

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 540 (გადასინჯული)

სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი

(ძალაშია 2019 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 540-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო	1
სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი	2-3
ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები	4-9
ძალაში შესვლის თარიღი	10
მიზანი	11
განმარტებები	12

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	13-15
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	16-17
არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	18-30
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები	31
ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები	32
საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით	33-36
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია	37

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის
ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება 38

დოკუმენტაცია 39

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი გ1-გ7

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები გ8-გ13

განმარტებები გ14-გ18

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული
ქმედებები გ19-გ63

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა
და შეფასება გ64-გ80

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება გ81-გ132

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების
ნიშნები გ133-გ136

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე
დაყრდნობით გ137-გ144

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური
წერილობითი ინფორმაცია გ145

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის
ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება გ146-გ148

დოკუმენტაცია გ149-გ152

1-ელი დანართი: თანდაყოლილი რისკფაქტორები
მე-2 დანართი: მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 540 (გადასინჯული) - „სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

ასს 540-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს-ს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით. კერძოდ, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, სადაც ციტირებული ან განვრცობილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹, ასს 330-ის², ასს 450-ის³, ასს 500-ისა⁴ და სხვა შესაფერისი ასს-ების მოთხოვნები და მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული ეს ასს-ები სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან მიმართებაში. გარდა ამისა, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციაში არსებული უზუსტობებისა და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შეფასების შესახებ.

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი

2. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი ბუნებით, ძალიან განსხვავებულია. ხელმძღვანელობას მოეთხოვება მათი გამოთვლა, როდესაც შეუძლებელია ფულად თანხებზე უშუალოდ დაკვირვება. ამ ფულადი თანხების მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, რომელიც ასახავს ცოდნის ან მონაცემებისთვის დამახასიათებელ თანდაყოლილ შეზღუდვებს. აღნიშნული შეზღუდვები განაპირობებს შეფასების შედეგების გარდაუვალ სუბიექტურობასა და ცვალებადობას. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესი გულისხმობს კონკრეტული მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელშიც, თავის მხრივ, გარკვეული დაშვებები და მონაცემები გამოიყენება, რისთვისაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის განსჯა და შეიძლება გაართულოს შეფასების პროცესი (იხ. პუნქტები გ1–გ6, 1-ლი დანართი). სირთულის, სუბიექტურობისა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა ამ ფულადი თანხების მიახლოებით მნიშვნელობაზე, თავის მხრივ,

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.
2. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.
3. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.
4. ასს 500 - „აუდიტის მტკიცებულება“.

გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მათ მიდრეკილებაზე. (იხ. პუნქტები გ1-გ6, 1-ლი დანართი)

3. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ასს ყველა სააღრიცხვო შეფასებას ეხება, ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის დონე არსებითად განსხვავებული იქნება. წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შესაფასებელი და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული შეფასებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობისა და დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების მიხედვით. გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შეფასების განუსაზღვრელობის დონე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მისი ხასიათიდან გამომდინარე, ასევე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მათი გამოთვლისთვის დამახასიათებელი სირთულისა და სუბიექტურობის ხარისხი. ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შეფასების პროცედურები და დამატებითი აუდიტის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ უნდა იყოს ვრცელი/დიდი მოცულობის. როდესაც ძალიან მაღალია შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის, სირთულის ან სუბიექტურობის ხარისხი, მოსალოდნელია, რომ გაცილებით ვრცელი იქნება ზემოაღნიშნული პროცედურები. ეს ასს შეიცავს მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია. (იხ. პუნქტი გ7)

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

4. ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვება, რომ მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით ცალკე შეფასდეს თანდაყოლილი რისკი.⁵ ასს 540-ის (გადასინჯული) კონტექსტში და ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე, უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რაც შეიძლება არსებითი იყოს, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები და მათ შორის ურთიერთკავშირი. შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკის შეფასება დამოკიდებულია იმაზე, რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის სიდიდეზე, რაც სხვადასხვანაირი იქნება დია-

⁵. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

პაზონში, რასაც ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის შეფასებების დია-
პაზონი ეწოდება. (იხ. პუნქტები გ8– გ9, გ65–გ66, 1-ლი დანართი)

5. წინამდებარე ასს-ში ციტირებულია ასს 315-ისა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330-ის შესაფერისი მოთხოვნები და მოცემულია შესა-
ბამისი სახელმძღვანელო მითითებები, რათა ხაზი გაესვას აუდიტორის
გადაწყვეტილებების მნიშვნელობას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავ-
შირებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ, მათ შორის გადაწყვე-
ტილებებს იმის თაობაზე:
 - არსებობს თუ არა კონტროლის ისეთი მექანიზმები, რომელთა
გამოვლენაც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს)
და რომლისთვისაც აუდიტორს ევალება დიზაინის შეფასება და
იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა;
 - უნდა ჩაატაროს თუ არა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციო-
ნირების ეფექტიანობის ტესტირება.
6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) კონტროლის რისკის ცალკე
შეფასებასაც მოითხოვს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი არსე-
ბითი უზუსტობის რისკებს მტკიცების დონეზე აფასებს. კონტროლის
რისკის შეფასებისას აუდიტორი ითვალისწინებს იმ ფაქტს, დამა-
ტებითი აუდიტის პროცედურები გულისხმობს თუ არა შიდა კონტრო-
ლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას
გეგმის მიხედვით. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პრო-
ცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან არ აპირებს
კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყ-
რდნობას, აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული
შეფასება იმგვარია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და
თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იქნება. (იხ. პუნქტი გ10)
7. ამ ასს-ში ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, რომ აუდიტორის
დამატებითი აუდიტის პროცედურები (მათ შორის, კონტროლის
ტესტები, როდესაც შესაფერისია) უნდა მიესადაგებოდეს მტკიცების
დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების
მიზეზებს, ითვალისწინებდეს ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკ-
ფაქტორის გავლენას და კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შე-
ფასებას.
8. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზ-
მის გამოყენებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მოსაზრება თანდაყო-
ლილი რისკფაქტორების შესახებ და მისი მნიშვნელობა უფრო იზრდე-
ბა, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი
დონის განუსაზღვრელობა ან მაღალი ხარისხის სირთულე, სუბიექტუ-

რობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. ანალოგიურად, პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მნიშვნელოვანია მაშინაც, როდესაც შედარებით უფრო მაღალია უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის გამო. (იხ. პუნქტი გ11)

9. წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით შეაფასოს, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია⁶ დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობას შეიცავს. ამ ასს-ის მიზნებისთვის, „დასაბუთებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად“ ნიშნავს, რომ სათანადოდ არის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაფერისი მოთხოვნები, მათ შორის რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ12–გ13, გ139–გ144)

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, მათ შორის მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევას სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოების გათვალისწინებით;
- ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასების შერჩევას; და
- ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებითი შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, მათ შორის იმის თაობაზე, როგორ გამოითვალა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება, ასევე შეფასების განუსაზღვრელობის ხასიათის, დონისა და წყაროების ახსნას.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2019 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებების მოპოვება იმის თაობაზე, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა

6. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, იხ. 13გ პუნქტი.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.

განმარტებები

12. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) სააღრიცხვო შეფასება – ფულადი სიდიდე, რომლის მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, გავლენას ახდენს შეფასების განუსაზღვრელობა; (იხ. პუნქტი გ14)
 - ბ) აუდიტორის წერტილოვანი (ერთი) შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი – სიდიდე, ან სიდიდეების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გასაანალიზებლად; (იხ. პუნქტი გ15)
 - გ) შეფასების განუსაზღვრელობა – გამოთვლისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე; (იხ. პუნქტი გ16, 1-ლი დანართი)
 - დ) ხელმძღვანელობის მიკერძოება – ინფორმაციის მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობის არასაკმარისი ნეიტრალობა; (იხ. პუნქტი გ17)
 - ე) ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება – სიდიდე, რომელიც ხელმძღვანელობამ შეარჩია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებისთვის სააღრიცხვო შეფასების სახით;
 - ვ) სააღრიცხვო შეფასების შედეგი – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ფულადი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას. (იხ. პუნქტი გ18)

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)⁷ მოთხოვნების შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის

7. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 19-27-ე.

შესწავლის პროცესში აუდიტორმა სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით უნდა შეისწავლოს ქვემოთ აღწერილი საკითხები. ამ მიზნით აუდიტორმა ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი მოცულობის პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რომ შეიქმნას სათანადო საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების შესახებ

- ა) სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები და პირობები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნების საჭიროება, ან სააღრიცხვო შეფასებების შეცვლა; (იხ. პუნქტი გ23)
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების მოთხოვნები, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებებს ეხება (მათ შორის, აღიარების კრიტერიუმები, შეფასების საფუძველი და მათ წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები); ასევე როგორ გამოიყენება ისინი მოცემული სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის, როგორ ზემოქმედებს თანდაყოლილი რისკფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე; (იხ. პუნქტები გ24-გ25)
- გ) სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორები, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებულია პრუდენციულ ზედამხედველობასთან, როდესაც შესაფერისია; (იხ. პუნქტი გ26)
- დ) იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, 13(ა)-(გ) პუნქტებში განხილული საკითხების შესწავლის შედეგად; (იხ. პუნქტი გ27)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

- ე) სუბიექტში არსებული, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი და დონე, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს; (იხ. პუნ-

ქტები გ28–გ30)

- ვ) როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სპეციალური უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენების საჭიროებას, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ან როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტი გ31)
- ზ) სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე; (იხ. პუნქტები გ32–გ33)
- თ) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის:
 - (i) როგორ მოძრაობს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით სააღრიცხვო შეფასებებსა და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია; და (იხ. პუნქტები გ34–გ35)
 - (ii) ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციისთვის, ხელმძღვანელობა როგორ:
 - ა. განსაზღვრავს შესაფერის მეთოდებს, დაშვებებს ან მონაცემების წყაროებს და მათი შეცვლის საჭიროებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, მათ შორის, როგორ: (იხ. პუნქტები გ36– გ37)
 - i. არჩევს ან შეიმუშავებს გამოყენებულ მეთოდებს, მათ შორის მოდელს და როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტები გ38–გ39)
 - ii. არჩევს გამოსაყენებელ დაშვებებს, მათ შორის, როგორ ითვალისწინებს სხვა დაშვებებს და როგორ ადგენს მნიშვნელოვან დაშვებებს; და (იხ. პუნქტები გ40–გ43)
 - iii. არჩევს გამოსაყენებელ მონაცემებს. (იხ. პუნქტი გ44)
 - ბ. ადგენს შეფასების განუსაზღვრელობის დონეს, მათ შორის, შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის განხილვის მეშვეობით; და (იხ. პუნქტი გ45)

- გ. ამცირებს შეფასების განუსაზღვრელობას, მათ შორის, როგორ არჩევს რომელიმე ერთ შეფასებას და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით; (იხ. პუნქტები გ46–გ49)
 - ი) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები⁸, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ პროცესთან, როგორც ეს აღწერილია 13(თ)(ii) პუნქტში; (იხ. პუნქტები გ50–გ54)
 - კ) როგორ ატარებს ხელმძღვანელობა ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგ(ებ)ის მიმოხილვას და როგორ ითვალისწინებს მიმოხილვის შედეგებს.
14. არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა მიმოხილოს ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები, ან საჭიროების შემთხვევაში, მათი ხელახალი შეფასების საჭიროების საკითხი მიმდინარე პერიოდში. ამგვარი მიმოხილვის ხასიათისა და დონის დასადგენად აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების კონკრეტული მახასიათებლები. მიმოხილვის მიზანი არ არის წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების ეჭვქვეშ დაყენება, რომლებიც შესაფერისი იყო მათი გამოთვლის დროს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. პუნქტები გ55–გ60)
15. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გარიგების გუნდს ესაჭიროება თუ არა სპეციალური უნარჩვევები ან ცოდნა რისკის შეფასების პროცედურების ჩასატარებლად, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის, ან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად. (იხ. პუნქტები გ61–გ63)

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

16. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, მათ შორის თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების ცალ-ცალკე შეფა-

8. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 26(ა) (i)-(iv).

სებისას მტკიცების დონეზე ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)⁹ მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა, მხედველობაში უნდა მიიღოს შემდეგი ფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას: (იხ. პუნქტები გ64– გ71)

- ა) რამდენად ახდენს გავლენას სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა; და (იხ. პუნქტები გ72–გ75)
- ბ) რამდენად ზემოქმედებს სირთულე, სუბიექტურობა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები: (იხ. პუნქტები გ76–გ79)
 - (i) სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე; ან
 - (ii) ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შესაბამისი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შერჩევაზე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.

17. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მე-16 პუნქტის შესაბამისად გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან რომელიმე არის თუ არა მნიშვნელოვანი რისკი, მისი აზრით.¹⁰ თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა გამოავლინოს ამ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმები¹¹ და შეაფასოს, ეფექტურად არის თუ არა შექმნილი ისინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა.¹² (იხ. პუნქტი გ80)

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

18. ასს 330-ის მოთხოვნების თანახმად,¹³ აუდიტორის დამატებითი პროცედურები უნდა მიესადაგებოდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს¹⁴ და ითვალისწინებდეს მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა ამ რისკებს მიაჩნჭა მოცემული შეფასება. აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს ერთ ან მეტ ქვემოთ განხილულ მიდგომას:

- ა) აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან; (იხ. 21- პუნქტი)
- ბ) ტესტირების ჩატარებას იმის დასადგენად, როგორ განსაზღვრა

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-34 -ე პუნქტები.

10. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 32-ე პუნქტი.

11. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(ა)(i) პუნქტი.

12. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(დ) პუნქტი.

13. ასს 330, პუნქტები მე-6-15 და მე-18.

14. ასს 330, პუნქტები მე-6-7 და 21-ე.

ხელმძღვანელობამ კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასება; (იხ. 22-27-ე პუნქტები); ან

- გ) აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრას. (იხ. 28-29-ე პუნქტები)

აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს, რომ რაც უფრო მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო სარწმუნო უნდა იყოს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები.¹⁵ აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომ ისინი განზრახ არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომელთა დადასტურებაც შესაძლებელია, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება წინააღმდეგობაში მოდიოდეს სხვა მტკიცებულებებთან. (იხ. პუნქტები გ81–გ84)

19. ასს 330-ის¹⁶ მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად მუშაობს; ან
- ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ამგვარი კონტროლის მექანიზმებისთვის განკუთვნილი აუდიტორის ტესტები უნდა მიესადაგებოდეს იმ მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას.¹⁷ (იხ. პუნქტები გ85–გ89)

15. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

16. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

17. ასს 330, მე-9 პუნქტი

20. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს კონტროლის ტესტების ჩატარებას მიმდინარე პერიოდში, თუ აუდიტორი გეგმავს ამ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას. როდესაც მნიშვნელოვანი რისკის მიმართ გამოსაყენებელი მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას გულისხმობს, მაშინ ეს პროცედურები უნდა მოიცავდეს ელემენტების (დეტალურ) ტესტებს.¹⁸ (იხ. პუნქტი გ90)

აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან

21. როდესაც აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ითვალისწინებს აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, რისთვისაც მხედველობაში უნდა მიიღოს ის ფაქტი, რომ მოცემულ მოვლენასა და შეფასების თარიღს შორის პერიოდში გარემოებებსა და სხვა შესაფერის პირობებში მომხდარი ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ამგვარი აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში. (იხ. პუნქტები გ91–გ93)

სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ტესტირება

22. როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული პროცესის ტესტირებას ატარებს, დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს 23-26-ე პუნქტების შესაბამისად შემუშავებულ და ჩატარებულ პროცედურებს, რათა აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია: (იხ. პუნქტი გ94)

- ა) იმ მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებასთან, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად; და

18. ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

- ბ) იმ მეთოდთან, რომლის გამოყენებითაც ხელმძღვანელობამ შეარჩია წერტილოვანი შეფასება და ჩამოაყალიბა განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაცია შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

მეთოდები

- 23. მეთოდებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:
 - ა) შერჩეული მეთოდი ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდის შეცვლა მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ97)
 - ბ) მეთოდის შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)
 - გ) გამოთვლები ჩატარდა თუ არა მეთოდის შესაბამისად და მათემატიკურად სწორია თუ არა;
 - დ) როდესაც ხელმძღვანელობის მეთოდის გამოყენება რთულ მოდელირებას საჭიროებს, თანამიმდევრულად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ განსჯა და, როდესაც შესაფერისია: (იხ. პუნქტები გ98–გ100)
 - (i) მოდელის კონსტრუქცია, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებულ შეფასების მიზანს, მოცემული გარემოებებისთვის შესაფერისია თუ არა, ან წინა პერიოდის მოდელში ცვლილებების შეტანის შემთხვევაში – მოდელის ცვლილება შეესაბამება თუ არა მოცემულ გარემოებებს; და
 - (ii) მოდელის შედეგში შეტანილი კორექტირებები შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებულ შეფასების მიზანს და ასევე მოცემულ გარემოებებს; და
 - ე) მეთოდის გამოყენებისას შენარჩუნებული იყო თუ არა მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობა. (იხ. პუნქტი გ101)

მნიშვნელოვანი დაშვებები

24. მნიშვნელოვან დაშვებებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:
- ა) მნიშვნელოვანი დაშვებები, ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდების შემდეგ მათში შეტანილი ცვლილებები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ102–გ103)
 - ბ) მნიშვნელოვანი დაშვებების შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)
 - გ) მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაკავშირებულ დაშვებებთან, აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ შემენილი ცოდნის საფუძველზე; და (იხ. პუნქტი გ104)
 - დ) როდესაც შესაფერისია, ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს თუ არა რაიმე კონკრეტული ზომების მიღება და აქვს თუ არა მათი განხორციელების შესაძლებლობა. (იხ. პუნქტი გ105)

მონაცემები

25. მონაცემებთან მიმართებით 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე:
- ა) მოცემული მონაცემები, ან, როდესაც შესაფერისია, წინა პერიოდების შემდეგ მათში შეტანილი ცვლილებები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ95, გ106);
 - ბ) მონაცემების შესარჩევად განხორციელებული განსჯა ხომ არ შეიცავს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; (იხ. პუნქტი გ96)
 - გ) მონაცემები რელევანტური და საიმედოა თუ არა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტი გ107)
 - დ) ხელმძღვანელობამ სწორად გაიგო თუ არა მონაცემები, მათ შორის სახელშეკრულებო პირობებთან დაკავშირებული; (იხ. პუნქტი გ108)

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა

26. 22-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენებისას, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიმართული უნდა იყოს იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობამ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, სათანადო ზომები მიიღო თუ არა:

- ა) შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევადა; და (იხ. პუნქტი გ109)
- ბ) შეფასების განუსაზღვრელობის შესამცირებლად სათანადო წერტილოვანი შეფასების შერჩევითა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებით განმარტებით შენიშვნებში. (იხ. პუნქტები გ110–გ114)

27. თუ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ ხელმძღვანელობამ სათანადო ზომებს არ მიმართა შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევადა ან შესამცირებლად, აუდიტორმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ115–გ117)

- ა) მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას დამატებითი პროცედურების ჩატარება შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევადა ან მის შესამცირებლად, თავისი შერჩეული წერტილოვანი შეფასების გადახედვით, ან შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროების საკითხის განხილვით და ამის შემდეგ შეაფასოს ხელმძღვანელობის მიერ 26-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებული საპასუხო ქმედება (ქმედებები);
- ბ) განსაზღვროს საკუთარი (აუდიტორის) წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი 28-29-ე პუნქტების შესაბამისად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ მისი მოთხოვნის საპასუხოდ ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომა შეფასების განუსაზღვრელობას საკმარისად არ ამცირებს, შესაძლებლობის ფარგლებში; და
- გ) შეაფასოს, არსებობს თუ არა შიდა კონტროლის რაიმე ნაკლოვანება, ხოლო თუ არსებობს, ამ საკითხის ინფორმირება განა-

ხორციელოს ასს 265-ის მოთხოვნების შესაბამისად.¹⁹

აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა

28. როდესაც აუდიტორი ადგენს წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესაფასებლად, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც 27(ბ) პუნქტით მოითხოვება, აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები უნდა მოიცავდეს ისეთ პროცედურებს, რომ შეაფასოს, გამოყენებული მეთოდები, დაშვებები ან მონაცემები მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული დამატებითი პროცედურები აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს 23-25-ე პუნქტებში აღწერილი საკითხების გასარკვევად, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის მეთოდებს იყენებს თუ საკუთარს. (იხ. პუნქტები გ118– გ123)

29. შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისას, აუდიტორმა უნდა:

ა) დაადგინოს, რომ დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ სიდიდეებს მოიცავდეს, რომლებიც გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით და, აუდიტორის შეფასების მიხედვით, დასაბუთებულად იყო მიჩნეული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შეფასების მიზნებისა და სხვა მოთხოვნების გათვალისწინებით; და (იხ. პუნქტები გ124–გ125)

ბ) დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების იმ განმარტებით შენიშვნებთან, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა.

აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები

30. საადრიცხო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის

19. ასს 265 – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.

რისკების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორმა უნდა დაიცვას ასს 500-ის შესაბამისი მოთხოვნები, იმ ინფორმაციის წყაროების მიუხედავად, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.

თუ აუდიტორი ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, წინამდებარე ასს-ის 21-29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შესაბამისი მტკიცების შესახებ აუდიტის მტკიცებულების სახით ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებაში ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის შესაბამისად. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისას, ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას იქონიებს ექსპერტის კომპეტენტურობის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის აუდიტორისეული შეფასება, რამდენად ერკვევა აუდიტორი ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათში და რამდენად ინფორმირებულია ამ ექსპერტის შესაფერისი ექსპერტული ცოდნის სფეროს შესახებ. (იხ. პუნქტები გ126–გ132)

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

31. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სააღრიცხვო შეფასების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ, იმ მტკიცებულებების დამატებით, რომლებიც ეხება შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით 26(ბ) და 29(ბ) პუნქტების შესაბამისად გამჟღავნებულ ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები

32. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები შეიცავს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს, თუნდაც ეს სააღრიცხვო შეფასებები ინდივიდუალურად დასაბუთებული იყოს. თუ გამოვლინდება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე. თუ შეცდომაში შეყვანის განზრახვა არსებობს, მაშინ ხელმძღვანელობის მიკერძოება, თავისი ბუნებით, თაღლითობაა. (იხ. პუნქტები გ133–გ136)

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით

33. სააღრიცხვო შეფასებების მიმართ ასს 330-ის გამოყენებისას,²⁰ აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ137–გ138)
- ა) მტკიცების დონეზე განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები ისევ მისაღებია თუ არა, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლენილია ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;
 - ბ) ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ სააღრიცხვო შეფასებების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს; და
 - გ) მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები.
34. 33(გ) პუნქტით მოთხოვნილი შეფასების დროს აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ყველა რელევანტური მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება, დამადასტურებელიც და საწინააღმდეგოც.²¹ თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად²² უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე ან აუდიტორის მოსაზრებაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

იმის დადგენა, სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას

35. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობას შეიცავს. ასს 450-ში²³ მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ შეუძლია

20. ასს 330, 25-26-ე პუნქტები.

