

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 540

## სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი

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

### შინაარსი

პუნქტები

#### შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო .....	1
სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი .....	2-4
ძალაში შესვლის თარიღი .....	5
მიზანი .....	6
განმარტებები .....	7

#### მოთხოვნები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები .....	8-9
არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება .....	10-11
არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება .....	12-14
დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის .....	15-17
სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა .....	18
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები .....	19-20
ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები .....	21
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია .....	22

დოკუმენტაცია .....	23
<b>გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა</b>	
სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი .....	გ1-გ11
რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები .....	გ12-გ44
არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება .....	გ45-გ51
არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება .....	გ52-გ101
დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის .....	გ102-გ115
სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა .....	გ116-გ119
სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები .....	გ120-გ123
ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები .....	გ124-გ125
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია.....	გ126-გ127
დოკუმენტაცია .....	გ128
დანართი: რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლების მიხედვით	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ - 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-ს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რაც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოთვლილ სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებთან და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან. კონკრეტულად, სტანდარტში განვრცობილია, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული ასს 315 (გადასინჯული)<sup>1</sup>, ასს 330<sup>2</sup> და სხვა შესაფერისი ასს-ები სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში. იგი მოიცავს აგრეთვე მოთხოვნებსა და მითითებებს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების უზუსტობებთან და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების მაჩვენებლებთან დაკავშირებით.

### სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი

2. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის ღირებულების ზუსტად დადგენა შეუძლებელია, ამიტომ ხდება მათი მიახლოებით მნიშვნელობის გამოთვლა. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის ფინანსური ანგარიშგების მსგავს მუხლებს ეწოდება სააღრიცხვო შეფასებები. ხელმძღვანელობისათვის სააღრიცხვო შეფასებებისთვის საჭირო ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხასიათი და საიმედოობა მნიშვნელოვნად განსხვავებულია, რაც მოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე. განუსაზღვრელობის ხარისხი, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს სააღრიცხვო შეფასებების არსებითი უზუსტობის რისკებზე, ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ გამიზნული მიკერძოებისადმი მგრძობიარობის ჩათვლით. (იხ. პუნქტები გ1-გ11)
3. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის მიზანი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებიდან და თვითონ საანგარიშგებო ფინანსური მუხლის ხასიათიდან გამომდინარე. ზოგიერთი სააღრიცხვო შეფასების მიზანია ერთი ან მეტი ოპერაციის, მოვლენის ან გარკვეული პირობების (გარემოებების) შედეგის პროგნოზირება, რაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის აუცილებლობას.

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

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

სხვა სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების, მიზნები შეიძლება განსხვავებული იყოს და გამოიხატებოდეს მიმდინარე პერიოდის ოპერაციის ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლის ღირებულების განსაზღვრით, შეფასების თარიღისთვის ტიპურ პირობებში, როგორცაა, მაგალითად გარკვეული ტიპის აქტივის ან ვალდებულების შეფასებული (მიახლოებით) საბაზრო ფასი. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების შეფასებას მიმდინარე პირობითი ჰიპოთეზური ოპერაციის საფუძველზე, რომელიც სრულდება საქმის მცოდნე და გარეგნის მსურველ მხარეებს (ზოგჯერ უწოდებენ „ზაზრის მონაწილეებს“ ან სხვა ეკვივალენტურ სახელწოდებას) შორის „გამოწვეული ხელის მანძილის“ პრინციპით და არა წარსულის ან მომავლის ოპერაციის საფუძველზე.<sup>3</sup>

4. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებულ ან განმარტებით შენიშვნებში ასახულ ღირებულებას შორის განსხვავება ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას წარმოადგენდეს. ეს განსაკუთრებით ეხება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებს, რადგან ნებისმიერ მომხდარ შედეგზე აუცილებლად ახდენს გავლენას იმ თარიღის შემდგომი მოვლენები და პირობები, როდესაც ანგარიშობენ სააღრიცხვო შეფასებას ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის.

### **ძალაში შესვლის თარიღი**

5. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

### **მიზანი**

6. აუდიტორის მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის თაობაზე:
  - ა) არის თუ არა გონივრული ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, ან შენიშვნებში განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებები, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები; და
  - ბ) ადეკვატურია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში.

---

<sup>3</sup> ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძველზე შეიძლება რეალური ღირებულების სხვადასხვანაირი განმარტება არსებობდეს.

## განმარტებები

7. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- ა) სააღრიცხვო შეფასება - ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხის განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. ეს ტერმინი გამოიყენება რეალური ღირებულებით შეფასებული თანხისთვის, როდესაც არსებობს შეფასების განუსაზღვრელობა, ასევე სხვა თანხებისათვის, რომლებიც შეფასებას საჭიროებს. როდესაც წინამდებარე ასს-ში საუბარია სააღრიცხვო შეფასებებზე, რომლებიც მხოლოდ მოიცავს რეალურ ღირებულებას, გამოიყენება ტერმინი „რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება“;
  - ბ) აუდიტორისეული წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი (აუდიტორის დიაპაზონი) – თანხა, ან თანხების დიაპაზონი, შესაბამისად, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასების მართებულობის შესაფასებლად ჩატარებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე;
  - გ) შეფასების განუსაზღვრელობა – მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი არასაკმარისი სიზუსტის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციაზე;
  - დ) ხელმძღვანელობის მიკერძოება – როდესაც ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობა ნეიტრალური არ არის;
  - ე) ხელმძღვანელობისეული შეფასება – თანხა, რომელსაც შეარჩევს ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების სახით აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვისათვის;
  - ვ) სააღრიცხვო შეფასების შედეგი – სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ღირებულებითი სიდიდე, რომელიც გამოთვლილია შესაბამისი ოპერაცი(ებ)ის, მოვლენ(ებ)ის ან პირობ(ებ)ის შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხილული იყო სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას.

## მოთხოვნები

### რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

8. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლისათვის რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და შესაბამისი ქმედებების განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები, რათა შეიქმნას საფუძველი სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად, როგორც ასს 315-ით (გადასინჯული)<sup>4</sup> მოითხოვება: (იხ. პუნქტი გ12)
- ა) სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, დაკავშირებული განმარტებების ჩათვლით; (იხ. პუნქტები გ13-გ15)
  - ბ) როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტების საჭიროება. აღნიშნული საკითხის შესწავლის დროს, აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობა გარემოებების ცვლილებების თაობაზე, რამაც შეიძლება წარმოქმნას ახალი სააღრიცხვო შეფასებების ან არსებულის გადასინჯვის საჭიროება; (იხ. პუნქტები გ16-გ21)
  - გ) როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს და რა მონაცემებს ეფუძნება შეფასებები, შემდგენის ჩათვლით: (იხ. პუნქტები გ22-გ23)
    - (i) მეთოდი, სადაც შესაფერისია, მოდელი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად; (იხ. პუნქტები გ24-გ26)
    - (ii) შესაბამისი კონტროლი; (იხ. პუნქტები გ27-გ28)
    - (iii) გამოიყენა თუ არა ექსპერტი ხელმძღვანელობამ; (იხ. პუნქტები გ29-გ30)
    - (iv) დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები; (იხ. პუნქტები გ31-გ36)

<sup>4</sup> ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები მე-5-6 და მე-11-12.

(v) შეიცვალა თუ არა, ან შეიცვლება თუ არა, წინა პერიოდის შემდეგ სააღრიცხვო შეფასებების მეთოდები და, თუ ასეა, რატომ; და (იხ. პუნქტი გ37)

(vi) ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის ეფექტი და თუ შეაფასა, როგორ განახორციელა ეს. (იხ. პუნქტი გ38)

9. აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს სააღრიცხვო შეფასებების შედეგი, რომელიც ასახულია წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა მიმოიხილოს მათი შემდგომი ხელახლა შეფასება მიმდინარე პერიოდის მიზნებისათვის. აუდიტორის მიმოხილვის ხასიათი და მასშტაბი დამოკიდებულია სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათზე და იმაზე, მიმოხილვიდან მიღებული ინფორმაცია შესაფერისი იქნება თუ არა, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისათვის. თუმცა, მიმოხილვის მიზანი არ არის წინა პერიოდებში, იმ დროისათვის არსებული ინფორმაციის საფუძველზე ჩატარებული მსჯელობის შეფასება. (იხ. პუნქტები გ39-გ44)

#### **არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება**

10. არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული),<sup>5</sup> უნდა შეაფასოს სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა. (იხ. პუნქტები გ45-გ46)

11. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს გამოვლენილი, შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობის დონის მქონე სააღრიცხვო შეფასებებიდან რომელიმე ხომ არ წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკს. (იხ. პუნქტები გ47-გ51)

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

12. არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ52)

ა) სწორად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებას; და (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

<sup>5</sup> ასს 315 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.



- ბ) შესაფერისია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებისთვის გამოყენებული მეთოდები და თანმიმდევრულად ხდებოდა თუ არა მათი გამოყენება; ასევე შესაფერისია თუ არა არსებულ გარემოებებში სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები ან ის მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილებების განხორციელებისათვის. (იხ. პუნქტები გ57-გ58)
13. არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისას აუდიტორმა, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით,<sup>6</sup> უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი პროცედურა, სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის გათვალისწინებით: (იხ. პუნქტები გ59-გ61)
- ა) განსაზღვროს, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები უზრუნველყოფს თუ არა აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსამტკიცებლად; (იხ. პუნქტები გ62-გ67)
- ბ) შეამოწმოს, როგორ მიიღო ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასება და ასევე მონაცემები, რომელსაც ეყრდნობა შეფასება. შემოწმების პროცესში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ68-გ70)
- (i) გამოყენებული შეფასების მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემულ გარემოებებში; და (იხ. პუნქტები გ71-გ76)
- (ii) დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული შეფასების მიზნების გათვალისწინებით; (იხ. პუნქტები გ77-გ83)
- გ) ჩაატაროს კონტროლის ტესტი ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაზე დადგენილი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის დასადგენად, შესაფერის ძირითად პროცედურებთან ერთად; (იხ. პუნქტები გ84-გ86)
- დ) დამოუკიდებლად განსაზღვროს საკუთარი წერტილოვანი შეფასება ან შეფასებების დიაპაზონი, რათა გააანალიზოს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასება. ამ მიზნით: (იხ. პუნქტები გ87-გ91)

<sup>6</sup> ასს 330, მე-5 პუნქტი.

- (i) თუ აუდიტორი ისეთ დაშვებებს ან მეთოდებს გამოიყენებს, რომლებიც განსხვავდება ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდებისაგან, აუდიტორმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს ხელმძღვანელობის დაშვებები ან მეთოდები იმისათვის, რომ გამოითვალოს თავისი (აუდიტორის) წერტილოვანი შეფასება, ან შეფასებების დიაპაზონი, შესაბამისი ცვლადების გათვალისწინებით და შეაფასოს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მიღებული მნიშვნელოვანი განსხვავებები; (იხ. პუნქტი გ92)
  - (ii) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართებულია აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება, აუდიტორმა არსებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეამციროს აღნიშნული დიაპაზონი მანამ, სანამ მოცემულ შუალედში ყველა შედეგი გონივრულად არ იქნება მიჩნეული. (იხ. პუნქტები გ93-გ95)
14. მე-12 პუნქტში ასახული საკითხების განსაზღვრისას, ან მე-13 პუნქტის შესაბამისად არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, სააღრიცხვო შეფასებების ერთ ან მეტ ასპექტთან მიმართებაში საჭირო არის თუ არა სპეციფიკური უნარ-ჩვევები ან ცოდნა იმისათვის, რომ შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება მიიღოს. (იხ. პუნქტები გ96-გ101)

### **დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის**

#### *შეფასების განუსაზღვრელობა*

15. იმ სააღრიცხვო შეფასებებისათვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა ასს 330-ის<sup>7</sup> მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის, ძირითადი პროცედურების ჩატარებასთან ერთად უნდა შეაფასოს შემდეგი: (იხ. პუნქტი გ102)
- ა) როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები და რატომ უარყო ისინი, ან ხელმძღვანელობამ სხვაგვარად როგორ გადაჭრა შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას; (იხ. პუნქტები გ103-გ106)

<sup>7</sup> ასს 330, მე-18 პუნქტი.

- ბ) ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები დასაბუთებულია თუ არა; (იხ. პუნქტები გ107-გ109)
- გ) ხელმძღვანელობის განზრახვა და შესაძლებლობა, იმოქმედოს გარკვეული გეგმის მიხედვით, თუ ამის გაკეთება დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვან დაშვებების დასაბუთებულობასთან ან ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების სათანადოდ გამოყენებასთან. (იხ. პუნქტი გ110)

16. თუ აუდიტორის აზრით, ხელმძღვანელობამ სათანადო ყურადღება არ მიაქცია ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობას, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა შეიმუშაოს აუდიტორის დიაპაზონი, რომლის მეშვეობით შეაფასებს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების გონივრულობას. (იხ. პუნქტები გ111-გ112)

#### *აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები*

17. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკებს, აუდიტორმა უნდა მოიძიოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:
- ა) ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების ან არაღიარების შესახებ; და (იხ. პუნქტები გ113-გ114)
  - ბ) ამ სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის შერჩეული საფუძველი (იხ. პუნქტი გ115), ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისია თუ არა.

#### **სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა**

18. აუდიტორმა, აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში, თუ არასწორადაა ასახული. (იხ. პუნქტები გ116-გ119)

#### **სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები**

19. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად არის ასახული თუ არა. (იხ. პუნქტები გ120-გ121)

20. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს აგრეთვე მათი შეფასების განუსაზღვრელობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვის ადეკვატურობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში. (იხ. პუნქტები გ122-გ123)

### **ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები**

21. აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელებისას გამოყენებული მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილებები, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები თავისთავად არ წარმოადგენს უზუსტობებს ინდივიდუალური სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის თაობაზე დასკვნების გამოსატანად. (იხ. პუნქტები გ124-გ125)

### **ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია**

22. აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან, უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილები იმის თაობაზე, მათ სჯერათ თუ არა, რომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია. (იხ. პუნქტები გ126-გ127)

### **დოკუმენტაცია**

23. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავდეს:<sup>8</sup>
- ა) იმ სააღრიცხვო შეფასებების, რომლებიც წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკებს და მათი განმარტებებში ასახვის გონივრულობის თაობაზე აუდიტორის დასკვნების საფუძველი; და
  - ბ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები, თუ ასეთი არსებობს. (იხ. პუნქტები გ128)

\* \* \*

<sup>8</sup> ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. სამეურნეო საქმიანობის თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის გამო, ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის მხოლოდ შეფასებაა შესაძლებელი. უფრო მეტიც, აქტივის, ვალდებულების ან კაპიტალის კომპონენტის სპეციფიკური მახასიათებლები შეიძლება წარმოქმნიდეს ფინანსური ანგარიშგების მუხლის შეფასების საჭიროებას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით განსაზღვრულია შეფასების კონკრეტული მეთოდები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნები, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები ნაკლებად კონკრეტულია. წინამდებარე ასს-ის დანართში განხილულია რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნები სხვადასხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით.
- გ2. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას გააჩნია დაბალი შეფასების განუსაზღვრელობა და შეიძლება არსებითი უზუსტობის შედარებით მცირე რისკები წარმოქმნის, მაგალითად:
- იმ სამეურნეო სუბიექტებში წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთა მიერ განხორციელებული სამეურნეო საქმიანობა არ არის რთული;
  - სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც ხშირად განისაზღვრება და განახლდება, რადგან დაკავშირებულია ტიპურ ყოველდღიურ ოპერაციებთან;
  - სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მიიღება ადვილად ხელმისაწვდომი მონაცემებიდან, როგორცაა, მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთების შესახებ გამოქვეყნებული მონაცემები, ან იმ ფასიანი ქაღალდების ფასები, რომლებითაც საფონდო ბირჟაზე ვაჭრობენ. ასეთ მონაცემებს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების კონტექსტში შეიძლება ეწოდოს „დაკვირვებადი“ (ემპირიული);
  - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი შეფასების მეთოდი მარტივია და იმ აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებაში, რომლის რეალური ღირებულებით შეფასება მოითხოვება, ადვილად გამოსაყენებელია;

- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მოდელი კარგადაა ცნობილი ან საყოველთაოდაა აღიარებული, თუ მოდელის გამოყენებისათვის საჭირო დაშვებები და ამოსავალი მონაცემები ემპირიულია.
- გ3. თუმცა, ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებას შეიძლება გააჩნდეს მაღალი შეფასების განუსაზღვრელობა, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ისინი ეფუძნება მნიშვნელოვან დაშვებებს, მაგალითად:
- სასამართლო პროცესის შედეგთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებები;
  - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები ისეთი წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის, რომლებითაც საფონდო ბირჟაზე არ ვაჭრობენ;
  - რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთა განსაზღვრისთვის გამოიყენება სპეციალიზებული, სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი მოდელი ან რომლისთვისაც გამოიყენება ისეთი დაშვებები და ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც ბაზარზე ემპირიული არ არის.
- გ4. შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხი განსხვავებული იქნება სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის მიხედვით, კერძოდ, იმისდა მიხედვით, მოცემული სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრაში, რამდენად გამოიყენება საყოველთაოდ აღიარებული მეთოდი ან მოდელი და რამდენად სუბიექტური დაშვებები იყო გამოყენებული მის გამოსათვლელად. ზოგიერთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა შეიძლება იმდენად მაღალი იყოს, რომ ვერ დაკმაყოფილდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები და შეუძლებელი იყოს სააღრიცხვო შეფასების გაკეთება.
- გ5. ფინანსური ანგარიშგების რეალური ღირებულებით შეფასებული ყველა მუხლისთვის არ არის დამახასიათებელი შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ეს შეიძლება ეხებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლს, როდესაც არსებობს აქტიური და ღია ბაზარი, რომელიც უზრუნველყოფს ადვილად ხელმისაწვდომ და სანდო ინფორმაციას რეალურად განხორციელებული ოპერაციების ფასების შესახებ, რა შემთხვევაშიც, როგორც წესი, გამოქვეყნებული ფასების კოტირება მიიჩნევა რეალური ღირებულების საუკეთესო აუდიტორულ მტკიცებულებად. თუმცა, შეფასების განუსაზღვრელობა

შეიძლება არსებობდეს იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შეფასების მეთოდი და მონაცემები კარგადაა განსაზღვრული. მაგალითად, შეიძლება აქტიურ და ღია ბაზარზე კოტირებული ფასიანი ქაღალდების კოტირებულ ფასებს შესწორება დასჭირდეს, თუკი სამეურნეო სუბიექტის ფასიანი ქაღალდები მნიშვნელოვნად დიდია მოცულობით ან შეზღუდვები აქვს ლიკვიდობასთან დაკავშირებით. ამასთან, მოცემულ მომენტში არსებული საერთო ეკონომიკური მდგომარეობა, მაგალითად, კონკრეტული ბაზრის არალიკვიდურობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს შეფასების განუსაზღვრელობაზე.

გ6. ქვემოთ განხილულია ისეთი სიტუაციების დამატებითი მაგალითები, როდესაც შეიძლება საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისაგან განსხვავებული სხვა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრა:

- საექვო ვალების ანარიცხები;
- მოძველებული მარაგი;
- საგარანტიო ვალდებულებები;
- ცვეთის მეთოდი ან აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა;
- ანარიცხები ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისათვის, როდესაც განუსაზღვრელობა არსებობს მის ამოღებადობასთან დაკავშირებით;
- გრძელვადიანი ხელშეკრულებების შედეგი;
- სასამართლო პროცესების ან სასამართლოს გადაწყვეტილებების შედეგად წარმოქმნილი ხარჯები.

გ7. ქვემოთ განხილულია ისეთი სიტუაციების დამატებითი მაგალითები, როდესაც შეიძლება საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრა:

- რთული ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებითაც აქტიურ და ღია ბაზარზე არ ვაჭრობენ;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდები;
- გასაყიდად ფლობილი ქონება ან მანქანა-დანადგარები;

- საწარმოთა გაერთიანებისას შექმნილი გარკვეული აქტივები და ვალდებულებები, გუდვილის და არამატერიალური აქტივების ჩათვლით;
- დამოუკიდებელ მხარეებს შორის აქტივთა გაცვლის ოპერაცია ფულადი კომპენსაციის გარეშე. მაგალითად, საწარმოო მოწყობილობების გაცვლა საწარმოს ხაზებს/სხვადასხვა სახის საქმიანობას შორის.

გ8. შეფასება მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე დაფუძნებულ განსჯას. მრავალ სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში აღნიშნული მოიცავს დაშვებების გაკეთებას ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც განუსაზღვრელია შეფასების მომენტში. აუდიტორი პასუხს არ აგებს მომავალი პირობების, ოპერაციების ან მოვლენების წინასწარგანჭვრეტაზე, რომლებიც ცნობილი რომ ყოფილიყო აუდიტის დროს, მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებდა ხელმძღვანელობის ქმედებებსა და/ან ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებზე.

#### *ხელმძღვანელობის მიკერძოება*

გ9. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით ხშირად მოითხოვება ნეიტრალობა, რაც ნიშნავს მიკერძოების არარსებობას. თუმცა, სააღრიცხვო შეფასებები არ არის ზუსტი და მათზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის განსჯამ. მსგავსი განსჯა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის წინასწარგანზრახულ (მაგალითად, სასურველი შედეგების მიღწევის მოტივაციის შედეგად), ან უნებლიე მიკერძოებას. სააღრიცხვო შეფასების ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მგრძნობიარობა ზრდის მისი გაკეთებისათვის დამახასიათებელ სუბიექტურობას. ხელმძღვანელობის უნებლიე მიკერძოება და ხელმძღვანელობის წინასწარგანზრახული პოტენციური მიკერძოება თანდაყოლილია იმ სუბიექტური გადაწყვეტილებებისთვის, რომლებიც ხშირად გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად. უწყვეტი აუდიტის შემთხვევაში, წინა პერიოდების აუდიტის დროს აღმოჩენილი ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები მოქმედებს მიმდინარე პერიოდში აუდიტორის მიერ გეგმის შემუშავებაზე, რისკის განსაზღვრისა და შეფასების ღონისძიებებზე.

გ10. ანგარიშის დონეზე ხელმძღვანელობის მიკერძოების აღმოჩენა რთულია. მისი აღმოჩენა შეიძლება მხოლოდ სააღრიცხვო შეფასებების ჯგუფების ერთობლიობის ან ყველა სააღრიცხვო შეფასების გათვალისწინების დროს, ან მრავალ სააღრიცხვო პერიოდზე დაკვირვების



შემთხვევაში. მართალია, სუბიექტური გადაწყვეტილებებისათვის თანდაყოლილია ხელმძღვანელობის მიკერძოების გარკვეული ფორმა, მაგრამ შეიძლება ხელმძღვანელობის განზრახვას არ წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა. მაგრამ, როდესაც შეცდომაში შეყვანა წინასწარგანზრახულად ხდება, მაშინ ხელმძღვანელობის მიკერძოებას თაღლითობის ხასიათი აქვს.

*სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

გ11. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება გააჩნდეთ მნიშვნელოვანი ოდენობის სპეციალიზებული აქტივები, რომელთათვის არ არსებობს ადვილად ხელმისაწვდომი და სანდო საინფორმაციო წყარო, რომელსაც გამოიყენებენ რეალური ღირებულების ან სხვა მიმდინარე ღირებულების ან ორივე მათგანის საფუძველზე შეფასების განსაზღვრისთვის. ხშირად ფლობილი სპეციალიზებული აქტივები არ წარმოქმნის ფულად სახსრებს და არ არსებობს მათი აქტიური ბაზარი. ამგვარად, რეალური ღირებულების შეფასებას დასჭირდება შეფასება, რაც შეიძლება რთული აღმოჩნდეს და ზოგიერთ იშვიათ შემთხვევაში შეიძლება შეფასება შეუძლებელიც კი იყოს.

**რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები (იხ. მე-8 პუნქტი)**

გ12. წინამდებარე ასს-ის მე-8 პუნქტით მოთხოვნილი რისკის შესაფასებელი პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები აუდიტორს ეხმარება იმ სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათისა და ტიპის შესახებ მოლოდინის შექმნაში, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტში. აუდიტორი, პირველ რიგში, განსაზღვრავს, საკმარისად შეისწავლა თუ არა სამეურნეო სუბიექტი იმისათვის, რომ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიცირება განახორციელოს და შეაფასოს ეს რისკები, ასევე დაგეგმოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა (იხ. პუნქტი 8 (ა))*

გ13. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება განსაზღვროს შემდეგი:

- დადგენილია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გარკვეული აღიარების პირობები<sup>9</sup> ან შეფასების მეთოდები;
- განსაზღვრულია თუ არა გარკვეული პირობები, მაგალითად ხელმძღვანელობის განზრახვა გარკვეულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებაში გარკვეული კურსის გატარების შესახებ, როდესაც ნებადართულია ან მოითხოვება რეალური ღირებულებით შეფასება;
- განსაზღვრულია თუ არა როდის არის სავალდებულო ან ნებადართული განმარტებებში ასახვა;
- აღნიშნული საკითხის შესწავლა აუდიტორს აძლევს აგრეთვე ხელმძღვანელობასთან იმის თაობაზე მსჯელობის საფუძველს, თუ როგორ გამოიყენა აღნიშნული მოთხოვნები ხელმძღვანელობამ შესაბამის სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში. გარდა ამისა, აუდიტორი ამის საფუძველზე განსაზღვრავს, აღნიშნული მოთხოვნები სწორად იქნა გამოყენებული თუ არა.

გ14. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებში შეიძლება მოცემული იყოს მითითებები ხელმძღვანელობისეული შეფასების გამოთვლის ალტერნატივების არსებობის შემთხვევაში. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძველებით მოითხოვება, რომ შერჩეული ხელმძღვანელობისეული შეფასება წარმოადგენდეს ალტერნატივას, რომელიც ასახავს ხელმძღვანელობის აზრით ყველაზე სავარაუდო შედეგს.<sup>10</sup> სხვა საფუძველებით შეიძლება მოითხოვებოდეს დისკონტირებული, ალბათობით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულებების გამოყენება. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება შეფასება პირდაპირ განსაზღვროს, ხოლო ზოგ შემთხვევაში კი, შეფასების პირდაპირ განსაზღვრა შეძლოს მხოლოდ ალტერნატიული დაშვებების ან შედეგების გათვალისწინების შემდეგ, საიდანაც იგი განსაზღვრავს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას.

<sup>9</sup> ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების უმეტესობით ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოითხოვება ისეთი მუხლების ასახვა, რომლებიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა განმარტებით შენიშვნებში ან ფინანსური ანგარიშგებისთვის შენიშვნის დამატება ვერ გამოასწორებს ამგვარი მუხლების, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებების, არაღიარებას.

<sup>10</sup> ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძველებში შეიძლება სხვა ტერმინოლოგია იყოს გამოყენებული ხელმძღვანელობის მიერ ასეთნაირად განსაზღვრული წერტილოვანი შეფასებებისთვის.

გ15. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს იმ მნიშვნელოვანი დაშვებების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, რომლის მიმართ განსაკუთრებით მგრძობიარეა მოცემული სააღრიცხვო შეფასება. უფრო მეტიც, მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლებით ნებადართული არ არის სააღრიცხვო შეფასების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, მაგრამ შეიძლება მოთხოვნილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვა.

*იმის გარკვევა, როგორ გამოავლენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას (იხ. პუნქტი 8(ბ))*

გ16. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის საჭიროა ხელმძღვანელობამ განსაზღვროს ოპერაცია, მოვლენა ან პირობა წარმოქმნის თუ არა სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას და ყველა საჭირო სააღრიცხვო შეფასება აღიარდა, შეფასდა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში აისახა თუ არა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

გ17. ხელმძღვანელობის მიერ იმ ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების იდენტიფიკაცია, რომლებიც წარმოქმნიან სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას, დაფუძნებულია შემდეგზე:

- ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობისა და იმ დარგის ცოდნაზე, სადაც ფუნქციონირებს მოცემული სამეურნეო სუბიექტი;
- ხელმძღვანელობის მიერ მიმდინარე პერიოდში სამეურნეო საქმიანობის სტრატეგიების განხორციელების ცოდნაზე;
- ხელმძღვანელობის მიერ მოცემული სამეურნეო სუბიექტის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მომზადების გამოცდილებაზე, საჭიროების შემთხვევაში.

ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება, ძირითადად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვის მეშვეობით გაიგოს, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას. სხვა შემთხვევებში, როდესაც მართვის პროცესი უფრო სტრუქტურულია, მაგალითად, როდესაც არსებობს რისკის მართვის ოფიციალური სტრუქტურა, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს რისკის შესაფასებელი პროცედურები, რომლებიც მიმართული იქნება იმ მეთოდებსა და პრაქტიკისაკენ, რომელსაც იყენებს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების წარმომქმნელი გარემოებების პერიოდული მიმოხილ-

ვისათვის და მათი მეშვეობით ხდება სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება, საჭიროების მიხედვით. ხშირად მნიშვნელოვანია აუდიტორმა გაითვალისწინოს სააღრიცხვო შეფასებების სისრულე, განსაკუთრებით ვალდებულებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების სისრულე.

- გ18. აუდიტორის მიერ რისკის შესაფასებელი პროცედურების განხორციელებისას სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შეცნობა, აუდიტის პროცესში მიღებულ სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან ერთად, აუდიტორს ეხმარება იმ გარემოებების ან გარემოებების იმ ცვლილებების განსაზღვრაში, რომლებმაც შეიძლება წარმოქმნას სააღრიცხვო შეფასების საჭიროება.
- გ19. ხელმძღვანელობის გამოკითხვა გარემოებების ცვლილებების თაობაზე, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:
- სამეურნეო სუბიექტმა დაიწყო თუ არა ახალი ტიპის ოპერაციების განხორციელება, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებებს;
  - შეიცვალა თუ არა გარიგებების ის პირობები, რომლებმაც წარმოქმნა სააღრიცხვო შეფასებები;
  - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილების ან სხვა მიზეზის გამო შეიცვალა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
  - ადგილი ჰქონდა თუ არა რეგულირების ან სხვა ცვლილებებს, რაც ხელმძღვანელობის კონტროლს არ ექვემდებარება და რამაც შეიძლება ხელმძღვანელობა აიძულოს, გადასინჯოს სააღრიცხვო შეფასებები ან ახალი შეფასებები განსაზღვროს;
  - შეიქმნა თუ არა ახალი გარემოებები ან მოხდა თუ არა მოვლენები, რომლებმაც შეიძლება წარმოქმნას ახალი ან გადასინჯული სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროება.
- გ20. აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ის ოპერაციები, მოვლენები და გარემოებები, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებების საჭიროებას, მაგრამ ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო მათი იდენტიფიცირება. ასს 315 (გადასინჯული) ეხება გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომლის იდენტიფიცირება ხელმძღვანელობამ ვერ მოახდინა, რაც

მოიცავს აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.<sup>11</sup>

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ21. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შესწავლა ხშირად ნაკლებად რთულია, რადგან მათი სამეურნეო საქმიანობა ხშირად შეზღუდულია და ოპერაციები ნაკლებად რთულია. უფრო მეტიც, ხშირად ერთი პირი, მაგალითად მესაკუთრე-მმართველი, განსაზღვრავს სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას და აუდიტორს შეუძლია გამოკითხვის შესაბამისად წარმართვა.

