

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 260 (გადასინჯული)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1-3
ინფორმირების როლი	4-7
ძალაში შესვლის თარიღი	8
მიზნები	9
განმარტებები	10

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები	11-13
საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას	14-17
ინფორმირების პროცესი	18-22
დოკუმენტაცია	23

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები	გ1-გ8
საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას	გ9-გ36
ინფორმირების პროცესი	გ37-გ53
დოკუმენტაცია	გ54

1-ლი დანართი: ხკსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები,
რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირებას

მე-2 დანართი: სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. მართალია, მოცემული ასს-ის გამოიყენება დამოკიდებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაზე ან სიდიდეზე, მაგრამ გარკვეული თავისებურებები ახასიათებს მის გამოყენებას იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, აგრეთვე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში. მოცემული ასს მოთხოვნებს არ ადგენს აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრეთა ინფორმირებასთან დაკავშირებით, თუ მათ მინიჭებული არა აქვთ სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილება.
2. მოცემული ასს შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მაგრამ შეიძლება გამოდგეს გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის დროსაც (აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტული გარემოებების მიხედვით ადაპტირების შემდეგ), თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ გასული პერიოდების სხვა ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა.
3. აღიარებს რა აუდიტორისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის მნიშვნელობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, წინამდებარე ასს უზრუნველყოფს ყოვლისმომცველ პრინციპებს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებისთვის; ასევე, განსაზღვრავს ზოგიერთ კონკრეტულ საკითხს, რომლის შესახებაც აუცილებლად უნდა მიეწოდოს მათ ინფორმაცია. დამატებითი საკითხები, რომლებიც ინფორმირებას ექვემდებარება და ავსებს მოცემული ასს-ის მოთხოვნებს, დადგენილია სხვა ასს-ებში (იხ. 1-ლი დანართი). გარდა ამისა, ასს 265¹ აწესებს კონკრეტულ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას, აუდიტის პროცესში აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების

¹ ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.

შესახებ. სხვა საკითხები, რომელთა ინფორმირებაც არ მოითხოვება ამ ან სხვა ასს-ებით, შეიძლება ინფორმირებას დაექვემდებაროს კანონმდებლობის ძალით, ან სამეურნეო სუბიექტთან შეთანხმების შემდეგ, ან კონკრეტული გარიგების შესაბამისი დამატებითი მოთხოვნების შესაბამისად, როგორცაა, მაგალითად პროფესიონალ ბუღალტერთა ეროვნული ორგანიზაციის სტანდარტები. მოცემული ასს-ის არც ერთი დებულება ხელს არ უშლის აუდიტორს სხვა ნებისმიერი საკითხის შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაში. (იხ. პუნქტები გ33-გ36)

ინფორმირების მნიშვნელობა

4. მოცემული ასს ყურადღებას ძირითადად ამახვილებს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე. თუმცა, მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია, რაც ეხმარება:
 - ა) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, კონტექსტში შეისწავლონ მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები და დაამყარონ კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობები. ასეთი ურთიერთობები ისე მყარდება, რომ იმავდროულად შენარჩუნებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;
 - ბ) აუდიტორს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაცია. მაგალითად, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება აუდიტორს დაეხმარონ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლაში, აუდიტორული მტკიცებულებების სათანადო წყაროების დადგენასა და სპეციფიკური ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაში; და
 - გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაში და ამით შეამცირონ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.
5. მართალია, მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირებაზე აუდიტორია პასუხისმგებელი, მაგრამ ხელმძღვანელობასაც აქვს პასუხისმგებლობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტის მართვის თვალსაზრისით მნიშვნელოვან საკითხებზე. აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორ-

რმირება ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ამავე პასუხისმგებლობისაგან. ანალოგიურად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმავე საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პასუხისმგებლობისგან. თუმცა, ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ფორმასა და ვადებზე.

6. ნებისმიერი აუდიტის განუყოფელი ნაწილია იმ კონკრეტული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება ნათლად და გასაგებად, რომელთა ინფორმირებაც მოითხოვება ასს-ებით. თუმცა, ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების ჩატარებას სხვა საკითხების გამოსავლენად, რათა მათ შესახებ ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.
7. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს აუდიტორის მხრიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი თუ საექვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საექვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ძალაში შესვლის თარიღი

8. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ.

მიზნები

9. აუდიტორის მიზნებია:

- ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, ნათლად და გასაგებად, აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით და ასევე ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე;
- ბ) მიმდინარე აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;
- გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დროული ინფორმირება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ისეთი შენიშვნებით, რომლებიც მნიშვნელოვანია და უშუალო კავშირშია მათ პასუხისმგებლობასთან, ზედამხედველობა გაუწიონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს; და
- დ) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა.

განმარტებები

10. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვთ შემდეგი მნიშვნელობები:

- ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი. მართვის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად იხ. პუნქტები გ1-გ8.

- ბ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნიათ აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მმართველი.

მოთხოვნები

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

11. აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება

12. თუ აუდიტორი ინფორმაციას აწვდის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთ ქვეჯგუფს, მაგალითად აუდიტის კომიტეტს, ან ერთ პიროვნებას, მან უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასევე მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც. (იხ. პუნქტები გ5-გ7)

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში

13. ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, მაგალითად მცირე საწარმოში, სადაც მხოლოდ ერთადერთი მესაკუთრე მართავს სამეურნეო სუბიექტს და სხვას არავის გააჩნია მმართველობითი ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, თუკი მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდათ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების მქონე პირ(ებ)ს და ამ პირ(ებ)ს იმავდროულად გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის მართვის პასუხისმგებლობაც, აუცილებელი აღარ არის იმავე საკითხების ხელახლა ინფორმირება იმავე პირთათვის, რომლებიც ახლა გამოდიან მართვის ფუნქციების შემსრულებლის როლში. ეს საკითხები განხილულია მე-16(გ) პუნქტში. თუმცა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში მყოფი პირ(ებ)ის ინფორმირებით სათანადოდ არის ინფორმირებული ყველა ის პირი, რომელთა ინფორმირებაც აუდიტორს ევალება, როგორც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების. (იხ. პუნქტი გ8)

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით

14. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით, მათ შორის იმის თაობაზე, რომ:

- ა) აუდიტორი პასუხისმგებელია იმ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და გამოთქმაზე, რომელიც მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით; და
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობებისგან. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები

15. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ, მათ შორის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია

16. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა გააცნოს: (იხ. პუნქტები გ17-გ18)

- ა) აუდიტორის შეხედულებები სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აუხსნას, რატომ მიიჩნევს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ესა თუ ის მნიშვნელოვანი მეთოდი, რომელიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, არ არის სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი; (იხ. პუნქტი გ19-გ20)
- ბ) ის მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში; (იხ. პუნქტი გ21)
- გ) თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში:

- (i) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას; და (იხ. პუნქტი გ22)
 - (ii) აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაცია;
- დ) სხვა გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, თუკი ასეთი არსებობს; და (იხ. პუნქტები გ23-გ25)
- ე) აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევის თვალსაზრისით. (იხ. პუნქტი გ26-გ28)

აუდიტორის დამოუკიდებლობა

17. საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- ა) უნდა გააცნოს დოკუმენტი იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა და ფირმის სხვა თანამშრომლებმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ასევე ფირმამ და, როდესაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებმა დაიცვეს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაბამისი ეთიკური ნორმები; ასევე მიაწოდოს ინფორმაცია:
 - (i) ფირმას, ქსელის ფირმებსა და სამეურნეო სუბიექტს შორის არსებული ყველა ურთიერთობისა და სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, გონივრულ ფარგლებში შეიძლება მიჩნეულიყო, რომ გავლენას ახდენს დამოუკიდებლობაზე. ამგვარ ურთიერთობასა და სხვა საკითხებს განეკუთვნება მთლიანი საზღაური, რომელიც დარიცხულია ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის განმავლობაში ფირმისა და ქსელის ფირმების მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი კონტროლის ქვეშ მყოფი კომპონენტებისთვის გაწეული აუდიტორული და არააუდიტორული მომსახურებისთვის. ეს საზღაური ისეთ კატეგორიებად უნდა დაიყოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაეხმაროს შესრულებული მომსახურებების აუდიტორის დამოუკიდებლობაზე გავლენის შეფასებაში; და