21. ასს 500, მე-11 პუნქტი.

22. ასს 705 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

23. ასს 450, პუნქტი ვ6.

აუდიტორს სხვადასხვა ტიპის უზუსტობის (როგორცაა, ფაქტობრივი, მსჯელობით განპირობებული ან პროგნოზირებული) გამიჯვნა/გარჩევა, როდესაც აფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტები გ12–გ13, გ139–გ144)

36. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

- ა) სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში – ხელმძღვანელობამ, ამ საფუძვლებით სპეციალურად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, ფინანსური ანგარიშგებაში გამყდარება თუ არა ისეთი ინფორმაცია, რაც აუცილებელია მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად;²⁴ ან
- ბ) შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში – ხელმძღვანელობის მიერ გამყდარებული ინფორმაცია არის თუ არა ისეთი, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი.²⁵

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

37. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მოსთხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა²⁶ იმის შესახებ, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდები, მნიშვნელოვანი დაშვებები და მონაცემები და განმარტებით შენიშვნებში გამყდარებული შესაბამისი ინფორმაცია შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი აღიარების, შეფასების ან ახსნა-განმარტებების უზრუნველსაყოფად. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვების საჭიროების საკითხი გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის გამოყენებული მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების შესახებ. (იხ. პუნქტი გ145)

24. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული), მე-14 პუნქტი.

25. იხ. ასევე ასს 700 (გადასინჯული), მე-19 პუნქტი.

26. ასს 580 – „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება

38. ასს 260-ისა (გადასინჯული)²⁷ და ასს 265-ის²⁸ გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორს მოეთხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ხელმძღვანელობის ინფორმირება გარკვეული საკითხების შესახებ, მათ შორის სუბიექტის საადრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტებისა და შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების თაობაზე, შესაბამისად. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ინფორმირება ისეთი საკითხების შესახებ (თუ ასეთი არსებობს), რომლებიც ეხება საადრიცხვო შეფასებებს და მხედველობაში მიიღოს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამომწვევი მიზეზები დაკავშირებულია თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობასთან, ან სირთულის, სუბიექტურობის ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა საადრიცხვო შეფასებების გამოთვლასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამყდვანებელ ინფორმაციაზე. გარდა ამისა, გარკვეულ გარემოებებში აუდიტორს კანონით ან მარეგულირებელი ნორმებით მოეთხოვება ზოგიერთი საკითხების შესახებ სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება, როგორცაა მარეგულირებელი ორგანოები ან პრუდენციული ზედამხედველობის სამსახური. (იხ. პუნქტები გ146–გ148)

დოკუმენტაცია

39. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:²⁹ (იხ. პუნქტები გ149–გ152)

- ა) იმ ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც მოიპოვა სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის სუბიექტის საადრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლის შედეგად;
- ბ) აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან³⁰, გაითვალისწინებს რა მიზეზებს (რომლებიც დაკავშირებულია თანდაყოლილ ან კონტროლის რისკთან), რის გამოც ამ რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება;

27. ასს 260 (გადასინჯული) – „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, 16(ა) პუნქტი.

28. ასს 265, მე-9 პუნქტი.

29. ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11, გ6, გ7 და გ10.

30. ასს 330, პუნქტი 28(ბ).

- გ) აუდიტორის საპასუხო ქმედება (ქმედებები) იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობამ არ მიიღო სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და შესამცირებლად;
- დ) ინფორმაცია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შესახებ (თუ ასეთი არსებობს) და აუდიტზე ამ სიტუაციის გავლენის შეფასება, როგორც მოითხოვება 32-ე პუნქტით; და
- ე) აუდიტორის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ მცდარია.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითები

- გ1. ოპერაციების ცალკეულ კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითებია:
- მარაგის მოძველება;
 - ძირითად საშუალებების ცვეთა;
 - ინფრასტრუქტურის აქტივების შეფასება;
 - ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება;
 - დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესის შედეგი;
 - ანარიცხი მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის;
 - სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულებების შეფასება;
 - საგარანტიო ვალდებულებები;
 - დაქირავებულ პირთა პენსიებთან დაკავშირებული ვალდებულებები;
 - აქციებზე დაფუძნებული გადახდები;
 - საწარმოთა გაერთიანებისას შექმნილი აქტივების ან ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულებები, მათ შორის გუდვილისა და არამატერიალური აქტივების განსაზღვრა;

- გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების, ან ქონების ან მოწყობილობის გაუფასურება;
- დამოუკიდებელ მხარეთა შორის აქტივების ან ვალდებულებების არაფულადი გაცვლა;
- გრძელვადიან ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით აღიარებული ამონაგები.

მეთოდები

გ2. მეთოდი არის შეფასების ტექნიკური ხერხი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად შეფასების მოთხოვნილი საფუძვლის შესაბამისად. მაგალითად, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ერთ-ერთი ცნობილი და აღიარებული მეთოდია ქოლ-ოფციონის თეორიული ფასის განსაზღვრა ოფციონის ფასდადგენის ბლექ- სქოლის ფორმულის მეშვეობით. ნებისმიერი მეთოდის გამოყენებისთვის საჭიროა გარკვეული გამოთვლითი ინსტრუმენტის ან პროცესის გამოყენება (რომელსაც ზოგჯერ მოდელს უწოდებენ), რაც საჭიროებს გარკვეული დაშვებებისა და მონაცემების გამოყენებას და მათ შორის არსებული მთელი რიგი ურთიერთკავშირების გათვალისწინებას.

დაშვებები და მონაცემები

გ3. დაშვებების განსაზღვრა გულისხმობს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე განსჯას გარკვეული საკითხების შესახებ, მაგალითად საპროცენტო განაკვეთის ან დისკონტირების განაკვეთის შესარჩევად, ანდა განსჯას მომავალი ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ. ესა თუ ის დაშვება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება შერჩეული იყოს შესაფერისი ალტერნატივების გარკვეული დიაპაზონიდან. დაშვებები, რომლებიც ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ იყო შემუშავებული ან განსაზღვრული, გახდება ხელმძღვანელობის დაშვება, როდესაც მას ხელმძღვანელობა გამოიყენებს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად.

გ4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის მონაცემი არის ინფორმაცია, რომლის მოპოვება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვების მეშვეობით, ან სუბიექტის გარე მხარისგან. ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებულია მონაცემების მიმართ ანალიზური ან ინტერპრეტაციული მეთოდების გამოყენებით, მიღებულ მონაცემებს უწოდებენ, თუ ამგვარ მეთოდებს გააჩნია კარგად დასაბუთებული თეორიული საფუძველი და, მამა-

სადამე, ნაკლებად საჭიროებს ხელმძღვანელობის განსჯას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ამგვარი ინფორმაცია იქნება დაშვება.

გ5. მონაცემების მაგალითებია:

- საბაზრო ოპერაციების შეთანხმებული ფასები;
- სამუშაო დრო ან საწარმოო მოწყობილობების მიერ წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა;
- ხელშეკრულებებში გათვალისწინებული წარსული ფასები ან სხვა პირობები, როგორცაა ხელშეკრულებით შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთი, გადახდის გრაფიკი და სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული რაიმე პირობა;
- საპროგნოზო ინფორმაცია, როგორცაა გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული პროგნოზები ეკონომიკის ან შემოსავლების შესახებ; ან
- სამომავლო საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც განსაზღვრულია ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთებიდან ინტერპოლაციის მეთოდით (მიღებული მონაცემი).

გ6. მონაცემები შეიძლება მრავალი წყაროდან იყოს მოპოვებული. მაგალითად, მონაცემი შესაძლოა:

- შექმნილი იყოს სუბიექტში ან მის გარეთ;
- მოპოვებული იყოს სისტემიდან, რომელსაც მოიცავს ან არ მოიცავს მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნები;
- გათვალისწინებული იყოს ხელშეკრულებაში; ან
- აშკარად იყოს მითითებული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ დოკუმენტებში.

გრადაცია (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ7. გ20–გ22, გ63, გ67 და გ84 პუნქტებში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია.

წინამდებარე ასს-ის ძირითადი ცნებები

თანდაყოლილი რისკვაქტორები (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ8. თანდაყოლილი რისკვაქტორები ისეთი მოვლენების ან პირობების მახასიათებლებია, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად,³¹ გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომით

31. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(ვ).

გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. 1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი თანდაყოლილი რისკფაქტორების ხასიათი და მათი ურთიერთკავშირი, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი წარდგენის კონტექსტში.

გ9. როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკს მტკიცების დონეზე,³² ის შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა, მხედველობაში იღებს ასევე ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) განხილული რისკფაქტორები (შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა) რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების შესახებ არსებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. ამგვარ დამატებით თანდაყოლილი რისკფაქტორებს განეკუთვნება:

- ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლების ხასიათის ან გარემოებების, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროება;
- უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება ან თაღლითობის რისკფაქტორები, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- განუსაზღვრელობა, შეფასების განუსაზღვრელობის გარდა.

კონტროლის რისკი (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ10. მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, აუდიტორი ითვალისწინებს, გეგმავს თუ არა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას. როდესაც აუდიტორი იხილავს, უნდა ჩაატაროს თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, თუ მისი შეფასებით კონტროლის პროცედურების დიზაინი ეფექტიანია და ისინი დანერგილია, ამგვარი შეფასება განამტკიცებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების

32. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

წირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს და ეხმარება მას კონტროლის პროცედურების ტესტირების გეგმის შედგენაში.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ11. გ60, გ95, გ96, გ137 და გ139 პუნქტებში აღწერილია, როგორ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა პროფესიული სკეპტიციზმი. გ152 პუნქტში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის დოკუმენტირება, ასევე ამ ასს-ის კონკრეტული პუნქტების მაგალითები, რომელთა შესახებ მომზადებულმა დოკუმენტაციამ შესაძლოა მტკიცებულებები შექმნას აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების შესახებ.

ცნება „დასაბუთებული“ (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

გ12. აუდიტორის მოსაზრება იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, მოიცავს შემდეგ საკითხებსაც:

- სააღრიცხვო შეფასებისათვის გამოყენებული მონაცემები და დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ მონაცემებსა და დაშვებებთან; და
- სააღრიცხვო შეფასებაში გათვალისწინებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი სათანადო ინფორმაცია.

გ13. ტერმინი „სათანადოდ არის გამოყენებული“, რა მნიშვნელობითაც იგი მე-9 პუნქტში გამოიყენება, მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესრულებას კი არ ნიშნავს, არამედ ამავე დროს ასახავს ამ საფუძვლებით დადგენილი შეფასების საფუძვლის მიზნის შესაბამისად განხორციელებულ განსჯას.

განმარტებები

სააღრიცხვო შეფასება (იხ. პუნქტი 12(ა))

გ14. სააღრიცხვო შეფასებები ფულადი თანხებია, რომლებიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული ოპერაციების კატეგორიებთან ან ანგარიშთა ნაშთებთან. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასე-

ბები მოიცავს იმ ფულად თანხებსაც, რომლებიც ასახულია განმარტებით შენიშვნებში, ან გამოიყენება ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან ან ანგარიშის ნაშთებთან დაკავშირებით აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და გადაწყვეტილების მიღებისას.

აუდიტორის წერტილოვანი შეფასება ან აუდიტორის დიაპაზონი
(იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ15. საადრიცხო შეფასების გამოსათვლელად აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის გამოყენება შესაძლებელია პირდაპირ (მაგალითად, გაუფასურების ანარიცხის, ან სხვადასხვა ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების დასადგენად), ან არაპირდაპირ (მაგალითად, სიდიდე, რომელიც გამოიყენება, როგორც მნიშვნელოვანი დაშვება საადრიცხო შეფასების განსაზღვრისას). ანალოგიური მიდგომის გამოყენება აუდიტორს შეუძლია ამა თუ იმ სიდიდის ან სიდიდეების დიაპაზონის განსაზღვრისას, რომელსაც გამოიყენებს არაფულადი მონაცემის ან დაშვების შესაფასებლად (როგორცაა აქტივის შეფასებული სასარგებლო მომსახურების ვადა).

შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტი 12(გ))

გ16. ყველა საადრიცხო შეფასებისთვის არ არის დამახასიათებელი მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის შეიძლება არსებობდეს აქტიური და ღია ბაზარი, რომელიც უზრუნველყოფს ადვილად ხელმისაწვდომ და სანდო ინფორმაციას რეალურად განხორციელებული ოპერაციების ფასების შესახებ. ამასთან, შეფასების განუსაზღვრელობა შეიძლება იმ შემთხვევაშიც არსებობდეს, როდესაც შეფასების მეთოდი და მონაცემები კარგადაა განსაზღვრული. მაგალითად, აქტიურ და ღია ბაზარზე კოტირებული ფასიანი ქაღალდების კოტირებულ ფასებს შეიძლება კორექტირება დასჭირდეს, თუკი სუბიექტის ფასიანი ქაღალდები მნიშვნელოვნად დიდი მოცულობისა ან შეზღუდვები აქვს ლიკვიდურობასთან დაკავშირებით. გარდა ამისა, შეფასების განუსაზღვრელობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს მოცემულ მომენტში არსებული საერთო ეკონომიკური მდგომარეობაც, მაგალითად, კონკრეტული ბაზრის არალიკვიდურობა.

ხელმძღვანელობის მიკერძოება (იხ. პუნქტი 12(დ))

გ17. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები ხშირად მოითხოვს ნეიტრალობას, ე.ი. მიუკერძოებლობას. შეფასების განუსაზღვრელობა

განაპირობებს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის სუბიექტურობას. თავის მხრივ, სუბიექტურობის არსებობა განაპირობებს ხელმძღვანელობის მხრიდან განსჯის გამოყენების საჭიროებას და ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ წინასწარ განზრახული მიკერძოების შესაძლებლობას (მაგალითად, მოგების ან კაპიტალის საკმარისობის კოეფიციენტის სასურველი დონის მიღწევის მოტივაციის შედეგად). სააღრიცხვო შეფასებაზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობის გავლენა იმდენად იზრდება, რა ხარისხის სუბიექტურობაც არის დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან.

სააღრიცხვო შეფასების შედეგი (იხ. პუნქტი 12(ვ))

გ18. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას, თავისი ბუნებიდან გამომდინარე, არა აქვს ისეთი შედეგი, რომელზეც მიზანშეწონილია აუდიტორის სამუშაოს შესრულება წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება შესაძლოა ეფუძნებოდეს ბაზრის მონაწილეთა შეხედულებებს დროის გარკვეულ მომენტში. შესაბამისად, აქტივის გაყიდვის ან ვალდებულების გადაცემის მომენტში რეალიზებული ფასი შესაძლოა განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო თარიღისთვის გამოთვლილი შესაბამისი სააღრიცხვო შეფასებისგან იმის გამო, რომ დროთა განმავლობაში შეიცვალა ბაზრის მონაწილეთა შეხედულებები ღირებულების შესახებ.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ19. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე-19-27 პუნქტები აუდიტორს ავალდებულებს გარკვეული საკითხების შესწავლას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ. წინამდებარე ასს-ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნები უფრო კონკრეტულად არის დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებებთან და ეყრდნობა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ფართო მოთხოვნებს.

გრადაცია

გ20. აუდიტორის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც მიმართულია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლაზე, შესაძლოა მეტად ან ნაკლებად იყოს დამოკიდებული

იმაზე, ესა თუ ის საკითხ(ებ)ი რა დონეზე გამოიყენება მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, სუბიექტს შესაძლოა მხოლოდ რამდენიმე ისეთი ოპერაცია ან მოვლენა, ან პირობები ჰქონდეს, რომლებიც საადრიცხო შეფასებების გამოთვლის საჭიროებას იწვევს, შესაძლოა მარტივი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება და არ არსებობდეს არანაირი მარეგულირებელი ფაქტორები. გარდა ამისა, საადრიცხო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაძლოა საჭირო არ იყოს მნიშვნელოვანი განსჯა და მათი გამოთვლის პროცესი ნაკლებად რთული იყოს. ასეთ შემთხვევაში, საადრიცხო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო ნაკლები დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე ნაკლებად ახდენდეს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, ასევე შეიძლება ცოტა იყოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის გამოსავლენი და რისკის შეფასების პროცედურები, სავარაუდოდ, ნაკლებად ფართო იქნება და აუდიტორმა რისკის შეფასება შესაძლოა შეძლოს ძირითადად ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირების გამოკითხვებით, როგორცაა საადრიცხო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ პროცესზე თავიდან ბოლომდე გავლის მარტივი ტესტების ჩატარება (მათ შორის, როდესაც აფასებს, ამ პროცესში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული და ასევე როდესაც ადგენს, კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგილია თუ არა).

- გ21. პირიქით, საადრიცხო შეფასებების გამოთვლა შესაძლოა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, საადრიცხო შეფასებების გამოთვლის პროცესი შეიძლება რთული იყოს და რთული მოდელების გამოყენებას მოითხოვდეს. გარდა ამისა, სუბიექტს შესაძლოა უფრო რთული საინფორმაციო სისტემა ჰქონდეს და უფრო ყოველმხრივი კონტროლის მექანიზმები საადრიცხო შეფასებებისთვის. ასეთ ვითარებაში, საადრიცხო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე უფრო მეტად ახდენდეს გავლენას სუბიექტურობა, სირთულე, ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი ან ვადები, სავარაუდოდ, განსხვავებული იქნება, ან უფრო ვრცელი იქნება პროცედურები, ვიდრე გ20 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში.

გ22. ქვემოთ განხილული მოსაზრებები შესაძლოა შესაფერისი იყოს მხოლოდ მარტივი ბიზნესის მქონე საწარმოთათვის, რომელთა რიცხვს შესაძლოა მიეკუთვნებოდეს ბევრი მცირე საწარმო:

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაფერისი პროცესები შესაძლოა არ იყოს რთული იმის გამო, რომ სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობაა მარტივი, ან მოთხოვნილ შეფასებების გამოთვლასთან შესაძლოა ნაკლები დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება გამოთვლილი იყოს მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების მონაცემების გარეშე, შესაძლოა შეზღუდული რაოდენობის კონტროლის მექანიზმები იყოს დაკავშირებული მათ გამოთვლასთან და მესაკუთრე მმართველი შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს მათ განსაზღვრაზე. იმის გათვალისწინება, რა როლს თამაშობს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში კონკრეტული სუბიექტის მესაკუთრე მმართველი, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს როგორც არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ეტაპზე, ისე ხელმძღვანელობის მიკერძოების რისკის განხილვისას.

სუბიექტი და მისი გარემო

სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები ან პირობები (იხ. პუნქტი 13(ა))

გ23. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ან შეცვლის საჭიროება შესაძლოა გამოიწვიოს შემდეგი გარემოებების ცვლილებამ:

- საწარმომ დაიწყო ახალი ტიპის ოპერაციების წარმოება;
- შეიცვალა ოპერაციების პირობები; ან
- მოხდა ახალი მოვლენები ან ახალი პირობები შეიქმნა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ24. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა აუდიტორს უზრუნველყოფს გარკვეული საფუძვლით, რათა ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად განიხილოს როგორ გამოიყენა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები და განსაზღვროს, სათანადოდ გამოიყენა თუ არა ისინი. ამ მოთხოვნების ცოდნა შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სხვა საკითხების ინფორმირებაშიც, თუ მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო მიდგომა მოცემული სუბიექტის გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი არ არის.³³

გ25. ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესწავლის პროცესში აუდიტორს შეუძლია ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:
 - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს აღიარებისთვის, ან მეთოდებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის;
 - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს, რომლებიც სამართლიანი ღირებულებით შეფასების უფლებას იძლევა ან მოითხოვს, მაგალითად, ხელმძღვანელობის განზრახვის გათვალისწინებით, რომელიც ეხება გარკვეული ქმედებების განხორციელებას აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებით;
 - განსაზღვრავს თუ არა სავალდებულო ან სარეკომენდაციო ხასიათის გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, მათ შორის რომელიც ეხება განსჯას, დაშვებებს ან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს; და
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილებები მოითხოვს თუ არა სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს.

მარეგულირებელი ფაქტორები (იხ. პუნქტი 13(გ))

გ26. სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორების (თუ არსებობს) შესწავლა შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მოქმედი მარეგულირებელი ნორმების დადგენაში (როგორცაა, პრუდენციული ზედმახედველობის სამსახურის მიერ საბანკო ან სადაზღვევო სექტორებისთვის დადგენილი მარეგულირებელი ნორმები) და ასევე იმის დადგენაში, ეს მარეგულირებელი ნორმები:

- ეხება თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების პირობებს, ან შეფასების მეთოდებს, ან განსაზღვრავს თუ არა შესაბამის სახელმძღვანელო მითითებებს;
- ზუსტად განსაზღვრავს განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, თუ სახელმძღვანელო მითითებებს შეიცავს

33. ასს 260 (გადასინჯული), 16(ა) პუნქტი.

ამის შესახებ, რაც გათვალისწინებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;

- მიუთითებს თუ არა ისეთ სფეროებზე, სადაც შეიძლება არსებობდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობა მარეგულირებელი ნორმების დაცვასთან დაკავშირებით; ან
- შეიცავს თუ არა რეგულირების მიზნებისთვის ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს და შესაძლოა არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების არსებობის მიმანიშნებელი იყოს. მაგალითად, ზოგიერთი მარეგულირებელი შეიძლება ცდილობდეს გავლენის მოხდენას მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვის მინიმალურ დონეებზე, რომელიც აღემატება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ დონეს.

იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 13(დ))

გ27. იმ სააღრიცხვო შეფასებების თავისებურებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შესწავლა, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორს ეხმარება ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებების შეფასების საფუძვლისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაფერისი ინფორმაციის ხასიათისა და მოცულობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში. ამგვარი პროცედურა აუდიტორს უზრუნველყოფს საფუძვლით, რაც აუცილებელია იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად განიხილოს, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა

ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი და დონე (იხ. პუნქტი 13(ე))

გ28. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)³⁴ გამოყენებისას, აუდიტორისთვის შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის

34. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21(ა) პუნქტი.

ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათისა და დონის შესწავლა, რომელიც სუბიექტში არსებობს, რათა შეაფასოს:

- ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და შენარჩუნებულია თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა;
- კონტროლის გარეშო უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის, სუბიექტის სპეციფიკისა და სიდიდის გათვალისწინებით; და
- კონტროლის გარეშოში გამოვლენილი ნაკლოვანებები ზიანს აყენებს თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებს.

გ29. აუდიტორს შეუძლია შეისწავლოს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- გააჩნიათ თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელი კონკრეტული მეთოდის ან მოდელის მახასიათებლების ან სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული რისკების შესაცნობად აუცილებელი უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, მაგალითად, კონკრეტულ მეთოდთან ან საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული რისკების, რომლებიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებებში;
- გააჩნიათ თუ არა სათანადო უნარ-ჩვევები და ცოდნა იმის გასაგებად, ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებები გამოითვალა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობისგან დამოუკიდებლები არიან თუ არა, აქვთ თუ არა საჭირო ინფორმაცია იმისთვის, რომ დროულად შეაფასონ, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და ასევე იმის უფლებამოსილება, ეჭვქვეშ დააყენონ ხელმძღვანელობის ქმედებები, როდესაც ისინი არაადეკვატური ან მიუღებელი ჩანს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ ხელმძღვანელობის პროცესს, მათ შორის მოდელის გამოყენებას; ან
- ზედამხედველობას უწევენ თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ მონიტორინგის პროცესს. ეს უკანასკნელი შესაძლოა მოიცავდეს იმ პროცედურების ზედამხედველობასა და მიმოხილვას, რომლებიც განკუთვნილია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების დიზაინსა და

ფუნქციონირების ეფექტიანობაში არსებული ნაკლოვანებების გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

გ30. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებები:

- რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას მოითხოვს სუბიექტურობის შესამცირებლად;
- რომლებთანაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- რომლებიც რთულია გამოსათვლელად, მაგალითად იმის გამო, რომ ფართოდ გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიები, მონაცემები დიდი მოცულობისაა, ან მონაცემების მრავალი წყარო გამოიყენება, ან გამოყენებულ დაშვებებს შორის რთული ურთიერთკავშირები არსებობს;
- რომლის გამოსათვლელი მეთოდი, დაშვებები ან მონაცემები შეიცვალა, ან უნდა შეიცვალოს წინა პერიოდებთან შედარებით; ან
- რომელთა გამოთვლას მნიშვნელოვანი დაშვებები ესაჭიროება.

ხელმძღვანელობის მიერ სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტების (იხ. პუნქტი 13(ვ))

გ31. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ქვემოთ აღწერილი გარემოებები ზრდის თუ არა იმის ალბათობას, რომ ხელმძღვანელობას დასჭირდება ექსპერტის დახმარება:³⁵

- სპეციფიკური ხასიათისაა შესაფასებელი საკითხი, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება საჭიროებდეს სასარგებლო წიაღისეულის ან ნახშირწყალბადის რეზერვების შეფასებას სამთო-მომპოვებელ დარგებში, ან რთული სახელშეკრულებო პირობების მოსალოდნელი შედეგის შეფასებას;
- რთული მოდელების გამოყენება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად გარკვეული შეფასებების გამოსათვლელად, როგორცაა მესამე დონის სამართლიანი ღირებუ-

35. ასს 500, მე-8 პუნქტი.

ლებები;³⁶

- უჩვეულო ან იშვიათია პირობა, ოპერაცია ან მოვლენა, რომლისთვისაც სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა მოითხოვება.

სუბიექტის რისკის შმეფასების პროცესი (იხ. პუნქტი 13(ზ))

გ32. იმის შესწავლა, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს იმ ცვლილებების გათვალისწინებაში, რომლებიც მოხდა:

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;
- იმ მონაცემების წყაროების წვდომის შესაძლებლობაში ან ხასიათში, რომლებიც საჭიროა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად, ან შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გამოყენებული მონაცემების საიმედოობაზე;
- სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ან საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში; და
- წამყვან პერსონალში.

გ33. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ ავლენს და რეაგირებს ხელმძღვანელობა უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის მიკერძოება ან თაღლითობა, მან უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს თუ არა შემდეგ საკითხებს და თუ ითვალისწინებს, როგორ. კერძოდ, როგორ:

- უთმობს განსაკუთრებულ ყურადღებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებას;
- ახორციელებს მონიტორინგს საქმიანობის ძირითად მაჩვენებლებზე, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს მოულოდნელ ან შეუსაბამო შედეგებზე წარსული პერიოდების ან ბიუჯეტით გათვალისწინებულ შედეგებთან, ან სხვა ცნობილ ფაქტორებთან შედარებით;
- ავლენს ფინანსურ ან სხვა სახის მასტიმულირებელ ფაქტორებს, რომლებმაც შესაძლოა მიკერძოებისთვის მოტივაცია შექმნას;

36. იხ. მაგალითად, ფასს 13 – „სამართლიანი ღირებულების შეფასება“.

- ატარებს მონიტორინგს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროებაზე;
- ახორციელებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებულ მოდელებზე ზედამხედველობას და როგორ ატარებს მათ მიმოხილვას;
- მოითხოვს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის არგუმენტაციის ან ამ განსჯის დამოუკიდებელი მიმოხილვის დოკუმენტირებას.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(i))

გ34. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც 13(თ) პუნქტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, იგივეა რაც სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც განხილულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 25(ა) პუნქტში. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ ნაწილის შესწავლის პროცესში, რომელიც სააღრიცხვო შეფასებებთანაა დაკავშირებული, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- სააღრიცხვო შეფასებები ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების აღრიცხვის შედეგად მიიღება, თუ ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) ან არაორდინარული ოპერაციების შედეგად;
- საინფორმაციო სისტემა როგორ ამოწმებს და რეაგირებს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის, კერძოდ, ვალდებულებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების სისრულეს.

გ35. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შესაძლოა გამოავლინოს ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, მოვლენები ან პირობები, რომლებიც განაპირობებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროებას, რაც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი ავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, მათ შორის, ისეთ სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორი

იხილავს, რა გავლენას იქონიებს ეს სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის მისეულ შეფასებაზე.³⁷

შესაფერისი მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემთა წყაროების დადგენა ხელმძღვანელობის მიერ (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა))

გ36. თუ ხელმძღვანელობამ შეცვალა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, მაგალითად, ახალი მეთოდი უფრო შესაფერისია თუ არა, მიესადაგება თუ არა სუბიექტის გარემოში ან მასზე მოქმედ გარემოებებში მომხდარ ცვლილებებს, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ან მარეგულირებელი გარემოს ცვლილებებს, ან ხელმძღვანელობას აქვს თუ არა სხვა საფუძვლიანი არგუმენტი.

გ37. თუ ხელმძღვანელობას არ შეუცვლია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ისევ ადრინდელი მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების გამოყენება მიზანშეწონილია თუ არა ახლანდელ გარემოში ან გარემოებებში.

მეთოდები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(i))

გ38. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა ადგენდეს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისთვის გამოსაყენებელ მეთოდს. თუმცა, ბევრ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები არ ადგენს ხოლმე რომელიმე ერთ მეთოდს, ან შეფასების სავალდებულო საფუძველს ადგენს, ან რამდენიმე მეთოდის გამოყენების უფლებას იძლევა.

მოდელები

გ39. ხელმძღვანელობამ შესაძლოა სპეციალური კონტროლის მექანიზმები შეიმუშაოს და დანერგოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მოდელებთან დაკავშირებით, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის საკუთარი მოდელი იქნება ეს თუ გარე მოდელი. როდესაც თვითონ მოდელისთვის არის დამახასიათებელი მაღალი ხარისხის სირთულე ან სუბიექტურობა, როგორცაა, მაგალითად მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის მოდელი, ან სამართლიანი ღირებულების მოდელი, რომელშიც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, ალბათ უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტისთვის შესაფერისად იქნება მიჩნეული ამგვარი მოდელების სირთულესთან ან სუბიექტურობასთან დაკავშირებული კონტროლის

37. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 22(ბ) პუნქტი.

მექანიზმები. თუ მოდელი რთულია, ასევე უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ გამოვლინდება მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად. მოდელისა და მასთან დაკავშირებული, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების შესწავლისას შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა მოდელის რელევანტურობასა და სიზუსტეს;
- მოდელის ქმედითობა ან უკუტესტირება, მათ შორის შემოწმდა თუ არა მოდელის ქმედითობა გამოყენებამდე და რეგულარული ინტერვალებით ხდება თუ არა მისი ქმედითობის ხელახლა შემოწმება იმის დასადგენად, მოდელი ისევ შესაფერისია თუ არა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
 - მოდელის თეორიული გამართულობა;
 - მოდელის მათემატიკური მთლიანობა; და
 - მონაცემების სისწორე და სისრულე და მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების მიზანშეწონილობა;
- რამდენად ადეკვატურად ხდება მოდელის შეცვლა ან კორექტირება დროულად, ბაზრის სხვა პირობების გათვალისწინებით და შესაბამისად იცვლება თუ არა მოდელთან დაკავშირებული კონტროლის პოლიტიკა;
- კორექტირებები შეაქვთ თუ არა მოდელის (გარკვეულ დარგებში ამას „მოპირკეთებას“ უწოდებენ) შედეგში და ამგვარი კორექტირებები მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. თუ ზემოაღნიშნული კორექტირებები ადეკვატური არ არის, ეს ფაქტი შესაძლოა ხელმძღვანელობის პოტენციური მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს; და
- სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტირებული მოდელი, მათ შორის მისი გამოყენების მიზანი, შეზღუდვები, ძირითადი პარამეტრები, საჭირო მონაცემები და დაშვებები, მოდელის ქმედითობის შემოწმების შედეგები და მოდელის შედეგში შეტანილი კორექტირებების ხასიათი და საფუძველი.

დაშვებები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(ii))

გ40. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ შეარჩია ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებული დაშვებები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ხელმძღვანელობის მიერ დაშვებების შესარჩევად გამოყენებული საფუძველი და დაშვების შერჩევის გამამყარებელი დოკუმენტაცია. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა შეიცავდეს კრიტერიუმებს ან მითითებებს, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს ამა თუ იმ დაშვების შესარჩევად;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა, დაშვებები რელევანტური და სრულყოფილია თუ არა;
- საჭიროების შემთხვევაში, როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა, რომ დაშვებები შესაბამისობაშია ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან, ან სხვა საკითხებთან, რომლებიც:
 - ხელმძღვანელობის კონტროლს ექვემდებარება (მაგალითად დაშვებები სარემონტო და ტექნომსახურების გეგმების შესახებ, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაზე) და შესაბამისობაშია თუ არა ისინი სუბიექტის ბიზნესგეგმებსა და გარემოსთან; და
 - ხელმძღვანელობის კონტროლს არ ექვემდებარება (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთების, სიკვდილიანობის დონეების ან შესაძლო სამართლებრივი ან მარეგულირებელი ქმედებების შესახებ).
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც დაკავშირებულია დაშვებების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან.

გ41. სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, დაშვებები განსხვავდება მონაცემების წყაროებისა და განსჯის საფუძვლების მიხედვით. ასე მაგალითად:

- ა) დაშვებები, რომლებიც ასახავს ფაქტორებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას და შემუშავებულია ანგარიშვალდებული სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროებიდან მოპოვებული საბაზრო მონაცემების საფუძველზე;
- ბ) დაშვებები, რომლებიც ასახავს თვითონ სუბიექტის განსჯას

იმის თაობაზე, რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას და შემუშავებულია მოცემულ გარემოებებში ხელმისაწვდომი საუკეთესო ინფორმაციის საფუძველზე.

თუმცა, პრაქტიკაში (ა) და (ბ) პუნქტში აღწერილ დაშვებებს შორის განსხვავება ყოველთვის შესაძლოა აშკარად არ ჩანდეს და ამის დასადგენად საჭიროა მონაცემების წყაროებისა და კონკრეტული დაშვების გამამყარებელი განსჯის საფუძვლის გარკვევა. გარდა ამისა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ ხელმძღვანელობამ დაშვებები შეარჩიოს ბაზრის სხვადასხვა მონაწილის მიერ გამოყენებული მრავალი განსხვავებული დაშვებიდან.

- გ42. სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ დაშვებებს ამ სტანდარტში მნიშვნელოვანი დაშვებები ეწოდება, თუ დაშვების გონივრული ცვლილება არსებით გავლენას მოახდენდა სააღრიცხვო შეფასების სიდიდეზე. შესაძლოა სასარგებლო იყოს მგრძობიარობის ანალიზის ჩატარება იმის დასადგენად, რამდენად იცვლება შეფასების სიდიდე სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული ერთი ან რამდენიმე დაშვების მიხედვით.

არააქტიური ან არალიკვიდური ბაზრები

- გ43. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ არჩევს ხელმძღვანელობა დაშვებებს, როდესაც ბაზრები არ არის აქტიური ან ლიკვიდური, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- დანერგილი აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას შესაფერისი პოლიტიკა ასეთ გარემოებებში კონკრეტული მეთოდის გამოყენების ადაპტაციისთვის. ამგვარი ადაპტაცია შესაძლოა მოიცავდეს არსებულ მოდელში კორექტირებების შეტანას, ან მოცემული გარემოებების შესაფერისი ახალი მოდელების დამუშავებას;
- ჰყავს თუ არა ხელმძღვანელობას საჭიროების შემთხვევაში მოდელის სასწრაფოდ ადაპტირების ან შემუშავებისთვის აუცილებელი უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე კადრები, მათ შორის ამგვარი გარემოებების შესაფერისი შეფასების მეთოდის შესარჩევად;
- აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას რესურსები, არსებული განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით შედეგების დიაპაზონის დასადგენად, მაგალითად, მგრძობიარობის ანალიზის მეშვეობით;
- აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას იმის საშუალებები, რომ, საჭიროების შემთხვევაში, შეაფასოს, ბაზრის პირობების გაუარესებამ

რა გავლენა იქონია სუბიექტის ოპერაციებზე, გარემოსა და ბიზნესის შესაბამის რისკებზე, ასევე სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებზე ასეთ გარემოებებში; და

- სათანადოდ ესმის თუ არა ხელმძღვანელობას, რამდენად განსხვავებული შეიძლება იყოს ასეთ გარემოებებში კონკრეტული გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული მონაცემები ფასების შესახებ და მათი რელევანტურობა.

მონაცემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(iii))

გ44. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ არჩევს ხელმძღვანელობა მონაცემებს, რომლებსაც ეყრდნობა სააღრიცხვო შეფასებები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- მონაცემების ხასიათი და წყარო, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებულია გარე საინფორმაციო წყაროდან;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა, შესაფერისია თუ არა ეს მონაცემები;
- მონაცემების სიზუსტე და სისრულე;
- ამ მონაცემების შესაბამისობა წინა პერიოდებში გამოყენებულ მონაცემებთან;
- სტ გამოყენებითი პროგრამების ან სუბიექტის კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტების სირთულე, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების მოსაპოვებლად და დასამუშავებლად, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭიროა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავება;
- როგორ ხდება მონაცემების მოპოვება, გადაცემა და დამუშავება და მათი მთლიანობის შენარჩუნება.

როგორ იკვლევს ხელმძღვანელობა შეფასების განუსაზღვრელობას და როგორ ამცირებს მას (იხ. პუნქტები 13(თ)(ii)(ბ)–13(თ)(ii)(გ))

გ45. იმის დასადგენად, იკვლევს თუ არა ხელმძღვანელობა შეფასების განუსაზღვრელობის დონეს და თუ იკვლევს როგორ, აუდიტორისთვის შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ადგენს თუ არა ხელმძღვანელობა ალტერნატიულ მეთოდებს, მნიშვნელოვან დაშვებებს ან მონაცემთა წყაროებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისია და თუ ადგენს, როგორ;
- სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლებში გამოყენებული მნიშვნე-

ლოვანი დაშვებების ან მონაცემების ცვლილების გავლენის დასადგენად ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების განსხვავებულ შედეგებს, ხოლო თუ ითვალისწინებს, როგორ (მაგალითად, მგრძობიარობის ანალიზის მეშვეობით).

- გ46. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები შეიძლება ადგენდეს მიდგომას, რომელიც ხელმძღვანელობამ უნდა გამოიყენოს გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დასაბუთებული დიაპაზონიდან წერტილოვანი შეფასების შესარჩევად. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შესაძლოა აღიარებული იყოს, რომ შესაფერისია ის თანხა, რომელიც სათანადოდ არის შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონიდან. ზოგ შემთხვევაში კი შესაძლოა ისიც იყოს მითითებული, რომ ყველაზე შესაფერისია ამ დიაპაზონის ცენტრალურ ნაწილში მყოფი თანხა.
- გ47. მაგალითად, სამართლიანი ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით ფასს 13-ში³⁸ მითითებულია, რომ თუ სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, შედეგები (ე.ი. სამართლიანი ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები) უნდა შეფასდეს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის დასაბუთებულობის განხილვით. სამართლიანი ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველაზე ზუსტად ასახავს სამართლიან ღირებულებას. სხვა შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესაძლოა კონკრეტულად იყოს მითითებული, რომ უნდა გამოიყენებოდეს გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ალბათობებით შეწონილი საშუალო, ან შეფასების თანხა იქნება ის მნიშვნელობა, რომელიც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი, ან რომელიც უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არ არის მოსალოდნელი.
- გ48. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა ადგენდეს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით გასამჯღავნებელ ინფორმაციას, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებს და ზოგიერთმა სუბიექტმა შეიძლება არჩიოს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. გასამჯღავნებელი ინფორმაცია, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნები შესაძლოა ეხებოდეს, მაგალითად:

38. ფასს 13 – „სამართლიანი ღირებულების შეფასება“, 63-ე პუნქტი.

- შეფასებისთვის გამოყენებულ მეთოდს, მათ შორის რომელიმე შესაფერის მოდელსა და მისი შერჩევის საფუძველს;
ინფორმაციას, რომელიც მოიპოვეს იმ საადრიცხო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან, ან სხვა სახის გამოთვლებიდან, რომლებიც აღიარებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან გამჟღავნებულია შენიშვნებში, მათ შორის ინფორმაციას, რომელიც დაკავშირებულია ამ მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებთან, როგორცაა, მაგალითად:
 - სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები; ან
 - მონაცემები, როგორცაა საპროცენტო განაკვეთები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სუბიექტი ვერ აკონტროლებს;
- წინა პერიოდის შემდეგ შეფასების მეთოდში განხორციელებული ცვლილებების გავლენა;
- შეფასების განუსაზღვრელობის წყაროები;
- ინფორმაცია სამართლიანი ღირებულების შესახებ;
- ინფორმაცია მგრძობიარობის ანალიზის შესახებ, რომელიც მიიღება ფინანსური მოდელებიდან და გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა ალტერნატიული დაშვებები.

გ49. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველზე შესაძლოა მოითხოვდეს კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნებას შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით, როგორცაა:

- ინფორმაცია, რომელიც ეხება მომავლის შესახებ შემუშავებულ დაშვებებს და შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს, რომელთა გამო შედარებით უფრო გაზრდილია იმის ალბათობა, რომ პერიოდის დასრულების შემდეგ საჭირო გახდება აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების კორექტირება, ან უფრო მნიშვნელოვანი სიდიდის კორექტირება გახდება აუცილებელი. ამგვარ მოთხოვნებში შესაძლოა გამოიყენებოდეს ტერმინები „შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები“ ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის საადრიცხო შეფასებები“. ზემოაღნიშნული მოთხოვნები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ საადრიცხო შეფასებებთან, რომელთა გამოთვლა საჭიროებს ხელმძღვანელობის მიერ ყველაზე რთული, სუბიექტური ან კომპლექსური განსჯის გამოყენებას. ამგვარი განსჯა (და გადაწყვე-

ტილებზე) შესაძლოა უფრო სუბიექტური და რთული განსახორციელებელი იყოს და, შესაბამისად, ამის გამო შეიძლება გაიზარდოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების არსებითი კორექტირების საჭიროების შესაძლებლობა და ასევე იმ მონაცემებისა და დაშვებების რაოდენობა, რომლებიც გავლენას ახდენს მომავალში შეფასების განუსაზღვრელობის შესაძლო გადაჭრაზე. მაგალითად, ამასთან დაკავშირებით, შესაძლოა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

- დაშვების ხასიათი ან შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყარო;
- საბალანსო ღირებულებების მგრძობიარობა გამოყენებული მეთოდებისა და დაშვებების მიმართ, მათ შორის ამის გამომწვევი მიზეზების ახსნა;
- განუსაზღვრელობის მოსალოდნელი გადაჭრა და გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონი იმ აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებისთვის, რომლებზეც გავლენას ახდენს ეს განუსაზღვრელობა;
- ამ აქტივებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებულ წარსული პერიოდის დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების ახსნა, თუ განუსაზღვრელობა ისევ გადაუჭრელია.
- ინფორმაცია შესაძლო შედეგების დიაპაზონის შესახებ და ამ დიაპაზონის განსაზღვრისთვის გამოყენებული დაშვებები;
- სპეციფიკური ინფორმაცია, როგორცაა, მაგალითად:
 - ინფორმაცია, რომელიც ეხება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების მნიშვნელობას სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგებისთვის; და
 - ინფორმაცია, რომელიც ეხება ბაზრის არააქტიურობას ან არალიკვიდურობას.
- ხარისხობრივი ინფორმაცია, როგორცაა რისკის გავლენა და როგორ წარმოიქმნება იგი, რისკის მართვასთან დაკავშირებული სუბიექტის მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რისკის შეფასების მეთოდები და ამ ხარისხობრივ კონცეფციებში წინა პერიოდის შემდეგ შეტანილი ნებისმიერი ცვლილებები;
- სუბიექტის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე მომზადებული რაო-

დენობრივი ინფორმაცია, მაგალითად რა დონეზე ექვემდებარება სუბიექტი რისკს, მათ შორის საკრედიტო რისკს, ლიკვიდურობის რისკსა და საბაზრო რისკს.

გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ პროცესთან (იხ. პუნქტი 13(i))

გ50. აუდიტორის განსჯა, რომლის მიზანია მკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის მექანიზმების გამოვლენა და, მამასადაამე, იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა მათი დიზაინის შეფასება და დანერგვითა თუ არა ისინი, დაკავშირებულია 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ხელმძღვანელობის პროცესთან. შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა ვერ გამოავლინოს 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ყველა ასპექტთან დაკავშირებული შესაფერისი კონტროლის მექანიზმები.

გ51. კონტროლის მექანიზმების გამოვლენისა და ასევე მათი დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების პროცესის ფარგლებში, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების ადეკვატურობას, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს გარე საინფორმაციო წყაროს, ან მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების მონაცემების გარდა სხვა მონაცემებს;
- ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონეები და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ახორციელებენ სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის მათ გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებების ან მონაცემების მიმოხილვასა და დამტკიცებას;
- მოვალეობების განაწილება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლაზე პასუხისმგებელ პირებსა და იმ პირთა შორის, ვინც სუბიექტს ავალდებულებს შესაბამისი ოპერაციების განხორციელებას, მათ შორის პასუხისმგებლობების განაწილებაში სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული სუბიექტისა და მისი პროდუქტების ან მომსახურების სპეციფიკა. მაგალითად, მსხვილი საფინანსო ორგანიზაციის შემთხვევაში, მოვალეობების შესაფერისი განაწილება შესაძლოა გულისხმობდეს დამოუკიდებელი სამსახურის არსებობას, რომელიც პასუხისმგებელია სუბიექტის ფინანსური პროდუქტების სამართლიანი ღირებულების შეფასებასა და დასაბუთებაზე და დაკომპლექტებულია ისეთი პირებით, რომელთა ანაზღაურება დაკავშირებული არ

არის ამგვარ პროდუქტებთან;

- კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა. როგორც წესი, ხელმძღვანელობისთვის შესაძლოა უფრო რთული იყოს კონტროლის ისეთი მექანიზმების შემუშავება, რომლებიც იმგვარად ამცირებს სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობას, რომ შესაძლებელი იყოს არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება, ვიდრე ისეთი კონტროლის მექანიზმების, რომლებიც სირთულესთან არის დაკავშირებული. სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობაზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ კონტროლის მექანიზმებში, შესაძლოა აუცილებელი იყოს უფრო მეტი მანუალური ელემენტების გათვალისწინება, რაც შეიძლება უფრო ნაკლებად საიმედო იყოს, ვიდრე ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები, რადგან მათთვის გვერდის ავლა, მათი იგნორირება ან გაუთვალისწინებლობა უფრო ადვილია ხელმძღვანელობისთვის. სირთულესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა შესაძლოა განსხვავებული იყოს სირთულის მიხედვისა და ხასიათის მიხედვით. მაგალითად, შეიძლება უფრო ადვილი იყოს ისეთ მეთოდთან დაკავშირებული ეფექტიანი კონტროლის მექანიზმების შემუშავება, რომელიც რეგულარულად გამოიყენება ან განკუთვნილია მონაცემთა მთლიანობის უზრუნველსაყოფად.

გ52. თუ ხელმძღვანელობა საადრიცხო შეფასების გამოსათვლელად ფართოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს, მაშინ მოსალოდნელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილ კონტროლის პროცედურებს შორის იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები და ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამგვარი კონტროლის მექანიზმები შეიძლება ამცირებდეს შემდეგ სფეროებთან დაკავშირებულ რისკებს:

- სტ გამოყენებით პროგრამებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს აქვს თუ არა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავების შესაძლებლობა და სათანადოდ არის თუ არა კონფიგურირებული ამ ფუნქციის შესასრულებლად;
- ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენებისთვის საჭირო გამოთვლების სირთულე. როდესაც რთული ოპერაციების დასამუშავებლად აუცილებელია სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამა, რეგულარულად განიხილება ამ სტ გამოყენებითი პროგრამების ურთიერთქმედება და ურთიერთშესაბამისობა, განსაკუთრებით იმ შემ-

თხვევაში, თუ სტ გამოყენებით პროგრამებს არა აქვს ავტომატიზებული ინტერფეისები, ან მანუალურ ჩარევას საჭიროებს;

- პერიოდულად ხდება თუ არა მოდელის კონსტრუქციისა და სტანდარტიზაციის შეფასება;
- სუბიექტის ჩანაწერებიდან ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მონაცემების სრულად და ზუსტად გადმოტანა;
- მონაცემები, მათ შორის მონაცემების სრულყოფილად და ზუსტად მოძრაობა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მემზობით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების შეცვლის მიზანშეწონილობა, მონაცემების მთლიანობისა და უსაფრთხოების უზრუნველყოფა;
- თუ გარე საინფორმაციო წყაროები გამოიყენება, რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების დამუშავებასთან ან ჩაწერასთან/დოკუმენტირებასთან;
- ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის მექანიზმები ცალკეული მოდელის წვდომასთან, მასში ცვლილების შეტანასა და გამოყენებასთან დაკავშირებით, მოდელის აკრედიტებული ვერსიების აუდიტისთვის მყარი კვალის შენარჩუნების მიზნით და ამ მოდელის უნებართვო წვდომის ან შეცვლის პრევენციის უზრუნველსაყოფად; და
- არსებობს თუ არა სათანადო კონტროლის მექანიზმები სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მთავარ წიგნში გადატანაზე, მათ შორის, საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებით დანერგილი სათანადო კონტროლის პროცედურები.

გ53. ზოგიერთ დარგში, როგორცაა საბანკო საქმე ან დაზღვევა, კონტროლის გარემოში განხორციელებული საქმიანობების, სუბიექტში შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის გამოყენებული პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების დასახასიათებლად შესაძლოა გამოიყენებოდეს ტერმინი „მართვა“, ისე როგორც ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)³⁹.

გ54. იმ სუბიექტებში, რომლებსაც შიდა აუდიტის განყოფილება აქვთ, აუდიტორს შეიძლება განსაკუთრებით გამოადგეს ამ განყოფილების სამუშაო შემდეგი საკითხების შესწავლისას:

39. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი და მოცულობა;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მონაცემებთან, დაშვებებსა და მოდელებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმების დიზაინი და დანერგვის მდგომარეობა;
- სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის გარკვეული ასპექტები, რომელიც ქმნის სააღრიცხვო შეფასებებში გამოსაყენებელ მონაცემებს; და
- როგორ ხდება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ახალი რისკების გამოვლენა, შეფასება და მართვა.

ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგის მიმოხილვა ან სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ55. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში აუდიტორს ეხმარება ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგის მიმოხილვა ან სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება (რეტროსპექტული მიმოხილვა), კერძოდ, როდესაც ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი მიმდინარე პერიოდში წარმოიქმნება აქტივის ან ვალდებულების გადაცემის ან რეალიზაციის შედეგად, ან მათი ხელახლა შეფასება ხდება მიმდინარე პერიოდის მიზნებისთვის. რეტროსპექტული მიმოხილვის მეშვეობით აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს:

- ინფორმაცია, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ წინათ გამოყენებული შეფასების პროცესის ეფექტიანობას, საიდანაც აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული პროცესის სავარაუდო ეფექტიანობის შესახებ;
- აუდიტის მტკიცებულებები ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა ცვლილების მიზეზები, რის შესახებაც ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლოა მოითხოვებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლასთან დაკავშირებულ სირთულეს ან შეფასების განუსაზღვრელობას;
- ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებების მიდრეკილებას ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებისკენ, ან შეიძლება იყოს ხელმძღვანელობის პოტენციური მიკერძოების ნიშანი. აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმი ეხმარება ამგვარი გარემოებების ან პირობების გამოვლენაში და ასევე დამატებითი

აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

- გ56. რეტროსპექტული მიმოხილვის შედეგად აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც დაეხმარება მიმდინარე პერიოდში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ამგვარი რეტროსპექტული მიმოხილვა შესაძლოა ჩატარდეს წინა პერიოდის, ან რამდენიმე პერიოდის, ან უფრო მოკლე პერიოდის (როგორცაა ნახევარი წელი ან კვარტალი) ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს რამდენიმე პერიოდის შედეგების რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარება, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების შედეგი უფრო ხანგრძლივი პერიოდის შემდეგ ვლინდება.
- გ57. მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის განსჯისა და დაშვებების რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარება ასევე მოითხოვება ასს 240-ით⁴⁰. პრაქტიკული თვალსაზრისით, ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების რეტროსპექტული მიმოხილვა რისკის შეფასების პროცედურის სახით წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად შეიძლება ჩატარდეს ასს 240-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან ერთად.
- გ58. აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკების ადრინდელ შეფასებაზე დაყრდნობით შესაძლოა მიიჩნიოს, რომ უფრო დეტალური რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარება აუცილებელი მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი ან რამდენიმე არსებითი უზუსტობის რისკისთვის თანდაყოლილი რისკი შეფასებული ჰქონდა, როგორც მაღალი. როდესაც შესაძლებელია, დეტალური რეტროსპექტული მიმოხილვის ფარგლებში აუდიტორს შეუძლია განსაკუთრებული ყურადღება დაუთმოს, ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემებისა და მნიშვნელოვანი დაშვებების გავლენას. მეორე მხრივ, მაგალითად ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ზემოაღნიშნული მიმოხილვის მიზნებისთვის საკმარისი იქნება ანალიზური პროცედურების ჩატარება რისკის შეფასების პროცედურების სახით.

40. ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი 33 98) (ii).

- გ59. შეფასების თარიღისთვის არსებულ პირობებზე დაყრდნობით სამართლიანი ღირებულებისა და სხვა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის მიზანი დაკავშირებულია ღირებულების შესახებ დროის გარკვეულ მომენტში არსებულ შეხედულებებთან, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვნად და სწრაფად შეიცვალოს, თუ შეიცვლება გარემო, სადაც სუბიექტი საქმიანობს. ამგვარად, აუდიტორს შეუძლია აქცენტის გადატანა მხოლოდ იმ მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვაზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. მაგალითად, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მოსალოდნელი არ იყოს, რომ აუდიტორი რელევანტურ აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების ისეთი ცვლილებების შესწავლით, რომლებზეც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის დაშვებებისა (როგორცაა ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები) და მის მიერ წინა პერიოდში გამოყენებული შეფასების პროცესის ეფექტიანობის გაანალიზებით, რაც აუდიტორს დაეხმარება მიმდინარე პერიოდში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.
- გ60. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხას შორის განსხვავება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა იყოს. თუმცა, ამგვარი განსხვავება შესაძლოა უზუსტობა იყოს, თუ, მაგალითად განსხვავება ისეთი ინფორმაციიდან წარმოიქმნა, რომელიც ხელმძღვანელობისთვის ხელმისაწვდომი იყო წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დასრულებისას, ან გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყო, რომ ეს ინფორმაცია უნდა მოეპოვებინა და გაეთვალისწინებინა ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.⁴¹ ამგვარმა განსხვავებამ შესაძლოა საეჭვო გახადოს ხელმძღვანელობის პროცესი, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ამა თუ იმ ინფორმაციის მხედველობაში მიღებას. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს შეუძლია ხელახლა შეაფასოს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გეგმები და დაკავშირებული კონტროლის რისკის შეფასება, ან გადაწყვიტოს, რომ უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი

41. ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, მე-14 პუნქტი.

ამ საკითხის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრ საფუძვლებში მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განვასხვაოთ სააღრიცხვო შეფასებების ისეთი ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობაა და ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობას არ წარმოადგენს, ასევე დადგენილია ხოლმე სააღრიცხვო მიდგომა, რომლის გამოყენება სავალდებულოა თითოეულ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში.

სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა (იხ.: მე-15 პუნქტი)

გნ1. ქვემოთ განხილულმა საკითხებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, გარიგების გუნდს ესაჭიროება თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა:⁴²

- სააღრიცხვო შეფასებების სპეციფიკა გარკვეული ტიპის სამეწარმეო საქმიანობაში ან დარგში (მაგალითად, სასარგებლო წიაღისეულის საბადოები, სასოფლო-სამეურნეო აქტივები, რთული ფინანსური ინსტრუმენტები და სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულებები);
- შეფასების განუსაზღვრელობის დონე;
- გამოყენებული მეთოდის ან მოდელის სირთულე;
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სირთულე, მათ შორის, არსებობს თუ არა ისეთი სფეროები, რომლებიც ცნობილია, რომ სხვადასხვანაირი ინტერპრეტაციის საგანია, ან პრაქტიკაში სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად არაერთგვაროვანი მეთოდები გამოიყენება;
- პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც აუდიტორი აპირებს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის;
- ისეთი საკითხების განსჯის საჭიროება, რომლებიც ზუსტად არ არის განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში;
- მონაცემებისა და დაშვებების შესარჩევად საჭირო განსჯის ხარისხი;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად სუბიექტის მიერ

42. ასს 220 (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“, 25-26-ე პუნქტები და ასს 300 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტი 8(ე).

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების ინტენსივობა და სირთულე.

აუდიტის მსვლელობისას, სხვადასხვა დროს შეიძლება განსხვავებული იყოს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე პირების ჩართულობის ხასიათი, ვადები და ინტენსივობა.

- გ62. აუდიტორს შეიძლება არ გააჩნდეს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, რაც აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის გარდა სხვა სფეროებთან დაკავშირებული საკითხების განსახილველად (მაგალითად, შეფასებისთვის საჭირო უნარ-ჩვევები) და შესაძლოა დასჭირდეს აუდიტორის ექსპერტის დახმარება.⁴³
- გ63. ბევრი სააღრიცხვო შეფასებისათვის საჭირო არ არის სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება. მაგალითად, სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა შეიძლება საჭირო არ იყოს მარაგის მოძველების მარტივი გამოთვლისთვის. თუმცა, საბანკო დაწესებულების მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ან სადაზღვევო კომპანიის სადაზღვევო სახელშეკრულებო ვალდებულების გამოსათვლელად აუდიტორი, სავარაუდოდ, დაასკვნის, რომ აუცილებელია სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება.

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

(იხ. მე-4 და მე-16 პუნქტები)

- გ64. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება მნიშვნელოვანია ყველა სააღრიცხვო შეფასებისთვის, მათ შორის არა მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, არამედ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შეფასებებისთვისაც.
- გ65. ასს 200-ის გ42 პუნქტში მითითებულია, რომ ასს-ებში, როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკი“ და არა ცალ-ცალკე თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები. ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება საფუძვლის შესაქმნელად ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე

43. ასს 620 – „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.

რეაგირებისთვის მტკიცების დონეზე⁴⁴, მათ შორის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ66. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)⁴⁵ შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე გავლენის მქონე თანდაყოლილი რისკფაქტორებისა და მათი გავლენის ხარისხის გათვალისწინება. თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინებით შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს იმისთვის, რომ:

- შეაფასოს უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია თუ არა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ფარგლებში); და
- დაადგინოს, მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული კონკრეტული შეფასების მიზეზები და მე-18 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიესადაგება თუ არა ამ მიზეზებს.

თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის ურთიერთკავშირი უფრო დეტალურად ახსნილია 1-ელ დანართში.

გ67. მტკიცების დონეზე აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზეზები შეიძლება იყოს შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკფაქტორი, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. მაგალითად:

- ა) მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სააღრიცხვო შეფასებები, სავარაუდოდ, რთული იქნება, რადგან მოსალოდნელ საკრედიტო ზარალზე უშუალოდ დაკვირვება შეუძლებელია და შეიძლება საჭირო გახდეს რთული მოდელის გამოყენება. მოდელში შეიძლება გამოიყენებოდეს რთული სტატისტიკური მონაცემები და დაშვებები სუბიექტის საქმიანობის სამომავლო განვითარების სხვადასხვა სცენარის შესახებ, რისი წინასწარ განჭვრეტა შესაძლოა რთული იყოს. გარდა ამისა, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სააღრიცხვო შეფასებებთან, სავარაუდოდ,

44. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე და 34-ე პუნქტები.

45. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31(ა) პუნქტი.

დაკავშირებულია მაღალი დონის განუსაზღვრელობა და მნიშვნელოვანი სუბიექტურობა სამომავლო მოვლენების ან პირობების განსჯის საკითხში. ზემოაღნიშნული ეხება ასევე სადაზღვევო ხელშეკრულებების ვალდებულებებსაც;

- ბ) იმ სუბიექტის მარაგების მოძველების ანარიცხის სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად, რომელსაც მრავალი სახის მარაგი აქვს, შეიძლება საჭირო იყოს რთული სისტემები და პროცესები, მაგრამ შეიძლება შედარებით ნაკლები სუბიექტურობა და დაბალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მასთან, მარაგის ხასიათისდა მიხედვით;
- გ) სხვა სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება არ იყოს რთული, მაგრამ შესაძლოა მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მათთან და მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც მოითხოვს ერთდერტ გადამწყვეტი მნიშვნელობის განსჯას ვალდებულების შესახებ, რომლის ოდენობა დამოკიდებულია სასამართლო პროცესის შედეგზე.

გ68. თანდაყოლილი რისკფაქტორების რელევანტურობა და მნიშვნელობა შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა შეფასებისთვის. შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკფაქტორები შეიძლება ნაკლებ გავლენას ახდენდეს მარტივ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და აუდიტორმა შეიძლება ცოტა რისკები გამოავლინოს ან თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით.

გ69. მეორე მხრივ, თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა შესაძლოა უფრო მეტი გავლენა მოახდინოს რთულ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და შეიძლება აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონიდან ყველაზე მაღალი მნიშვნელობით. მსგავს სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინება, სავარაუდოდ, უშუალო გავლენას მოახდენს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების რაოდენობასა და ხასიათზე, ამგვარი რისკების შეფასებასა და, საბოლოო ჯამში, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე. ამასთან, შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტორის მიერ ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება.

- გ70. ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების შედეგად შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისია აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისთვის. მაგალითად, აუდიტის მსვლელობისას შეიძლება ცნობილი გახდეს სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება შეაფასოს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები, ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასება,⁴⁶ მიუხედავად იმისა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარმა მოვლენებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ სააღრიცხვო შეფასების ტესტირების მეთოდის შერჩევაზე, მე-18 პუნქტის შესაბამისად. მაგალითად, მარტივი ბონუსის დარიცხვისთვის, რომელიც ეყრდნობა შერჩეული თანამშრომლების ანაზღაურების მიმართ განსაზღვრულ მარტივ პროცენტულ სიდიდეს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შედარებით ნაკლები სირთულე ან სუბიექტურობა დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან და, შესაბამისად, მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით. პერიოდის დასრულების შემდეგ ბონუსების გადახდის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესახებ.
- გ71. აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვა გზით შეუძლია, რაც დამოკიდებულია უპირატესად მიჩნეულ აუდიტის ხერხებსა და მეთოდოლოგიაზე. კონტროლის რისკის შეფასება შეიძლება გამოისახოს ხარისხობრივი კატეგორიებით (მაგალითად, მაქსიმალური, საშუალო ან მინიმალური), ან აუდიტორის მოლოდინის სახით იმის თაობაზე, რამდენად ეფექტურია კონტროლის მექანიზმ(ებ)ი გამოვლენილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, ანუ კონტროლის მექანიზმების ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაგეგმილი დაყრდნობა. მაგალითად, თუ კონტროლის რისკი შეფასებულია, როგორც მაქსიმალური, აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობას. თუ კონტროლის რისკის შეფასება მაქსიმალურზე ნაკლებია, აუდიტორი გეგმავს ეფექტურად ფუნქციონირებად კონტროლზე დაყრდნობას.

46. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

განუსაზღვრელობის შეფასება (იხ. პუნქტი 16(ა))

გ72. იმისათვის, რომ გაითვალისწინოს, რამდენად ზემოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება თუ არა:
 - სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენება;
 - ისეთი დაშვებების გამოყენება, რომელთათვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა, როგორცაა, მაგალითად ხანგრძლივი საპროგნოზო პერიოდის მქონე დაშვებები, რომლებიც ემყარება არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობისთვის რთულია მათი განსაზღვრა, ანდა სხვადასხვა ურთიერთდაკავშირებული დაშვებების გამოყენება;
 - შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გასამქვანებელი ინფორმაცია.
- ბიზნესგარემო. სუბიექტი შეიძლება ისეთ ბაზარზე საქმიანობდეს, რომელიც ძალიან ცვალებადია ან ჩავარდნები ახასიათებს (მაგალითად, სავალუტო კურსების მნიშვნელოვანი ცვლილების, ან არააქტიური ბაზრების გამო), ამიტომ, სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთ მონაცემებზე, რომლებზე დაკვირვება ყოველთვის არ არის შესაძლებელი;
- შესაძლებელია თუ არა (ან პრაქტიკულია თუ არა, იმ თვალსაზრისით, რაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით), რომ ხელმძღვანელობამ:
 - წინასწარ ზუსტად და საიმედოდ განჭვრიტოს წარსული ოპერაციის სამომავლო რეალიზება (მაგალითად, თანხის, რომელიც გადაიხდება პირობითი სახელშეკრულებო პირობის მიხედვით), ან სამომავლო მოვლენების ან პირობების (როგორცაა, სამომავლო საკრედიტო ზარალის სიდიდე ან სადაზღვევო მოთხოვნის ანგარიშსწორების-

თვის საჭირო თანხა და ანგარიშსწორების ვადები) მოხდენა და მათი გავლენა; ან

- მოიპოვოს ზუსტი და სრული ინფორმაცია არსებული მდგომარეობის შესახებ (მაგალითად, ინფორმაცია შეფასების მახასიათებლებზე, რომლებიც ასახავს ბაზრის მონაწილეთა მოსაზრებებს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით, სამართლიანი ღირებულების შეფასების დასაადგენად).

გ73. ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან გამჟღავნებული თანხის ოდენობა თავისთავად არ არის უზუსტობისადმი მისი მიდრეკილების მაჩვენებელი, რადგან სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება რეალურზე ნაკლები თანხით იყოს შეფასებული.

გ74. ზოგ შემთხვევაში შეფასების განუსაზღვრელობა შესაძლოა იმდენად მაღალი დონის იყოს, რომ შეუძლებელი იქნება დასაბუთებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება ნებადართული არ იყოს ამა თუ იმ მუხლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, ან სამართლიანი ღირებულებით მისი შეფასება. მსგავს ვითარებაში შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება არა მხოლოდ იმასთან, სააღრიცხვო შეფასება უნდა აღიარდეს თუ არა, ან სამართლიანი ღირებულებით უნდა შეფასდეს თუ არა, არამედ გამჟღავნებული ინფორმაციის დასაბუთებულობასთანაც. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ამგვარ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით შეიძლება მოითხოვებოდეს სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება (იხ. პუნქტები გ112–გ113, გ143–გ144).