*იმის შესწავლა, როგორ ანგარიშობს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს (იხ. პუნქტი 8(გ))*

გ22. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის საჭიროა აგრეთვე ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელებისათვის ფინანსური ანგარიშგების პროცესის ჩამოყალიბება, სათანადო შიდა კონტროლის ჩათვლით. მსგავსი პროცესები მოიცავს:

- შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევას და შეფასების პროცესების წინასწარ დადგენას, შესაბამისი შეფასების ან ღირებულების შეფასების მეთოდების და, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელების ჩათვლით;
- იმ შესაბამისი მონაცემების და დაშვებების შექმნას ან იდენტიფიცირებას, რომლებიც მოქმედებს სააღრიცხვო შეფასებებზე;
- იმ გარემოებების პერიოდულად გადასინჯვას, რომლებიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასებებს და, საჭიროების შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასებას.

გ23. საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა გაითვალისწინოს იმის შესწავლისას, თუ როგორ აკეთებს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებს, მოიცავს:

- იმ ანგარიშების ან ოპერაციების ტიპებს, რომლებთანაც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებები (მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები წარმოიქმნება რუტინული და განმეორებადი ოპერაციების შედეგად, თუ არაგანმეორებადი ან უჩვეულო ოპერაციების შედეგად);

---

<sup>11</sup> ასს 315 (გადასინჯული), მე-16 პუნქტი.

- კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა აღიარებული შეფასების ხერხები და თუ გამოიყენა, როგორ;
- სააღრიცხვო შეფასებები შუალედურ პერიოდში ხელმისაწვდომ მონაცემებზე დაყრდნობით გაკეთდა თუ არა და, თუ ეს ასეა, გაითვალისწინა თუ არა ხელმძღვანელობამ ის მოვლენები, ოპერაციებისა და გარემოებების ცვლილებები, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა აღნიშნულ თარიღსა და პერიოდის ბოლომდე დროის განმავლობაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ.

შეფასების მეთოდი, მოდელების გამოყენების ჩათვლით

(იხ. პუნქტი 8(გ)(ი))

- გ24. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით იყოს დადგენილი სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელი მეთოდი, მაგალითად, კონკრეტული მოდელი, რომელიც გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასებისათვის. თუმცა, მრავალ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით წინასწარ არ არის დადგენილი შეფასების მეთოდი ან შეიძლება მითითებულ იქნეს შეფასების ალტერნატიული მეთოდი.
- გ25. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ არის დადგენილი კონკრეტული მეთოდი, რომელიც უნდა გამოიყენებოდეს მოცემულ გარემოებებში, აუდიტორმა სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად გამოიყენებული მეთოდის, ან, საჭიროების შემთხვევაში, მოდელის, შესწავლისათვის უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:
- გარკვეული მეთოდის შერჩევასა როგორ გაითვალისწინა ხელმძღვანელობამ შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების ხასიათი;
  - სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს თუ არა გარკვეულ სამეურნეო ან წარმოების დარგში ან გარემოში, სადაც მოცემული ტიპის სააღრიცხვო შეფასებისათვის მიღებულია რომელიმე მეთოდების გამოყენება.
- გ26. შესაძლებელია არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკები არსებობდეს, მაგალითად, ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობას გააჩნია ადგილზე შექმნილი მეთოდი, რომელიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასების გასაკეთებლად, ან გარკვეულ

წარმოების დარგში ან გარემოში საზოგადოდ მიღებული მეთოდისაგან განსხვავებულ მეთოდს იყენებს.

შესაბამისი კონტროლის საშუალებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (ii))

გ27. საკითხები, რომლებიც შეიძლება აუდიტორმა შესაბამისი კონტროლის შესწავლისათვის გაითვალისწინოს, მაგალითად იმ პირების გამოცდილება და კომპეტენტურობა, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებებს აკეთებენ, მოიცავს:

- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გასაკეთებლად გამოყენებული მონაცემების სისრულეს, შესაბამისობას და სიზუსტეს;
- სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა და დამტკიცება, შეფასებების გაკეთებისას გამოყენებული დაშვებებისა და ამოსავალი მონაცემების ჩათვლით, ხელმძღვანელობის შესაბამისი დონეების, და საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ;
- იმ პირებს შორის მოვალეობების განაწილება, რომლებსაც უფლება აქვთ, სამეურნეო სუბიექტის გარკვეული ოპერაციების განხორციელების ვალდებულება წარმოქმნან და პასუხისმგებელი არიან სააღრიცხვო შეფასებებზე, იმის ჩათვლით, პასუხისმგებლობების დაკისრებისას სწორად იქნა თუ არა გათვალისწინებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი პროდუქციის ან მომსახურების ხასიათი (მაგალითად, დიდი საფინანსო დაწესებულების შემთხვევაში, მოვალეობების შესაბამისი განაწილება შეიძლება მოიცავდეს დამოუკიდებელი ქვედანაყოფის შექმნას, რომელიც პასუხისმგებელია შეფასებასა და სამეურნეო სუბიექტის კუთვნილი ფინანსური პროდუქტების რეალური ღირებულების დადასტურებაზე და დაკომპლექტებულია პირებით, რომელთა ანაზღაურება დამოკიდებული არ არის მსგავს პროდუქციაზე).

გ28. სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთებისათვის შეიძლება შესაბამისი იყოს კონტროლის სხვა მექანიზმები, გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო შეფასებისათვის სპეციფიკურ მოდელს იყენებს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დანერგოს სპეციფიკური პოლიტიკა და პროცედურები აღნიშნულ მოდელთან დაკავშირებით. შესაბამისი კონტროლი შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად, კონტროლს, რომელიც ხორციელდება:

- გარკვეული მიზნისათვის გარკვეული მოდელის შემუშავებასა და შექმნაზე ან შერჩევაზე;

- ამ მოდელის გამოყენებაზე;
- ამ მოდელის ექსპლუატაციასა და მისი მთლიანობის პერიოდულ დადასტურებაზე.

ხელმძღვანელობის მიერ ექსპერტების მომსახურების გამოყენება (იხ. პუნქტი 8(გ) (iii))

გ29. ხელმძღვანელობას შეიძლება გააჩნდეს, ან სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება დაიქირავოს პირები, რომლებსაც გააჩნიათ ის გამოცდილება და კომპეტენტურობა, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობისეული შეფასების გამოსათვლელად. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს ექსპერტის დაქირავება მათ გასაკეთებლად, ან მათ გაკეთებაში დახმარებისათვის. აღნიშნული საჭიროება შეიძლება წარმოიქმნას, მაგალითად, შემდეგის გამო:

- საკითხი, რომლის შეფასებაც საჭიროა, სპეციფიკურია, მაგალითად, სამთო-მომპოვებელ მრეწველობაში სასარგებლო წიაღისეულის ან ნახშირბადის რეზერვების შეფასება;
- შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის საჭირო მოდელის ტექნიკური ხასიათი, რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს გარკვეული რეალური ღირებულების შეფასებისას;
- უჩვეულო ან იშვიათი ხასიათის გარემოება, ოპერაცია ან მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის სააღრიცხვო შეფასების საჭიროებას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ30. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, გარემოებები, რომელთა გამო საჭიროა სააღრიცხვო შეფასება, ხშირად ისეთია, რომ მესაკუთრე-მმართველს შეუძლია საჭირო ხელმძღვანელობისეული შეფასების გაკეთება. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში საჭირო იქნება ექსპერტის მომსახურება. აუდიტის პროცესის ადრეულ ეტაპზე მესაკუთრე-მმართველთან ნებისმიერი სააღრიცხვო შეფასების ხასიათის, საჭირო სააღრიცხვო შეფასებების სისრულის და შეფასების პროცესის ადეკვატურობის შესახებ მსჯელობა შეიძლება მესაკუთრე-მმართველს დაეხმაროს ექსპერტის გამოყენების საჭიროების განსაზღვრაში.

დაშვებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (iv))

გ31. დაშვებები სააღრიცხვო შეფასებების განუყოფელი ნაწილია. აუდიტორმა იმ დაშვებების გაგებისათვის, რომლებიც სააღრიცხვო



შეფასებების საფუძველს წარმოადგენს, შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- დაშვებების ხასიათი, იმის ჩათვლით, სავარაუდოდ, რომელი დაშვებები იქნება მნიშვნელოვანი;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა მოცემული დაშვებები შესაბამისი და სრულია თუ არა (ანუ ყველა შესაბამისი ცვლადი იქნა გათვალისწინებული თუ არა);
- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა, რომ გამოყენებული დაშვებები შინაგანად თანმიმდევრულია, საჭიროების შემთხვევაში;
- მოცემული დაშვებები დაკავშირებულია თუ არა იმ საკითხებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობა აკონტროლებს, მაგალითად, დაშვებები საექსპლუატაციო პროგრამებზე, რამაც შეიძლება იმოქმედოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაზე) და როგორ შეესაბამება ისინი სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესგეგმას და გარე გარემოს, ან იმ საკითხებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ვერ აკონტროლებს (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთის, სიკვდილიანობის კოეფიციენტის, პოტენციური სასამართლო ან მარეგულირებელი ღონისძიებების, ან სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის ცვალებადობის შესახებ);
- დაშვებების მხარდასაჭერი დოკუმენტირების ხასიათი და მასშტაბი, თუ ასეთი არსებობს;
- დაშვებები შეიძლება ექსპერტმა გააკეთოს ან განსაზღვროს, რათა ხელმძღვანელობას დაეხმაროს სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრაში. როდესაც მსგავს დაშვებებს ხელმძღვანელობა იყენებს, ეს დაშვებები უკვე ხდება ხელმძღვანელობის დაშვებები.

გ32. ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებები შეიძლება მოიხსენიებოდეს როგორც საწყისი ინფორმაცია, მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებისთვის მოდელს იყენებს, თუმცა ტერმინი, ამოსავალი მონაცემები, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აგრეთვე იმ ძირითად მონაცემებზე მისანიშნებლად, რომლებზეც გამოიყენება სპეციფიკური დაშვებები.

გ33. ხელმძღვანელობამ დაშვებების მხარდასაჭერად შეიძლება გარე და შიდა წყაროებიდან აღებული სხვადასხვა ტიპის ინფორმაცია, რომლის შესაბამისობა და საიმედოობა ცვალებადია, გამოიყენოს. ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვება შეიძლება საიმედო იყოს შესაბამისი ინფორ-

რმაციის საფუძველზე, რომელიც აღებულია გარე წყაროებიდან (მაგალითად, გამოქვეყნებული საპროცენტო განაკვეთი ან სხვა სტატისტიკური მონაცემი), ან შიდა წყაროებიდან (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ადრინდელი გარემოებების შესახებ ისტორიული მონაცემები). სხვა შემთხვევებში დაშვება შეიძლება უფრო სუბიექტური იყოს, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია გამოცდილება ან გარე წყაროები, საიდანაც აიღებს ინფორმაციას.

გ34. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაში, დაშვებები ასახავს, ან თანმიმდევრულია იმ დაშვებებისა, რომლებსაც საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველი მხარეები (ზოგჯერ მათ „ბაზრის მონაწილეებს“ უწოდებენ) გამოიყენებდნენ რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის აქტივის გაცვლისას ან ვალდებულების დაფარვისას, „გამილილი ხელის მანძილის პრინციპით“. სპეციფიკური დაშვებები განსხვავდება აგრეთვე შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლების, გამოყენებული შეფასების მეთოდის (მაგალითად, საბაზრო მიდგომა, ან შემოსავლის მიდგომა) და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მიხედვით.

გ35. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში დაშვებები ან ამოსავალი მონაცემები განსხვავდება აგრეთვე მათი წყაროს და საფუძვლის მიხედვით:

ა) დაშვებები, რომლებიც ასახავს რასაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას, მათი საანგარიშგებო სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებელი წყაროდან მიღებული საბაზრო მონაცემების საფუძველზე (ზოგჯერ უწოდებენ „ემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ ან მსგავსს);

ბ) დაშვებები, რომლებიც ასახავს სამეურნეო სუბიექტის საკუთარ განსჯას იმის თაობაზე, თუ რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას, მოცემულ გარემოებებში საუკეთესო ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე (ზოგჯერ უწოდებენ „არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ ან მსგავსს).

თუმცა, პრაქტიკაში (ა)-სა და (ბ)-ს შორის განსხვავება ყოველთვის არ არის აშკარა. უფრო მეტიც, შეიძლება საჭირო გახდეს, რომ ხელ-

მძღვანელობამ დაშვებები შეარჩიოს სხვადასხვა ბაზრის მონაწილეების მიერ გამოყენებული მრავალი განსხვავებული დაშვებებიდან.

გ36. სუბიექტურობის დონე, როგორცაა, მაგალითად, დაშვება ან ამოსავალი მონაცემი ემპირიულია თუ არა, მოქმედებს შეფასების განუსაზღვრელობაზე და, ამგვარად, აუდიტორის მიერ კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებისათვის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე.

სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდების ცვლილებები (იხ. პუნქტი 8(გ) (v))

გ37. ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორს მოეთხოვება შეისწავლოს, ადგილი ჰქონდა თუ არა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდების ცვლილებას, ან უნდა შეცვლილიყო თუ არა. შესაძლებელია საჭირო გახდეს კონკრეტული შეფასების მეთოდის შეცვლა, იმ გარემოს ან გარემოებების ცვლილებების გამო, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილების გამო. თუ ხელმძღვანელობამ შეცვალა სააღრიცხვო შეფასების მეთოდი, მნიშვნელოვანია, ხელმძღვანელობამ აჩვენოს, რომ ახალი მეთოდი უფრო შესაფერისია ან მსგავს ცვლილებებზე რეაგირებას წარმოადგენს. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობა ცვლის სააღრიცხვო შეფასების საფუძველს საბაზრო მიდგომიდან რომელიმე მოდელზე გადასვლით, აუდიტორი ამოწმებს, ხელმძღვანელობის დაშვებები ბაზრის თაობაზე გონივრულია თუ არა ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით.

შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. პუნქტი 8(გ) (vi))

გ38. იმის შესწავლისათვის, ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენა შეაფასა თუ არა, და თუ შეაფასა, როგორ, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებაზე ცვლილებების გავლენის განსაზღვრისათვის მგრძობიარობის ანალიზის გამოყენებით და, თუ გაითვალისწინა, როგორ;
- როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებას, როდესაც ანალიზი გვიჩვენებს, რომ შედეგების მრავალი სცენარი არსებობს;

- ხელმძღვანელობა ახორციელებს თუ არა წინა პერიოდებში გაკეთებული სააღრიცხვო შეფასებების მონიტორინგს და შესაბამისი რეაგირება მოახდინა თუ არა აღნიშნული მონიტორინგის პროცედურის შედეგზე.

*წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა (იხ. მე-9 პუნქტი)*

გ39. სააღრიცხვო შეფასების შედეგი ხშირად განსხვავდება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სააღრიცხვო შეფასებისაგან. მსგავსი განსხვავებების მიზეზების იდენტიფიცირებისა და შესწავლისათვის რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებით აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს:

- ხელმძღვანელობის წინა პერიოდის შეფასების პროცესის ეფექტიანობის შესახებ ინფორმაცია, საიდანაც აუდიტორი განსჯის ხელმძღვანელობის მიმდინარე პროცესის შესაძლო ეფექტიანობას;
- აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც მიმდინარე პერიოდში წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასებისათვის შესაფერისია;
- აუდიტორული მტკიცებულება ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორცაა, მაგალითად, შეფასების განუსაზღვრელობა, რისი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახვა შეიძლება საჭირო გახდეს.