- (ii) შესაბამისი დამცავი ზომების შესახებ, რომლებიც გამოიყენეს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი, გამოვლენილი საფრთხეების აღმოფხვრის ან მისაღებ დონემდე შემცირების მიზნით. (იხ. პუნქტები გ29-გ32)

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა

- 18. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს ინფორმირების ფორმების, ვადებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ37-გ45)

ინფორმირების ფორმები

- 19. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, თუ, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, სიტყვიერი ინფორმირება არ იქნება ადეკვატური. აუცილებელი არ არის, წერილობითი შეტყობინება შეიცავდეს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილ ყველა საკითხს. (იხ. პუნქტები გ46-გ48)
- 20. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს წერილობით უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დამოუკიდებლობის შესახებ, როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება მე-17 პუნქტის შესაბამისად.

ინფორმირების ვადები

- 21. აუდიტორმა დროულად უნდა მოახდინოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება. (იხ. პუნქტები გ49-გ50)

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა

- 22. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა) ადეკვატური იყო თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის. თუ ადეკვატური არ იყო, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე და მიიღოს სათანადო ზომები. (იხ. პუნქტები გ51-გ53).

დოკუმენტაცია

- 23. იმ შემთხვევაში, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი აუდიტორს ავალდებულებს კონკრეტული საკითხის შესახებ ინფორმირებას და

ინფორმირება ხორციელდება სიტყვიერი ფორმით, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს ეს საკითხები, ასევე ვის და როდის მიაწოდა ინფორმაცია. თუ საკითხების ინფორმირება მოხდა წერილობით, აუდიტორმა ამ წერილის ასლი უნდა შეინახოს, როგორც აუდიტის დოკუმენტაციის ნაწილი.² (იხ. პუნქტი გ54)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

(იხ. მე-11 პუნქტი)

გ1. მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციაში და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში და ასახავს ისეთი ფაქტორების გავლენას, როგორცაა განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი საფუძვლები, სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე და საკუთრების ფორმა. მაგალითად:

- ზოგიერთ იურისდიქციაში არსებობს სამეთვალყურეო (მთლიანად ან, ძირითადად, არააღმასრულებელი ფუნქციებით აღჭურვილი) საბჭო, დონიანი საბჭოს“ სტრუქტურა). სხვა იურისდიქციებში, როგორც სამეთვალყურეო, ისე აღმასრულებელი ფუნქციები ერთიანი, ანუ უნიტარული საბჭოს იურიდიული პასუხისმგებლობაა („ერთდონიანი საბჭოს“ სტრუქტურა);
- ზოგ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უჭირავთ ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელ ნაწილს შეადგენს, მაგალითად კომპანიის დირექტორები. სხვებში, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში, მართვის უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს რომელიმე ორგანოს, რომელიც ფორმალურად არ არის ამ სუბიექტის ნაწილი;
- ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ცალკეული ან ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. სხვა შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ხელმძღვანელობა სხვადასხვა პიროვნებები არიან;

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- ზოგ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან პასუხისმგებელნი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე³ (სხვა შემთხვევაში - ხელმძღვანელობას აკისრია ამის პასუხისმგებლობა).

გ2. უმეტეს სამეურნეო სუბიექტებში სამეურნეო სუბიექტის მართვა მმართველი ორგანოს კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, როგორცაა, მაგალითად დირექტორთა საბჭო, სამეთვალყურეო საბჭო, პარტნიორები, მესაკუთრეები, ხელმძღვანელი პირების კომიტეტი, მმართველთა საბჭო, ნდობით აღჭურვილი პირები ან ანალოგიური პირები. თუმცა, ზოგიერთ მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება ერთ პირს ეკისრებოდეს მართვის ფუნქცია, მაგალითად მესაკუთრეს, როდესაც არ არსებობს სხვა მესაკუთრე, ან ერთადერთ ნდობით აღჭურვილ პირს. როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მართვა კოლექტიურ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, ქვეჯგუფს, კერძოდ, აუდიტის კომიტეტს ან ცალკეულ პირსაც კი შეიძლება დაეკისროს კონკრეტული დავალებების შესრულება, რათა მმართველ ორგანოს დაეხმაროს თავისი პასუხისმგებლობის შესრულებაში. მეორე მხრივ, ქვეჯგუფს ან ცალკეულ პირს შეიძლება ჰქონდეს კონკრეტული, იურიდიულად დადგენილი პასუხისმგებლობა, რომელიც განსხვავდება მმართველი ორგანოს პასუხისმგებლობისაგან.

გ3. მართვის სტრუქტურების ასეთი მრავალფეროვნება იმას ნიშნავს, რომ შეუძლებელია, მოცემულ ასს-ში მითითებული იყოს ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი, რომლებსაც აუდიტორმა უნდა აცნობოს კონკრეტული საკითხები. გარდა ამისა, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ძნელი იყოს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ის დადგენა, სათანადო სამართლებრივი ნორმების ან გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტებში, რომელთა მართვის სტრუქტურა ფორმალურად არ არის განსაზღვრული, როგორცაა, მაგალითად ზოგიერთი ოჯახური საწარმო, ზოგიერთი არაკომერციული ორგანიზაცია და სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმ

³. როგორც აღწერილია ასს 700-ის (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - გ68 პუნქტში, დამტკიცებაზე პასუხისმგებლობა ამ კონტექსტში ნიშნავს, ჰქონდეთ გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილება იმის თაობაზე, რომ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები.

შესაფერისი პირ(ებ)ის კანდიდატურების განხილვა და შეთანხმება დამკვეთ მხარესთან, რომლებიც უნდა იყვნენ ინფორმირებულნი. აუდიტორს ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირების დადგენაში დაეხმარება ასს 315⁴-ის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურისა და პროცესების შესახებ. ინფორმირებისთვის შესაფერისი პირ(ებ)ი შეიძლება სხვადასხვა პირი იყოს, იმისდა მიხედვით, რა საკითხს ეხება ინფორმირება.

- გ4. ასს 600-ში ჩამოთვლილია კონკრეტული საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორებმა უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს⁵. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ჯგუფის ერთ-ერთი კომპონენტია, ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ამ კომპონენტის აუდიტორმა, დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებსა და ინფორმირებისთვის განსაზღვრულ საკითხზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, რამდენიმე კომპონენტი შეიძლება ეწეოდეს ერთსა და იმავე საქმიანობას შიდა კონტროლის ერთსა და იმავე სისტემაში და იყენებდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ერთსა და იმავე მეთოდებს. როდესაც ამ კომპონენტების მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ერთი და იგივეა (მაგალითად, საერთო დირექტორთა საბჭო), ინფორმირების მიზნებისთვის დუბლირების თავიდან აცილება შეიძლება ყველა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხების ერთდროულად მიწოდებით.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირება (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ5. როდესაც საქმე ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ერთ-ერთი ქვეჯგუფის ინფორმირებას, აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:
- ქვეჯგუფისა და მმართველი ორგანოს შესაბამისი პასუხისმგებლობები;
 - ინფორმირებისთვის გამიზნული საკითხის ხასიათი;
 - შესაბამისი სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნები;

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

5. ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“, 49-ე პუნქტი.

- აქვს თუ არა ქვეჯგუფს ზომების გატარების უფლებამოსილება მიწოდებულ ინფორმაციასთან მიმართებით და შეუძლია თუ არა, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორისთვის საჭირო დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდება.