გ75. ზოგ შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებულმა შეფასების განუსაზღვრელობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი წარმოქმნას სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მსგავსი გარემოებებისთვის მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს მოიცავს ასს 570 (გადასინჯული)⁴⁷.

სირთულე ან სუბიექტურობა (იხ. პუნქტი 16(ბ))

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე

47. ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

გ76. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასების მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ხელმძღვანელობისთვის სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის საჭიროება, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი რთულია და, შესაბამისად, შეიძლება უფრო მაღალია სააღრიცხვო შეფასებაში არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა. არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა შეიძლება უფრო მაღალი იყოს, თუ ხელმძღვანელობა სუბიექტში შემუშავებულ მოდელს იყენებს და მოდელის შემუშავების საკითხში ნაკლები გამოცდილება აქვს, ან ისეთ მოდელს იყენებს, რომელშიც გამოიყენება მეთოდი, რომელიც კონკრეტულ დარგში ან გარემოში დანერგილი ან გავრცელებული არ არის;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი შეფასების საფუძვლის ხასიათი, რამაც შეიძლება განაპირობოს რთული მეთოდის გამოყენების საჭიროება, რომელიც მოითხოვს წარსული ან საპროგნოზო მონაცემების მრავალი წყაროს ან დაშვების გამოყენებას, რომლებიც ერთმანეთთან მრავალმხრივ არის დაკავშირებული. მაგალითად, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხვის განსაზღვრისთვის შეიძლება საჭირო გახდეს განსჯა კრედიტის სამომავლო გადახდებისა და სხვა ფულადი ნაკადების შესახებ, წარსული მონაცემებისა და საპროგნოზო დაშვებების გათვალისწინების საფუძველზე. ანალოგიურად, სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულების შესაფასებლად შეიძლება საჭირო იყოს განსჯა სამომავლო სახელშეკრულებო გადახდების პროგნოზის გამოსათვლელად, წარსული გამოცდილებისა და მიმდინარე და სამომავლო საპროგნოზო ტენდენციების საფუძველზე.

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ77. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებისთვის საჭირო მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- მონაცემების მიღების პროცესის სირთულე, მონაცემების წყაროს რელევანტურობისა და საიმედოობის გათვალისწინებით. შესაძლოა გარკვეული წყაროებიდან მიღებული მონაცემები უფრო

საიმედო იყოს, ვიდრე სხვა წყაროებიდან მიღებული. ამასთან, კონფიდენციალურობასთან ან საკუთრებასთან დაკავშირებული მიზეზების გამო შეიძლება ინფორმაციის ზოგიერთმა წყარომ არ გაამჟღავნოს (ან სრულად არ გაამჟღავნოს) ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა მათ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საიმედოობის განსაზღვრისთვის, მაგალითად მათ მიერ გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების წყაროები ან როგორ განხორციელდა ამ მონაცემების შეგროვება და დამუშავება;

- მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი სირთულე. დიდი მოცულობის მონაცემებისა და მონაცემების მრავალი წყაროს შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს თანდაყოლილი სირთულე;
- რთული სახელშეკრულებო პირობების ინტერპრეტირების საჭიროება. მაგალითად, კომერციული მომწოდებლის ან მომხმარებლის ფასდათმობების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შემოსვლის ან გასვლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლოა დამოკიდებული იყოს რთულ სახელშეკრულებო პირობებზე, რომელთა ინტერპრეტირებას ან გაგებას სპეციფიკური გამოცდილება ან კომპეტენცია ესაჭიროება.

სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ78. იმის დასადგენად, სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ფინანსური ანგარიშების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში რამდენად კონკრეტულად არის მითითებული შეფასების მიდგომები, კონცეფციები, ხერხები და ფაქტორები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს შეფასების მოცემული მეთოდის ფარგლებში;
- თანხის ოდენობასთან ან ვადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, მათ შორის საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა. თანხის ოდენობა და ვადები შეფასებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის წყაროა, რაც განაპირობებს შეფასების დიაპაზონიდან წერტილოვანი შეფასების შერჩევასას ხელმძღვანელობის განსჯის საჭიროებას, რაც, თავის მხრივ, ქმნის ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობას. მაგალითად, შესაძლოა მაღალი ხარისხის სუბიექტურობა იყოს დაკავშირე-

ბული სააღრიცხვო შეფასებასთან, რომელიც მომავლის შესახებ საპროგნოზო დაშვებებს მოიცავს, რაც შეიძლება ხელმძღვანელობის მიკერძოებას ექვემდებარებოდეს.

სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ79. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების მიდრეკილებაზე, ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის სხვა რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო. მაგალითად, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან მაღალი დონის სუბიექტურობა დაკავშირებული, სავარაუდოდ, სააღრიცხვო შეფასებისთვის უფრო მეტად იქნება დამახასიათებელი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის გამო, რამაც შეიძლება შეფასების შესაძლო შედეგების ფართო დიაპაზონი განაპირობოს. ხელმძღვანელობამ შეიძლება ამ დიაპაზონში ისეთი შეფასება შეარჩიოს, რომელიც მოცემული გარემოებების შესაფერისი არ არის, ან რომელზეც ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ წინასწარ გამიზნულმა მიკერძოებამ მოახდინა გავლენა და, მაშასადამე, უზუსტობას შეიცავს. განმეორებადი აუდიტის შემთხვევაში გასული პერიოდების აუდიტის შედეგად გამოვლენილმა ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დაგეგმვასა და რისკის შეფასების პროცედურებზე.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ80. თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება, რომელიც ითვალისწინებს, სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენს გავლენას შეფასების განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, აუდიტორს ეხმარება იმის განსაზღვრაში, გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანი რისკია თუ არა.

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები

(იხ. მე-18 პუნქტი)

გ81. დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორს შეუძლია მე-18 პუნქტში აღწერილი ტესტირების სამი მეთოდიდან ნებისმიერის გამოყენება (ინდივიდუალურად ან გარკვეული კომბინაციით). მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად რამდენიმე დაშვების გამოყენების შემთხვევაში აუდი-

ტორს განსხვავებული ტესტირების მეთოდის გამოყენება შეუძლია თითოეული დაშვების მიმართ.

დამადასტურებელი ან საწინააღმდეგო რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

82. აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებების მხარდამჭერ და დამადასტურებელ ინფორმაციას, ისე ამ მტკიცებების საწინააღმდეგო ინფორმაციასაც.⁴⁸ აუდიტის მტკიცებულებების მიუკერძოებლად მოპოვება შეიძლება მოიცავდეს მტკიცებულებების მოპოვებას მრავალი წყაროდან როგორც სუბიექტის ფარგლებში, ისე გარედან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტის მტკიცებულებების ყველა შესაძლო წყაროს მოძიება.

გ83. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება, მით უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა.⁴⁹ ამგვარად, აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათის ან რაოდენობის გათვალისწინება შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკების შეფასება ზედა ზღვარს უახლოვდება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში.

გრადაცია

გ84. დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები:

- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები, რომლებიც გავლენას ახდენს საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე და ასევე სააღრიცხვო შეფასების აუდიტის ჩასატარებლად აუდიტორის მიერ მიდგომის შერჩევაზე. მაგალითად, არსებობის ან შეფასების მტკიცებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება უფრო დაბალი იყოს ისეთი ბონუსების დარიცხვის შემთხვევაში, რომელსაც თანამშრომლებს პერიოდის დასრულებიდან მალე უხდებიან. მსგავს ვითარებაში შეიძლება უფრო პრაქტიკული იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების შეფასებით, ვიდრე ტესტირების სხვა მეთოდების გამოყენებით;

48. ასს 500, პუნქტი გ5.

49. ასს 330, პუნქტები 7(ბ) და გ19.

- არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზები.

როდესაც აუდიტორი აპირებს ეფექტურად ფუნქციონირებად კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ85. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, როდესაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია, როგორ მაღალი, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკების შემთხვევაში. ეს შეიძლება ისეთ შემთხვევებს ეხებოდეს, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე მაღალი ხარისხის სირთულე ახდენს გავლენას. როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან მაღალი ხარისხის სუბიექტურობაა დაკავშირებული და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას საჭიროებს, კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, აუდიტორს შეუძლია უფრო მეტი აქცენტი გააკეთოს ძირითადი პროცედურების ჩატარებაზე, კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის ტესტირების ნაცვლად.

გ86. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ოპერაციების ხასიათი, სიხშირე და მოცულობა;
- კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა, მათ შორის კონტროლის მექანიზმები სათანადოდაა შემუშავებული თუ არა შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, აგრეთვე რისკების მართვის ეფექტიანობა;
- კონკრეტული კონტროლის მექანიზმების მნიშვნელობა სუბიექტის კონტროლის საერთო მიზნებისა და პროცესებისთვის, მათ შორის ოპერაციების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემის სირთულე;
- კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი და გამოვლენილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები;
- იმ რისკების ხასიათი, რომლებზე რეაგირებისთვისაც არის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმი, მაგალითად, განსჯის გამოყენებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურის შედარება განსჯის მხარდაჭერი მონაცემების კონტროლის პროცედურასთან;

- იმ თანამშრომლების კომპეტენცია, რომლებიც მონაწილეობენ კონტროლის განხორციელებაში;
- კონტროლის პროცედურების შესრულების სიხშირე; და
- კონტროლის პროცედურის შესრულების მტკიცებულება.

როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება

გ87. ზოგიერთ დარგში, როგორცაა, მაგალითად საფინანსო მომსახურების დარგი, ხელმძღვანელობა საინფორმაციო ტექნოლოგიებს ინტენსიურად იყენებს საქმიანობის განსახორციელებლად. ამიტომ, შეიძლება უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი, რომ გარკვეულ საადრცხვო შეფასებებთან ისეთი რისკები იქნება დაკავშირებული, რომელთა შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით.

გ88. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია შემდეგ გარემოებებში:

- როდესაც კონტროლი აუცილებელია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების გარდა სხვა წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის მიღებასთან, დოკუმენტირებასთან, დამუშავებასა და ანგარიშგებაში წარდგენასთან დაკავშირებული რისკების შესამცირებლად;
- როდესაც ერთი ან მეტი მტკიცების მხარდამჭერი ინფორმაციის მიღება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ანგარიშგებაში წარდგენა ელექტრონულად ხდება. სავარაუდოდ, ეს ის შემთხვევაა, როდესაც დიდი მოცულობისაა ოპერაციები ან მონაცემები, ან რთული მოდელი გამოიყენება, რომელიც საჭიროებს საინფორმაციო ტექნოლოგიის ინტენსიურ გამოყენებას, ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად. საფინანსო დაწესებულებას ან კომუნალური მომსახურების სუბიექტს შეიძლება დასჭირდეს მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის კომპლექსური ანარიცხის შექმნა. მაგალითად, კომუნალური მომსახურების სუბიექტის შემთხვევაში, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის დასადგენად გამოყენებული მონაცემები შეიძლება მოიცავდეს დიდი მოცულობის ოპერაციებიდან წარმოქმნილ ბევრ მცირე ნაშთს. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია

მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის ოდენობის დასადგენად გამოყენებულ მოდელთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გარეშე.

- მსგავს შემთხვევებში აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ამ ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობაზე.
- გ89. გარკვეული სუბიექტების (როგორცაა, მაგალითად ბანკი ან სადაზღვევო კომპანია) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორს შეიძლება კანონით ან მარეგულირებელი ნორმებით მოეთხოვებოდეს ასევე დამატებითი პროცედურების ჩატარება შიდა კონტროლთან დაკავშირებით, ან მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება შიდა კონტროლზე. ზემოაღნიშნულ და სხვა ანალოგიურ შემთხვევებში აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს ამგვარი პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოყენება, იმის გათვალისწინებით, შემდგომში ადგილი ჰქონდა თუ არა ისეთ ცვლილებებს, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტისთვის ამ კონტროლის მექანიზმის რელევანტურობაზე.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ90. როდესაც მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი აუდიტორის დამატებითი პროცედურები მოიცავს მხოლოდ ძირითად პროცედურებს, ასს 330-ით⁵⁰ მოითხოვება, რომ ეს პროცედურები მოიცავდეს დეტალურ (ელემენტების) ტესტირებას. ამგვარი ელემენტების ტესტები შეიძლება შემუშავდეს და ჩატარდეს წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტში აღწერილი ნებისმიერი მიდგომის ფარგლებში, არსებული გარემოებების გათვალისწინებით განხორციელებული აუდიტორის პროფესიული განსჯის საფუძველზე. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისთვის ელემენტების ტესტების მაგალითებია:

- შემოწმება, მაგალითად, ხელშეკრულებების შემოწმება პირობების ან დაშვებების დასადასტურებლად;
- ხელახლა გამოთვლა, მაგალითად, მოდელის მათემატიკური სისწორის შემოწმება და დადასტურება;
- გამოყენებული დაშვებების შედარება შესაბამის დოკუმენტებთან, როგორცაა, მაგალითად მესამე მხარის მიერ გამოქვეყნებული ინფორმაცია.

50. ასს 330, 21-ე პუნქტი.

აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან (იხ. 21-ე პუნქტი)

- გ91. ზოგჯერ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან მოპოვებულმა ინფორმაციამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ. მაგალითად, პერიოდის დასრულების შემდეგ ისეთი პროდუქტის მთელი მარაგის გაყიდვა, რომლის წარმოება შეწყდა, საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს იძლევა პერიოდის ბოლოს მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესახებ. სხვა შემთხვევაში ტესტირებისთვის ზემოაღნიშნული მეთოდის გამოყენება შეიძლება აუცილებელი იყოს მე-18 პუნქტში აღწერილ სხვა მიდგომასთან დაკავშირებით.
- გ92. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარმა მოვლენებმა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები უზრუნველყოს მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული პირობები და მოვლენები მხოლოდ ხანგრძლივ პერიოდში ვითარდება. ამასთან, სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის მიზნის გამო, შეიძლება პერიოდის დასრულების შემდეგ მიღებული ინფორმაცია არ ასახავდეს საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით არსებულ მოვლენებს ან პირობებს და, შესაბამისად, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის.
- გ93. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კონკრეტულ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით არ გამოიყენებს ტესტირების ზემოაღნიშნულ მიდგომას, აუდიტორს მაინც მოეთხოვება ასს 560-ის მოთხოვნების დაცვა. ასს 560-ის შესაბამისად აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ გამოვლენილია⁵¹ და სათანადოდაა ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში⁵² ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი ყველა მოვლენა, რომლებიც განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებას ან საჭიროებს გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ვინაიდან სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო

51. ასს 560, მე-6 პუნქტი.

52. ასს 560, მე-8 პუნქტი.

შეფასებების გარდა სხვა მრავალი ტიპის სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მომავალი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების შედეგებზე, განსაკუთრებით რელევანტურია აუდიტორის მიერ ასს 560-ის მოთხოვნების შესაბამისად შესრულებული სამუშაო.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ94. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირების ჩატარება შეიძლება შესაფერისი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ ჩატარებული გასული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული პროცესი მისაღებია;
- სააღრიცხვო შეფასება ეყრდნობა მსგავსი ხასიათის მუხლების დიდ ერთობლიობას და ისინი ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში მითითებულია, როგორ უნდა გამოითვალოს ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება, მაგალითად მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხი;
- სააღრიცხვო შეფასება მიღებულია მონაცემების ტრადიციული სტანდარტული დამუშავების შედეგად.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირება შესაძლოა შესაფერისი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ტესტირების სხვა არც ერთი მიდგომის გამოყენება არ არის პრაქტიკული, ან მისი გამოყენება შესაძლებელია ტესტირების რომელიმე სხვა მიდგომასთან ერთად.

წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების ცვლილება (იხ. პუნქტები 23(ა), 24(ა), 25(ა))

გ95. როდესაც წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდის, მნიშვნელოვანი დაშვების ან მონაცემების ცვლილება არ ეყრდნობა ახალ გარემოებებს ან ახალ ინფორმაციას, ან მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაში არ არის ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს არსებული გარემოებების დამატებით განხილვა ხელმძღვანელობასთან და მისთვის კითხვების დასმა გამოყენებული დაშვებების ადეკვატურობის თაობაზე.

ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნები (იხ. პუნქტები 23(ბ), 24(ბ), 25(ბ))

გ96. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს, მან ეს საკითხი დამატებით უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და შესაძლოა აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა კიდევ ერთხელ შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ გამოყენებული მეთოდი, დაშვებები და მონაცემები შესაფერისი და მისაღებია არსებულ ვითარებაში. კონკრეტულ საადრიცხო შეფასებასთან მიმართებით ხელმძღვანელობის მიკერძოების მაგალითია, როდესაც ხელმძღვანელობა სათანადო დიაპაზონს განსაზღვრავს რამდენიმე დაშვებისთვის და თითოეულ შემთხვევაში გამოყენებულ დაშვებას აიღებს ამ დიაპაზონის ბოლო მნიშვნელობიდან, რის შედეგადაც შეფასების ყველაზე ხელსაყრელი შედეგი მიიღება.

მეთოდები

მეთოდის შერჩევა (იხ. პუნქტი 23(ა))

გ97. როდესაც აუდიტორი იხილავს, შერჩეული მეთოდის შესაფერისობასა და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ მეთოდში განხორციელებული ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული მეთოდის შერჩევისთვის;
- ეს მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების, საადრიცხო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს;
- როდესაც ხელმძღვანელობა დაადგენს, რომ სხვა მეთოდების შედეგად მნიშვნელოვნად განსხვავებული შეფასებების დიაპაზონი მიიღება – როგორ იკვლევს ხელმძღვანელობა ამ განსხვავებების მიზეზებს; და
- მეთოდის ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

მეთოდის სუბიექტური მოსაზრებით შეცვლა დროთა განმავლობაში ფინანსური ანგარიშგებების შეუთავსებლობას იწვევს და შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობებიც გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

ამ საკითხების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის შეფასების მეთოდი ან ნებადართულია რამდენიმე მეთოდის გამოყენება.

რთული მოდელირება (იხ. პუნქტი 23(დ))

გ98. მოდელი და შესაბამისი მეთოდი, სავარაუდოდ, უფრო რთულია, როდესაც:

- მეთოდის გასაგებად და გამოსაყენებლად, მათ შორის მოდელის შემუშავებისა და სათანადო მონაცემებისა და დაშვებების შერჩევისთვის საჭიროა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- რთულია მოდელში გამოსაყენებელი მონაცემების მოპოვება, რადგან შეზღუდვები არსებობს მონაცემების ხელმისაწვდომობაზე, ან მათზე დაკვირვებაზე ან წვდომაზე; ან
- რთულია მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების მთლიანობის შენარჩუნება (მაგ., სისწორე, ურთიერთშესაბამისობა ან სისრულე) შეფასების მრავალი მახასიათებლისა და მათ შორის უამრავი ურთიერთკავშირის, ან გამოთვლებისთვის საჭირო უამრავი იტერაციის არსებობის გამო.

გ99. როდესაც ხელმძღვანელობა რთულ მოდელს იყენებს, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მოდელის ქმედითობა შემოწმდა თუ არა გამოყენებამდე და რეგულარული ინტერვალებით ხდება თუ არა მისი ქმედითობის ხელახლა შემოწმება იმის დასადგენად, მოდელი ისევ შესაფერისია თუ არა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
 - მოდელის თეორიული გამართულობა;
 - მოდელის მათემატიკური სისწორე;
 - მოდელში გამოყენებული მონაცემების სისწორე და სისრულე; და
 - მოდელის შედეგები ფაქტობრივ ოპერაციებთან შედარებით.

- სათანადოდ შეიცვალა თუ არა კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ხელმძღვანელობა მოდელის გამოყენებისას იყენებს თუ არა სათანადო უნარ-ჩვევებსა და ცოდნას.

ზემოაღნიშნული საკითხების გათვალისწინება სასარგებლო იქნება ისეთი მეთოდის შემთხვევაშიც, რომელიც არ საჭიროებს რთულ მოდელირებას.

გ100. ხელმძღვანელობამ შეიძლება დააკორექტიროს მოდელის შედეგები, რათა დააკმაყოფილოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები. ზოგიერთ დარგში მსგავს კორექტირებებს „მოპირკეთებას“ უწოდებენ. სამართლიანი ღირებულების საადრიცხო შეფასებების შემთხვევაში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმის გათვალისწინება, მოდელის შედეგების კორექტირებები, თუ ასეთი არსებობს, ასახავს თუ არა იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მსგავს ვითარებაში.

მეთოდის გამოყენებისას მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნება (იხ. პუნქტი 23(ე))

გ101. მეთოდის გამოყენებისას მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნება გულისხმობს ამ მონაცემებისა და დაშვებების სისწორისა და სისრულის შენარჩუნებას ინფორმაციის დამუშავების ყველა ეტაპზე. მსგავსი მთლიანობის დარღვევამ შეიძლება გამოიწვიოს მონაცემებისა და დაშვებების დამახინჯება და უზუსტობების წარმოქმნა. ამ კუთხით აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მონაცემები და დაშვებები უნდა ექვემდებარებოდეს ხელმძღვანელობის მიერ განზრახულ ყველა ცვლილებას და არ ექვემდებარებოდეს უნებლიე ცვლილებებს ისეთი ქმედებების განხორციელებისას, როგორცაა სისტემაში მონაცემების შეტანა, შენახვა, ძებნა, გადაცემა ან დამუშავება.

მნიშვნელოვანი დაშვებები (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ102. როდესაც აუდიტორი იხილავს, მნიშვნელოვანი დაშვებების შესაფერისობასა და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული დაშვების შერჩევითვის;
- ეს დაშვება შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების,

სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს; და

- მეთოდის ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. სააღრიცხვო შეფასების სუბიექტურმა ცვლილებებმა შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

გ103. ხელმძღვანელობას შეუძლია ალტერნატიული დაშვებების ან სააღრიცხვო შეფასებების შედეგების შეფასება, რისთვისაც შესაძლებელია მრავალი მიდგომის გამოყენება, გარემოებებისა და მიხედვით. ერთ-ერთი შესაძლო მიდგომაა მგრძნობიარობის ანალიზის ჩატარება. ამგვარი ანალიზი შეიძლება მოიცავდეს იმის დადგენას, როგორ იცვლება სააღრიცხვო შეფასების ფულადი სიდიდე სხვადასხვა დაშვების შემთხვევაში. შედეგები შეიძლება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაშიც კი სხვადასხვანაირი იყოს, რადგან ბაზრის განსხვავებული მონაწილეები განსხვავებულ დაშვებებს გამოიყენებენ. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება განაპირობოს შედეგების მრავალი სცენარი, რომლებსაც ზოგჯერ ხელმძღვანელობა შედეგების დიაპაზონს უწოდებს და მოიცავს „პესიმისტურ“ და „ოპტიმისტურ“ სცენარებს.