გ40. გასული პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აგრეთვე მიმდინარე პერიოდში იმ გარემოებების ან პირობების იდენტიფიცირებაში, რომლებიც ზრდის სააღრიცხვო შეფასებების მგრძობიარობას ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი ან მიანიშნებენ აღნიშნული მიკერძოების არსებობაზე. აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმი ეხმარება მსგავსი გარემოებების ან პირობების იდენტიფიცირებაში და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

გ41. ასს 240-ით მოითხოვება მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის განსჯის და გაკეთებული დამკვეთების რეტროსპექტული მიმოხილვა.<sup>12</sup> აღნიშნული მიმოხილვა ხორციელდება, როგორც იმ მოთხოვნის შემადგენელი ნაწილი, რომ

<sup>12</sup> ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი 33 (ბ)(iii).

აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს პროცედურები სააღრიცხვო შეფასებების მიკერძოებაზე მიმოხილვისათვის, რაც შეიძლება წარმოადგენდეს არსებითი უზუსტობის რისკს თაღლითობის გამო, რაც ხორციელდება ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის უგულვებელყოფის რისკებზე რეაგირებისათვის. პრაქტიკული თვალსაზრისით, აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა, როგორც რისკის შეფასების პროცედურა წინამდებარე ასს-ის მიხედვით, შეიძლება განხორციელდეს ასს 240-ით მოთხოვნილ მიმოხილვასთან ერთად.

გ42. აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ იმ სააღრიცხვო შეფასებების უფრო დეტალური მიმოხილვაა საჭირო, რომლებიც წინა პერიოდის აუდიტის დროს გამოვლინდა, რომ შეიცავს მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობას, ან იმ სააღრიცხვო შეფასებების, რომლებიც წინა პერიოდთან შედარებით მნიშვნელოვნად შეიცვალა. მეორე მხრივ, მაგალითად, რუტინული და განმეორებადი ოპერაციების აღრიცხვის შედეგად წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებებისათვის აუდიტორმა შეიძლება განსაჯოს, რომ ანალიზური პროცედურების, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურების, გამოყენება საკმარისია აღნიშნული მიმოხილვის მიზნებისათვის.

გ43. შეფასების თარიღით არსებული გარემოებების საფუძველზე განხორციელებულ რეალური ღირებულებისა და სხვა სააღრიცხვო შეფასებებში შეიძლება უფრო მეტი ცვალებადობა არსებობდეს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ რეალურ ღირებულებას და შედეგს, ან მიმდინარე პერიოდის მიზნებისათვის ხელახლა შეფასებულ ღირებულებას შორის. აღნიშნულის მიზეზი გახლავთ ის, რომ მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიზანი ეხება დროის გარკვეულ მომენტში ღირებულების აღქმას, რაც შეიძლება მნიშვნელოვნად და სწრაფად შეიცვალოს, ისევე როგორც იცვლება გარემო, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს. ამდენად, აუდიტორმა შეიძლება აქცენტი გააკეთოს იმ ინფორმაციის მოპოვებაზე, რომელიც შესაბამისი იქნებოდა არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასებისათვის. მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში, ბაზრის მონაწილეთა იმ დაშვებების ცვლილებების შესწავლამ, რომლებმაც გავლენა მოახდინა წინა პერიოდის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებაზე, შეიძლება, სავარაუდოდ, ვერ უზრუნველყოს შესაბამისი ინფორმაცია აუდიტის მიზნებისათვის. მსგავს შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების გათვალისწინება შეიძლება წარმართოს უფრო ხელმძღვანელობის წინა შეფასების პროცესისაკენ,

ხელმძღვანელობის ისტორიაზე, საიდანაც აუდიტორს შეუძლია განსაჯოს ხელმძღვანელობის მიმდინარე პროცესის სავარაუდო ეფექტიანობა.

- გ44. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასებასა და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ღირებულებას შორის სხვაობა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობას წარმოადგენდეს. თუმცა, შეიძლება ეს ასეც იყოს, თუ, მაგალითად, განსხვავება წარმოიქმნება იმ ინფორმაციის გამო, რომელიც ხელმძღვანელობისათვის იყო ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგების საბოლოო რედაქციის მომზადებისას, ან გონივრულად მოსალოდნელი იყო მისი მიღება და გათვალისწინება აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლები მოიცავს მითითებებს იმისათვის, რომ ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები, რაც უზუსტობას წარმოადგენს და ცვლილებები, რაც უზუსტობას არ წარმოადგენს, აგრეთვე განსაზღვრავს გამოსაყენებელ სააღრიცხვო მიდგომას.

### **არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება**

*შეფასების განუსაზღვრელობა (იხ. მე-10 პუნქტი)*

- გ45. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორცაა:
- სააღრიცხვო შეფასების მსჯელობაზე დამოკიდებულების ხარისხი;
  - სააღრიცხვო შეფასების დაშვებების ცვლილებებისადმი მგრძობიარობა;
  - აღიარებული შეფასების ხერხების არსებობა, რომლებმაც შეიძლება შეამციროს შეფასების განუსაზღვრელობა (თუმცა ამოსავალი მონაცემების სახით გამოყენებული დაშვებების სუბიექტურობამ შეიძლება მაინც წარმოქმნას შეფასების განუსაზღვრელობა);
  - საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა და წარსული მოვლენებიდან სამომავლო მოვლენების პროგნოზირებისათვის აღებული მონაცემების შესაბამისობა;
  - გარე წყაროებიდან საიმედო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა;
  - სააღრიცხვო შეფასების ემპირიულ ან არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებზე დაყრდნობის ხარისხი;

სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს შეფასების მიკერძოებისადმი მგრძობიანობაზე.

გ46. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- სააღრიცხვო შეფასების ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი ზომა;
- სააღრიცხვო შეფასების აღრიცხული თანხა (ანუ ხელმძღვანელობისეული შეფასება) იმ თანხასთან მიმართებაში, რომელსაც აუდიტორი მოელოდა, რომ აღრიცხული იქნებოდა;
- სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისას ხელმძღვანელობამ გამოიყენა თუ არა ექსპერტის მომსახურება;
- წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვის შედეგი.

*შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი და მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-11 პუნქტი)*

გ47. შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხის მქონე სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითებია:

- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მეტისმეტადაა დამოკიდებული განსჯაზე, მაგალითად, სასამართლო პროცესის შედეგის თაობაზე განსჯა, ან სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის ოდენობა და ვადები, რაც დამოკიდებულია განუსაზღვრელ მოვლენებზე, რომლებიც შეიძლება მრავალი წლის შემდეგ მოხდეს;
- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც არ გამოითვლება შეფასების აღიარებული ხერხებით;
- სააღრიცხვო შეფასებები, როდესაც აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვის შედეგები მიუთითებენ საწყის სააღრიცხვო შეფასებასა და ფაქტობრივ შედეგს შორის მნიშვნელოვან განსხვავებაზე;
- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება, რომლის გასაკეთებლად მეტისმეტად სპეციალიზებული სამეურნეო სუბიექტის შემუშავებული მოდელი გამოიყენება ან რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ამოსავალი მონაცემები.

- გ48. ერთი შეხედვით, არაარსებით სააღრიცხვო შეფასებას შეიძლება არსებითი უზუსტობის პოტენციური შედეგი გააჩნდეს, დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის გამო; ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში სააღრიცხვო შეფასების აღიარებული ან განმარტებებში ასახული თანხის ოდენობა შეიძლება არ წარმოადგენდეს მისი შეფასების განუსაზღვრელობის ინდიკატორს.
- გ49. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასების განუსაზღვრელობა ისეთი მაღალია, რომ შეუძლებელია გონივრული სააღრიცხვო შეფასების გაკეთება. ამიტომ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით, შეიძლება ვერ მოხდეს მოცემული მუხლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება ან მისი რეალური ღირებულებით შეფასება. მსგავს შემთხვევებში მნიშვნელოვანი რისკები დაკავშირებულია არა მხოლოდ სააღრიცხვო შეფასების აღიარებასთან ან მის რეალური ღირებულებით შეფასებასთან, არამედ განმარტებებში ასახული ინფორმაციის ადეკვატურობასთანაც. მსგავს სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით მოითხოვებოდეს მოცემული სააღრიცხვო შეფასებების და მათთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონის შესახებ ინფორმაციის განმარტებებში ასახვა (იხ. პუნქტები გ120-გ123).
- გ50. თუ აუდიტორი განსაზღვრავს, რომ სააღრიცხვო შეფასება მნიშვნელოვან რისკს წარმოქმნის, აუდიტორს მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის, მათ შორის, მაკონტროლებელი საქმიანობების შესწავლა.<sup>13</sup>
- გ51. ზოგიერთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასების განუსაზღვრელობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი წარმოქმნას სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებად საწარმოდ განხილვასთან დაკავშირებით. ასს 570-ით (გადასინჯული)<sup>14</sup> დადგენილია მოთხოვნები და მასში მოცემულია მითითებები მსგავს გარემოებებთან დაკავშირებით.

### არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

(იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ52. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეიმუშაოს და განახორციელოს აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი

<sup>13</sup> ასს 315 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

<sup>14</sup> ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.



უზუსტობის რისკების შეფასების შესაბამისი იქნება როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე მტკიცების დონეზე.<sup>15</sup> გ53-გ115 პუნქტებში აქცენტი გაკეთებულია მტკიცების დონეზე სპეციფიკურ რეაგირებაზე.

*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება (იხ. პუნქტი 12 (ა))*

- გ53. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლებით დადგენილია სააღრიცხვო შეფასებების აღიარების გარკვეული პირობები და მითითებულია მათი გაკეთების მეთოდები და განმარტებითი მოთხოვნები. მსგავსი მოთხოვნები შეიძლება იყოს რთული და მოითხოვდეს განსჯის გამოყენებას. რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების მეშვეობით შეიძლება აუდიტორის ყურადღების საგანი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება მგრძობიარეა არასწორად გამოყენების ან განსხვავებული ინტერპრეტაციების მიმართ.
- გ54. იმის განსაზღვრა, ხელმძღვანელობამ სწორად გამოიყენა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, ნაწილობრივ ეფუძნება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შეცნობას. მაგალითად, ზოგიერთი მუხლის, როგორცაა, მაგალითად საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი არამატერიალური აქტივები, რეალური ღირებულების შეფასება, შეიძლება მოიცავდეს სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინებას, რომლებზეც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების ხასიათი.
- გ55. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება (როგორცაა აუდიტორის მიერ აქტივის მიმდინარე ფიზიკური მდგომარეობის შემოწმება), რათა განისაზღვროს ხელმძღვანელობამ სწორად გამოიყენა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები.
- გ56. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება მოითხოვს ხელმძღვანელობის მიერ გარემოს ან გარემოებების იმ ცვლილებების გათვალისწინებას, რომლებიც მოქმედებენ სამეურნეო სუბიექტზე. მაგალითად, აქტივის ან ვალ-

<sup>15</sup> ასს 330, პუნქტები მე-5-6.

დებულების გარკვეული ჯგუფისათვის აქტიური ბაზრის შექმნამ შეიძლება მიუთითოს, რომ მსგავსი აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულების შეფასებისათვის დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადის გამოყენება აღარ არის შესაფერისი.

*მეთოდების უცვლელობა და ცვლილებების საფუძველი (იხ. პუნქტი 12(ბ))*

- გ57. აუდიტორის მიერ წინა პერიოდში გაკეთებული სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების ან გამოყენებული სააღრიცხვო მეთოდის ცვლილების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია, რადგან ცვლილება, რომელიც არ ეფუძნება გარემოებების ცვლილებას ან ახალ ინფორმაციას, მიიჩნევა დაუსაბუთებლად. სააღრიცხვო შეფასების თვითნებური ცვლილებები იწვევს დროში ფინანსური ანგარიშგებების არათანმიმდევრულობას და შეიძლება წარმოქმნას ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა ან შეიძლება წარმოადგენდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორს.
- გ58. ხშირად ხელმძღვანელობას შეუძლია პერიოდიდან პერიოდამდე სააღრიცხვო შეფასების ან სააღრიცხვო შეფასების განხორციელების მეთოდის ცვლილების კარგი მიზეზის წარმოდგენა, გარემოებების ცვლილებების საფუძველზე. ის, თუ როგორი უნდა იყოს კარგი მიზეზი ან რამდენად ადეკვატურია ხელმძღვანელობის მოსაზრება, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას, რის გამოც საჭირო იყო სააღრიცხვო შეფასების ან სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის მეთოდის ცვლილება, განსჯის საგანია.

*არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირება*  
(იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ59. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, თუ მე-13 პუნქტში მოცემული რეაგირების ზომებიდან რომელი იქნეს გამოყენებული, ინდივიდუალურად თუ ერთობლიობაში, არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის, შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა საკითხებმა:
- სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი, იმის ჩათვლით სააღრიცხვო შეფასებები წარმოიქმნება ტიპური (ტრადიციული) თუ არა-ტიპური ოპერაციების შედეგად;
  - მოსალოდნელია თუ არა, რომ აუდიტორული პროცედურები ეფექტურად უზრუნველყოფენ აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებით;

- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, იმის ჩათვლით, აღნიშნული შეფასებული რისკი მნიშვნელოვანი რისკი არის თუ არა.

გ60. მაგალითად, საექვო ვალების ანარიცხების გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორისათვის, სხვა პროცედურებთან ერთად, ეფექტური პროცედურა შეიძლება იყოს შემდგომ პერიოდში ამოღებული თანხების მიმოხილვა. როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხი მაღალია, მაგალითად, მესაკუთრეობის მოდელზე, რომელსაც არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები გააჩნია, დაფუძნებული სააღრიცხვო შეფასება, შეიძლება მე-13 პუნქტში მოცემული, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების პროცედურების კომბინაცია იყოს საჭირო იმისათვის, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.

გ61. გ62-გ95 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები, რაც გვიჩვენებს გარემოებებს, როდესაც შესაძლოა შესაფერისი იყოს თითოეული რეაგირების გამოყენება.

აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები  
(იხ. პუნქტი 13 (ა))

გ62. იმის განსაზღვრა, თუ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი რომელი მოვლენები იძლევა აუდიტორულ მტკიცებულებას, მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით, შეიძლება შესაფერისი რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც მოსალოდნელია მსგავსი მოვლენების:

- მოხდენა; და
- მათ მიერ აუდიტორული მტკიცებულების უზრუნველყოფა, რომელიც ადასტურებს ან უარყოფს მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას.

გ63. აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენები შეიძლება ზოგჯერ უზრუნველყოფდეს საკმარის, შესაბამის აუდიტორულ მტკიცებულებას სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში. მაგალითად, სააღრიცხვო პერიოდის დასრულებიდან მოკლე პერიოდის განმავლობაში ჩაწოლილი პროდუქციის მთელი მარაგის გაყიდვამ შეიძლება უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულება აღნიშნული მარაგის ნეტო გასაყიდი ღირებულების შეფასებასთან დაკავშირებით. მსგავს შემთხვევებში, შეიძლება საჭირო არ იყოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში, თუკი მოპოვებული იქნება საკმარისი და შესაფერისი

აუდიტორული მტკიცებულება აღნიშნულ მოვლენებთან დაკავშირებით.