გ6. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, აუცილებელია თუ არა მმართველი ორგანოს ინფორმირებაც, სრულად ან შემოკლებული სახით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს მისმა შეფასებამ, რამდენად ეფექტურად და სათანადოდ აწვდის მოცემული ქვეჯგუფი მმართველ ორგანოს მნიშვნელოვან ინფორმაციას. აუდიტორს უფლება აქვს, გარიგების პირობებზე შეთანხმების დროს, პირდაპირ შეათანხმოს, რომ აუდიტორი უფლებას იტოვებს, უშუალოდ მოახდინოს მმართველი ორგანოს ინფორმირება, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით დაშვებული იქნება.

გ7. აუდიტის კომიტეტები (ან ანალოგიური ქვეჯგუფები სხვადასხვა სახელწოდებით) არსებობს მრავალ იურისდიქციაში. მართალია, მათი უფლებამოსილებები და ფუნქციები შეიძლება განსხვავდებოდეს, მაგრამ აუდიტის კომიტეტებთან საინფორმაციო კავშირი, სადაც ისინი არსებობენ, უკვე გახდა აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცესის ერთ-ერთი მთავარი ელემენტი. ეფექტური კორპორაციული მართვის პრინციპები გულისხმობს, რომ:

- აუდიტორს რეგულარულად მიიწვევენ აუდიტის კომიტეტის სხდომებზე დასასწრებად;
- აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარე და, როდესაც მიზანშეწონილია, აუდიტის კომიტეტის სხვა წევრებიც პერიოდულად უკავშირდებიან აუდიტორს;
- აუდიტის კომიტეტი სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც შეხვედება აუდიტორს, ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე.

როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ8. ზოგიერთ შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და ინფორმირების მოთხოვნების გამოყენება შეიცვლება არსებული სიტუაციის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ის ინფორმირებით შეიძლება სათანადოდ არ მოხდეს ყველა იმ პირის ინფორმირება, ვისაც სხვა შემთხვევაში მიაწვდიდა ინფორმაციას აუდიტორი, მათ მიერ

მმართველობითი ფუნქციების შესრულების დროს. მაგალითად, კომპანიაში, სადაც ყველა დირექტორი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, ზოგიერთი დირექტორისთვის (მაგალითად, მარკეტინგის დირექტორისთვის) შეიძლება ცნობილი არ იყოს სხვა დირექტორთან (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ დირექტორთან) განხილული მნიშვნელოვანი საკითხები.

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებაში (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ9. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული აუდიტორის პასუხისმგებლობები, ხშირ შემთხვევაში, შეტანილია გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში, რომელშიც აისახება გარიგების შეთანხმებული პირობები⁶. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ან სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ავალდებულებდეს აუდიტორთან გარიგების პირობების შეთანხმებას. როდესაც ასე არ არის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარიგების წერილის, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობითი შეთანხმების ასლის მიწოდება შეიძლება იყოს მათი ინფორმირების შესაფერისი ხერხი ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორცაა:

- აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ჩატარებაზე ასს-ების შესაბამისად, რომლის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება. მაშასადამე, საკითხები, რომელთა ინფორმირებასაც ასს-ები მოითხოვს, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესში გამოვლენილ იმ მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც დაკავშირებულია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებასთან;
- ის ფაქტი, რომ ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად პროცედურების დაგეგმვას, რომლის მიზანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მისაწოდებელი დამატებითი საკითხების დადგენა;

⁶ იხ. ასს 210-ის - „აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“ - მე-10 პუნქტი.

- თუ ასს 701⁷ გამოიყენება, აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასა და ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში;
- როდესაც შესაფერისია, აუდიტორის პასუხისმგებლობა ინფორმაციის მიწოდებაზე ისეთი კონკრეტული საკითხების შესახებ, რომლებიც მოითხოვება კანონმდებლობით ან სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმებით, ან გაითვალისწინება მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნებით, მაგალითად ბუღალტერთა ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციის სტანდარტებით.

გ10. კანონმდებლობის მოთხოვნები, სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმება, ან გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნები შეიძლება ითვალისწინებდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების უფრო ფართოდ ინფორმირებას. მაგალითად, (ა) სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმება შეიძლება ითვალისწინებდეს ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ გაწეული სხვა მომსახურების შედეგად წარმოქმნილი კონკრეტული საკითხების ინფორმირებას, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან; ან (ბ) სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის უფლებამოსილება შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთი საკითხების ინფორმირებას, რომლებიც აუდიტორის ყურადღებას მიიპყრობს სხვა სამუშაოს შედეგად, როგორცაა, ეფექტიანობის (საქმიანობის შედეგების) აუდიტი.

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები (იხ. მე-15 პუნქტი)

- გ11. აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ ინფორმირება შეიძლება:
- ა) დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს შედეგებზე, აუდიტორთან განიხილონ რისკისა და არსებობის საკითხები და დაადგინონ ის სფეროები, რომლებშიც შეიძლება აუდიტორს სთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება; და
 - ბ) დაეხმაროს აუდიტორს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ.

⁷ ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

გ12. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეხმარება ამ საკითხების უკეთ გაგებაში და ასევე, რატომ არის აუცილებელი აუდიტში მათი სპეციალურად განხილვა. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება დაეხმაროს თავიანთი პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას.

გ13. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია შეიძლება მიეწოდოს შემდეგ საკითხებზე:

- როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას;
- როგორ გეგმავს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილების განხილვას, სადაც არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება მაღალია;
- აუდიტორის მიდგომა აუდიტთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებთან მიმართებით;
- არსებითობის ცნების გამოყენება აუდიტის კონტექსტში;⁸
- სპეციალური უნარ-ჩვევებისა და ცოდნის ხასიათი და დონე, რაც აუცილებელია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, ან აუდიტის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება;⁹
- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორის წინასწარი მოსაზრება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შეიძლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად;
- აუდიტორის მიერ დაგეგმილი მიდგომა, რომელიც ეხება ინდივიდუალურ ანგარიშგებასა და განმარტებით შენიშვნებზე (განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციაზე) მის გავლენის აუდიტს, რასაც ახდენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, ან სამეურნეო სუბიექტის

⁸ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

⁹ ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“.

გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობასა თუ საქმიანობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები.

გ14. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების განხილვაც, მაგალითად:

- როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება - რა სახით შეძლებენ გარე და შიდა აუდიტორები თანამშრომლობას კონსტრუქციულად და ურთიერთმემავსებლის როლში, მათ შორის, როგორ არის დაგეგმილი შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოთა გამოყენება და რა სახით და რა მოცულობით არის დაგეგმილი შიდა აუდიტორების გამოყენება აუდიტში უშუალო დახმარების გასაწევად;¹⁰
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შეხედულებები:
 - სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურაში იმ სათანადო პირ(ებ)ის შესახებ, რომელსაც უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია;
 - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას შორის პასუხისმგებლობების განაწილების შესახებ;
 - სამეურნეო სუბიექტის მიზნებისა და სტრატეგიის, ასევე შესაბამისი ბიზნესის რისკების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები;
 - იმ საკითხების თაობაზე, რომლებიც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, განსაკუთრებული ყურადღების მიქცევას იმსახურებს აუდიტში, ასევე ნებისმიერი სფეროების შესახებ, რომლებშიც ისინი ითხოვენ დამატებითი პროცედურების ჩატარებას;
 - მარეგულირებელ ორგანოებთან სამეურნეო სუბიექტის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო კავშირების თაობაზე;
 - სხვა ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებმაც, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აზრით, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება (ა) სამეურნეო

¹⁰ ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), 31-ე პუნქტი.