გ104. აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ცოდნის შედეგად აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებული დაშვებები, ან შეიძლება აუდიტორმა თვითონ გამოიკვლიოს ისინი. მსგავსი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად სუბიექტის საქმიანობის პროგნოზებს, სტრატეგიის დოკუმენტებში გამოყენებულ დაშვებებსა და სამომავლო ფულად ნაკადებს. ამასთან, თუ გარიგების პარტნიორს სხვა გარიგებებიც აქვს შესრულებული მოცემული სუბიექტისთვის, ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს)⁵³ მოითხოვება, რომ გარიგების პარტნიორმა განიხილოს, სხვა გარიგებებიდან მიღებული ინფორ-

53. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 15(ბ) პუნქტი.

მაცია შესაფერისია თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ეს ინფორმაცია სასარგებლო იქნება აგრეთვე იმის დასადგენად, მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებულ დაშვებებთან.

გ105. მნიშვნელოვანი დაშვებების შესაფერისობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული ზომების გატარების უნარზე. ხელმძღვანელობა ხშირად დოკუმენტებში ასახავს კონკრეტული აქტივების ან ვალდებულებებისთვის შესაფერის გეგმებსა და განზრახვას და შესაძლოა ამის გაკეთება ხელმძღვანელობას ევალებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით. ხელმძღვანელობის განზრახვისა და უნარის შესახებ მოსაპოვებელი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და მოცულობა პროფესიული განსჯის საგანია. საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოცხადებული განზრახვის განხორციელების წარსული გამოცდილების მიმოხილვას;
- წერილობითი ფორმით არსებული გეგმებისა და სხვა დოკუმენტების, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტების, უფლებამოსილების მინიჭების დოკუმენტების ან ოქმების მიმოხილვას;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას გარკვეული ქმედებების განხორციელების დამამტკიცებელი არგუმენტების თაობაზე;
- ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე პერიოდში მომხდარი მოვლენების მიმოხილვას;
- სუბიექტის მიერ ამა თუ იმ სამოქმედო კურსის განხორციელების უნარის შეფასებას, სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის არსებული ვალდებულებების ზეგავლენისა და ასევე იურიდიული, მარეგულირებელი ან სახელშეკრულებო შეზღუდვების გათვალისწინებით, რომლებსაც შეუძლია ხელმძღვანელობის ქმედებების განხორციელების შესაძლებლობაზე გავლენის მოხდენა;
- იმის გათვალისწინება, ხელმძღვანელობამ დააკმაყოფილა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი დოკუმენტირების მოთხოვნები, თუ ასეთი არსებობს.

თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით შესაძლოა ნებადართული არ იყოს ხელმძღვანელობის განზრახვის ან გეგმების გათვალისწინება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას. ხშირად ასე ხდება სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, რადგან მათი შეფასების მიზნის თანახმად, სავალდებულოა, რომ მნიშვნელოვანი დაშვებები ასახავდეს ბაზრის მონაწილეთა მიერ გამოყენებულ დაშვებებს.

მონაცემები (იხ. პუნქტი 25(ა))

გ106. როდესაც აუდიტორი იხილავს, გამოსაყენებლად შერჩეული მონაცემების შესაფერისობას და, საჭიროების შემთხვევაში, წინა პერიოდის შემდეგ ამ მონაცემებში შეტანილი ცვლილებების მიზანშეწონილობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით, შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- მისაღებია თუ არა ხელმძღვანელობის არგუმენტები მოცემული მონაცემების შერჩევისათვის;
- ეს მონაცემები შესაფერისია თუ არა მოცემული გარემოებების, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, ასევე შეფასების სხვა ხელმისაწვდომი კონცეფციების ან ხერხების, მარეგულირებელი ნორმების, კონკრეტული საქმიანობის, დარგისა და იმ გარემოსი, სადაც სუბიექტი საქმიანობს; და
- მონაცემების ცვლილება ახალმა გარემოებებმა განაპირობა თუ ახალმა ინფორმაციამ. როდესაც ასე არ არის, ცვლილება შეიძლება დაუსაბუთებელი იყოს ან არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. სააღრიცხვო შეფასებების სუბიექტური ცვლილებები დროთა განმავლობაში ფინანსური ანგარიშგებების შეუთავსებლობას იწვევს და შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობაც გამოიწვიოს, ან მიანიშნებდეს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებაზე. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ133–გ136)

მონაცემების რელევანტურობა და საიმედოობა (იხ. პუნქტი 25(გ))

გ107. თვითონ სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის გამოყენების შემთხვევაში ასს 500-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, ეს

ინფორმაცია საკმარისად საიმედოა თუ არა აუდიტორის მიზნებისათვის, მათ შორის, აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შესახებ, საჭიროების შემთხვევაში და ასევე იმის შესაფასებლად, ეს ინფორმაცია საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებულია თუ არა აუდიტორის მიზნებისათვის.⁵⁴

რთული იურიდიული ან სახელშეკრულებო პირობები (იხ. პუნქტი 25(დ))

გ108. როდესაც საადრიცხო შეფასება რთულ იურიდიულ ან სახელშეკრულებო პირობებს ეყრდნობა, აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

- იმის განხილვა, ხელშეკრულების გასაგებად ან ინტერპრეტირებისათვის საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- სუბიექტის იურისტების გამოკითხვა იურიდიულ ან სახელშეკრულებო პირობებთან დაკავშირებით; და
- ძირითადი ხელშეკრულების ინსპექტირება, რათა:
 - შეაფასოს მოცემული ოპერაციის ან ხელშეკრულების კომერციული მიზანი; და
 - დაადგინოს, ხელშეკრულების პირობები შეესაბამება თუ არა ხელმძღვანელობისეულ ინტერპრეტაციას.

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა

ხელმძღვანელობის ქმედებები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად (იხ. პუნქტი 26(ა))

გ109. შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმის დასადგენად, ხელმძღვანელობამ მიიღო თუ არა სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად. კერძოდ, ხელმძღვანელობამ:

- ა) შეფასების განუსაზღვრელობა გამოიკვლია თუ არა წყაროების იდენტიფიცირების, შეფასების შედეგების თანდაყოლილი ცვალებადობის ხარისხისა და ასევე გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო შედეგების შესაბამისი დიაპაზონის შეფასებით;

54. ასს 500, მე-9 პუნქტი.

- ბ) განსაზღვრა თუ არა, რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე ან სუბიექტურობა არსებითი უზუსტობის რისკზე შეფასების პროცესში და ამ სიტუაციით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნის შესაძლებლობა შეამცირა თუ არა შემდეგი ზომების გატარებით:
- (i) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოიყენა სათანადო უნარ-ჩვევები და ცოდნა; და
 - (ii) გამოიყენა პროფესიული განსჯა, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მიდრეკილების გამოვლენისა და მის შესამცირებლად სათანადო ზომების მიღების მეშვეობით; და
- გ) შეფასების განუსაზღვრელობა შეამცირა თუ არა ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევით, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა.

ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა (იხ. პუნქტი 26(ბ))

გ110. ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა შერჩევასა და შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის განსაზღვრასთან დაკავშირებით აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- გამოყენებული მეთოდები და მონაცემები სათანადოდ იყო თუ არა შერჩეული, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმისაწვდომი იყო ალტერნატიული მეთოდები და მონაცემების ალტერნატიული წყაროები;
- გამოყენებული შეფასების მახასიათებლები შესაფერისი და სრული იყო თუ არა;
- გამოყენებული დაშვებები შერჩეული იყო თუ არა გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან და გამყარებული იყო თუ არა რელევანტური და საიმედო მონაცემებით;
- გამოყენებული მონაცემები იყო თუ არა სათანადო, რელევანტური და საიმედო, ამასთან, შენარჩუნებული იყო თუ არა მონაცემების მთლიანობა;

- გამოთვლები მეთოდის შესაბამისად შესრულდა თუ არა და მათემატიკურად სწორი იყო თუ არა;
- ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება სათანადოდ იყო თუ არა შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგებიდან;
- შესაბამის განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არის თუ არა მითითებული, რომ ეს თანხა შეფასებული სიდიდეა და ახსნილია თუ არა შეფასების პროცესის ხასიათი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, მათ შორის გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ცვალებადობა.

გ111. ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების ადეკვატურობის შეფასებისას აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ხელმძღვანელობამ შეასრულა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები ადგენს წერტილოვან შეფასებას, რომელიც გამოყენებულ უნდა იქნეს ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ, ან დადგენილია შეფასების კონკრეტული მეთოდი;
- ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა განსჯა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებისას იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი არ არის, როგორ უნდა შეირჩეს თანხა გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგებიდან.

გ112. ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის დასაბუთებულობის შეფასებისას განსახილველია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება ითვალისწინებდეს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას:

- სადაც მითითებულია, რომ თანხა შეფასებული სიდიდეა და ახსნილია შეფასების პროცესის ხასიათი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, მათ შორის გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების ცვალებადობა. ზემოაღნიშნული საფუძვლებით შეიძლება ასევე მოითხოვებოდეს დამა-

ტებითი ინფორმაციის გამჟღავნება, ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნის მისაღწევად;⁵⁵

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. კონკრეტული ვითარებიდან გამომდინარე, შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორცაა პრინციპები, საფუძვლები, კონვენციები, წესები და პრაქტიკული ხერხები, რომლებიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად;
- მნიშვნელოვანი განსჯის შესახებ (მაგალითად, საკითხები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე), ასევე მნიშვნელოვანი საპროგნოზო დაშვებების ან შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროების შესახებ.

გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება აუცილებელი გახდეს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით უშუალოდ მოთხოვნილის გარდა, დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, ან შესაბამისობის საფუძვლების შემთხვევაში – იმისათვის, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ შეცდომაში არ შეიყვანოს მომხმარებელი

- გ113. რაც უფრო მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებასთან, უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები შეფასდება, როგორც მაღალი და, შესაბამისად, საჭირო იქნება უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება 35-ე პუნქტის შესაბამისად, იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას.
- გ114. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ამა თუ იმ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია აუდიტორის

55. ფასს 13 – „სამართლიანი ღირებულების შეფასება“, 92-ე პუნქტი.

მხრიდან მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს, მაშინ შეიძლება ეს საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხს წარმოადგენდეს.⁵⁶

როდესაც ხელმძღვანელობას არ მიუღია სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად (იხ. 27-ე პუნქტი)

- გ115. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობას სათანადო ზომები არ მიუღია შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და მის შესამცირებლად, აუდიტორს შეუძლია ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, ალტერნატიული დაშვებების განხილვა ან მგრძობიარობის ანალიზის ჩატარება.
- გ116. იმის დასადგენად, წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა პრაქტიკულია თუ არა, აუდიტორს, სხვასთან ერთად, შეიძლება დასჭირდეს მაგალითად, იმის განხილვა, შეუძლია თუ არა მას ამის გაკეთება ისე, რომ ზიანი არ მიადგეს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვას. განხილვისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს შესაბამისი ეთიკური ნორმები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე აღებასთან დაკავშირებულ აკრძალვებს.
- გ117. თუ ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული საპასუხო ზომების განხილვის შემდეგ აუდიტორი დაადგენს, რომ პრაქტიკული არ არის შეფასების წერტილის ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა, მან 34-ე პუნქტის შესაბამისად უნდა შეაფასოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტზე ან აუდიტორის მოსაზრებაზე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრა ან აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება (იხ. პუნქტები 28–29-ე)

- გ118. ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასებისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესაფასებლად, აუდიტორის მიერ საკუთარი წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა შეიძლება მიზანშეწონილი მიდგომა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ ჩატარებული, წინა პერიოდის ფინანსურ

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

ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული პროცესი მოსალოდნელი არ არის, რომ ეფექტური იქნება;

- კარგად სტრუქტურირებული არ არის ან სათანადოდ არ სრულდება სუბიექტის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებულ ხელმძღვანელობის პროცესში და ამ პროცესზე კონტროლის განსახორციელებლად;
- პერიოდის დასრულების შემდეგ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები ან განხორციელებული ოპერაციები სათანადოდ გათვალისწინებული არ არის, მიუხედავად იმისა, რომ ხელმძღვანელობას ამის გაკეთება მოეთხოვებოდა და მსგავსი მოვლენები და ოპერაციები წინააღმდეგობაში მოდის ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებასთან;
- არსებობს შესაფერისი ალტერნატიული დაშვებები ან შესაფერისი მონაცემების წყაროები, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისთვის;
- ხელმძღვანელობას არ მიუღია სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად ან მის შესამცირებლად (იხ. 27-ე პუნქტი).

გ119. წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრის საჭიროების შესახებ აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებმა, რომლითაც შეიძლება დადგენილი იყოს წერტილოვანი შეფასება, რომელიც გამოიყენება ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ, ან შეფასების კონკრეტული მეთოდი (მაგალითად, დისკონტირებული, ალბათობებით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულება ან ყველაზე დიდი ალბათობით მოსალოდნელი შედეგი).

გ120. აუდიტორის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, წერტილოვანი შეფასება განსაზღვროს თუ დიაპაზონი, შეიძლება დამოკიდებული იყოს შეფასების ხასიათსა და არსებულ ვითარებაში აუდიტორის განსჯაზე. მაგალითად, შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე შეიძლება ნაკლები ცვალებადობა იყოს მოსალოდნელი გონივრული შესაძლო შედეგების. ასეთ შემთხვევაში შესაძლოა ეფექტური მიდგომა იყოს წერტილოვანი

შეფასების განსაზღვრა, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესაძლებელია მისი მაღალი სიზუსტით განსაზღვრა.

გ121. აუდიტორს წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა რამდენიმე გზით შეუძლია, მაგალითად:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მოდელისგან განსხვავებული მოდელის გამოყენებით, რომელიც კომერციულად ხელმისაწვდომია კონკრეტულ სექტორში ან დარგში გამოსაყენებლად, ან ფირმის ან აუდიტორის მიერ შექმნილი მოდელის მეშვეობით;
- ხელმძღვანელობის მოდელის გამოყენებით, მაგრამ ალტერნატიული დაშვებების შემუშავებით ან ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მონაცემთა წყაროებისგან განსხვავებული წყაროების გამოყენებით;
- აუდიტორის საკუთარი მეთოდის გამოყენებით, მაგრამ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისგან განსხვავებული დაშვებების განსაზღვრით;
- სპეციალიზებული ექსპერტული ცოდნის მქონე პირის დაქირავებით მოდელის შესაქმნელად ან გამოსაყენებლად, ან სათანადო დაშვებების განსაზღვრისთვის;
- სხვა შესადარისი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების, ან, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ბაზრების გათვალისწინებით.

გ122. აუდიტორს წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა ასევე შეუძლია სააღრიცხვო შეფასების ნაწილისთვის (მაგალითად, კონკრეტული დაშვებისთვის, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების მხოლოდ გარკვეული ნაწილი წარმოქმნის არსებითი უზუსტობის რისკს).

გ123. საკუთარი მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების გამოყენებით წერტილოვანი შეფასების ან დიაპაზონის განსაზღვრით აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების მიზანშეწონილობის შესახებ. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების დასაბუთებულობის შესაფასებლად საკუთარ დაშვებებს იყენებს შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრისთვის, აუდიტორს შეიძლება შეხედულება ჩამოუყალიბდეს ასევე იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვანი დაშვებების შერჩევას განხორციელებული განსჯა შეიცავს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს.

- გ124. 29(ა) პუნქტში მოცემული მოთხოვნის თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რომ დიაპაზონი მხოლოდ ისეთ თანხებს მოიცავდეს, რომლებიც გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით. ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუდიტორმა აუდიტის მტკიცებულებები ინდივიდუალურად უნდა მოიპოვოს დიაპაზონის ფარგლებში თითოეული შესაძლო შედეგის შესახებ. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა, სავარაუდოდ, მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს იმის თაობაზე, რომ შესაძლო შედეგების მოცემული დიაპაზონის ორივე ბოლო მნიშვნელობა დასაბუთებულია მოცემულ გარემოებებში და ამით ისიც დამტკიცდება, რომ დიაპაზონის ფარგლებში ამ ორ მნიშვნელობას შორის მოქცეული სიდიდეებიც დასაბუთებულია.
- გ125. აუდიტორის მიერ განსაზღვრული დიაპაზონი შეიძლება იყოს მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი არსებითობის დონის ჯერადი სიდიდე, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც არსებითობა ემყარება სუბიექტის საქმიანობის შედეგებს (მაგალითად, დაბეგრამდე მოგებას) და ეს მაჩვენებელი აქტივებთან ან ბალანსის სხვა მუხლებთან შედარებით მცირეა. მსგავსი სიტუაცია, სავარაუდოდ, ხშირად წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა თვითონ არსებითობის დონის ჯერადია, რაც უფრო მეტად დამახასიათებელია გარკვეული სახის სააღრიცხვო შეფასებებისათვის ზოგიერთ დარგი, როგორცაა, მაგალითად დაზღვევა ან საბანკო საქმე, სადაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა უფრო ტიპური მოვლენაა და ამასთან დაკავშირებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება კონკრეტულ მოთხოვნებს შეიცავდეს. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დიაპაზონი, რომელიც არსებითობის დონის ჯერადია, მისი აზრით, შეესაბამება არსებულ ვითარებას. ასეთ შემთხვევაში, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის დასაბუთებულობის შეფასებას აუდიტორის მიერ, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ამგვარ განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდაა აღწერილი და ახსნილი შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონე და შესაძლო შედეგების დიაპაზონი. გ139–გ144 პუნქტებში განხილულია დამატებითი საკითხები, რომელთა გათვალისწინებაც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მსგავს გარემოებებში.

აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ126. აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს, შეიძლება შექმნილი იყოს სუბიექტში, მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს საფუძველზე ან მოპოვებული იყოს გარე საინფორმაციო წყაროდან.

გარე საინფორმაციო წყაროები

გ127. როგორც ასს 500-შია⁵⁷ ახსნილი, გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაციის საიმედოობაზე გავლენას ახდენს წყარო და მისი ხასიათი და დამოკიდებულება იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მოპოვებულია ეს მტკიცებულება. ამგვარად, სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული ინფორმაციის საიმედოობის განსაზღვრისთვის საჭირო დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა შეიძლება განსხვავებული იყოს, რაც დამოკიდებული იქნება ზემოაღნიშნული ფაქტორების ხასიათზე. მაგალითად:

- როდესაც საბაზრო ან დარგის მონაცემები, ფასები ან ფასების დადგენასთან დაკავშირებული მონაცემები ერთადერთი გარე საინფორმაციო წყაროდან არის მოპოვებული, რომელიც სპეციალიზებულია მსგავსი ინფორმაციის შექმნაზე, აუდიტორს ფასების შესახებ ინფორმაციის მოძიება შეუძლია სხვა დამოუკიდებელი წყაროდან, შედარების მიზნით;
- როდესაც საბაზრო ან დარგის მონაცემები, ფასები ან ფასების დადგენასთან დაკავშირებული მონაცემები რამდენიმე დამოუკიდებელი გარე საინფორმაციო წყაროდან არის მოპოვებული და მათ შორის კონსენსუსი არსებობს, მაშინ აუდიტორს შეიძლება ინდივიდუალური წყაროდან მოპოვებული მონაცემების საიმედოობის შესახებ ნაკლები მტკიცებულებების მოპოვება დასჭირდეს;
- როდესაც რამდენიმე წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია ბაზრის შეხედულებებს შორის განსხვავებებს გვიჩვენებს, აუდიტორს შეუძლია ამ განსხვავების მიზეზების გამოკვლევა. განსხვავება შეიძლება გამოწვეული იყოს განსხვავებული მეთოდების, დამ-

57. ასს 500, პუნქტი ვ35.

ვებების ან მონაცემების გამოყენებით. მაგალითად, ერთი წყარო შეიძლება მიმდინარე ფასებს იყენებდეს, მეორე კი სამომავლო ფასებს. როდესაც განსხვავება დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობასთან, აუდიტორს 26(ბ) პუნქტით მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, დასაბუთებულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ის ინფორმაცია, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა. მსგავს შემთხვევებში ასევე მნიშვნელოვანია პროფესიული განსჯის განხორციელება გამოყენებული მეთოდების, დაშვებების ან მონაცემების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის განხილვისას;

- როდესაც გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია ამ წყაროს მიერ არის შემუშავებული საკუთარი მოდელ(ებ)ის მეშვეობით. ასეთი შემთხვევისთვის შესაფერისი მითითებები მოცემულია ასს 500-ის გ34ე პუნქტში.

გ128. სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის რეღევანტურობისა და საიმედოობის განხილვისას შეიძლება დამატებით შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ა) სამართლიანი ღირებულებები მსგავსი ფინანსური ინსტრუმენტით სავაჭრო ოპერაციებს ეყრდნობა, თუ აქტიური ბაზრის კოტირებულ ფასებს;
- ბ) როდესაც სამართლიანი ღირებულებები შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ოპერაციებს ეყრდნობა _ როგორ ხდება ამ ოპერაციების გამოვლენა და მათი შესადარისობის დადგენა;
- გ) როდესაც არ არსებობს მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით, ან შესადარისი აქტივებისა და ვალდებულებებით განხორციელებული ოპერაციები _ როგორ შეიქმნა ინფორმაცია, მათ შორის შექმნილი და გამოყენებული ამოსავალი ინფორმაცია ითვალისწინებს თუ არა დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის დასადგენად; და
- დ) როდესაც სამართლიანი ღირებულების შეფასება ბროკერის კოტირებულ ფასს ეყრდნობა, ეს ფასი:
 - (i) ეკუთვნის თუ არა იმ ბაზრის მონაწილეს, რომელიც იმავე სახის ფინანსური ინსტრუმენტებით ახორციელებს ოპერაციებს;

- (ii) იურიდიული ძალის მქონეა თუ არა და, ამასთან, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება თუ არა ისეთ კოტირებულ ფასებს, რომლებიც იურიდიული ძალის მქონე შეთავაზებებს ასახავს;
- (iii) ასახავს თუ არა საბაზრო პირობებს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით მოითხოვება.