- გ64. ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით ნაკლებად სავარაუდოა, რომ აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარმა მოვლენებმა უზრუნველყოს აუდიტორული მტკიცებულება, სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, პირობები ან მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია ზოგიერთ სააღრიცხვო შეფასებასთან, ხდება მხოლოდ ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ამასთან, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების მიზნიდან გამომდინარე პერიოდის დასრულების შემდგომი ინფორმაცია შეიძლება არ ასახავდეს იმ მოვლენებს ან პირობებს, რომლებიც არსებობდა ბალანსის შედგენის თარიღით და, ამგვარად, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად. მე-13 პუნქტში განსაზღვრულია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სხვა ზომები, რომლებიც შეიძლება გაატაროს აუდიტორმა.
- გ65. ზოგიერთ შემთხვევაში მოვლენები, რომლებიც უარყოფენ მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას, შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ ხელმძღვანელობას სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთების არაეფექტური პროცესი აქვს ჩამოყალიბებული, ან ადგილი აქვს ხელმძღვანელობის მიკერძოებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას.
- გ66. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს შეუძლია გადაწყვეტილება მიიღოს, რომ არ გამოიყენოს ეს მიდგომა სპეციფიკურ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, აუდიტორს მოეთხოვება წინამდებარე ასს 560-ის<sup>16</sup> მოთხოვნების დაკმაყოფილება. აუდიტორს მოეთხოვება იმ აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც შემუშავებულია იმისათვის, რომ მიღებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომ ყველა მოვლენა, რომელიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის და რომლებთან მიმართებაში მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესწორება ან განმარტებებში ასახვა, დადგინდა<sup>17</sup> და შესაბამისად აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში.<sup>18</sup> ვინაიდან მრავალი სააღრიცხვო შეფასება, გარდა რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა, როგორც წესი, დამოკიდებულია

16. ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები.“

17. ასს 560, მე-6 პუნქტი.

18. ასს 560, მე-8 პუნქტი.

სამომავლო პირობებზე, ოპერაციებსა და მოვლენებზე, განსაკუთრებით საჭიროა აუდიტორის მიერ სამუშაოს შესრულება ასს 560-ის შესაბამისად.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ67. როდესაც ბალანსის შედგენის თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდი შედარებით ხანგრძლივია, აუდიტორის მიერ აღნიშნულ პერიოდში მომხდარი მოვლენების მიმოხილვა შეიძლება სააღრიცხვო შეფასებებზე, გარდა რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა, რეაგირების ეფექტურ საშუალებას წარმოადგენდეს. ეს განსაკუთრებით ეხება მცირე, მესაკუთრე-მმართველის მიერ მართულ სამეურნეო სუბიექტებს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობას არა აქვს შექმნილი სააღრიცხვო შეფასებების განხორციელების კონტროლის პროცედურები.

ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცედურის ტესტირება (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ68. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისა და იმ მონაცემების ტესტირება, რომელსაც ეფუძნება აღნიშნული შეფასება, შესაძლებელია შესაფერის რეაგირებას წარმოადგენდეს მაშინ, როდესაც სააღრიცხვო შეფასება არის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც განხორციელდა ისეთი მოდელით, რომელშიც გამოიყენება ემპირიული და არაემპირიული ამოსავალ მონაცემები. ეს შეიძლება შესაფერისი იყოს მაშინაც, როდესაც, მაგალითად:

- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მიიღება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური დამუშავების პროცესის შედეგად.
- აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვა გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობის მიმდინარე პერიოდის პროცესი სავარაუდოდ, ეფექტური იქნება;
- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება ეფუძნება მუხლების დიდ გენერალურ ერთობლიობას, რომელთაც მსგავსი ნიშნები გააჩნია და ინდივიდუალურად არ არია მნიშვნელოვანი.

გ69. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების განხორციელების ტესტირება მოიცავს, მაგალითად:

- ტესტირებას, თუ რამდენად ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასება ზუსტ, სრულ და შესაბამის მონაცემებს და მოცემული სააღრიცხვო შეფასება სწორად განისაზღვრა თუ არა მსგავსი მონაცემებისა და ხელმძღვანელობის დაშვებების გამოყენებით;
- გარე მონაცემების ან ინფორმაციის წყაროს შესაბამისობისა და საიმედოობის გათვალისწინებას, გარე ექსპერტებისგან, რომლებიც ხელმძღვანელობამ მოიწვია სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლებში დახმარებისათვის, მიღებული მონაცემებისა და ინფორმაციის ჩათვლით;
- სააღრიცხვო შეფასების ხელახლა გაანგარიშებასა და სააღრიცხვო შეფასების შესახებ ინფორმაციის მიმოხილვას შინაგანი თავსებადობის უზრუნველსაყოფად;
- ხელმძღვანელობის მიერ მიმოხილვის განხორციელებისა და დამტკიცების პროცესის გათვალისწინებას.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ70. სავარაუდოა, რომ მცირე სამეურნეო სუბიექტებში სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთების პროცესი ნაკლებად სტრუქტურირებული იქნება, ვიდრე შედარებით დიდ სამეურნეო სუბიექტებში. მცირე სამეურნეო სუბიექტებს, სადაც ხელმძღვანელობა აქტიურადაა ჩართული, შეიძლება არ გააჩნდეთ სააღრიცხვო პროცედურების ვრცელი აღწერა, რთული სააღრიცხვო ჩანაწერები, ან დაწერილი სააღრიცხვო პოლიტიკა. თუნდაც არ არსებობდეს ოფიციალური პროცესი, ეს არ ნიშნავს, რომ ხელმძღვანელობას არ შეუძლია იმ საფუძვლის წარმოდგენა, რისი მეშვეობითაც აუდიტორი განახორციელებს სააღრიცხვო შეფასების ტესტს.

შეფასების მეთოდის შეფასება (იხ. პუნქტი 13(ბ)(i))

- გ71. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით არ არის დადგენილი შეფასების მეთოდი, შეფასება, მოცემულ გარემოებებში შესაფერისია თუ არა გამოყენებული მეთოდი, ნებისმიერი შესაბამისი მოდელის ჩათვლით, წარმოადგენს პროფესიული განსჯის საგანს.
- გ72. ამ მიზნისათვის აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:
- გონივრულია თუ არა ხელმძღვანელობის საფუძველი მოცემული მეთოდის შერჩევისათვის;

- ხელმძღვანელობამ შერჩეული მეთოდის მხარდასაჭერად საკმარისად შეაფასა და შესაბამისად გამოიყენა თუ არა კრიტერიუმები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში;
- მოცემული მეთოდი შესაფერისია თუ არა მოცემულ გარემოებებში შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების ხასიათისა და სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- შესაფერისია თუ არა მოცემული მეთოდი იმ სამეურნეო საქმიანობასთან, წარმოების დარგთან და გარემოსთან მიმართებაში, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებს.

გ73. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება განსაზღვროს, რომ სხვადასხვა მეთოდები მნიშვნელოვანი განსხვავებული შეფასებების სპექტრს იძლევა. მსგავს შემთხვევებში იმის შესწავლა, თუ როგორ გამოიკვლია სამეურნეო სუბიექტმა აღნიშნული განსხვავებების მიზეზები, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შერჩეული მეთოდის მიზანშეწონილობის შეფასებაში.

#### მოდელის გამოყენების შეფასება

გ74. ზოგიერთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების დროს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება მოდელი გამოიყენოს. გამოყენებული მოდელი მოცემული გარემოებებისათვის შესაფერისია თუ არა, დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, როგორცაა მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, წარმოების იმ დარგის ხასიათის, სადაც იგი ფუნქციონირებს და შესაფასებელი სპეციფიკური აქტივის ან ვალდებულების ხასიათის ჩათვლით.

გ75. თუ რამდენად შესაფერისია შემდეგი საკითხები, დამოკიდებულია გარემოებებზე, იმის ჩათვლით, მოცემული მოდელი კომერციულად ხელმისაწვდომია გარკვეულ სექტორში ან წარმოების დარგში გამოყენებისათვის, ან კერძო, საკუთარი მოხმარებისთვის განკუთვნილი მოდელია თუ არა. ზოგიერთ შემთხვევაში სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება გამოიყენოს ექსპერტის მომსახურება მოდელის შემუშავებისა და ტესტირებისათვის.

გ76. გარემოებების მიხედვით აუდიტორმა შეიძლება მოდელის ტესტირებისას გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- განხორციელდა თუ არა მოდელის დასაბუთება მის გამოყენებამდე, განხორციელდა თუ არა პერიოდული მიმოხილვები, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს, რომ იგი შეესაბამება მიზნობრივ გამოყენებას. სამეურნეო სუბიექტის დასაბუთების პროცესი შეიძლება მოიცავდეს შემდეგის შეფასებას:
  - მოდელის თეორიული გამართულობა და მათემატიკური მთლიანობა, მოდელის პარამეტრების შესაბამისობის ჩათვლით;
  - მოდელის ამოსავალი მონაცემების თანმიმდევრულობა და სისრულე საბაზრო პრაქტიკასთან მიმართებაში;
  - მოდელის შედეგი რეალურ ოპერაციებთან შედარებით.
- არსებობს თუ არა ცვლილების კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ხორციელდება თუ არა მოდელის პერიოდული შემოწმება და ტესტირება დასაბუთებულობის თვალსაზრისით, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ამოსავალი მონაცემები სუბიექტურია;
- ხდება თუ არა მოდელის შედეგში შესწორებების შეტანა, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შემთხვევების ჩათვლით და მსგავსი შესწორებები ასახავს თუ არა იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მსგავს გარემოებებში;
- სათანადოდ დოკუმენტირებულია თუ არა მოდელი, მოდელის მიზნობრივი გამოყენებისა და შეზღუდვების, აგრეთვე მისი ძირითადი პარამეტრების, საჭირო ამოსავალი მონაცემებისა და დასაბუთებულობის ანალიზის შედეგების ჩათვლით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები (იხ. პუნქტი 13(ბ)(ii))

გ77. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების შეფასება ეფუძნება მხოლოდ აუდიტორისათვის აუდიტის მომენტში ხელმისაწვდომ ინფორმაციას. ხელმძღვანელობის დაშვებებთან დაკავშირებით, აუდიტორული პროცედურები ტარდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში და არა თვითონ დაშვებებზე მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნისათვის.

გ78. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების ანალიზისას აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- ცალკეული დაშვებები გონივრული ჩანს თუ არა;



- დაშვებები დამოუკიდებელი და შინაგანად თანმიმდევრულია თუ არა;
- დაშვებები გონივრული ჩანს თუ არა, მათი ერთად გათვალისწინების შემთხვევაში, ან იმ სხვა დაშვებებთან ერთად გათვალისწინების შემთხვევაში, რომლებიც გაკეთდა მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებასთან ან სხვა სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში;
- რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შემთხვევაში დაშვებები შესაბამისად ასახავს თუ არა ბაზრის ემპირიულ დაშვებებს.

გ79. დაშვებები, რომლებსაც ეფუძნება სააღრიცხვო შეფასებები, შეიძლება ასახავდეს სპეციფიკურ მიზნებსა და სტრატეგიების შედეგთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის მოლოდინს. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა შეაფასოს მსგავსი დაშვებების გონივრულობა, მაგალითად იმის გათვალისწინებით, აღნიშნული დაშვებები თანმიმდევრულია თუ არა შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:

- საერთო ეკონომიკური გარემო და სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებები;
- სამეურნეო სუბიექტის გეგმები;
- წინა პერიოდებში გაკეთებული დაშვებები, თუ შესაბამისია;
- სამეურნეო სუბიექტის გამოცდილება, ან ადრინდელი პირობები, იმდენად, რამდენადაც აღნიშნული ისტორიული ინფორმაცია შეიძლება სამომავლო მდგომარეობასთან ან მოვლენებთან მიმართებაში წარმომადგენლობითად იქნეს მიჩნეული;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოყენებული სხვა დაშვებები.

გ80. გამოყენებული დაშვებების გონივრულობა დამოუკიდებელია ხელმძღვანელობის განზრახვასა და გარკვეული სამოქმედო კურსის გატარების უნარზე. ხშირად ხელმძღვანელობა ახორციელებს გეგმებისა და კონკრეტულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებული განზრახვის დოკუმენტირებას, რაც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით იყოს მოთხოვნილი. მართალია, ხელმძღვანელობის განზრახვასა და უნარზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მასშტაბი პროფესიული განსჯის საკითხია, მაგრამ

აღნიშნული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- ხელმძღვანელობის მიერ გაცხადებული განზრახვის განხორციელების წარსული გამოცდილების მიმოხილვა;
- წერილობითი ფორმით არსებული გეგმებისა და სხვა დოკუმენტების, საჭიროების შემთხვევაში, ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტების მიმოხილვა, უფლებამოსილების მინიჭების დოკუმენტების ან ოქმების ჩათვლით;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვა; გარკვეული სამოქმედო კურსის განხორციელების მიზეზების თაობაზე;
- ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღის შემდეგ და აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების მიმოხილვა;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გარკვეული სამოქმედო კურსის განხორციელების უნარის შეფასება, სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური გარემოებების გათვალისწინებით, არსებული ვალდებულებების ზეგავლენის ჩათვლით;

თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გარკვეული საფუძვლებით შეიძლება არ იქნეს ნებადართული სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისას ხელმძღვანელობის განზრახვის ან გეგმების გათვალისწინება. ხშირად ეს ეხება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებს, რადგან მათი შეფასების მიზანი მოითხოვს, რომ დაშვებები ასახავდეს ბაზრის მონაწილეების მიერ გამოყენებულ დაშვებებს.

გ81. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებების, რომლებიც რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების საფუძველს წარმოადგენს, გონივრულობის შეფასებისას აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, ზემოთ განხილული საკითხების გარდა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი:

- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა ბაზრისთვის სპეციფიკური ამოსავალი მონაცემები დაშვებების ჩამოყალიბებისას, საჭიროების შემთხვევაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ;

- აღნიშნული დაშვებები ემპირიული საბაზრო პირობების და რეალური ღირებულებით შესაფასებელი აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლების თანმიმდევრულია თუ არა;
- ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების წყაროები შესაბამისი და საიმედოა თუ არა და გამოსაყენებლად როგორ შეარჩია ხელმძღვანელობამ დაშვებები, როდესაც ბაზრის მონაწილეთა სხვადასხვა დაშვებები არსებობს;
- ხელმძღვანელობამ გაითვალისწინა თუ არა შესაძარის ოპერაციებთან, აქტივებთან ან ვალდებულებებთან მიმართებაში გამოყენებული დაშვებები ან ინფორმაცია, საჭიროების შემთხვევაში და, თუ გაითვალისწინა, როგორ.

გ82. უფრო მეტიც, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება მოიცავდეს როგორც ემპირიულ, ისე არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს. როდესაც რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებები ეფუძნება არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს, აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორცაა, მაგალითად: როგორ შეუწყო ხელი ხელმძღვანელობამ:

- მოცემული სააღრიცხვო შეფასებისთვის შესაბამისი ბაზრის მონაწილეთა მახასიათებლების იდენტიფიკაცია;
- მის მიერ საკუთარი დაშვებების მოდიფიკაცია იმ დაშვებების ასახვის მიზნით, რომლებსაც, მისი აზრით, გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები;
- გამოიყენა თუ არა მოცემულ გარემოებებში ხელმისაწვდომი საუკეთესო ინფორმაცია;
- როგორ გაითვალისწინა დაშვებებში შესაძარისი ოპერაციების, აქტივების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმაცია, საჭიროების შემთხვევაში.

არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების შემთხვევაში, უფრო სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება აუდიტორის მიერ დაშვებების შეფასების გაერთიანება მე-13 პუნქტით გათვალისწინებულ, შეფასებულ რისკებზე რეაგირების სხვა პროცედურებთან, რათა მოპოვებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. მსგავს შემთხვევებში, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის მიერ სხვა აუდიტორული პროცედურების (მაგალითად შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობის მიერ და საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, სააღრიცხვო შეფასების მიმოხილვისა და დამტკიცების დაოკუმენტების შემოწმება) ჩატარება.