სუბიექტის შიდა კონტროლს და სამეურნეო სუბიექტში მის მნიშვნელობას, მათ შორის, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შიდა კონტროლის ეფექტიან მუშაობაზე ზედამხედველობას და (ბ) თაღლითობის გამოვლენას, ან თაღლითობის აღბათობას;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქმედებები ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკაში, საფონდო ბირჟაზე კოტირების წესებსა და სხვა დაკავშირებულ საკითხებში მიმდინარე ცვლილებების პასუხად; ასევე ამგვარი ცვლილებების გავლენა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენაზე, სტრუქტურასა და შინაარსზე, მათ შორის იგულისხმება:
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმა; და
 - იმის განხილვა, ხომ არ არის დამახინჯებული ფინანსური ანგარიშგება ისეთი ინფორმაციის ჩართვით, რომელიც არ არის შესაბამისი, ან ხელს უშლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საკითხების სათანადოდ გაგებას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების საპასუხო ქმედებები აუდიტორის მიერ ადრე მიწოდებულ ინფორმაციაზე;
- დოკუმენტები, რომლებიც შეიცავს სხვა ინფორმაციას (ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემული განმარტების მიხედვით) და ამგვარი დოკუმენტების გამოცემის დაგეგმილი წესი და ვადა. თუ აუდიტორი მოელის, რომ ზემოაღნიშნულ სხვა ინფორმაციას მიიღებს აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად შეიძლება ასევე განიხილოს, რა ზომების მიღება შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ მიღებულ სხვა ინფორმაციაში არსებობს არსებითი უზუსტობა.

გ15. მართალია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის მასშტაბისა და ვადების დაგეგმვაში, მაგრამ ამგვარი კომუნიკაცია არ ცვლის აუდიტორის პასუხისმგებლობას იმის თაობაზე, რომ უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, მათ შორის, განსაზღვროს იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ16. სიფრთხილის გამოჩენა აუცილებელი, როდესაც აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აწვდის ზოგად ინფორმაციას აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ, რათა არ მოხდეს აუდიტის ეფექტიანობის კომპრომენტირება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან ზოგიერთი წევრი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. მაგალითად, დეტალური ინფორმაციის მიწოდებამ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების ვადების შესახებ შეიძლება შეამციროს ამ პროცედურების ეფექტიანობა იმით, რომ ძალიან პროგნოზირებადი გახდება.

აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ17. აუდიტიდან მიღებული ინფორმაციის მიწოდებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან დამატებითი ინფორმაციის მოთხოვნა, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების სისრულეში მოყვანის მიზნით. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაადასტუროს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსაც იგივე წარმოდგენა აქვთ ცალკეულ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე.

გ18. თუ ასს 701 გამოიყენება, ინფორმაცია, რომლის მიწოდებაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მოითხოვება მე-16 პუნქტით, ასევე მე-15 პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ, განსაკუთრებით გამოადგება აუდიტორს ისეთი საკითხების დადგენაში, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს და, მათსადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხებად.¹¹

სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტები (იხ. პუნქტი 16(ა))

გ19 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, როგორც წესი, სამეურნეო სუბიექტს უფლებას აძლევს, განსაზღვროს სააღრიცხვო შეფასებები, იმსჯელოს და გადაწყვეტილება მიიღოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამქდავებელი ინფორმაციის შესახებ, მაგალითად,

¹¹ ასს 701, მე-9-10 პუნქტები.

ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში ძირითადი დაშვებების გამოყენებასთან დაკავშირებით, რომელთა შეფასებას მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება. გარდა ამისა, საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზა ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს განმარტებით შენიშვნებში ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე აღწერას, ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებების“, ან „განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების“ გამოყოფას, რათა სამეურნეო სუბიექტმა განსაზღვროს და მომხმარებლებს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია ყველაზე რთული, სუბიექტური და კომპლექსური ხასიათის განსჯის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ განახორციელა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

გ20. აქედან გამომდინარე, აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური ანგარიშგების სუბიექტურ ასპექტებთან დაკავშირებით შეიძლება განსაკუთრებით გამოადგეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში, კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაში. მაგალითად, გ19 პუნქტში აღწერილ საკითხებთან მიმართებით, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიძლება დაინტერესდნენ, როგორ შეფასებას აძლევს აუდიტორი ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობას, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ ღია და კონსტრუქციულ ინფორმირებაში ასევე შეიძლება შედიოდეს შენიშვნა სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი მეთოდების მისაღებობის თაობაზე და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ხარისხზე. მე-2 დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ამგვარ ინფორმირებაში.

მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის პროცესში (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ21. მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც აუდიტორი წააწყდა აუდიტის პროცესში შეიძლება გულისხმობდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- ხელმძღვანელობის მხრიდან აუდიტორისთვის აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი დაგვიანებით მიწოდება, ან არმიწოდება, ასევე სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლებთან დაკავშირების შეუძლებლობა;
- აუდიტის დასრულებისთვის გამოყოფილი მიზანშეუწონლად მოკლე ვადა;
- მოსალოდნელზე უფრო მეტი ძალისხმევისა და ჩასატარებელი სამუშაოს აუცილებლობა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- მოსალოდნელი ინფორმაციის მიღების შეუძლებლობა;
- ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორისთვის დაწესებული შეზღუდვები;
- აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობისგან უარის მიღება იმის თაობაზე, რომ მან მოამზადოს ან განავრცოს შეფასება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის უნარს, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

გარკვეულ გარემოებებში, ასეთმა სირთულეებმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, რაც, თავის მხრივ, იწვევს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას.¹²

მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას (იხ. პუნქტი 16(გ)(i))

გ22. მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან, ან რომლის შესახებაც წერილობით ეცნობა ხელმძღვანელობას, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორცაა:

- წლის მანძილზე მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენები ან შესრულებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- ეკონომიკური გარემო-პირობები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, ასევე ბიზნესგეგმები და სტრატეგიები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე;

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

- ექვები ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის საკითხებზე სხვა ბუღალტრებთან გავლილ კონსულტაციებთან დაკავშირებით;
- აუდიტორის პირველად ან განმეორებით დანიშვნასთან დაკავშირებით ისეთი საკითხების განხილვა ან წერილობით ინფორმირება, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებს, აუდიტის სტანდარტების გამოყენებას, ან აუდიტის ან სხვა მომსახურების საზღაურს;
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებზეც ვერ შეთანხმდნენ ხელმძღვანელობასთან, იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც მათი მოსაზრებები განსხვავებული იყო, არასრულყოფილად მიწოდებული ფაქტების ან წინასწარი ინფორმაციის გამო, რომლებიც შემდგომში აუდიტორმა გაარკვია დამატებითი შესაფერისი ფაქტებისა თუ ინფორმაციის მოპოვებით.

გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე (იხ. პუნქტი 16(დ))

გ23. ასს 210 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ.¹³ კერძოდ, ასს 210-ის თანახმად, გარიგების შეთანხმებული პირობები უნდა აისახოს აუდიტორული გარიგების წერილში, ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და, სხვასთან ერთად, მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის მითითებას.¹⁴ როგორც ახსნილია გ9 პუნქტში, თუ გარიგების პირობები შეთანხმებული არ არის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, აუდიტორს უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს გარიგების წერილის ასლი, რათა ისინი ინფორმირებულები იყვნენ აუდიტისთვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. 16(დ) პუნქტით მოთხოვნილი საკითხების ინფორმირების მიზანია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ცნობილი იყოს ისეთი გარემოებები, რომლის დროსაც აუდიტორის დასკვნა შეიძლება განსხვავებული იყოს მოსალოდნელი ფორმისა და შინაარსისგან, ან შეიძლება შეიცავდეს დამატებით ინფორმაციას ჩატარებული აუდიტის შესახებ.

¹³ ასს 210, მე-9 პუნქტი.

¹⁴ ასს 210, მე-10 პუნქტი.

