით, მაგალითად, თუ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა არ მოიცავს მის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტებისა და მათი შედეგების აღწერას, მომხმარებლის აუდიტორმა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და გამოტანილი დასკვნების შესახებ მიღებული ცოდნა შეიძლება შეივსოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირებით მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, რათა სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბებისა და მათი შედეგების განხილვის უფლება, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ასევე, თუ მომხმარებლის აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამის გაკეთება აუცილებელია, მას უფლება აქვს დაუკავშირდეს მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით და სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს პროცედურების ჩატარება მომსახურე ორგანიზაციაში. ალტერნატიულად, ამგვარი ტესტების ჩატარება შეუძლია თვითონ მომხმარებლის აუდიტორს, ან სხვა აუდიტორს მომხმარებლის აუდიტორის მოთხოვნით.
- გ38. მომსახურე ორგანიზაციის მე-2 ტიპის დასკვნაში აისახება ტესტების შედეგები, მათ შორის, აღწერილია კონტროლის პროცედურებიდან გადახრები და სხვა ინფორმაცია, რომელიც გავლენას ახდენს მომხმარებლის აუდიტორის მიერ გამოტანილ დასკვნებზე. მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნაში აღწერილი გადახრები, ან მისი მოდიფიცირებული მოსაზრება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში, ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნა არ გამოდგება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში არსებითი უზუსტობის რისკების შესა-

ფასებლად. პირიქით, გადახრებსა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევ საკითხს მომხმარებლის აუდიტორი ითვალისწინებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტების შეფასებაში. მომხმარებლის აუდიტორის გადახრებისა და მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მე-2 ტიპის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის განხილვა შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორთან ერთად. ამგვარი კომუნიკაცია დამოკიდებულია მომხმარებელი სუბიექტის კონტაქტებზე მომსახურე ორგანიზაციასთან და ამგვარი კავშირის დამყარების უფლების დამტკიცების მიღებაზე მომსახურე ორგანიზაციისგან.

ინფორმირება აუდიტში გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

გ39. მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით დროულად აცნობოს როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.<sup>11</sup> მომხმარებლის აუდიტორს ასევე მოეთხოვება სათანადო დონის ხელმძღვანელობას დროულად აცნობოს აუდიტის დროს გამოვლენილი შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებაც, რაც, მომხმარებლის აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მიაპყროს ხელმძღვანელობის ყურადღება.<sup>12</sup> საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოავლინოს მომხმარებლის აუდიტორმა აუდიტის პროცესში და აცნობოს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მოიცავს:

- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შემადგენელ კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დანერგილი უნდა ჰქონოდა მომხმარებელ სუბიექტს, მათ შორის იმ პროცედურებს, რომლებიც გამოვლინდება 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გაცნობით;
- შემთხვევები, როდესაც 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნაში მოხსენიებულია მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები და ეს პროცედურები დანერგილი არა აქვს მომხმარებელ სუბიექტს; და
- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც საჭირო იყო ჰქონოდა მომსახურე ორგანიზაციას და არ იყო დანერგილი, ან არ იყო კონკრეტულად მოცული მე-2 ტიპის დასკვნით.

**1-ლი და მე-2 ტიპის დასკვნები, რომლებიც არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებულ მომსახურებას (იხ. მე-18 პუნქტი)**

გ40. თუ მომსახურე ორგანიზაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს ან არ მოიცავდეს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნებსა და შესაბამის კონტროლის პროცედურებს, კერძოდ, დასკვნის იმ ნაწილში, სადაც მოცემულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მომზადებული საკუთარი სისტემის აღწერილობა და მომსახურე ორგანიზაციის გარიგების მასშტაბის აღწერა. თუ 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა არ მოიცავს ქვემომსახურე ორგანიზაციის კონტროლს და ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისია, მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გამოყენება ქვემომსახურე ორგანიზაციის მიმართ. რა ხასიათისა და რა მოცულობის სამუშაო უნდა ჩატაროს მომხმარებლის აუდიტორმა ქვემომსახურე ორგანიზაციის მერ გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით, დამოკიდებული იქნება ამ მომსახურების სახეობებზე, მომხმარებელი სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობაზე და ეს მომსახურება შესაფერისია თუ არა აუდიტისთვის. მე-9 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორს ეხმარება ქვემომსახურე ორგანიზაციის ზემოქმედების ხარისხისა და ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