გ83. სააღრიცხვო შეფასებისთვის გაკეთებული დაშვებების გონივრულების შეფასებისას აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი დაშვება. ასეთ შემთხვევაში მან შეიძლება გვიჩვენოს, რომ მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებას შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი გააჩნია და, ამგვარად, შეიძლება მნიშვნელოვანი რისკი წარმოქმნას. მნიშვნელოვან რისკებზე დამატებითი რეაგირების ზომები აღწერილია პუნქტებში გ102-გ115.

კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება (იხ. პუნქტი 13(გ))

გ84. ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებაზე კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება შეიძლება შესაფერის რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც ხელმძღვანელობის პროცესი კარგად არის შემუშავებული, განხორციელებული და შენარჩუნებული, მაგალითად:

- არსებობს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობის მიერ და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ, სააღრიცხვო შეფასების მიმოხილვისა და დამტკიცების კონტროლი;
- მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მიიღება სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური დამუშავების პროცესის შედეგად.

გ85. კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება საჭიროა, როდესაც:

- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება მოიცავს მოლოდინს, რომ პროცესები ეფექტიანად ფუნქციონირებს; ან
- ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას მტკიცების დონეზე.<sup>19</sup>

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ86. სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრის პროცესზე კონტროლი შეიძლება არსებობდეს მცირე სამეურნეო სუბიექტში, მაგრამ განსხვავებული იქნება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ოფიციალურობა.

<sup>19</sup> ასს 330, მე-8 პუნქტი.

უფრო მეტიც, მცირე სამეურნეო სუბიექტებმა შეიძლება გადაწყვიტონ, რომ აუდიტორი არ არის კონტროლის გარკვეული ტიპები ხელმძღვანელობის ფინანსური ანგარიშგების პროცესში აქტიური ჩარევის გამო. ძალიან მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში შეიძლება არ არსებობდეს მრავალი კონტროლი, რომლის იდენტიფიცირებას აუდიტორი შეძლებს. ამიტომ, აუდიტორის რეაგირება შეფასებულ რისკებზე სავარაუდოდ ძირითადი პროცედურები იქნება, მე-13 პუნქტში მოცემული სხვა პროცედურებიდან აუდიტორის მიერ ერთი მათგანის ან მეტის ანხორციელებასთან ერთად.

აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შემუშავება (იხ. პუნქტი 13(დ))

გ87. ხელმძღვანელობისეული წერტილოვანი შეფასების შესაფასებლად აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების ან შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა შეიძლება შესაფერის რეაგირებას წარმოადგენდეს, როდესაც, მაგალითად:

- სააღრიცხვო შეფასება მიღებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო სისტემით მონაცემების შაბლონური/სტანდარტული დამუშავების პროცესის შედეგად;
- აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სააღრიცხვო შეფასებების მიმოხილვიდან გამოჩნდა, რომ ხელმძღვანელობის მიმდინარე პერიოდის პროცესი ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ეფექტური იყო;
- საწარმოს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის პროცესებში და ამ პროცესებზე კონტროლის განსახორციელებლად, არ არის სათანადოდ სტრუქტურირებული, ან დანერგილი;
- პერიოდის ბოლოსა და აუდიტის ანგარიშის თარიღს შორის დროის პერიოდში მომხდარი მოვლენები ან ოპერაციები ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას;
- არსებობს აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაბამისი მონაცემების ალტერნატიული წყაროები, რომელთა გამოყენება შეიძლება აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონის შემუშავებისათვის.

გ88. მაშინაც კი, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლი კარგად არის შემუშავებული და სწორად ხორციელდება, შეიძლება შეფასებულ რისკებზე ეფექტური ან ეფექტიანი რეაგირება. სხვა სიტუაციებში

აუდიტორმა შეიძლება ეს მიდგომა განიხილოს, როგორც იმის განსაზღვრის ნაწილი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება აუცილებელია თუ არა და, თუ აუცილებელია, როგორც მათი ხასიათის და მოცულობის განსაზღვრის ნაწილი.

- გ89. აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შემუშავებისათვის აუდიტორის მიერ გამოყენებული მიდგომა შეიძლება იცვლებოდეს იმისდა მიხედვით, თუ რა მიიჩნევა ყველაზე უფრო ეფექტურად მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება თავდაპირველად შექმნას წინასწარი აუდიტორისეული შეფასება და შემდეგ შეაფასოს მისი მგრძობიარობა დაშვებების ცვლილებების მიმართ, რათა დაადასტუროს დიაპაზონი, რომლის მეშვეობით შეაფასებს ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა შეიძლება დაიწყოს აუდიტორის დიაპაზონის შექმნა, რათა განსაზღვროს, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორისეული შეფასება.
- გ90. აუდიტორის მიერ წერტილოვანი შეფასების განსაზღვრის უნარი (შეფასებების დიაპაზონის ნაცვლად), დამოკიდებულია რამდენიმე ფაქტორზე, რომელთა შორისაა გამოყენებული მოდელი, ხელმისაწვდომი მონაცემების ხასიათი და მოცულობა და სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა. უფრო მეტიც, გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, აუდიტორისეული შეფასება იქნეს გამოყენებული თუ აუდიტორის დიაპაზონი, შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებმა, რომლითაც შეიძლება დადგენილი იყოს ხელმძღვანელობისეული შეფასება, რომელიც უნდა იქნეს გამოყენებული ალტერნატიული შედეგებისა და დაშვებების გათვალისწინების შემდეგ ან შეიძლება განსაზღვრული იყოს შეფასების კონკრეტული მეთოდი (მაგალითად, დისკონტირებული, ალბათობით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულება).
- გ91. აუდიტორმა შეიძლება მრავალი გზით განსაზღვროს აუდიტორისეული შეფასება ან აუდიტორის დიაპაზონი, მაგალითად:
- მოდელის გამოყენებით. მაგალითად, მოდელი, რომელიც კომერციულად ხელმისაწვდომია კონკრეტულ სექტორში ან წარმოების დარგში გამოყენებისათვის, ან სპეციალური კერძო მოდელია, ან აუდიტორის მიერ არის შექმნილი;
  - კიდევ უფრო განავითაროს ხელმძღვანელობის მიერ გათვალისწინებული ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, მაგალითად, დაშვებების სხვადასხვა წყებების შემოღებით;

- სპეციალიზებული ექსპერტული უნარ-ჩვევების მქონე პირის დაქირავებით ან ჩართვით მოდელის გამოყენების, ან შესაბამისი დაშვებების უზრუნველყოფის მიზნით;
- სხვა შესადარის პირობებზე, ოპერაციებზე ან მოვლენებზე, ან, საჭიროების შემთხვევაში, შესადარისი აქტივების ან ვალდებულებების ბაზრებზე მინიშნებით.

ხელმძღვანელობის დაშვებების ან მეთოდის შესწავლა

(იხ. პუნქტი 13(დ)(i))

გ92. როდესაც აუდიტორი ანგარიშობს წერტილოვან შეფასებას ან შეფასებების დიაპაზონს და იყენებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულისაგან განსხვავებულ დაშვებებს ან მეთოდს, 13(დ)(i) პუნქტით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა საკმარისად შეისწავლოს ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისთვის გამოყენებული დაშვებები ან მეთოდი. აღნიშნული შესწავლა აუდიტორს უზრუნველყოფს ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება შესაბამისი იყოს აუდიტორის მიერ შესაფერისი აუდიტორისეული შეფასების ან აუდიტორის დიაპაზონის შექმნისათვის. უფრო მეტიც, იგი აუდიტორს ეხმარება ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასთან შედარებით მნიშვნელოვანი განსხვავებების შესწავლასა და შეფასებაში. მაგალითად, განსხვავება შეიძლება წარმოიქმნას იმის გამო, რომ აუდიტორმა გამოიყენა განსხვავებული, მაგრამ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულის თანაბრად დასაბუთებული დაშვებები. ამან შეიძლება გამოავლინოს, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება ძალიან მგრძობიარეა გარკვეული დაშვებების მიმართ და, ამგვარად, მას შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი გააჩნია, რაც მიუთითებს, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება მნიშვნელოვან რისკს წარმოადგენდეს. საპირისპიროდ, განსხვავება შეიძლება წარმოიქმნას ხელმძღვანელობის მიერ დაშვებული ფაქტობრივი შეცდომის გამო. გარემოებების მიხედვით აუდიტორს შეიძლება დასკვნების გაკეთებაში დაეხმაროს ხელმძღვანელობასთან გამოყენებული დაშვებების მიკერძოების ან მათი დასაბუთებულობის შესახებ და აგრეთვე სააღრიცხვო შეფასებისთვის განსხვავებული, თუ ასეთი არსებობს, მიდგომის გამოყენების შესახებ მსჯელობა.

აუდიტორის დიაპაზონის შემცირება (იხ. პუნქტი 13(დ)(ii))

გ93. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ შესაფერისია დიაპაზონის (აუდიტორის დიაპაზონი) გამოყენება ხელმძღვანელობისეული შეფასების გონივრულობის შესაფასებლად, 13(დ)(ii) პუნქტით მოითხოვება, რომ ეს დიაპაზონი მოიცავდეს ყველა „გონივრულ

შედეგს“ და არა ყველა შესაძლო შედეგს. თუ გვსურს, რომ იგი გამოსადეგი იყოს, არ შეიძლება აღნიშნული დიაპაზონი მოიცავდეს ყველა შესაძლო შედეგს, რადგან მსგავსი დიაპაზონი ძალიან ფართო იქნება იმისათვის, რომ ეფექტური იყოს აუდიტის მიზნებისათვის. აუდიტორის დიაპაზონი გამოსადეგი და ეფექტურია მაშინ, როდესაც იგი საკმარისად ვიწროა, რათა აუდიტორმა შეძლოს დასკვნის გამოტანა, მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მცდარია თუ არა.

გ94. საზოგადოდ, დიაპაზონი, რომელიც შემჭიდროვდა, რათა სამუშაო არსებითობას გაუთანაბრდეს ან მასზე ნაკლები იყოს, სათანადო ხელმძღვანელობისეული შეფასების გონივრულობის შეფასების მიზნებისათვის. თუმცა, განსაკუთრებით წარმოების გარკვეულ დარგებში, შეიძლება არ იყოს შესაძლებელი დიაპაზონის მსგავს თანხაზე ქვემოთ შემცირება. აუცილებელი არ არის, რომ აღნიშნულმა ხელი შეუშალოს მოცემული სააღრიცხვო შეფასების აღიარებას. თუმცა, მან შეიძლება მიუთითოს, რომ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობა ისეთია, რომ იგი მნიშვნელოვან რისკს წარმოქმნის. მნიშვნელოვან რისკებზე დამატებითი რეაგირების ზომები აღწერილია პუნქტებში გ102-გ115.

გ95. აუდიტორის დიაპაზონის იმდენად შემცირება, რომ ამ დიაპაზონის ყველა შედეგი მიჩნეულ იქნეს გონივრულად, შესაძლებელია:

- ა) დიაპაზონის თავსა და ბოლოში იმ შედეგების გამორიცხვით, რომლებსაც აუდიტორის შეფასებით, დაბალი ხდომილობა გააჩნიათ; და
- ბ) ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე, აუდიტორის დიაპაზონის დავიწროების გაგრძელება მანამ, სანამ აუდიტორის დიაპაზონის ყველა შედეგი გონივრულად არ იქნება მიჩნეული. იშვიათ შემთხვევებში აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს აუდიტორის დიაპაზონის დავიწროება მანამ, სანამ აუდიტორული მტკიცებულება აუდიტორისეულ შეფასებაზე არ მიანიშნებს.

*საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა*

(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ96. აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორს მოეთხოვება დაადგინოს ხასიათი, ვადები და აუდიტის გარიგების განხორციელებისათვის აუცილებელი რესურსების მოცულობა.<sup>20</sup> ეს შეიძლება მოიცავდეს, საჭიროების მიხედვით, სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მქონე პირთა

<sup>20</sup> ასს 300 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“ პუნქტი 8(ე).



ჩართვას. ამასთან, ასს 220-ით მოითხოვება, რომ გარიგების პარტნიორი კმაყოფილი იყოს, რომ გარიგების გუნდის და აუდიტორის გარე ექსპერტების, რომლებიც არ არიან გარიგების გუნდის წევრები, კომპეტენტურობა და შესაძლებლობები, ერთად აღებული, შესაბამისია აუდიტის მოცემული გარიგების განხორციელებისათვის.<sup>21</sup> სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის დროს აუდიტორმა შეიძლება აუდიტორის გამოცდილებისა და გარიგების გარემოებების პირობებში აღმოაჩინოს, რომ საჭიროა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება, სააღრიცხვო შეფასებების ერთი ან მეტი ასპექტის მიმართ.

გ97. საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმის განსაზღვრისათვის, საჭიროა თუ არა სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, მოიცავს:

- საბაზისო აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტის ხასიათი კონკრეტულ სამეურნეო საქმიანობაში ან წარმოების დარგში (მაგალითად, წიაღისეულის საბადოები, სასოფლო-სამეურნეო აქტივები, რთული ფინანსური ინსტრუმენტები);
- შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი ხარისხი;
- რთული გაანგარიშებების ან სპეციალიზებული მოდელების გამოყენება, მაგალითად, რეალური ღირებულების შეფასება, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი;
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სირთულე, იმის ჩათვლით, არსებობს თუ არა სფეროები, რომლებიც ცნობილია, რომ სხვადასხვანაირი ინტერპრეტაციის საგანს წარმოადგენენ ან პრაქტიკა არათანმიმდევრულია ან ვითარდება;
- პროცედურები, რომელთა განხორციელებასაც აპირებს აუდიტორი შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.

გ98. სააღრიცხვო შეფასებების უმრავლესობისათვის ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, თუნდაც შეფასების განუსაზღვრელობის პირობებში. მაგალითად, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ საჭირო იქნება სპეციალიზებული უნარ-

<sup>21</sup> ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-14 პუნქტი.

ჩვევები ან ცოდნა აუდიტორისათვის საეჭვო ვალების ანარეცხვის შესაფასებლად.

- გ99. თუმცა, აუდიტორს შეიძლება არ გააჩნდეს სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, რაც საჭიროა მაშინ, როდესაც, ფინანსური აღრიცხვის ან აუდიტის სფეროების გარდა, წამოიჭრება სხვა საკითხები, ამიტომ შეიძლება საჭირო იქნეს აუდიტორის ექსპერტი. ასს 620-ით<sup>22</sup> დადგენილია მოთხოვნები და მასში მოცემულია მითითებები აუდიტორის ექსპერტის დაქირავების ან ჩართვის საჭიროებისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის განსაზღვრისათვის, როდესაც გამოიყენება აუდიტორის ექსპერტის მომსახურება.
- გ100. უფრო მეტიც, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ აუცილებელია ფინანსური აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციფიკურ სფეროებთან დაკავშირებით სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის მოძიება. პირები, რომელთაც გააჩნიათ მსგავსი უნარ-ჩვევები ან ცოდნა, შეიძლება დაიქირაოს აუდიტორის ფირმამ ან ჩართულნი იყვნენ აუდიტორის ფირმის გარე ორგანიზაციიდან. როდესაც მსგავსი პირები მოცემული გარიგების აუდიტორულ პროცედურებს ახორციელებენ, ისინი გარიგების გუნდის წევრები არიან და, შესაბამისად, მათზე ვრცელდება ასს 220-ის მოთხოვნები.
- გ101. აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტთან ან იმ პირებთან, ვისაც გააჩნია სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა მუშაობის გამოცდილებისა და შეცნობის მიხედვით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს აღნიშნულ ჩართულ პირებთან ისეთი საკითხების განხილვა, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რათა დარწმუნდეს, რომ მათ მიერ გაწეული სამუშაო შესაბამისია აუდიტის მიზნებისათვის.