გ24. გარემოებები, როდესაც აუდიტორი ვალდებულია, ან თვითონ მიიჩნევს აუცილებლად დამატებითი ინფორმაციის ჩართვას აუდიტორის დასკვნაში ასს-ების შესაბამისად და რომლის შესახებაც სავალდებულოა ინფორმაციის მიწოდება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც:

- აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული)¹⁵ შესაბამისად;
- დასკვნაში ჩაირთვება ინფორმაცია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ასს 570-ის (გადასინჯული)¹⁶ შესაბამისად;
- დასკვნაში აისახება ინფორმაცია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ასს 701-ის¹⁷ შესაბამისად;
- აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცის დამატებას ასს 706-ის (გადასინჯული)¹⁸ შესაბამისად, ან ამის გაკეთება სავალდებულოა სხვა ასს-ების თანახმად;
- აუდიტორმა დაასკვნა, რომ არსებობს შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში ასს 720-ის (გადასინჯული)¹⁹ შესაბამისად.

ასეთ ვითარებაში, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის დასკვნის პროექტის გაცნობა, რათა გაუადვილდეს იმის განხილვა, როგორ აისახება ამგვარი საკითხები აუდიტორის დასკვნაში.

გ25. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი არ აპირებს აუდიტორის დასკვნაში გარიგების პარტნიორის ვინაობის მითითებას ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება თავისი განზრახვის განხილვა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, რათა მათ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების პარტნიორის მნიშვნელოვანი პირადი უსაფრთხოების მიმართ

¹⁵ ასს 705 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

¹⁶ ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, პუნქტი 25(დ)

¹⁷ ასს 701, მე-17 პუნქტი.

¹⁸ ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელ აუდიტორის დასკვნაში“, მე-12 პუნქტი.

¹⁹ ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტი 18(ა).

არსებული საფრთხის ალბათობისა და სერიოზულობის აუდიტორისეული შეფასების შესახებ.²⁰ გარდა ამისა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შეუძლია ისეთ სიტუაციაშიც, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნის ძირითად ტექსტში არ ჩართოს აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როგორც ეს ნებადართულია ასს 700-ით (გადასინჯული).²¹

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. პუნქტი 16(ე))

- გ26. ასს 300²²-ში აღნიშნულია, რომ მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის, ან ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლაც, რისკების ახალ (შეცვლილ) შეფასებებზე დაყრდნობით. აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ, მაგალითად, ახალი ინფორმაცია ადრე განხილული აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე.
- გ27. აუდიტის პროცესში გამოვლენილ სხვა მნიშვნელოვან საკითხებში, რომლებიც უშუალო კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ზედამხედველობის გაწევის ფუნქციის შესრულებასთან, შედის ისეთი საკითხები, როგორცაა სხვა ინფორმაციაში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობები, რომლებიც გასწორდა.
- გ28. იმ საკითხების გარდა, რომელთა შესახებაც უკვე ინფორმირებულები არიან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, 16(ა)-(დ) პუნქტების მოთხოვნებისა და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალის შესაბამისად (რომელიც მოცემულია განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“), აუდიტორს უფლება აქვს სხვა საკითხების შესახებაც მიაწოდოს მათ ინფორმაცია, კერძოდ, რომლებიც განხილული იყო გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის მიერ ან მასთან ერთად, თუ ასს 220-

²⁰ ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 46-ე და 63.

²¹ ასს 700 (გადასინჯული), 41-ე პუნქტი.

²² ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტი გ13.

ის²³ შესაბამისად დანიშნული იყო გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი.

აუდიტორის დამოუკიდებლობა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ29. აუდიტორს მოეთხოვება იმ შესაბამისი ეთიკური ნორმების დაცვა, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს.²⁴

გ30. ურთიერთობები და სხვა საკითხები, ასევე დამცავი ზომები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას, განსხვავებული იქნება გარიგების კონკრეტული გარემოებების მიხედვით, მაგრამ საზოგადოდ მოიცავს:

ა) დამოუკიდებლობის საფრთხეებს, რომლებიც შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად: ანგარების, თვითშეფასების, ადვოკატირების, ფამილიარული ურთიერთობებისა და შანტაჟის საფრთხეები; და

ბ) პროფესიის, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი სისტემის მიერ შექმნილი დამცავი ზომები, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში არსებული დამცავი ზომები და თვითონ ფირმის სისტემებსა და პროცედურებში გათვალისწინებული დამცავი ზომები.

გ31. სათანადო ეთიკური ნორმები, ან კანონმდებლობა შეიძლება ასევე განსაზღვრავდეს კონკრეტულ ინფორმაციას, რომელთა შესახებაც უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა. მაგალითად, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი* მოითხოვს, რომ აუდიტორმა წერილობით მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ნებისმიერი დარღვევისა და ფირმის მიერ გატარებული ან დაგეგმილი გასატარებელი გამოსასწორებელი ზომების შესახებ.²⁵

²³ იხ. ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, პუნქტები მე-19-22 და გ24-გ32.

²⁴ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-14 პუნქტი.

²⁵ იხ. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის“, განყოფილება 290.39-49.

გ32. აუდიტორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ინფორმირების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ სამეურნეო სუბიექტებს, შეიძლება შესაფერისი იყოს ზოგიერთი სხვა სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაშიც, განსაკუთრებით ისეთი სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვან საზოგადოებრივ დაინტერესების პირს წარმოადგენდეს, მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან და მასშტაბებიდან გამომდინარე, ასევე იმის გამო, რომ ჰყავს მრავალრიცხოვანი და ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები. ამგვარი სამეურნეო სუბიექტების მაგალითებია საფინანსო დაწესებულებები (როგორცაა ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და საპენსიო ფონდები) და სხვა სამეურნეო სუბიექტები, კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციები. მეორე მხრივ, შეიძლება ისეთი სიტუაციებიც არსებობდეს, როდესაც დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს, მაგალითად, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შესაბამისი ფაქტების შესახებ ინფორმაცია მიიღეს მმართველობითი საქმიანობიდან. ასეთი რამ განსაკუთრებით მაშინ არის მოსალოდნელი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს მესაკუთრე მართავს, ხოლო აუდიტორის ფირმა და ქსელის ფირმები აუდიტის დამკვეთს პრაქტიკულად არ უწევენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა სხვა მომსახურებას.

დამატებითი საკითხები (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ33. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან ხელმძღვანელობის ზედამხედველობის გაწევა მოიცავს იმის უზრუნველყოფას, რომ სამეურნეო სუბიექტმა შეიმუშაოს, დაწეროს და მუდმივად ამუშაოს სათანადო შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობასთან, ოპერაციების ეფექტურობასა და ეფექტიანობასთან და მოქმედი კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფასთან.

გ34. აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი საკითხები, რომლებიც აუცილებელი არ არის, ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას, მაგრამ, ამის მიუხედავად, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი იქნება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობას, ან სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებების შესრულებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია მისი ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან.

ამგვარი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურას ან მმართველობით პროცესებს; ასევე უმაღლესი ხელმძღვანელობის მიერ სათანადო სანქციონირების გარეშე მიღებულ მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს ან გატარებულ ზომებს.

- გ35. იმის დასადგენად, გააცნოს თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დამატებითი საკითხები, აუდიტორს შეუძლია შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან ერთად განიხილოს ასეთი ტიპის საკითხები, რომლებიც მისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის პროცესში, თუ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია კონკრეტულ გარემოებებში.
- გ36. თუკი აუდიტორი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაციას მიაწვდის ამა თუ იმ დამატებითი საკითხის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს მათთვის იმის ინფორმირებაც, რომ:
- ა) ასეთი საკითხების გამოვლენა და მათი ინფორმირება დაკავშირებულია მხოლოდ აუდიტის მიზანთან, რაც მდგომარეობს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაში;
 - ბ) კონკრეტულად მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით არანაირი სხვა პროცედურა არ ჩატარებულა, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუცილებელი პროცედურების გარდა; და
 - გ) არანაირი პროცედურა არ ჩატარებულა იმის გამოსავლენად, არსებობს თუ არა სხვა ანალოგიური საკითხები.