გ129. როდესაც გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, შესაძლებელია თუ არა ამ ინფორმაციის მოპოვება ან ინფორმაცია საკმარისად დეტალიზებულია თუ არა იმ თვალსაზრისით, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას გარე საინფორმაციო წყაროს მიერ გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და სხვა მონაცემების შესახებ. შესაძლოა ამგვარ ინფორმაციაზე წვდომა გარკვეულწილად შეზღუდული იყოს და, შესაბამისად, გავლენას ახდენდეს აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. მაგალითად, ფასების დამდგენი სპეციალური სამსახურები ხშირად თავიანთი მეთოდებისა და დაშვებების შესახებ ინფორმაციას იძლევიან აქტივების კლასების მიხედვით, ინდივიდუალური ფასიანი ქაღალდების ნაცვლად. ბროკერები ინდივიდუალური ფასიანი ქაღალდების შესახებ ინდივიდუალური კოტირებული ფასების მიწოდებისას ხშირად მხოლოდ შეზღუდულ ინფორმაციას იძლევიან გამოყენებული ამოსავალი მონაცემებისა და თავიანთი დაშვებების შესახებ. ასს 500-ის გ34ვ პუნქტში მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმ შეზღუდვებთან დაკავშირებით, რომლებსაც გარე საინფორმაციო წყარო აწესებს ფასების გამამყარებელი ინფორმაციის გაცემასთან დაკავშირებით.

ხელმძღვანელობის ექსპერტი

გ130. ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ საადრიცხო შეფასებებთან დაკავშირებით განსაზღვრული დაშვებები ხელმძღვანელობის დაშვებები გახდება, როდესაც ხელმძღვანელობა მათ გამოიყენებს საადრიცხო შეფასების განსაზღვრისას. შესაბამისად, აუდიტორი ამ დაშვებებთან მიმართებით იყენებს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამის მოთხოვნებს.

გ131. როდესაც ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო მოიცავს საადრიცხო შეფასებებთან დაკავშირებული მეთოდების ან მონაცემთა წყაროების გამოყენებას, ან წერტილოვან შეფასებასთან ან შესაბამის

განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით მონაცემების მიწოდებას ან დასკვნების გამოტანას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, მაშინ წინამდებარე ასს-ის 21–29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის გამოყენებაში.

მომსახურე ორგანიზაციები

გ132. ასს 402⁵⁸ ეხება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ სუბიექტისთვის გაწეული მომსახურების შესწავლას აუდიტორის მიერ, მათ შორის მის შიდა კონტროლსა და არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირებას. როდესაც სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად, ასს 402-ის მოთხოვნები შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში.

ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები (იხ. 32-ე პუნქტი)

გ133. შეიძლება რთული აღმოჩნდეს ამა თუ იმ ანგარიშის დონეზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნების გამოვლენა და აუდიტორმა ეს ნიშნები მხოლოდ მაშინ გამოავლინოს, როდესაც იხილავს სააღრიცხვო შეფასებების ჯგუფებს, ყველა სააღრიცხვო შეფასებას აგრეგირებულად ან შეისწავლის რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებს. მაგალითად, თუ მიიჩნევა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები ინდივიდუალურად დასაბუთებულია, მაგრამ ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებები აუდიტორის მიერ განსაზღვრული, გონივრული შესაძლო შედეგების დიაპაზონის ერთი ბოლოსკენ იხრება ერთნაირად, რის შედეგადაც ხელმძღვანელობისთვის უფრო ხელსაყრელი ფინანსური ანგარიშგება მიიღება, ეს შეიძლება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს.

გ134. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებია მაგალითად:

- სააღრიცხვო შეფასების ან მისი გამოსათვლელი მეთოდის ცვლილებები, როდესაც ხელმძღვანელობას სუბიექტურად აქვს შეფასებული, რომ გარემოებები შეიცვალა;
- მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების შერჩევა ან შემუშავება, რაც განაპირობებს ხელმძღვანელობის მიზნებისათვის

58. ასს 402 – „*აუდიტორული მოსაზრებები სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე*“.

ხელსაყრელი წერტილოვანი შეფასების მიღებას;

- წერტილოვანი შეფასების შერჩევა, რაც მიუთითებს ოპტიმისტურ ან პესიმისტურ ტენდენციაზე.

მსგავსი ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკი მტკიცების ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები თავისთავად უზუსტობას არ წარმოადგენს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შესახებ დასკვნის გამოტანის მიზნებისთვის. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში კონკრეტული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება პირდაპირ უზუსტობის არსებობაზე მიანიშნებდეს და არა მხოლოდ ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშანზე.

გ135. ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოების ნიშნებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაზე იმის თაობაზე, აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება და დაკავშირებული ქმედებები კვლავ შესაფერისია თუ არა. გარდა ამისა, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის სხვა ასპექტებზე გავლენის საკითხის განხილვაც, მათ შორის საჭიროა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯის შესაფერისობის დამატებით გამოკვლევა. ამასთან, ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაზე იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, როგორც ეს განხილულია ასს 700-ში (გადასინჯული).⁵⁹

გ136. გარდა ამისა, ასს 240-ის გამოყენებისას აუდიტორს მოეთხოვება იმის შეფასება, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები მიანიშნებს თუ არა, რომ შესაძლო მიკერძოება შეიძლება არსებით უზუსტობას წარმოქმნიდეს თაღლითობის გამო.⁶⁰ თაღლითურად შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას ხშირად იწვევს სააღრიცხვო შეფასებების გამიზნული უზუსტობები, რაც შეიძლება მოიცავდეს სააღრიცხვო შეფასებების განზრახ ნაკლები ან ზედმეტი თანხით შეფასებას. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები შესაძლოა ასევე იყოს თაღლითობის რისკვაქტო-რიც და აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმის ხელახლა შეფასება, ისევე

59. ასს 700(გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

60. ასს 240, პუნქტი 33(ბ).

შესაფერისია თუ არა აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკების შეფასებები, განსაკუთრებით თაღლითობის რისკების და ასევე მასთან დაკავშირებული აუდიტორის საპასუხო ქმედებები.

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით
(იხ. 33-ე პუნქტი)

გ137. დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა შეიძლება განაპირობოს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა.⁶¹ აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისგან, რომელსაც ეყრდნობოდა რისკის შეფასება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს, რომ არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის გამომწვევი ერთადერთი მიზეზია სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებული სუბიექტურობა. თუმცა, არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება აღმოაჩინოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება გაცილებით უფრო რთულია, ვიდრე თავიდან ჩანდა, რამაც შეიძლება კითხვის ქვეშ დააყენოს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (მაგალითად, სირთულის გავლენის გამო, შეიძლება საჭირო გახდეს თანდაყოლილი რისკის ხელახლა შეფასება და მისთვის თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვრის მნიშვნელობის მინიჭება) და, შესაბამისად, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.⁶²

გ138. რაც შეეხება სააღრიცხვო შეფასებებს, რომლებიც აღიარებული არ არის, აუდიტორმა მათი შეფასებისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს იმაზე, დაკმაყოფილებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები. როდესაც სააღრიცხვო შეფასება აღიარებული არ არის და აუდიტორი დაასკვნის, რომ ეს მიდგომა შესაფერისია, შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით

61. ასს 330, პუნქტი გ62

62. იხ. ასევე ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 37-ე პუნქტი.

მოითხოვებოდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება აღნიშნული ვითარების შესახებ.

იმის დადგენა, სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

გ139. როდესაც აუდიტორი ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე ადგენს, ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასება და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას:

- როდესაც აუდიტის მტკიცებულებები გარკვეულ დიაპაზონს განამტკიცებს – დიაპაზონი შეიძლება ფართო იყოს და, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილი არსებითობის დონის ჯერად სიდიდეს წარმოადგენდეს (იხ. პუნქტი გ125). მართალია, შეიძლება ფართო დიაპაზონი შესაფერისი იყოს მოცემული გარემოებების, მაგრამ შეიძლება ეს იმის მიმანიშნებელიც იყოს, რომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, ხელახლა განიხილოს მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები ამ დიაპაზონში შემავალი თანხების დასაბუთებულობის შესახებ;
- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება განამტკიცებდეს წერტილოვან შეფასებას, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასებისაგან. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორის წერტილოვან შეფასებასა და ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას შორის სხვაობა უზუსტობას წარმოადგენს;
- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება განამტკიცებდეს ისეთ დიაპაზონს, რომელიც არ შეიცავს ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას. ასეთ ვითარებაში უზუსტობა არის სხვაობა ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებასა და აუდიტორის დიაპაზონში უახლოეს წერტილს (მნიშვნელობას) შორის.

გ140. გ110–გ114 პუნქტებში მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული შეფასების წერტილისა და შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შეფასებაში, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს.

- გ141. როდესაც აუდიტორის დამატებითი პროცედურები მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის ტესტირებას, ან აუდიტორის წერტილოვანი შეფასების ან დიაპაზონის განსაზღვრას, აუდიტორს მოეთხოვება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმ განმარტებითი შენიშვნების შესახებ, სადაც შეფასების განუსაზღვრელობაა აღწერილი 26(ბ) და 29(ბ) პუნქტების შესაბამისად, ასევე 31-ე პუნქტის შესაბამისად გამჟღავნებული სხვა ინფორმაციის თაობაზე. შემდეგ აუდიტორი ითვალისწინებს აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც მოიპოვა განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, 35-ე პუნქტის შესაბამისად საერთო შეფასების განსაზღვრის პროცესში იმის თაობაზე, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ უზუსტობებს შეიცავს.
- გ142. ასს 450-ში ასევე მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები ხარისხობრივი ახსნა-განმარტებებისა⁶³ და იმის შესახებ, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია როდის შეიძლება იყოს თაღლითობის მიმანიშნებელი.⁶⁴
- გ143. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა⁶⁵, უნდა ითვალისწინებდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენას, მის სტრუქტურასა და შინაარსს და ასევე იმას, ფინანსური ანგარიშგება, შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან ერთად უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას. მაგალითად, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად აუცილებელია დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. თუ ხელმძღვანელობა ამგვარ დამატებით ინფორმაციას არ გაამჟღავნებს, აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას შეიცავს.

63. ასს 450, პუნქტი გ17.

64. ასს 450, პუნქტი გ32.

65. ასს 700 (გადასინჯული), მე-14 პუნქტი.

გ144. ასს 705-ში (გადასინჯული)⁶⁶ მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმის თაობაზე, რა გავლენას იქონიებს აუდიტორის მოსაზრებაზე ისეთი სიტუაცია, როდესაც აუდიტორს მიაჩნია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, მათ შორის, მაგალითად შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული, ადეკვატური არ არის ან მომხმარებელს შეცდომაში შეიყვანს.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ145. კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს განცხადებას იმის თაობაზე, რომ:

- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას განხორციელებულ მნიშვნელოვან განსჯაში გათვალისწინებულია ხელმძღვანელობისთვის ცნობილი ყველა რელევანტური ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევა და გამოყენება თანამიმდევრულად და სათანადოდ განხორციელდა;
- დაშვებები სათანადოდ ასახავს ხელმძღვანელობის განზრახვას და უნარს, სუბიექტის სახელით განხორციელოს კონკრეტული ქმედებები, როდესაც ეს საჭიროა სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით;
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები, სადაც ახსნილია შეფასების განუსაზღვრელობა, სრულყოფილია და დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული იყო სათანადო სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა;
- შემდგომი მოვლენების გამო საჭირო არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის კორექტირება;
- მიზანშეწონილია ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება იმასთან

66. ასს 705 (გადასინჯული), 22-23-ე პუნქტები.

დაკავშირებით, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების ან გამჟღავნების კრიტერიუმები დაკმაყოფილებული არ არის – იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებები აღიარებული არ არის ან გამჟღავნებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ხელმძღვანელობის ან სხვა შესაფერისი მხარეების ინფორმირება (იხ. 38-ე პუნქტი)

- გ146. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს თავისი შეხედულებები სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებსა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან⁶⁷. მე-2 დანართში განხილულია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს აუდიტორმა.
- გ147. ასს 265-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით აცნობოს აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ.⁶⁸ მსგავსი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შეიძლება ეხებოდეს შემდეგ სფეროებთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებს:
- ა) მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება, აგრეთვე მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევა და გამოყენება;
 - ბ) რისკების მართვა და დაკავშირებული სისტემები;
 - გ) მონაცემების მთლიანობა, მათ შორის გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული მონაცემების; და
 - დ) მოდელის გამოყენება, დამუშავება და მათი ქმედითობის დადასტურება, მათ შორის გარე მომწოდებლებისგან მიღებული მოდელების, ასევე შესაძლო აუცილებელი კორექტირებები.

67. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი 16(ა).

68. ასს 265, მე-9 პუნქტი.

გ148. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან ერთად აუდიტორს შეიძლება მარეგულირებლების ან პრუდენციული ზედამხედველობის სამსახურის ინფორმირების უფლება ჰქონდეს, ან მოეთხოვებოდეს. მსგავსი ინფორმირება შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტის მსვლელობისას ან აუდიტის გარკვეულ ეტაპებზე, როგორცაა, მაგალითად აუდიტის დაგეგმვა ან აუდიტორის დასკვნის დასრულება. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში საფინანსო დაწესებულებების მარეგულირებლები ცდილობენ აუდიტორებთან თანამშრომლობას ინფორმაციის გაზიარების მიზნით ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირება და გამოყენება, არააქტიურ ბაზარზე ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასების პრობლემები, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი და სადაზღვევო რეზერვები. სხვა მარეგულირებლებს შეიძლება აინტერესებდეთ აუდიტორის შეხედულებები სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან ასპექტებზე, მათ შორის სუბიექტის დანახარჯების შეფასებების შესახებ. ამგვარი ინფორმაციის გაცვლა შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის, შეფასებისა და მათზე რეაგირების თვალსაზრისით.

დოკუმენტაცია (იხ. 39-ე პუნქტი)

გ149. 315 (გადასინჯული 2019 წელს)⁶⁹ და ასს 330⁷⁰ შეიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის თაობაზე, რა ინფორმაცია უნდა ასახოს აუდიტორმა დოკუმენტაციაში სუბიექტის შესწავლასთან, რისკების შეფასებებსა და შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით განხორციელებულ ქმედებებთან დაკავშირებით. აღნიშნული სახელმძღვანელო მითითებები ეფუძნება სს 230-ის⁷¹ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს. სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტთან დაკავშირებით აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, სუბიექტისა და მისი გარემოს ძირითადი ელემენტების შესწავლის შესახებ. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ განხორ-

69. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 38-ე და გ237-გ241.

70. ასს 330, პუნქტები 28-ე და გ65.

71. ასს 230, პუქი 8(გ).

ციელებული განსჯისა და აუდიტორის საპასუხო ქმედებების დამატებით გამყარება, სავარაუდოდ, შესაძლებელია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობისთვის მიწოდებული ინფორმაციის დოკუმენტაციით.

გ150. აუდიტორის დამატებითი პროცედურებისა და მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების კავშირის ასს 330-ის შესაბამისად დოკუმენტირებისას წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინოს მიზეზები, რის გამოც მან მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. აღნიშნული მიზეზები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ერთ ან რამდენიმე თანდაყოლილ რისკფაქტორთან, ან კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებასთან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება იმის დოკუმენტირება, როგორ გაითვალისწინა თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორი თითოეულ საადრიცხო შეფასებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას.

გ151. აუდიტორს შეუძლია ასევე განიხილოს შემდეგი საკითხების დოკუმენტირების საჭიროების საკითხი:

- როდესაც ხელმძღვანელობის მიერ ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენება რთულ მოდელირებას საჭიროებს – ხელმძღვანელობამ განსჯა თანამიმდევრულად გამოიყენა თუ არა და, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელის კონსტრუქცია აკმაყოფილებს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრულ შეფასების მიზანს;
- როდესაც მეთოდების, მნიშვნელოვან დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე დიდ გავლენას ახდენს სირთულე – აუდიტორის განსჯა და დასკვნები იმის თაობაზე, საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა რისკის შეფასების პროცედურების ჩასატარებლად, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, ან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად. ასეთ ვითარებაში დოკუმენტაციაში შეიძლება აისახოს ისიც, როგორ გამოიყენა ხელმძღვანელობამ საჭირო უნარ-ჩვევები ან ცოდნა.

გ152. ასს 230-ის გ7 პუნქტში მითითებულია, რომ შესაძლოა არ არსებობდეს აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების დოკუმენტირების ერთადერთი გზა, თუმცა, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციიდან შეიძლება მაინც ჩანდეს მტკიცე-

ბულებები აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების შესახებ. მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში – როდესაც მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც დამადასტურებელ, ისე საწინააღმდეგო მტკიცებულებებს, დოკუმენტაციაში შეიძლება აისახოს, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციელებული პროფესიული განსჯა და გამოტანილი დასკვნა მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შესახებ. ქვემოთ განხილულია წინამდებარე ასს-ში მოცემული სხვა მოთხოვნების მაგალითები, რომელთა შესახებ დოკუმენტაციამ შეიძლება უზრუნველყოს აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების მტკიცებულებები:

- პუნქტი 13(დ), რომელიც ეხება იმას, რის საფუძველზე დაადგინა აუდიტორმა და ჩამოაყალიბა საკუთარი ვარაუდი იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშვნებში გასამჭდავნიელი შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ, რომელიც უნდა აისახოს მოცემული სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში და მისი ვარაუდის შედარება ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან;
- მე-18 პუნქტი, რომლითაც მოითხოვება, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად დამატებითი აუდიტის პროცედურები იმგვარად უნდა დაიგეგმოს და ჩატარდეს, რომ ისინი განზრახ არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება იყოს დამადასტურებელი, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს;
- პუნქტები 23(ბ), 24(ბ), 25(ბ) და 32-ე, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს; და
- 34-ე პუნქტი, რომელიც ეხება აუდიტორის მიერ ყველა რელევანტური მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულების გათვალისწინებას, დამადასტურებელი იქნება ეს თუ საწინააღმდეგო.

1-ელი დანართი

(იხ. პუნქტები: მე-2, მე-4, 12(გ), გ8, გ66)

თანდაყოლილი რისკფაქტორები

შესავალი

1. წინამდებარე ასს-ით მოითხოვება, რომ ამა თუ იმ სააღრიცხვო შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის, შეფასებისა და მათზე რეაგირებისთვის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისას აუდიტორმა გაითვალისწინოს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის დონე და რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე. ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევაზე.
2. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკი არის სააღრიცხვო შეფასების შესახებ მტკიცების მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად. თანდაყოლილი რისკი წარმოიქმნება თანდაყოლილი რისკფაქტორებიდან, რაც ართულებს სააღრიცხვო შეფასების სათანადოდ განსაზღვრას. ამ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი შეფასების განუსაზღვრელობის გამომწვევი რისკფაქტორების ხასიათი, სუბიექტურობა, სირთულე და მათი ურთიერთკავშირები სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევის კონტექსტში.

შეფასების საფუძველი

3. შეფასების საფუძველი და ფინანსური ანგარიშგების მუხლის ხასიათი, მასთან დაკავშირებული პირობები და გარემოებები წარმოქმნის შეფასების შესაფერის მახასიათებლებს. როდესაც ამა თუ იმ მუხლის ღირებულება ან ფასი არ არის უშუალოდ დაკვირვებადი (ემპირული), სააღრიცხვო შეფასება უნდა განისაზღვროს სათანადო მეთოდის, მონაცემებისა და დაშვებების გამოყენებით. მეთოდი შეიძლება კონკრეტულად დადგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის

სათანადო საფუძვლებით, ან თვითონ ხელმძღვანელობის მიერ იყოს შერჩეული, რათა აისახოს არსებული ცოდნა იმის შესახებ, შეფასების შესაფერისი მახასიათებლები რა გავლენას იქონიებს მუხლის ღირებულებაზე ან ფასზე შეფასების კონკრეტული საფუძვლის გამოყენებისას.

შეფასების განუსაზღვრელობა

4. მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელ არასაკმარის სიზუსტეს ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლებში ხშირად შეფასების განუსაზღვრელობას უწოდებენ. შეფასების განუსაზღვრელობა ამ ასს-ში განმარტებულია, როგორც მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა შეფასებაზე. შეფასების განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც ღირებულებასა და ფასზე უშუალო დაკვირვებით შეუძლებელია მოთხოვნილი ფულადი თანხის ზუსტად დადგენა ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლისთვის, რომელიც უნდა აღიარდეს ფინანსური ანგარიშგებაში ან გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში. როდესაც უშუალო დაკვირვება შეუძლებელია, შეფასების განსაზღვრისთვის შემდგომი ყველაზე ზუსტი ალტერნატიული სტრატეგია იქნება ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომელიც ასახავს კონკრეტული მუხლის ღირებულების ან ფასის შესახებ არსებულ ცოდნას შეფასების შესაფერისი საფუძვლის მიხედვით, დაკვირვებადი/ემპირიული მონაცემების გამოყენებით შეფასების შესაბამისი მახასიათებლების შესახებ.
5. თუმცა, ამგვარი ცოდნის ან მონაცემების ხელმისაწვდომობასთან დაკავშირებულმა შეზღუდვებმა შესაძლოა შეამციროს შეფასების პროცესისთვის საჭირო ამგვარი ამოსავალი მონაცემების შემოწმების შესაძლებლობა და, მაშასადამე, შეამციროს შეფასების შედეგების სიზუსტე. გარდა ამისა, ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების უმეტესობაში აღიარებულია, რომ შეფასებისას გასათვალისწინებელ ინფორმაციას პრაქტიკული შეზღუდვები უკავშირდება, მაგალითად, როდესაც ინფორმაციის მოპოვების დანახარჯები აღემატება სარგებელს. არასაკმარისი სიზუსტე, რასაც ზემოაღნიშნული შეზღუდვები იწვევს, შეფასებისთვის დამახასიათებელი გარდაუვალი ასპექტია, რადგან შეფასების პროცესიდან მისი ელიმინირება შეუძლებელია. შესაბამისად, სწორედ ამგვარი შეზღუდვებია შეფასების განუსაზღვრელობის წყარო. რაც შეეხება შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს, რომლებმაც შეიძლება თავი იჩინონ შეფასების პროცესში, პრინციპში, მათი ელიმინირება შესაძლებელია, თუკი შეფასების მეთოდი სათანადოდ იქნება გამოყენებული და, მაშასადამე, ისინი პოტენციური უზუსტობის

წყაროებია და არა შეფასების განუსაზღვრელობის.