### **დამატებითი ძირითადი პროცედურები მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. მე-15 პუნქტი)**

- გ102. ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის დროს, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, აუდიტორის დამატებითი ძირითადი პროცედურები ორიენტირებულია შემდეგზე:
- ა) როგორ შეაფასა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენა სააღრიცხვო შეფასებაზე და გავლენა, რომელიც შეიძლება

<sup>22</sup> ასს 620 - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება.“

მსგავს განუსაზღვრელობას ჰქონდეს სააღრიცხვო შეფასების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების მიზანშეწონილობაზე; და

ბ) დაკავშირებული განმარტებების ადეკვატურობა.

*შეფასების განუსაზღვრელობა*

ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის გათვალისწინება (იხ. პუნქტი 15(ა))

- გ103. ხელმძღვანელობამ შეიძლება ალტერნატიული დაშვებები ან სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები მრავალი მეთოდის მეშვეობით შეაფასოს გარემოებების მიხედვით. ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ერთ-ერთი შესაძლო მეთოდია მგრძნობიარობის ანალიზი. ეს შეიძლება მოიცავდეს იმის განსაზღვრას, თუ როგორ იცვლება სააღრიცხვო შეფასების ფულადი თანხა სხვადასხვა დაშვებების შემთხვევაში. შედეგები შეიძლება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების შემთხვევაშიც კი ცვალებადი იყოს, რადგან ბაზრის განსხვავებული მონაწილეები განსხვავებულ დაშვებებს იყენებენ. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება შექმნას შედეგების მრავალი სცენარი, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ზოგჯერ „პესიმისტურ“ და „ოპტიმისტურ“ სცენარებს უწოდებს.
- გ104. მგრძნობიარობის ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება არ არის მგრძნობიარე კონკრეტული დაშვებების მიმართ. საპირისპიროდ, მან შეიძლება აჩვენოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება მგრძნობიარეა ერთი ან მეტი დაშვების მიმართ, საითკენაც წარიმართება აუდიტორის ყურადღება.
- გ105. ეს არ ნიშნავს, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის საკითხის გადაჭრის ერთი კონკრეტული მეთოდი (როგორცაა, მაგალითად, მგრძნობიარობის ანალიზი) უფრო შესაბამისია, ვიდრე სხვა, ან ხელმძღვანელობის მიერ ალტერნატიული დაშვებების ან შედეგების გათვალისწინება აუცილებლად დეტალური დოკუმენტაციით გამყარებული დეტალური პროცესის მეშვეობით უნდა განხორციელდეს. ეს ნიშნავს, რომ მნიშვნელოვანია, ხელმძღვანელობამ შეაფასა თუ არა შეფასების განუსაზღვრელობის შესაძლო გავლენა სააღრიცხვო შეფასებაზე და არა კონკრეტულად როგორ განხორციელდა ეს. შესაბამისად, თუ ხელმძღვანელობას არ გაუთვალისწინებია ალტერნატიული დაშვებები ან შედეგები, შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობასთან ამ საკითხის განხილვა და მოთხოვნა, აუხსნას, როგორ განხორციელდა შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის გავლენაზე რეაგირება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ106. მცირე სამეურნეო სუბიექტები შეიძლება შეფასების განუსაზღვრელობის შესაფასებლად მარტივ საშუალებებს იყენებდნენ. აუდიტორმა, ხელმისაწვდომი დოკუმენტების მიმოხილვის გარდა, შეიძლება ალტერნატიული დაშვებებისა და შედეგების გათვალისწინების აუდიტორული მტკიცებულება მოიპოვოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით. ამასთან, ხელმძღვანელობას შეიძლება არ გააჩნდეს საკმარისი ცოდნა ალტერნატიული შედეგების გათვალისწინებისათვის, ან სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენის გათვალისწინების სხვა საშუალება. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობას აუხსნას აღნიშნული პროცესი ან აღნიშნულის განხორციელებისათვის ხელმისაწვდომი სხვადასხვა მეთოდები და შესაბამისი დოკუმენტები. თუმცა, ეს არ შეცვლის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე.

მნიშვნელოვანი დაშვებები (იხ. პუნქტი 15(ბ))

გ107. სააღრიცხვო შეფასების გაკეთებისათვის გამოყენებული დაშვება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მნიშვნელოვნად, თუ დაშვების გონივრული ცვლილება არსებით გავლენას მოახდენს სააღრიცხვო შეფასებაზე.

გ108. ხელმძღვანელობის ცოდნის საფუძველზე გაკეთებული მნიშვნელოვანი დაშვებების მხარდაჭერა შეიძლება მიღებულ იქნეს ხელმძღვანელობის სტრატეგიული ანალიზისა და რისკის მართვის უწყვეტი პროცესებისგან. პროცესები ოფიციალურად რომც არ იყოს ჩამოყალიბებული, რასაც ადგილი აქვს მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაშვებები შეაფასოს გამოკითხვებისა და ხელმძღვანელობასთან მსჯელობის მეშვეობით, სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები.

გ109. აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობის დაშვებების შეფასებისას გასათვალისწინებელი საკითხები განხილულია გ77-გ83 პუნქტებში.

ხელმძღვანელობის განზრახვა და უნარი (იხ. პუნქტი 15(გ))

გ110. ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული დაშვებებისა და ხელმძღვანელობის განზრახვისა და უნარის აუდიტორის მიერ გათვალისწინება აღწერილია გ13 და გ80 პუნქტებში.

*აუდიტორის შეფასებების დიაპაზონის განსაზღვრა (იხ. მე-16 პუნქტი)*

გ111. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს ხელმძღვანელობა შეიძლება კმაყოფილი იყოს, რომ მათ სათანადო რეაგირება მოახდინეს სააღრიცხვო შეფასებებზე შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენაზე, რაც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობის აღნიშნული ძალისხმევა არასათანადოდ მიიჩნიოს. შეიძლება ეს ასე მოხდეს, როდესაც განსჯის, რომ:

- შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მიერ იმის შეფასების მეშვეობით, თუ როგორი რეაგირება მოახდინა ხელმძღვანელობამ შეფასების განუსაზღვრელობის გავლენაზე;
- აუცილებელია სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის ხარისხის შემდგომი გამოკვლევა, მაგალითად, როდესაც აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ მსგავსი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები მსგავს გარემოებებში მეტად ცვალებადია;
- ნაკლებად სავარაუდოა, რომ შესაძლებელი იყოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, მაგალითად, აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე მომხდარი მოვლენების მიმოხილვით;
- შეიძლება არსებობდეს სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთებისას ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნები.

გ112. აუდიტორის მიერ ამ მიზნისთვის აუდიტორის დიაპაზონის განსაზღვრასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხები აღწერილია გ87-გ95 პუნქტებში.

*აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები*

სააღრიცხვო შეფასებების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 17(ა))

გ113. როდესაც ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებას ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს, აუდიტორის შეფასებისას აქცენტი კეთდება იმის დადგენაზე, მოცემული სააღრიცხვო შეფასება საკმარისად საიმედოა თუ არა იმისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები.

გ114. ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც არ არის აღიარებული ხელმძღვანელობის მიერ, აუდიტორისეულ შეფასებაში აქცენტი კეთდება იმის დადგენაზე, სინამდვილეში ხომ არ დაკმაყოფილდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების კრიტერიუმები. მაშინაც კი, როდესაც სააღრიცხვო შეფასება არ არის აღიარებული და აუდიტორი დაასკვნის, რომ ეს მიდგომა შესაფერისია, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აღნიშნული გარემოებების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება ასევე დაადგინოს, რომ სააღრიცხვო შეფასება, რომელთანაც, მისი აზრით, დაკავშირებულია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა, წარმოადგენს აუდიტის ძირითად საკითხს, რომლის შესახებაც ინფორმირება ევალება აუდიტორის დასკვნაში ასს 701-ის<sup>23</sup> შესაბამისად, ან შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზხაცის დამატება (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).<sup>24</sup> თუ საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა, ასს 706 (გადასინჯული) აუდიტორს უკრძალავს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზხაცის დამატებას.<sup>25</sup>

სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის საფუძველი (იხ. პუნქტი 17(ბ))

გ115. რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ საფუძვლებში რეალური ღირებულება შესაძლოა საიმედოდ შეფასდეს და ეს დაშვება განიხილება როგორც წინაპირობა რეალური ღირებულების შეფასების ან განმარტებების მოთხოვნის ან ნებართვის არსებობის მიმართ. ზოგიერთ შემთხვევაში, აღნიშნული დაშვება შეიძლება უარყოფილ იქნეს როდესაც, მაგალითად, არ არსებობს შეფასებისთვის შესაფერისი მეთოდი ან შეფასების საფუძველი. მსგავს შემთხვევებში, აუდიტორი შეფასებისას აქცენტს გააკეთებს იმაზე, ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილ რეალური ღირებულების გამოყენებასთან დაკავშირებული დაშვების უარყოფისათვის შესაფერისი საფუძველი გააჩნია თუ არა.

<sup>23</sup> ასს 701 - „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

<sup>24</sup> ასს 706 (გადასინჯული) - „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზხაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზხაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*.“

<sup>25</sup> ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი 8(ბ).

## სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა (იხ. მე-18 პუნქტი)

- გ116. აუდიტორმა მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე შეიძლება დაასკვნას, რომ აღნიშნული მტკიცებულება მიუთითებს სააღრიცხვო შეფასებაზე, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობისეული შეფასებისაგან. როდესაც აუდიტორული მტკიცებულება მხარს უჭერს აუდიტორისეულ შეფასებას, აუდიტორისეულ შეფასებასა და ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას შორის განსხვავება წარმოადგენს უზუსტობას. როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტორის დიაპაზონის გამოყენება იძლევა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას, რომელიც აუდიტორის დიაპაზონის გარეთაა, არ ექნება აუდიტორული მტკიცებულების მხარდაჭერა. მსგავს შემთხვევებში, უზუსტობა არ არის ხელმძღვანელობისეულ შეფასებასა და აუდიტორის დიაპაზონში უახლოეს წერტილს შორის სხვაობაზე ნაკლები.
- გ117. როდესაც ხელმძღვანელობა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებას ან მისი განხორციელების მეთოდს ცვლის სუბიექტური შეფასების საფუძველზე, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას, აუდიტორმა შეიძლება მოცემული აუდიტორული მტკიცებულების საფუძველზე დაასკვნას, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მცდარია, ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული თვითნებური ცვლილების გამო, ან შეიძლება ეს განიხილოს, როგორც ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორი (იხ. პუნქტები გ124-გ125).
- გ118. ასს 450-ში<sup>26</sup> მოცემულია მითითებები აუდიტორის მიერ გაუსწორებელი უზუსტობების ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის შეფასების მიზნებისათვის უზუსტობების ერთმანეთისაგან განსხვავებისათვის. სააღრიცხვო შეფასებასთან მიმართებაში უზუსტობა, გამოწვეული იქნება თაღლითობის თუ შეცდომის გამო, შეიძლება წარმოიქმნას შემდეგის შედეგად:
- უზუსტობა, რომელიც ეჭვს არ იწვევს (ფაქტობრივი უზუსტობები);
  - განსხვავებები, რომლებიც წარმოიქმნება ხელმძღვანელობის განსჯის შედეგად, რასაც აუდიტორი არაგონივრულად მიიჩნევს, ან ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა ან გამოყენება,

<sup>26</sup> ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება.“

რომელსაც აუდიტორი მიზანშეუწონლად მიიჩნევს (განსჯითი უზუსტობა);

- გენერალურ ერთობლიობაში უზუსტობების საუკეთესო შეფასება აუდიტორის მიერ, რაც მოიცავს აუდიტის შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობების პროგნოზირებას გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც იქნა აღებული შერჩევითი ერთობლიობა (პროგნოზირებული უზუსტობები);
- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ ზოგიერთ შემთხვევაში უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას აღნიშნული გარემოებების ერთობლიობის შედეგად, რაც განცალკევებით იდენტიფიკაციას ართულებს ან შეუძლებელს ხდის.

გ119. სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახული დაკავშირებული განმარტებების გონივრულობის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით იქნება ეს მოთხოვნილი თუ ნებაყოფლობით იქნება ასახული განმარტებებში, მოიცავს ფაქტობრივად იმავე ტიპის აუდიტორული პროცედურების განხორციელებას, რომლებიც გამოიყენება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სააღრიცხვო შეფასების აუდიტის დროს.

### **სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები**

*განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით (იხ. მე-19 პუნქტი)*

გ120. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მოიცავს არსებითი საკითხების განმარტებებში სათანადოდ ასახვას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება ნებადართული იყოს, ან დადგენილი იყოს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განმარტებების ასახვა, ხოლო ზოგიერთმა სამეურნეო სუბიექტმა შეიძლება ნებაყოფლობით ასახოს დამატებითი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოყენებულ დაშვებებს;
- გამოყენებული შეფასების მეთოდს, ნებისმიერი შესაბამისი მოდელის ჩათვლით;
- შეფასების მეთოდის შერჩევის საფუძველს;



- წინა პერიოდში გამოყენებული მეთოდის ნებისმიერი ცვლილების გავლენას;
- შეფასების განუსაზღვრელობის წყაროებსა და ზეგავლენას;

მსგავსი განმარტებითი შენიშვნები საჭიროა იმისათვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ აღიარებული სააღრიცხვო შეფასებები ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები და საჭიროა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, აღნიშნული განმარტებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს შეესაბამება თუ არა.

გ121. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს სპეციფიკური განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დადგენილია, რომ:

- განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ძირითადი დაშვებები და შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროები, რომლებსაც აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების არსებითი უზუსტობის გამოწვევის მნიშვნელოვანი რისკი გააჩნია. მსგავს მოთხოვნებს შეიძლება ეწოდოს ტერმინების „შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები“ ან „კრიტიკული სააღრიცხვო შეფასებები“, გამოყენებით;
- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს შესაძლო შედეგების დიაპაზონი და აღნიშნული დიაპაზონის განსაზღვრისათვის გაკეთებული დაშვებები;
- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებისთვის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების მნიშვნელობის შესახებ;
- განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ხარისხობრივი ინფორმაცია, როგორცაა მაგალითად რისკისადმი მგრძობიარობა და როგორ წარმოიქმნება იგი, სამეურნეო სუბიექტის რისკის მართვასთან დაკავშირებული მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რისკის შეფასების მეთოდები და წინა პერიოდის აღნიშნულ ხარისხობრივ კონცეფციებში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილებები;

- სამეურნეო სუბიექტის წამყვანი ხელმძღვანელი პერსონალისთვის მიწოდებული შიდა ინფორმაციის საფუძველზე განმარტებით შენიშვნებში ასახოს რაოდენობრივი ინფორმაცია, როგორცაა ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რამდენად მგრძობიარეა სამეურნეო სუბიექტი რისკისადმი, მათ შორის საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის მიმართ.

*შეფასების განუსაზღვრელობის განმარტებებში ასახვა იმ სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის*  
(იხ. მე-20 პუნქტი)

- გ122. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი რისკი გააჩნია, მაშინაც კი, როდესაც განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს შეესაბამება, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში არასათანადოდ არის ასახული დაკავშირებული გარემოებებისა და ფაქტების გათვალისწინებით. რაც უფრო დიდია სააღრიცხვო შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონი არსებითობასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი გ94), მით უფრო იზრდება აუდიტორის მიერ შეფასების განუსაზღვრელობის განმარტებით შენიშვნებში ასახვის შეფასების მნიშვნელობა.
- გ123. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ხელმძღვანელობის წახალისება იმასთან დაკავშირებით, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული გარემოებების აღწერა. ასს 705-ში (გადასინჯული),<sup>27</sup> მოცემულია მითითებები, აუდიტორის მოსაზრების ზეგავლენის თაობაზე, როდესაც აუდიტორს სჯერა, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ასახული ინფორმაცია არასათანადოა ან მცდარია.