ინფორმირების პროცესი

ინფორმირების პროცედურის განსაზღვრა (იხ. მე-18 პუნქტი)

- გ37. აუდიტორის პასუხისმგებლობის, აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების და გასაცვლელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგადი შინაარსის შესახებ ნათლად და გარკვევით ინფორმირება ხელს უწყობს ორმხრივი ეფექტიანი კომუნიკაციის საფუძვლის შექმნას.
- გ38. გარდა ამისა, ორმხრივ ეფექტიან კომუნიკაციის პროცესს შეიძლება ხელი შეუწყოს ისეთი საკითხების განხილვამ, როგორცაა, მაგალითად:
- ინფორმირების მიზანი. როდესაც მიზანი ნათელია, აუდიტორი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უკეთ მიაღწევენ ურთიერთგაგებას შესაბამის საკითხებსა და ინფორმაციის გაცვლის პროცესიდან გამომდინარე მოსალოდნელ ქმედებებზე;

- რა ფორმით მოხდება ინფორმირება;
- კონკრეტულ საკითხებზე ინფორმირების პროცესში რომელი პიროვნება (პიროვნებები) მიიღებს მონაწილეობას გარიგების გუნდიდან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებიდან;
- აუდიტორის მოლოდინი იმის შესახებ, რომ ინფორმაციის გაცვლის პროცესი იქნება ორმხრივი და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუდიტორს გააცნობენ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მიიჩნევენ აუდიტისთვის შესაფერისად, მაგალითად იმ სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, ინფორმაციას სავარაუდო ან გამოვლენილ თაღლითობის შემთხვევებსა და უმაღლესი ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან ან კომპეტენციასთან დაკავშირებულ ეჭვებს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტორის მიერ მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ აუდიტორის ინფორმირების პროცედურა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ აუდიტორისთვის მიწოდებულ საკითხებთან დაკავშირებით ზომების გატარებისა და გატარებული ზომების შედეგების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა.

გ39. ინფორმირების (ინფორმაციის გაცვლის) პროცესი განსხვავებული იქნება სხვადასხვა გარემოებაში, მათ შორის, დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და მართვის სტრუქტურაზე, როგორ მუშაობენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და ასევე აუდიტორის შეხედულებაზე, ინფორმირებას დაქვემდებარებული საკითხების მნიშვნელობასთან დაკავშირებით. თუ სირთულეები ჩნდება ეფექტური ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის დამყარებაში, ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ საინფორმაციო კავშირი აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აუდიტის მიზნის შესაფერისი არ არის. (იხ. პუნქტი გ52)

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ40. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

შეიძლება უფრო ნაკლებად ფორმალური სახით მოხდეს, ვიდრე საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ან მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში.

ხელმძღვანელობის ინფორმირება

- გ41. ხელმძღვანელობასთან ერთად ბევრი საკითხის განხილვა შესაძლებელია სამუშაო ფორმატში აუდიტის მსვლელობისას, მათ შორის ისეთი საკითხების, რომლებიც, წინამდებარე ასს-ის შესაბამისად, უნდა მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. ასეთი განხილვები ადასტურებს ხელმძღვანელობის აღმასრულებელ პასუხისმგებლობას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე, კერძოდ, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე.
- გ42. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გარკვეული საკითხების ინფორმირებამდე, აუდიტორს უფლება აქვს, ისინი ჯერ ხელმძღვანელობასთან განიხილოს, თუკი ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იქნება. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი არ იყოს ხელმძღვანელობასთან ისეთი საკითხების განხილვა, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის კომპეტენციას ან პატიოსნებას. ხელმძღვანელობის აღმასრულებელი პასუხისმგებლობის დადასტურების გარდა, ასეთმა პირველადმა განხილვებმა შეიძლება ნათელი მოჰფინოს ფაქტებსა და პრობლემატურ საკითხებს და ხელმძღვანელობას მისცეს დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდების საშუალება. ანალოგიურად, თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, აუდიტორს უფლება აქვს, საკითხები ჯერ შიდა აუდიტორთან განიხილოს და შემდეგ აცნობოს მათ შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

მესამე მხარეთა ინფორმირება

- გ43. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს ან თვითონ გაუჩნდეთ სურვილი, რომ მესამე მხარეებს, მაგალითად ბანკებს ან გარკვეულ მარეგულირებელ ორგანოებს, მიაწოდონ აუდიტორისგან წერილობით მიღებული შეტყობინებების ასლები. ზოგიერთ შემთხვევაში, მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნება შეიძლება უკანონო იყოს ან სხვაგვარად არ იყოს მიზანშეწონილი. როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ინფორმაცია მიეწოდება მესამე მხარეებს, შეიძლება კონკრეტულ გარემოებებში მნიშვნელოვანი იყოს მესამე მხარეებისთვის იმის მითითებაც, რომ

ეს ინფორმაცია მათთვის არ ყოფილა მომზადებული, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან წერილობით მისაწოდებელ ინფორმაციაში შეიძლება მიეთითოს, რომ:

- ა) მიწოდებული ინფორმაცია მომზადებულია მხოლოდ და მხოლოდ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და, სადაც შესაფერისია, ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის აუდიტორის სარგებლობისთვის და ამ ინფორმაციას არ უნდა დაეყრდნონ მესამე მხარეები;
- ბ) აუდიტორი თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას მესამე მხარეების მიმართ; და
- გ) არსებობს შეზღუდვები მესამე მხარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნებაზე ან გავრცელებაზე.

გ44. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ევალებოდეს, მაგალითად:

- მარეგულირებელ ან სამართალდამცავ ორგანოს მიაწოდოს ინფორმაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული გარკვეული საკითხების შესახებ. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში აუდიტორს ევალება შესაბამისი ორგანოების ინფორმირება გამოვლენილი დამახინჯებების შესახებ, როდესაც ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არ ატარებენ ზომებს სიტუაციის გამოსასწორებლად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული გარკვეული ანგარიშების ასლები წარუდგინოს შესაბამის მარეგულირებელ ან საფინანსო ორგანოებს, ან სხვა ორგანოებს, როგორცაა ხელისუფლების ცენტრალური ორგანო - სახელმწიფო სექტორის ზოგიერთი სუბიექტების აუდიტის შემთხვევაში; ან
- ყველასთვის ხელმისაწვდომი გახადოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მომზადებული ანგარიშები.

გ45. თუ აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს, აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებული წერილობითი შეტყობინებების ასლების გადაცემას მესამე მხარეებისთვის, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს ამის გაკეთებამდე შეიძლება დასჭირდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინასწარი თანხმობა.

ინფორმირების ფორმები (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ46. ეფექტიან ინფორმირებაში შეიძლება იგულისხმებოდეს სტრუქტურული პრეზენტაციები და წერილობითი შეტყობინებები, ასევე ნაკლებად ფორმალური საინფორმაციო კავშირები, განხილვების ჩათვლით. აუდიტორს, მე-19 და მე-20 პუნქტებში განხილული საკითხების გარდა, სხვა საკითხების ინფორმირება შეუძლია სიტყვიერად ან წერილობით. წერილობით ინფორმირებაში შეიძლება შედიოდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის გაგზავნილი გარიგების წერილი.

გ47. კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობის გარდა, ინფორმირების ფორმაზე (მაგალითად, ინფორმაციას სიტყვიერად მიაწვდის თუ წერილობით, დეტალურ ინფორმაციას მიაწვდის თუ მოკლე მიმოხილვას და ინფორმირება რაიმე სტრუქტურული წესით განხორციელდება თუ არა) შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორცაა:

- განხილული საკითხი აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, როდესაც აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმაცია უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხების შესახებ წერილობითი ფორმით ინფორმირება;
- დამაკმაყოფილებლად გადაწყდა საკითხი თუ არა;
- მანამდე ხელმძღვანელობას ეცნობა თუ არა ამ საკითხის შესახებ;
- სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, საქმიანობის სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში, აუდიტორი იმავდროულად ატარებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც;
- სამართლებრივი მოთხოვნები. ზოგიერთ იურისდიქციაში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წერილობითი ინფორმირება მოითხოვება ადგილობრივი კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;

- რა მოცულობისა და სიხშირის არის აუდიტორის მიმდინარე კონტაქტები და დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები მოხდა თუ არა მმართველი ორგანოს შემადგენლობაში.