6. როდესაც შეფასების განუსაზღვრელობა დაკავშირებულია გაურკვეველი ოდენობის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლასთან ან გასვლასთან, რაც, საბოლოო ჯამში, შესაბამისი აქტივიდან ან ვალდებულებიდან წარმოიქმნება, ამგვარ ეკონომიკურ სარგებელზე დაკვირვება შესაძლებელი გახდება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ. შეფასების შესაფერისი საფუძვლის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ მუხლთან დაკავშირებული პირობებისა და გარემოებების მიხედვით, ზემოაღნიშნულ შედეგზე უშუალო დაკვირვება შეიძლება შესაძლებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დასრულებამდეც, ან მხოლოდ რომელიმე გვიანი თარიღით. ზოგიერთი სააღრიცხვო შეფასებისთვის შესაძლოა საერთოდ არ არსებობდეს უშუალოდ დაკვირვებადი შეფასების შედეგი.
7. ცალკეული მუხლისთვის შესაძლოა შედარებით ადვილი იყოს ზოგიერთი გაურკვეველი შედეგის პროგნოზირება მაღალი დონის სიზუსტით. მაგალითად, შეიძლება ადვილი იყოს საწარმოო დანადგარის სასარგებლო მომსახურების ვადის პროგნოზირება, თუ არსებობს საკმარისი ტექნიკური ინფორმაცია მისი საშუალო სასარგებლო მომსახურების ვადის შესახებ. როდესაც საკმარისი სიზუსტით შეუძლებელია სამომავლო შედეგის პროგნოზირება, მაგალითად აქტუარული დაშვებების საფუძველზე ამა თუ იმ პირის სიცოცხლის ხანგრძლივობის, ამგვარი შედეგის უფრო მაღალი სიზუსტით პროგნოზირება შესაძლოა შესაძლებელი იყოს პირთა გარკვეული ჯგუფისთვის. ზოგ შემთხვევაში, შეფასების საფუძველი შესაძლოა მიგვანიშნებდეს, რომ შეფასების მიზნებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო ერთეულია პორტფელის დონე, რის შედეგადაც შეიძლება შემცირდეს შეფასებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობა.

სირთულე

8. სირთულე (ე.ი. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სირთულე, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად) წარმოშობს თანდაყოლილ რისკს. თანდაყოლილი სირთულე შესაძლოა იმ შემთხვევაში წარმოიშვას, როდესაც:
 - შეფასების ბევრი მახასიათებელი არსებობს, რომელთა შორის ბევრი ან არაწრფივი ურთიერთკავშირებია;
 - შეფასების ერთი ან რამდენიმე მახასიათებლის შესაბამისი ღირებულების განსაზღვრას მონაცემთა მრავალრიცხოვანი ნაკრები ესაჭიროება;
 - სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად უფრო მეტი დაშვებებია

საჭირო, ან როდესაც დაშვებებს შორის კორელაციური კავშირები არსებობს;

- საადრიცხვო შეფასებაში გამოყენებული მონაცემების განსაზღვრას, შეგროვებას, მოპოვებას ან გაგებას თანდაყოლილი სირთულე ახასიათებს.

9. სირთულე შესაძლოა დაკავშირებული იყოს მეთოდისა და გამოთვლის პროცესის სირთულესთან, ან მოდელთან, რომელიც მოცემულ მეთოდში გამოიყენება. მაგალითად, მოდელის სირთულე შეიძლება იმაში გამოიხატებოდეს, რომ გაურკვეველი მომავალი შედეგების ან ჰიპოთეზური ქცევების პროგნოზირებისთვის აუცილებელია ალბათობებზე დაფუძნებული შეფასების კონცეფციების ან ტექნიკური ხერხების, ოფციონის ფასდადგენის ფორმულის ან მოდელირების ტექნიკის გამოყენება. ანალოგიურად, გამოთვლის პროცესისთვის შესაძლოა აუცილებელი იყოს მრავალი წყაროდან მოპოვებული მონაცემები ან მრავალრიცხოვან მონაცემთა ნაკრები, ამა თუ იმ დაშვების განსაზღვრის გასამყარებლად, ანდა რთული მათემატიკური ან სტატისტიკური კონცეფციების გამოყენება.

10. რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა სირთულე, მით უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ საადრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობას დასჭირდება სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის დახმარება, მაგალითად შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- შეფასების კონცეფციები და ტექნიკური ხერხები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს შეფასების მოცემული საფუძვლისა და მიზნების, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სხვა მოთხოვნების გათვალისწინებით და როგორ უნდა მოხდეს ამ კონცეფციებისა და ტექნიკური ხერხების გამოყენება;
- შეფასების საბაზო მახასიათებლები, რომლებიც შეიძლება შესაფერისი იყოს მოცემული შეფასების საფუძვლისა და ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლების ხასიათის, პირობებისა და გარემოებებისთვის, რომლისთვისაც უნდა განისაზღვროს საადრიცხვო შეფასებები; ან
- მონაცემების შესაფერისი წყაროების დადგენა შიდა წყაროებიდან (მათ შორის, მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების გარდა სხვა წყაროებიდან), ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან, ასევე ამგვარი წყაროებიდან ინფორმაციის მოპოვებისას როგორ უნდა მოხდეს პოტენციური სიძნელეების მოგვარება, ან მათი

მთლიანობის შენარჩუნება მოცემული მეთოდის გამოყენების დროს, ან ამ მონაცემების რელევანტურობისა და საიმედოობის დადგენა.

11. მონაცემებთან დაკავშირებული სირთულე შესაძლოა წარმოიქმნას მაგალითად შემდეგ გარემოებებში:

- ა) როდესაც მონაცემები რთულად მოსაპოვებელია, ან დაკავშირებულია ისეთ ოპერაციებთან, რომელთა შესახებ ინფორმაცია საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის. თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი მონაცემები ხელმისაწვდომია, მაგალითად გარე საინფორმაციო წყაროების მეშვეობით, შესაძლოა რთული იყოს ამ მონაცემების რელევანტურობისა და საიმედოობის დადგენა, თუ გარე საინფორმაციო წყარო არ გაამხელს ადეკვატურ ინფორმაციას იმის შესახებ, მონაცემებისთვის რომელი წყაროები გამოიყენა და როგორ დაამუშავა ისინი;
- ბ) როდესაც მონაცემები ასახავს გარე საინფორმაციო წყაროს შეხედულებებს მომავალი პირობების ან მოვლენების შესახებ, რაც შესაძლოა შესაფერისი იყოს ამა თუ იმ დაშვების განსაზღვრისთვის და რთულია ამ მონაცემების გაგება, თუ ნათელი არ იქნება საინფორმაციო წყაროს შეხედულებების მიზანი და რა ინფორმაცია გაითვალისწინეს მონაცემების დამუშავებისას;
- გ) როდესაც რთული გასაგებია გარკვეული ტიპის მონაცემები, მათთვის დამახასიათებელი სპეციფიკურობის გამო, რადგან ამისთვის საჭიროა ბიზნესის ან სამართლის ტექნიკურად რთული კონცეფციების ცოდნა, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს, მაგალითად ისეთი ოპერაციების იურიდიული ხელშეკრულების პირობებთან დაკავშირებული მონაცემების სათანადოდ გასაგებად, რომლებიც ეხება რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს ან სადაზღვევო პროდუქტებს.

სუბიექტურობა

12. სუბიექტურობა (ე.ი. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად) ასახავს იმ ცოდნის ან მონაცემებისთვის დამახასიათებელ შეზღუდვებს, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, ხელმისაწვდომი უნდა იყოს შეფასების მახასიათებლების შესახებ. როდესაც ასეთი შეზღუდვები არსებობს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს სუბიექტურობის ხარისხის შემცირება შეუძლია გარკვეულ განსჯაში გამოსაყენებელი კონკრეტული საფუძვლის მოთხოვნით. მაგალითად, ამგვარი მოთხოვნები შესაძლოა ადგენდეს აშკარა ან ნაგულისხმევ

მიზნებს, რომლებიც დაკავშირებულია შეფასებასთან, განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან, საადრიცხო ერთეულთან, ან დანახარჯების შეზღუდვის გათვალისწინებასთან. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესაძლოა ასევე ხაზგასმული იყოს ამგვარი განსჯის მნიშვნელობაც, ისეთი მოთხოვნების მეშვეობით, რომლებიც ეხება განმარტებით შენიშვნებში ამგვარი განსჯის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას.

13. როგორც წესი, ხელმძღვანელობის განსჯა ესაჭიროება ზოგიერთი ან ყველა ქვემოთ განხილული საკითხის განსაზღვრას, რაც ხშირად მოიცავს სუბიექტურობას:

- შეფასების შესაფერისი მიდგომები, კონცეფციები, ტექნიკური ხერხები და ფაქტორები, რომლებიც შეფასების მეთოდში გამოიყენება ხელმისაწვდომი საუკეთესო ცოდნის გათვალისწინებით, როდესაც ეს განსაზღვრული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;
- გამოსაყენებელი მონაცემების შესაფერისი წყაროები, თუ შეფასების მახასიათებლები დაკვირვებდია (ემპირიულია), მაგრამ მონაცემების სხვადასხვა პოტენციური წყარო არსებობს;
- შესაბამისი დაშვებები ან დაშვებების დიაპაზონი, რომელთა განსაზღვრა აუცილებელია საუკეთესო არსებული მონაცემების, მათ შორის ბაზრის შეხედულებების გათვალისწინებით, როდესაც შეფასების მახასიათებლები დაკვირვებადი (ემპირიული) არ არის;
- გონივრულად მოსალოდნელი შესაძლო შედეგების დიაპაზონი, საიდანაც ხელმძღვანელობას შეუძლია წერტილოვანი შეფასების შერჩევა, ასევე იმის ალბათობა, რომ ამ დიაპაზონის გარკვეული ელემენტები შესაბამისობაში იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შეფასების საფუძვლის მიზნებთან; და
- ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევა.

14. მომავალი მოვლენების ან პირობების შესახებ დაშვებების განსაზღვრას განსჯა ესაჭიროება. განსჯის სირთულის ხარისხი განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული ამ მოვლენებთან თუ პირობებთან. სიზუსტე, რომლითაც შესაძლებელია მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების ან პირობების პროგნოზირება, დამოკიდებულია იმაზე, რა დონეზე არის შესაძლებელი ამ მოვლენებისა თუ პირობების განსაზღვრა არსებული ცოდნის, მათ შორის წარსული

პირობების, მოვლენებისა და მათთან დაკავშირებული შედეგების შესახებ არსებული ცოდნის საფუძველზე. სიზუსტის არარსებობაც ხელს უწყობს შეფასების განუსაზღვრელობას, როგორც ზემოთ იყო განხილული.

15. სამომავლო შედეგებთან დაკავშირებით დაშვებების განსაზღვრა მხოლოდ შედეგის ისეთი ასპექტებისთვის არის აუცილებელი, რომლებიც გაურკვეველია. მაგალითად, საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით საქონლის გაყიდვასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესაძლო გაუფასურების შეფასების განხილვისას მოთხოვნების ოდენობის განსაზღვრა ცალსახად არის შესაძლებელი და პირდაპირ ჩანს შესაბამისი ოპერაციის დოკუმენტებში. აქ გაურკვეველი შესაძლოა იყოს გაუფასურებით გამოწვეული ზარალის ოდენობა (თუ არსებობს). ასეთ შემთხვევაში, დაშვებების განსაზღვრა შესაძლოა საჭირო იყოს მხოლოდ ზარალის ალბათობისა და მისი წარმოქმნის დროისა და სიდიდის შესახებ.
16. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა გაურკვეველი იყოს აქტივთან დაკავშირებულ უფლებებში განსახიერებული ფულადი ნაკადები. ასეთ შემთხვევაში, დაშვებების განსაზღვრა შესაძლოა აუცილებელი იყოს როგორც ფულად სახსრებზე შესაბამისი უფლებების სიდიდის, ისე გაუფასურებით გამოწვეული პოტენციური ზარალის ოდენობის შესახებ.
17. მიმდინარე ტენდენციებისა და სამომავლო მოვლენების შესახებ მოლოდინებთან ერთად შესაძლოა ხელმძღვანელობას აუცილებლად დასჭირდეს წარსული პირობებისა და მოვლენების შესახებ არსებული ინფორმაციის განხილვა. წარსული პირობებიდან და მოვლენებიდან ისტორიულ ინფორმაციას ვიღებთ, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია წარსული პერიოდების განმეორებადი კანონზომიერებების გამოვლენა და მათი ექსტრაპოლაცია სამომავლო შედეგების შეფასებისას. გარდა ამისა, ამგვარი ისტორიული ინფორმაცია შესაძლოა გვიჩვენებდეს გარკვეულ პერიოდში (ციკლები ან ტენდენციები) ამგვარი ქცევის ცვალებადობას. ეს შესაძლოა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ წარსული პერიოდების ქცევის კანონზომიერება გარკვეულწილად პროგნოზირებადი მოდელის შესაბამისად იცვლებოდა, რომლის ექსტრაპოლაციაც შესაძლებელია სამომავლო შედეგების შეფასებისას. შესაძლებელია სხვა ტიპის ინფორმაციაც არსებობდეს, რომელიც მიგვანიშნებს ამგვარი ქცევის წარსული კანონზომიერების ან ციკლების ან ტენდენციების შესაძლო ცვლილებებზე. ამგვარი ინფორმაციის საპროგნოზო ღირებულების შესაფასებლად შესაძლოა რთული განსჯის გამოყენება იყოს აუცილებელი.
18. საადრიცხო შეფასებების გამოთვლისას გამოყენებული განსჯის ხარისხი და ხასიათი (მათ შორის მისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობის ხარისხი) შესაძლოა ხელმძღვანელობის მიკერძოებისთვის ქმნიდეს შესაძლებლობას, როდესაც გადაწყვეტილებებს იღებს იმ ქმედებების შესახებ,

რომლებიც, ხელმძღვანელობის აზრით, შესაფერისია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. როდესაც სუბიექტურობასთან ერთად მაღალი ხარისხისაა სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესისთვის დამახასიათებელი სირთულეც, ან მაღალი დონისაა შეფასების განუსაზღვრელობა, ანდა ორივე ფაქტორი ერთდროულად არსებობს, შესაძლოა გაიზარდოს ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის რისკი ან შესაძლებლობა.

შეფასების განუსაზღვრელობის კავშირი სუბიექტურობასა და სირთულესთან

19. შეფასების განუსაზღვრელობა განაპირობებს იმ შესაძლო მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებების გარდაუვალ მრავალფეროვნებას, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. ეს, თავის მხრივ, წარმოქმნის სუბიექტურობას და, მაშასადამე, სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას განსჯის გამოყენების აუცილებლობას. ამგვარი განსჯა საჭიროა შესაფერისი მეთოდებისა და მონაცემთა წყაროების შერჩევასა, დაშვებების განსაზღვრისა და ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევასა. განსჯა ხორციელდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილი იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რომლებიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამასთან, მსგავსი განსჯა და მიღებული გადაწყვეტილებები, თავისი არსით, სუბიექტურია, რადგან შეზღუდვებია დაკავშირებული ამ განსჯისა და გადაწყვეტილებების გასამყარებლად აუცილებელი ცოდნის ან ინფორმაციის არსებობასა და წვდომასთან.
20. ზემოაღნიშნული განსჯისა და გადაწყვეტილებებისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა უნებლიე ან განზრახული მიკერძოების შესაძლებლობას ქმნის ხელმძღვანელობისთვის. ბუღალტრული აღრიცხვის ბევრი საფუძვლებით მოითხოვება, რომ ნეიტრალური იყოს ინფორმაცია (ე.ი. ინფორმაცია არ უნდა იყოს მიკერძოებული), რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს. თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ, პრინციპში, შეფასების პროცესიდან შესაძლებელია მიკერძოების ელიმინირება, შეიძლება ითქვას, რომ სუბიექტურობის შესამცირებლად განხორციელებულ განსჯასთან დაკავშირებული შესაძლო მიკერძოების წყაროები უფრო პოტენციური უზუსტობის წყაროებია და არა შეფასების განუსაზღვრელობის.
21. სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოსაყენებელი შესაძლო მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებების გარდაუვალი

მრავალფეროვნება (იხ. მე-19 პუნქტი) იწვევს შეფასების შესაძლო შედეგების მრავალფეროვნებასაც. გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის სიდიდე დამოკიდებულია შეფასების განუსაზღვრელობის დონეზე და მას ხშირად უწოდებენ სააღრიცხვო შეფასების მიდრეკილებას ცვალებადობისკენ. შეფასების პროცესი, შეფასების შედეგების განსაზღვრის გარდა, მოიცავს ასევე გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონზე პოტენციური მეთოდების, მონაცემთა წყაროებისა და დაშვებებისთვის დამახასიათებელი გარდაუვალი ცვალებადობის გავლენის გაანალიზებას (როგორც მას უწოდებენ მგრძობიარობის ანალიზს).

22. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად ისეთი სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრა, რომლის მეშვეობითაც სამართლიანი წარდგენა (ე.ი. სისრულე, ნეიტრალობა და უშეცდომობა) მიიღწევა (როდესაც ამას მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები), გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ სათანადო განსჯის გამოყენებას წერტილოვანი შეფასების შერჩევისას, რომელიც სათანადოდ უნდა იყოს შერჩეული გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონიდან და ასევე განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის შერჩევისას, სადაც ადეკვატურად იქნება აღწერილი შეფასების განუსაზღვრელობა. ამგვარი განსჯა შეიძლება თავისთავად იყოს სუბიექტური, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ხასიათიდან გამომდინარე, რომლებიც ამ საკითხებს ეხება. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს კონკრეტული საფუძვლის გამოყენება (როგორიცაა, ალბათობებით შეწონილი საშუალო ან საუკეთესო შეფასება) ხელმძღვანელობის წერტილოვანი შეფასების შესარჩევად. ანალოგიურად, შესაძლოა მოითხოვებოდეს კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში, ან ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც აკმაყოფილებს ინფორმაციის გამჟღავნებისთვის დადგენილ მიზნებს, ან დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.
23. შესაძლებელია, რომ უფრო ნაკლები სიზუსტით იყოს შესაძლებელი ისეთი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა, რომელთანაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, ვიდრე სააღრიცხვო შეფასების, რომლისთვისაც შედარებით დაბალი დონის განუსაზღვრელობაა დამახასიათებელი. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის მაინც საკმაოდ სასარგებლო იქნება ამ სააღრიცხვო შეფასების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ამით მუხლის სამართლიანი წარდგენა

მიიღწევა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ეს მოითხოვება. ზოგ შემთხვევაში, შეფასების განუსაზღვრელობა შესაძლოა იმდენად მაღალი დონის იყოს, რომ არ დაკმაყოფილდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით განსაზღვრული აღიარების კრიტერიუმები და შეუძლებელი იქნება სააღრიცხვო შეფასების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუმცა, ასეთ შემთხვევაშიც კი შეიძლება არსებობდეს განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, როგორცაა, მაგალითად წერტილოვანი შეფასება ან გონივრულად მოსალოდნელი შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის სიდიდე, ასევე ინფორმაცია, სადაც აღწერილია შეფასების განუსაზღვრელობა და შეზღუდვები, რომელიც ხელს უშლის მოცემული მუხლის აღიარებას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ამგვარ სიტუაციაში გამოიყენება, შესაძლოა საკმარისად ზუსტად იყოს განსაზღვრული ან ნაკლებად ზუსტი იყოს. შესაბამისად, ასეთ ვითარებაში შესაძლოა დამატებითი განსჯა გახდეს საჭირო, რომელიც სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს მოიცავს.

მე-2 დანართი

(იხ: პ. გ146)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ქვემოთ განხილულია საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება შესაძლოა აუდიტორმა საჭიროდ მიიჩნიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, თავის შეხედულებებთან დაკავშირებით სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციას:

- ა) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროება, ან მათი შეცვლა;
- ბ) არსებითი უზუსტობის რისკები;
- გ) სააღრიცხვო შეფასებების არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- დ) რამდენად ინფორმირებულია (ან არ არის ინფორმირებული) ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათთან დაკავშირებული რისკების ხასიათისა და მათი დონის შესახებ;
- ე) ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა სათანადო სპეციალური უნარჩვევები ან ცოდნა, ან მოწვეული სათანადო ექსპერტები;
- ვ) აუდიტორის შეხედულებები საკუთარ წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონსა და ხელმძღვანელობის წერტილოვან შეფასებას შორის განსხვავებების შესახებ;
- ზ) აუდიტორის შეხედულებები შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობაზე, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებების წარდგენას;
- თ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;
- ი) შეიცვალა თუ არა, ან უნდა შეცვლილიყო თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მეთოდები წინა პერიოდის შემდეგ;
- კ) თუ წინა პერიოდის შემდეგ შეიცვალა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მეთოდები – რატომ/რა მიზეზით შეიცვალა, ასევე წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები;

- ლ) ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდები, მათ შორის მოდელი (თუ ხელმძღვანელობამ მოდელი გამოიყენა), შეესაბამება თუ არა შეფასების მიზნებს, მის ხასიათს, კონკრეტულ პირობებსა და გარემოებებს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სხვა მოთხოვნებს;
- მ) სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების ხასიათი და შედეგები და ამ დაშვებების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობის ხარისხი;
- ნ) მნიშვნელოვანი დაშვებები შესაბამისობაშია თუ არა ერთმანეთთან და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში, ან სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის სხვა სფეროებში გამოყენებულ დაშვებებთან;
- ო) ხელმძღვანელობას აქვს თუ არა რაიმე კონკრეტული მოქმედებების განხორციელების განზრახვა და მათი რეალიზების შესაძლებლობა, როდესაც ეს დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი დაშვებების მიზანშეწონილობასთან ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებასთან;
- პ) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი, ან სხვაგვარად როგორ შეამცირა შეფასების განუსაზღვრელობა სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას;
- ჟ) ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემები და დაშვებები შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით;
- რ) გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის რელევანტურობა და საიმედოობა;
- ს) მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებიც გამოვლინდა გარე საინფორმაციო წყაროებიდან მოპოვებულ მონაცემებთან, ანდა ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ განხორციელებულ შეფასებებთან დაკავშირებული საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების პროცესში;
- ტ) მნიშვნელოვანი განსხვავებები აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის, ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შეფასებებთან დაკავშირებით განხორციელებულ განსჯასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებში;

- უ) ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ არსებითი რისკებისა და რისკ-ფაქტორების პოტენციური გავლენა, რომელთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა;
- ფ) შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა;
- ქ) შესაბამისობაშია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებთან ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასებების აღიარებას, შეფასებას, წარდგენასა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებას.

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 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](mailto:permissions@ifac.org) 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
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

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™