### **ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები**

(იხ. 21-ე პუნქტი)

- გ124. აუდიტის დროს აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ხელმძღვანელობის განსჯა და მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები,

<sup>27</sup> ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.“

რომლებიც წარმოქმნის ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს. მსგავსმა ინდიკატორებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის დასკვნაზე - ისევ მიზანშეწონილია თუ არა აუდიტორისეული რისკის შეფასება და დაკავშირებული რეაგირება, და აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს აღნიშნული ზეგავლენის აუდიტის დარჩენილ ნაწილში გათვალისწინება. უფრო მეტიც, მათ შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის შეფასებაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, როგორც ეს ასს 700-ში (გადასინჯული) არის განხილული.<sup>28</sup>

გ125. სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების მაგალითებია:

- სააღრიცხვო შეფასების ან მისი გაკეთებისათვის გამოყენებული მეთოდის ცვლილება, როდესაც ხელმძღვანელობა სუბიექტურ შეფასებას აკეთებს, რომ ადგილი ჰქონდა გარემოებების ცვლილებას;
- სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი დაშვებების გამოყენება რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისათვის, როდესაც ისინი არ არის ბაზრის ემპირიული დაშვებების თანმიმდევრული;
- მნიშვნელოვანი დაშვებების შერჩევა ან შემუშავება, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიზნებისათვის სასარგებლო ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას იძლევა;
- ისეთი ხელმძღვანელისეული შეფასების შერჩევა, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს ოპტიმიზმის ან პესიმიზმის ტენდენციაზე.

### **ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია (იხ. 22-ე პუნქტი)**

გ126. ასს 580-ში<sup>29</sup> განხილულია წარდგენილი წერილობითი ინფორმაცია. შეფასების განუსაზღვრელობის ხასიათის, არსებითობისა და მოცულობის მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თუ განმარტებით შენიშვნებში ასახული სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ წარდგენილი წერილობითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს:

<sup>28</sup> ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

<sup>29</sup> ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია.“

- ინფორმაციას შეფასების პროცესების მიზანშეწონილობის შესახებ, დაკავშირებული დაშვებებისა და მოდელების ჩათვლით, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ იქნა გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონტექსტში სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისათვის, და აღნიშნული პროცესების გამოყენების თანმიმდევრულობის შესახებ;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ აღნიშნული დაშვებები შესაბამისად ასახავს ხელმძღვანელობის განზრახვას და უნარს, განახორციელოს კონკრეტული სამოქმედო კურსი სამეურნეო სუბიექტის სახელით, როდესაც ეს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესაბამისია;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში ასახული ინფორმაცია სრულია და შესაფერისია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით;
- ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ არცერთი შემდგომი მოვლენის გამო არ არის საჭირო სააღრიცხვო შეფასებების და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების შესწორება.

გ127. იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც არ არის აღიარებული ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში ასახული, წერილობითი წარდგენილი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შემდეგ ინფორმაციას:

- ინფორმაციას იმ საფუძვლის მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა იმის განსაზღვრისათვის, რომ არ დაკმაყოფილდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღიარების ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვის კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი გ114);
- ინფორმაციას საფუძვლის მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილ, რეალური ღირებულების გამოყენებასთან დაკავშირებული დაშვების უარყოფისათვის, იმ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში, რომლებიც რეალური ღირებულებით არ არის შეფასებული ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული (იხ. პუნქტი გ115).

**დოკუმენტაცია (იხ. 23-ე პუნქტი)**

გ128. აუდიტის დროს აღმოჩენილი ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების დოკუმენტირება აუდიტორს ეხმარება დაასკვნას, ისევ მიზანშეწონილია თუ არა აუდიტორისეული რისკის შეფასება და შესაბამისი საპასუხო ღონისძიებები, აგრეთვე შეფასებაში მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების მაგალითებისათვის იხ. პუნქტი გ125.

## **რეალური ღირებულების შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლების მიხედვით**

წინამდებარე დანართის მიზანია, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მიხედვით, რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნებში მისი ასახვის მხოლოდ ზოგადი მიმოხილვა, წანამძღვრების სახით.

1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები მოითხოვს ან უშვებს რეალური ღირებულების განსხვავებულ შეფასებებსა და განმარტებებს ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ისინი განსხვავდებიან აგრეთვე სახელმძღვანელო მითითებების ხარისხითაც, რომლებიც ეხება აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასების ან მათი შესაბამისი განმარტებების საფუძველს. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები დირექტივების სახით იძლევა მითითებებს, ზოგი უფრო ზოგად, ზოგი კი საერთოდ არანაირ მითითებებს არ იძლევა. გარდა ამისა, არსებობს კონკრეტული დარგის შესაბამისი სპეციფიკური მეთოდები რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნებისათვის.
2. ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა საფუძვლებში, ან ფინანსური ანგარიშგების ერთი საფუძვლების ფარგლებში სხვადასხვა აქტივის, ვალდებულებისა და განმარტებითი შენიშვნისათვის შეიძლება არსებობდეს რეალური ღირებულების სხვადასხვა განმარტება. მაგალითად, ბასს 391 რეალურ ღირებულებას განსაზღვრავს, როგორც „თანხას, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს, ან ვალდებულება დაიფაროს, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. ჩვეულებრივ, რეალური ღირებულების კონცეფცია გულისხმობს მიმდინარე და არა წარსულის ან მომავლის ოპერაციას. შესაბამისად, რეალური ღირებულების შეფასების პროცესი წარმოადგენს ისეთი ფასის მოძებნას, რომლითაც ეს ოპერაცია განხორციელდება. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები შესაძლოა ისეთ ტერმინებს იყენებდეს, როგორცაა, „სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკური ღირებულება“.

---

<sup>1</sup> ბასს 39 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“.

„გამოყენების ღირებულება“ და სხვ., მაგრამ მაინც იმყოფებოდეს წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული რეალური ღირებულების კონცეფციის ფარგლებში.

3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები სხვადასხვანაირად აფასებს დროთა განმავლობაში რეალურ ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებს. მაგალითად, ერთი შეიძლება ითხოვდეს, რომ გარკვეული აქტივებისა ან ვალდებულებების ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები პირდაპირ აისახოს საკუთარ კაპიტალში, ხოლო მეორე ასეთი ცვლილებების ასახვას ითხოვდეს შემოსავალში. ზოგიერთი საფუძვლების მიხედვით იმის განსაზღვრა, გამოყენებულ უნდა იქნეს თუ არა რეალური ღირებულების აღრიცხვა ან როგორ უნდა განხორციელდეს იგი, დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განზრახვაზე, სპეციფიკური აქტივებისა და ვალდებულებების მიმართ გარკვეული ქმედებების კურსის გატარების შესახებ.
4. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვადასხვა საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების გარკვეულ სპეციფიკურ შეფასებებს და განმარტებას განსხვავებული ხარისხით. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში შეიძლება:
  - დადგენილი იყოს შეფასების, წარდგენისა და შენიშვნებში განმარტების მოთხოვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული ინფორმაციისათვის, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციის, ან დამატებით წარსადგენი ინფორმაციისათვის;
  - ნებადართული იყოს რეალური ღირებულების გარკვეული შეფასებების გამოყენება, სამეურნეო სუბიექტების არჩევანის მიხედვით, ანდა მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია გარკვეული კრიტერიუმები;
  - დადგენილი იყოს რეალური ღირებულების განმსაზღვრელი სპეციფიკური მეთოდები, მაგალითად, დამოუკიდებელი შეფასების ან დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადების გამოყენებით;
  - ნებადართული იყოს რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდის არჩევანის შესაძლებლობა სხვადასხვა ალტერნატიულ მეთოდებს შორის (არჩევის კრიტერიუმში შეიძლება იყოს ან არ იყოს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში); ან
  - მოცემული არ იყოს არანაირი მითითება რეალური ღირებულების შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ, გარდა მათი გამოყენების შესახებ გამოცდილების ან მრეწველობის დარგის პრაქტიკიდან გამომდინარე.

5. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში რეალური ღირებულების შეფასებებისა და შენიშვნებში განმარტების მოთხოვნისა და დაშვებისათვის წინაპირობის სახით აღიარებულია, რომ აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეს წინაპირობა შეიძლება გადახედილი იქნეს, როდესაც აქტივსა და ვალდებულებას არა აქვს კოტირებული საბაზრო ფასი აქტიურ ბაზარზე და მათი რეალური ღირებულების დასაბუთებული შეფასებისათვის არ არსებობს ან არ მუშაობს სხვა მეთოდები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება განსაზღვრული იყოს რეალური ღირებულების იერარქია, რომლითაც ერთმანეთისაგან განასხვავებენ რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებს, დაწყებული იმ მონაცემებიდან, რომლებიც აშკარად „ემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ წარმოადგენს კოტირებული ფასებისა და აქტიური ბაზრების საფუძველზე და დასრულებული მონაცემებით, რომლებიც „არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს“ წარმოადგენს, რომლებსაც საფუძვლად უდევს სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი განსჯა იმის თაობაზე, თუ რა დაშვებებს გამოიყენებდნენ ბაზრის მონაწილეები.
6. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი საფუძვლები მოითხოვს გარკვეულ სპეციფიკურ შესწორებებსა და ცვლილებებს შეფასების ინფორმაციის მიმართ, ან სხვა მოსაზრებებს კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულებისათვის. მაგალითად, საინვესტიციო ქონების აღრიცხვამ შეიძლება მოითხოვოს შესწორება შეფასებულ საბაზრო ფასში, როგორცაა კორექტირებები გაყიდვის დამთავრების დანახარჯების შეფასებაში, ქონების მდგომარეობასა და ადგილმდებარეობასთან დაკავშირებული კორექტირებები და სხვ. ანალოგიურად, თუკი კონკრეტული აქტივის ბაზარი არ წარმოადგენს აქტიურ ბაზარს, მაშინ გამოქვეყნებული კოტირებული ფასები შესაძლოა შესწორდეს ან შეიცვალოს რეალური ღირებულების უფრო მართებული შეფასების მისაღებად. მაგალითად, კოტირებული საბაზრო ფასები შესაძლოა არ წარმოადგენდეს რეალური ღირებულების მაჩვენებელს, თუკი ბაზარს იშვიათი აქტივობა აქვს, ან ბაზარი ჯერ არ არის კარგად ჩამოყალიბებული, ან იყიდება მცირე მოცულობის ერთეულები, მაშინ, როდესაც ბალანსზე ირიცხება ამ ერთეულების დიდი რაოდენობა. შესაბამისად, ასეთი საბაზრო ფასები უნდა შესწორდეს ან შეიცვალოს. ასეთი შესწორებებისა და ცვლილებების განსახორციელებლად, შესაძლოა საჭირო გახდეს საბაზრო ინფორმაციის ალტერნატიული წყაროები. გარდა ამისა, ზოგჯერ შეიძლება აუცილებელი იყოს უზრუნველყოფის გათვალისწინება (მაგალითად, როდესაც სავალო ინსტრუმენტებში განხორციელებულ ზოგიერთი ტიპის ინვესტიციას აქვს



უზრუნველყოფა) რეალური ღირებულებით შეფასების ან აქტივის ან ვალდებულების შესაძლო გაუფასურების განსაზღვრისას.

7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალ საფუძვლებში რეალური ღირებულების შეფასების კონცეფციის საფუძველია ის, რომ სამეურნეო სუბიექტი ფუნქციონირებადი საწარმოა, რომელსაც არა აქვს განზრახული ან აუცილებლობა ლიკვიდაციის, ოპერაციების მნიშვნელოვნად შეზღუდვის ან ოპერაციების არახელსაყრელ პირობებში შესრულების. აქედან გამომდინარე, რეალურ ღირებულებად ვერ ჩაითვლება თანხა, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი მიიღებს ან გადაიხდის იძულებითი ოპერაციის დროს, არანებაყოფლობითი ლიკვიდაციის, ან ვალების გადახდის მიზნით საქონლის გაყიდვით დაბალ ფასებში. მეორე მხრივ, საერთო ეკონომიკურმა მდგომარეობამ ან გარკვეული დარგის ეკონომიკურმა მდგომარეობამ, შეიძლება გამოიწვიოს ბაზრის არალიკვიდობა და საჭირო გახდეს რეალური ღირებულების დასაბუთება შემცირებული ფასების, პოტენციურად მნიშვნელოვნად შემცირებული ფასების გათვალისწინებით. თუმცა, სამეურნეო სუბიექტს შესაძლოა დასჭირდეს თავისი მიმდინარე ეკონომიკური ან ოპერატიული მდგომარეობის გათვალისწინება აქტივების ან ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასებისას, თუკი ასეთი რამ დადგენილია ან დაშვებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით, მაგრამ კონკრეტულად არ არის განსაზღვრული შეფასების შესრულების დეტალები. მაგალითად, ხელმძღვანელობის განზრახვა - გაასაღოს აქტივი სწრაფად ბიზნესის სპეციფიკური მიზნების მისაღწევად, შესაძლოა არსებითი აღმოჩნდეს ამ აქტივის რეალური ღირებულების დადგენისას.

### **რეალური ღირებულებით შეფასების უპირატესობა**

8. რეალურ ღირებულებაზე დაფუძნებული შეფასებებისა და განმარტებებების წარდგენის საფუძვლებში. რეალური ღირებულებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს და გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე სხვადასხვა სახით, მათ შორის რეალური ღირებულების შეფასება მოიცავს:
- სპეციფიკურ აქტივებს ან ვალდებულებებს, როგორცაა ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები ან ფინანსური ინსტრუმენტებიდან გამომდინარე ვალდებულებები, მუდმივად ან პერიოდულად „ბაზრის ნიშნულით“;
  - საკუთარი კაპიტალის სპეციფიკურ კომპონენტებს, მაგალითად, როდესაც აღირიცხება საკუთარი კაპიტალის ნიშნების შემცველი კონკრეტული ინსტრუმენტების აღიარება, შეფასება და წარდგენა,

როგორცაა ობლიგაციები, რომელთა გადაცვლა მფლობელს შეუძლია ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში;

- სპეციფიკურ აქტივებს ან ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანების დროს. მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანებისას საწარმოს შესყიდვის დროს წარმოქმნილი გუდვილის საწყისი განსაზღვრა, ჩვეულებრივ, შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების შეფასებასა და გაცემული კომპენსაციის რეალურ ღირებულებას ეფუძნება;
- სპეციფიკურ აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც ერთხელ არის კორექტირებული რეალური ღირებულებით. ზოგიერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოითხოვდეს რეალური ღირებულების შეფასების გამოყენებას იმ შესწორებისათვის, რომელიც კეთდება აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გაუფასურების განსასაზღვრავად. მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი გუდვილის გაუფასურების ტესტი ეფუძნებოდა განსაზღვრული საოპერაციო ერთეულის ან ანგარიშვალდებული საწარმოს რეალურ ღირებულებას და რომლის ღირებულება შემდეგში გადანაწილდებოდა საოპერაციო ერთეულის ან გაერთიანების აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფზე, რათა მიღებულიყო ნაგულისხმევი გუდვილი უკვე აღრიცხულ გუდვილთან შესადარებლად;
- აქტივებისა და ვალდებულებების გაერთიანებას. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივების ან ვალდებულებების ჯგუფის ან კლასის შეფასება მოითხოვს ზოგიერთი ინდივიდუალური აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულებების გაერთიანებას ასეთ კლასსა თუ ჯგუფში. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მიხედვით სხვადასხვა სესხის პორტფელის შეფასება შესაძლოა განისაზღვროს პორტფელში შემავალი ზოგიერთი კატეგორიის სესხის რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით.
- დამატებით ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოდგენილ ინფორმაციას, რომელიც აღიარებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

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](http://www.iaasb.org) ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ [permissions](http://permissions) ან დაგვიკავშირდეთ [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



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

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

ISBN:978-1-60815-389-3