გ48. როდესაც რაიმე მნიშვნელოვანი საკითხი იხილება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ერთ-ერთ პირთან, მაგალითად აუდიტის კომიტეტის თავმჯდომარესთან, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა ამ საკითხის შესახებ მოკლე ინფორმაცია შეიტანოს შემდგომ შეტყობინებებში, რათა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ ყველა პირს ჰქონდეს სრული და დაბალანსებული ინფორმაცია.

ინფორმირების დრო (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ49. აუდიტის მსვლელობისას დროული კომუნიკაცია ხელს უწყობს ჯანსაღ ორმხრივ დიალოგს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და აუდიტორს შორის. თუმცა, ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო განსხვავებული იქნება ცალკეული აუდიტისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემოებებისა და მიხედვით. შესაფერისი გარემოებებში იგულისხმება კონკრეტული საკითხის მნიშვნელობა და ხასიათი, ასევე ის ზომები, რომლებსაც მოსალოდნელია, რომ გაატარებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. მაგალითად:

- დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება ხშირად შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის გარიგების ადრეულ სტადიებზე, ხოლო პირველი აუდიტის დროს - გარიგების პირობებზე შეთანხმებისას;
- შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის მსვლელობისას, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეძლებენ აუდიტორის დახმარებას აღნიშნული სირთულის გადალახვაში, ან მოსალოდნელია, რომ ეს გამოიწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია პირველივე შესაძლებლობისთანავე აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს სიტყვიერად აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ,

სანამ წერილობით მოახდენს იმავე საკითხების ინფორმირებას ასს 265²⁶-ის მოთხოვნის თანახმად;

- თუ ასს 701 გამოიყენება, აუდიტორს შეუძლია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთათვის წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, როდესაც მათთან ერთად განიხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს (იხ. პუნქტი გ13); გარდა ამისა, შეუძლია უფრო ხშირად მიმართოს მათ ამგვარი საკითხების დამატებით განსახილველად, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად მოპოვებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ;
- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ნებისმიერ დროს, როდესაც აუდიტორი დეტალურად იხილავს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილ საფრთხეებსა და შესაბამისი დამცავ ზომებს, მაგალითად, როდესაც ხდება არააუდიტორული მომსახურების გაწევის გარიგებაზე დათანხმება, ასევე საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს;
- საბოლოო შემაჯამებელი განხილვის დროს ასევე შესაძლებელია აუდიტის შედეგების განხილვაც, მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ აუდიტორის შეხედულებების;
- თუ ტარდება როგორც საერთო დანიშნულების, ისე სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ინფორმირების ვადების კოორდინირება.

გ50. ინფორმირების დროსთან შეიძლება დაკავშირებული იყოს სხვა ფაქტორებიც, მაგალითად:

- აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე, საქმიანობის სტრუქტურა, კონტროლის გარემო და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- ნებისმიერი სამართლებრივი ვალდებულება, რომელიც ეხება დადგენილ ვადებში გარკვეული საკითხების ინფორმირებას;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინები, მათ შორის, შეთანხმებები პერიოდული შეხვედრების ან აუდიტორთან საინფორმაციო კავშირის ორგანიზების შესახებ;

²⁶ ასს 265, პუნქტები მე-9 და გ14.

- მომენტი, როდესაც აუდიტორი დაადგენს გარკვეულ საკითხებს, მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დროულად ვერ გამოავლინოს ესა თუ ის პრობლემა (მაგალითად, კანონთან შეუსაბამობა) პრევენციული ზომის გატარების მიზნით, მაგრამ ამ საკითხის შესახებ ინფორმირებით შეიძლება შესაძლებელი გახდეს გამოსასწორებელი ზომის მიღება.

ინფორმირების პროცესის ადეკვატურობა (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ51. აუდიტორს არ სჭირდება სპეციფიკური პროცედურების შემუშავება აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ორმხრივი საინფორმაციო კავშირის შეფასების განსამტკიცებლად. ამგვარი შეფასება შეიძლება უფრო ეფუძნებოდეს სხვა მიზნით ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებზე დაკვირვებებს. დაკვირვებები შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხების პასუხად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ გატარებული ზომების მისაღებობასა და დროულობას. იმ შემთხვევაში, თუ წინა ინფორმირების დროს დაყენებული მნიშვნელოვანი საკითხები ეფექტურად ვერ მოგვარდა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორმა გაარკვიოს, რატომ არ გატარდა სათანადო ზომა და განიხილოს ამ პრობლემაზე კიდევ ერთხელ ყურადღების გამახვილების შესაძლებლობა. ამით თავიდან აიცილებს ისეთი შთაბეჭდილების შექმნის რისკს, რომ აუდიტორი დაკმაყოფილდა იმით, როგორც მოგვარდა საკითხი, ან თითქოს საკითხი აღარ არის მნიშვნელოვანი;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა გულწრფელობას აუდიტორთან კომუნიკაციის დროს;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სურვილსა და შესაძლებლობას, შეხვდნენ აუდიტორს ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების აშკარა უნარს, სრულად გაიაზრონ აუდიტორის მიერ დაყენებული საკითხები, მაგალითად, რა დონეზე შეუძლიათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს პრობლემატური საკითხების გამოკვლევა და მათთვის მიცემული რეკომენდაციების არსის ჩაწვდომა;
- სირთულე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ურთიერთგაგების მიღწევაში, ინფორმირების ფორმების, ვა-

დებისა და მათთვის მისაწოდებელი ინფორმაციის სავარაუდო ზოგად შინაარსთან დაკავშირებით;

- იმ შემთხვევაში, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, მათი აშკარა ინფორმირებულობა იმის შესახებ, აუდიტორთან განხილული საკითხები რამდენად ახდენს გავლენას სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებულ მათ ფართო პასუხისმგებლობაზე, ასევე, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობასთან დაკავშირებულ მათ პასუხისმგებლობაზე;
- ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის აკმაყოფილებს თუ არა მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს.

გ52. როგორც მე-4 პუნქტშია აღნიშნული, ორმხრივი კომუნიკაცია ეხმარება როგორც აუდიტორს, ისე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. გარდა ამისა, ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს ერთ-ერთ ელემენტს²⁷ წარმოადგენს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების თანამონაწილეობა, მათ შორის, მათი ურთიერთქმედება შიდა აუდიტის განყოფილებასთან (თუკი ასეთი არსებობს) და გარე აუდიტორებთან. არაადეკვატური ორმხრივი კომუნიკაცია შეიძლება მიანიშნებდეს არაადამაკმაყოფილებელ კონტროლის გარემოზე და გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობების რისკების აუდიტორისეულ შეფასებაზე. ასევე იარსებებს იმის რისკიც, რომ აუდიტორმა შეიძლება ვერ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

გ53. თუ ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ადეკვატური არ არის და ამ სიტუაციის გამოსწორება შეუძლებელია, აუდიტორს უფლება აქვს, გაატაროს ისეთი ზომები, როგორცაა:

- აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მასშტაბის შეზღუდვის საფუძველზე;
- იურიდიული კონსულტაციის მიღება სხვადასხვა სახის ზომების გატარების შედეგებთან დაკავშირებით;

²⁷ ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტი გ77.