**თაღლითობა, კანონმდებლობის დარღვევა და შეუსწორებელი უზუსტობები, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის საქმიანობასთან (იხ. მე-19 პუნქტი)**

გ41. მომსახურე ორგანიზაციას მომხმარებელ სუბიექტებთან დადებული ხელშეკრულების პირობებით შეიძლება მოეთხოვებოდეს მომხმარებელ სუბიექტებზე გავლენის მქონე ნებისმიერი თაღლითობის, კანონმდებლობის დარღვევის, ან შეუსწორებელი უზუსტობების მხილება, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან ან თანამშრომლებთან. როგორც მე-19 პუნქტით მოითხოვება, მომხმარებლის აუდიტორი ატარებს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვებს იმის შესახებ, წარუდგინა თუ არა მას ანგარიში მომსახურე ორგანიზაციამ ამგვარ საკითხებზე და აფასებს, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ ანგარიშში წარმოდგენილი საკითხები, ახდენს თუ არა გავლენას მომხმარებლის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ამ შეფასების გასაკეთებლად შეიძლება დამატებით სხვა



ინფორმაცია დასჭირდეს და აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შეიძლება მომხმარებელ სუბიექტს სთხოვოს მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირების ნებართვა.

### **მომხმარებელი სუბიექტის აუდიტორის დასკვნა**

(იხ. მე-20 პუნქტი)

გ42. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს შესაძლებლობა, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების იმ სახეების შესახებ, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესაფერისია, ეს იმას ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:

- მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ და საფუძველი არა აქვს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
- მომხმარებლის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება მოიცავს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და მომხმარებლის აუდიტორს არა აქვს საშუალება, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ; ან
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები ხელმისაწვდომია მხოლოდ მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან და მომხმარებლის აუდიტორს ამ ჩანაწერებით უშუალო სარგებლობის საშუალება არა აქვს.

მომხმარებლის აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, თუ დასკვნაში უარს განაცხადებს თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე, ეს დამოკიდებული იქნება მომხმარებლის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია თუ ყოვლისმომცველი.

*დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხსენება (იხ. პუნქტები 21-22)*

გ43. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება კანონმდებლობა მოითხოვდეს მომხმარებლის აუდიტორის დასკვნაში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მითითებას, მაგალითად სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად. ასეთ

ვითარებაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ დასკვნაში მას მოიხსენიებს.

- გ44. ის ფაქტი, რომ მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს მომსახურე ორგანიზაციას, მომხმარებლის აუდიტორს არ ანთავისუფლებს ასს-ებით დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან - მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი თავისი მოსაზრების განსამტკიცებლად. ამგვარად, მომხმარებლის აუდიტორი დასკვნაში არ ახსენებს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნას, როგორც თავისი მოსაზრების საფუძველს, მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. თუმცა, როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს დასკვნაში იმის გამო, რომ მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას შეიცავს, მომხმარებლის აუდიტორს თავის დასკვნაში არ ეკრძალება მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნის ხსენება, თუ ამის გაკეთება საჭიროა მისი მოსაზრების მოდიფიცირების მიზეზის ასახსნელად. ასეთ შემთხვევაში, მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის თანხმობის მიღება, სანამ მას დასკვნაში მოიხსენიებს.

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEATM), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ზუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (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), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების 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 © 2024 წლის აგვისტო, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) ვებგვერდის მეშვეობით. 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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

IAASB-ს საქმიანობისთვის აუცილებელი პროცესების განხორციელებას ხელს უწყობს International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) 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)  
978-1-60815-581-1

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2024 წლის აგვისტოში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2025 წლის იანვარში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2024 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2025 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition*, ISBN: 978-1-60815-573-6

წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემის, ან სხვა ანალოგიური მიზნით გამოყენებისთვის ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული  
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements  
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™