- კომუნიკაცია მესამე მხარეებთან (მაგალითად, მარეგულირებელთან), ან მართვის სტრუქტურაში უფრო მაღალი დონის წარმომადგენლებთან, სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებს გარეთ, კერძოდ, საწარმოს მესაკუთრეებთან (მაგალითად, აქციონერებთან საერთო კრებაზე), ან პასუხისმგებელ მინისტრთან ან პარლამენტთან - სახელმწიფო სექტორში;
- უარის თქმა დავალების გაგრძელებაზე, თუ ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

დოკუმენტაცია (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ54. სიტყვიერად ინფორმირებული საკითხების დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული ოქმების ასლს, რომელიც შენახული იქნება აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით იმ შემთხვევაში, როდესაც ასეთი ოქმები წარმოადგენს ინფორმირებული საკითხების სათანადო ჩანაწერს.

1-ლი დანართი

(იხ. მე-3 პუნქტი)

ხკსს 1-ისა და სხვა ასს-ების სპეციფიკური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას

ამ დანართში მითითებულია ხკსს 1²⁸-ისა და სხვა ასს-ების, რომლებიც მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას სპეციფიკური საკითხების შესახებ. მოცემული ჩამონათვალი არ გამოდგება ასს-ების მოთხოვნების გათვალისწინებისა და სხვა შესაბამისი მასალის შემცველად, რომელსაც მოიცავს განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“.

- ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ - პუნქტი 30(ა).
- ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ - პუნქტები 22-ე, 39(გ)(i) და 41-43-ე.
- ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ - პუნქტები მე-15, მე-20 და 23-25-ე.
- ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“ - მე-9 პუნქტი.
- ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“ - მე-12 და მე-13 პუნქტები.
- ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“ - მე-9 პუნქტი.
- ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება - საწყისი ნაშთები“ - მე-7 პუნქტი.
- ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“ - 27-ე პუნქტი.
- ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“ - პუნქტები 7(ბ)-(გ), 10(ა), 13(ბ), 14(ა) და მე-17.

28. ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

- ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“- 25-ე პუნქტი.
- ასს 600 - „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“ – 49-ე პუნქტი.
- ასს 610 (გადასინჯული) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - მე-18 პუნქტი;
- ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - მე-20 და 31-ე პუნქტები.
- ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ - 46-ე პუნქტი.
- ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ - მე-17 პუნქტი.
- ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ – პუნქტები მე-12, მე-14, 23-ე და 30-ე.
- ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“ – მე-12 პუნქტი.
- ასს 710 - „შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ – მე-18 პუნქტი.
- ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“ - მე-17-19 პუნქტები.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტები 16(ა), გ19-გ20)

სააღრიცხვო პროექტის ხარისხობრივი ასპექტები

ინფორმირება, რომელიც მოითხოვება 16(ა) პუნქტით და განხილულია გ19-გ20 პუნქტებში, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორცაა:

სააღრიცხვო პოლიტიკა

- სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, ასევე იმის გათვალისწინებით, რომ აუცილებელია ინფორმაციის მიწოდების დანახარჯების დაბალანსება მოსალოდნელ სარგებელთან, რომელსაც, სავარაუდოდ, მიიღებენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები. იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს მისაღები ალტერნატიული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ინფორმირებულ საკითხებში შეიძლება შედიოდეს ფინანსური ანგარიშგების ის ელემენტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევა, ასევე ინფორმაცია ანალოგიური სამეურნეო სუბიექტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის პირველად შერჩევა და მასში შეტანილი ცვლილებები, მათ შორის, აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება. ინფორმირებული საკითხები შეიძლება მოიცავდეს: სააღრიცხვო პოლიტიკაში შეტანილი ცვლილების მიღების დროისა და მეთოდის გავლენას სამეურნეო სუბიექტის მიმდინარე და მომავალ მოგებაზე; ასევე, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილების შეტანის დრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი, მოსალოდნელი ახალი ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გავლენა საკამათო ან ახალ სფეროებზე (ან ისეთ სფეროებზე, რომლებიც დამახასიათებელია მხოლოდ რომელიმე დარგისთვის, განსაკუთრებით, როდესაც არ არსებობს ავტორიტეტული მითითებები ან კონსენსუსი).
- ოპერაციების შესრულების დროის გავლენა იმ პერიოდზე, რომელშიც ისინია ასახული.

სააღრიცხვო შეფასებები

- ასს 540²⁹-ში განხილული საკითხები - იმ მუხლებისთვის, რომელთა სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანია, მათ შორის, მაგალითად:
 - როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მათი განმარტების აუცილებლობა;
 - გარემოებების იმგვარი ცვლილებები, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ახალი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის, ან არსებულის გადასინჯვის (და შესწორების) აუცილებლობა;
 - ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, აღიარებს თუ არ აღიარებს სააღრიცხვო შეფასებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
 - შეიცვალა თუ არა, ან შეიცვლება თუ არა წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის მეთოდები და, თუ ასეა, რატომ; ასევე წინა პერიოდების სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი;
 - სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესი/პროცედურა (მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს რომელიმე მოდელს), მათ შორის, შეფასებისთვის შერჩეული საფუძველი შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს;
 - ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია თუ არა;
 - ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, როდესაც აღნიშნული ქმედებები დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობის მიღწევასთან ან ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან;
 - არსებითი უზუსტობის რისკები;
 - ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნები;

²⁹ ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტო“.

- როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი; ან სხვაგვარად როგორ გადაჭრა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი საადრიცხო შეფასების გამოთვლისას;
- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია

- ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ განსაკუთრებით მგრძობიარე ინფორმაციის ფორმულირებასთან დაკავშირებული საკითხები და ჩატარებული შესაბამისი მსჯელობები (მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც ეხება ამონაგების აღიარებას, ანაზღაურებას, ფუნქციონირებად საწარმოს, შემდგომ მოვლენებსა და პირობით მოვლენებს).
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაციის საერთო ნეიტრალობა, უცვლელობა და წარმოდგენილია თუ რა ნათლად და გასაგებად.

დაკავშირებული საკითხები

- მნიშვნელოვანი რისკების, ზემოქმედებისა და განუსაზღვრელობების სავარაუდო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, როგორცაა, მაგალითად მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი, რის შესახებაც ინფორმაცია წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- რა დონეზე ახდენს გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე არაორდინარული ოპერაციები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობისთვის არ არის დამახასიათებელი, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო. ამგვარი საკითხების ინფორმირებით შეიძლება გამოვლინდეს:
 - პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) თანხები;
 - რა დონეზე ხდება ასეთი ოპერაციების ცალ-ცალკე ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
 - ამგვარი ოპერაციები ხომ არ იყო გამიზნული რაიმე კონკრეტული საადრიცხო ან საგადასახადო მიდგომის გამოსაყენებლად, ან კონკრეტული სამართლებრივი თუ მარეგულირებელი მიზნის მისაღწევად;

- ამგვარი ოპერაციების ფორმა ზედმეტად რთული ხომ არ ჩანს, ან მათი სტრუქტურირებისთვის ხელმძღვანელობამ ფართო კონსულტაციები ხომ არ მიიღო;
- ხელმძღვანელობა ყურადღებას უფრო მეტად კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის აუცილებლობაზე ხომ არ ამახვილებს, ვიდრე ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსზე.
- ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებზე, მათ შორის, მეთოდი (საფუძველი), რომლის მიხედვითაც სამეურნეო სუბიექტი ადგენს მატერიალური და არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადებს. ინფორმირების დროს შეიძლება განიმარტოს, როგორ შეირჩა საბალანსო ღირებულებაზე გავლენის მქონე ფაქტორები და სხვა ფაქტორების შერჩევა რა გავლენას იქონიებდა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- უზუსტობების შესწორება შერჩევით, მაგალითად ისეთი უზუსტობების შესწორება, რის შედეგადაც გაიზრდება საანგარიშგებო მოგება, მაგრამ არა ისეთი უზუსტობების, რომელთა გასწორების შედეგადაც შემცირდება საანგარიშგებო მოგება.

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

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

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

საავტორო უფლება © 2018 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა 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 Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’ და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

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



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

www.iaasb.org

ISBN:978-1-60815-389-3