

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220

## ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი

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

### შინაარსი

	პუნქტები
<b>შესავალი</b>	
ასს 220-ის მოქმედების სფერო .....	1
ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი .....	2-4
ძალაში შესვლის თარიღი .....	5
<b>მიზანი</b> .....	6
<b>განმარტებები</b> .....	7
<b>მოთხოვნები</b>	
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე .....	8
სათანადო ეთიკური მოთხოვნები .....	9-11
დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება .....	12-13
გარიგების გუნდის ფორმირება .....	14
გარიგების შესრულება .....	15-22
მონიტორინგი .....	23
დოკუმენტაცია .....	24-25
<b>გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა</b>	
ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი .....	გ1-გ2
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე .....	გ3
სათანადო ეთიკური მოთხოვნები .....	გ4-გ7
დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე	

დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან  
აუდიტის გარიგების გაგრძელება ..... გ8-გ10  
გარიგების გუნდის ფორმირება ..... გ11-გ13  
გარიგების შესრულება ..... გ14-გ33  
მონიტორინგი ..... გ34-გ36  
დოკუმენტაცია ..... გ37

---

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 220 – „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი*“ უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

## შესავალი

### ასს 220-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით. იგი ასევე ეხება, სადაც შესაფერისია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის პასუხისმგებლობასაც. მოცემული ასს განხილულ უნდა იქნეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად.

### ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

2. ხარისხის კონტროლის სისტემებზე, პოლიტიკასა და პროცედურებზე პასუხისმგებელია აუდიტორული ფირმა. ხკსს 1-ის თანახმად, ფირმამ უნდა შეიმუშაოს და დააწესოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ:
  - ა) ფირმა და მისი პერსონალი აკმაყოფილებენ პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და
  - ბ) ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები შეეფერება კონკრეტულ გარემოებებს.<sup>1</sup>მოცემული ასს ეფუძნება წინაპირობას, რომ ფირმა ექვემდებარება ხკსს 1-ის ან ისეთ ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც სულ მცირე, ამავე დონის მომთხოვნიან. (იხ: პუნქტი გ1)
3. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის კონტექსტში, გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობაა, განახორციელონ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ხარისხის კონტროლის პროცედურები და ფირმას მიაწოდონ შესაფერისი ინფორმაცია, რათა უზრუნველყონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის იმ ნაწილის ფუნქციონირება, რომელიც ეხება დამოუკიდებლობას.
4. გარიგების გუნდს უფლება აქვს, ენდონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას, თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია საწინააღმდეგო რეკომენდაციას არ იძლევა. (იხ: პუნქტი გ2)

<sup>1</sup> ხკსს 1 - „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმომხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“, მე-11 პუნქტი.

## ძალაში შესვლის თარიღი

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

## მიზანი

6. აუდიტორის მიზანია ხარისხის კონტროლის ისეთი პროცედურების განხორციელება გარიგების დონეზე, რომლებიც აუდიტორს უზრუნველყოფს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ:
- ა) აუდიტი შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს; და
  - ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

## განმარტებები

7. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
- ა) გარიგების პარტნიორ<sup>2</sup> - პარტნიორი ან ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული ორგანიზაციისგან, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;
  - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა - პროცესი, რომლის მიზანია, დასკვნის შედგენამდე ან შედგენისთვის ობიექტურად შეფასდეს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პროცესი ეხება საფონდო ბირჟებზე კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და სხვა გარიგებებს, რომელთა ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნია ფირმამ;
  - გ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პირი, ან ამგვარი პირებისაგან შემდგარი გუნდი (რომელთაგან

---

<sup>2</sup> „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“, საჭიროების შემთხვევაში, აღქმულ უნდა იქნეს სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტურ ცნებებად.

არც ერთი არ არის გარიგების გუნდის წევრი), რომლებსაც გააჩნიათ საკმარისი და შესაფერისი გამოცდილება და უფლებამოსილება, რომ ობიექტურად შეაფასონ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) შესადგენად გამოტანილი დასკვნები;

- დ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ამ პირებში არ იგულისხმება ფირმის ან ქსელის ფირმის მიერ ხელშეკრულებით მოწვეული გარე ექსპერტები.<sup>3</sup> ტერმინი „გარიგების გუნდი“ არ მოიცავს არც დამკვეთის შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებს, რომლებიც გარე აუდიტორს უშუალოდ ეხმარებიან აუდიტის ჩატარებაში, ასს 610-ის (გადასინჯული 2013 წელს) - მოთხოვნების შესაბამისად;<sup>4</sup>
- ე) ფირმა - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთეული;
- ვ) ინსპექტირება - შესრულებულ გარიგებასთან მიმართებაში ჩასატარებელი, ფირმის მიერ დადგენილი პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ გარიგების გუნდმა შეასრულა ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები;
- ზ) კოტირებული სუბიექტი - სუბიექტი, რომლის აქციები, ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებული ან რეგისტრირებულია ოფიციალურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე იყიდება ოფიციალური საფონდო ბირჟის ან სხვა ანალოგიური ორგანოს მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად;

<sup>3</sup> ტერმინის „აუდიტორის ექსპერტი“ განმარტება იხილეთ ასს 620-ის - „აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“ - 6(ა) პუნქტში.

<sup>4</sup> ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“ - ადგენს გარკვეულ ზღვრებს გარე აუდიტორების მიერ ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებისთვის. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შეიძლება კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება შეზღუდულია და დაშვებულია მხოლოდ ისეთ სიტუაციებში, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია.

- თ) მონიტორინგი - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ ინსპექტირებას შერჩევით, რომლის მიზანია ფირმის უზრუნველყოფა დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მისი ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს;
- ი) ქსელის ფირმა - ნებისმიერი ფირმა ან ერთეული, რომელიც მიეკუთვნება რომელიმე ქსელს;
- კ) ქსელი - მსხვილი სტრუქტურა:
  - (i) რომელიც შექმნილია თანამშრომლობისთვის და
  - (ii) რომლის ამკარა მიზანია მოგებაში ან დანახარჯებში თანამონაწილეობა, ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, საერთო ბიზნეს-სტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;
- ლ) პარტნიორი - ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;
- მ) პერსონალი - პარტნიორები და თანამშრომლები.
- ნ) პროფესიული სტანდარტები - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;
- ო) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველზე აუდიტზე გარიგების შესრულებისას და, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით განსაზღვრულ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შეზღუდულია;
- პ) თანამშრომლები - ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები;

- ჟ) შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პირი - ფირმასთან მიმართებაში ნებისმიერი გარე პირი, რომელსაც გააჩნია იმის უნარი და კომპეტენცია, რომ იმოქმედოს როგორც გარიგების პარტნიორმა, მაგალითად, სხვა ფირმის პარტნიორი, ან თანამშრომელი ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციის (შესაფერისი გამოცდილების), რომლის წევრებს უფლება აქვთ შეასრულონ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, ან იმ ორგანიზაციის, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის შესაბამისი მომსახურებას.

## **მოთხოვნები**

### **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე**

8. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა ყოველი აუდიტის გარიგების საერთო ხარისხზე, რომლის პარტნიორად თვითონ არის დანიშნული. (იხ: პუნქტი გ3)

### **სათანადო ეთიკური მოთხოვნები**

9. გარიგების პარტნიორი აუდიტის გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში ყურადღებით უნდა იყოს, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს დაკვირვება და გამოკითხვები, რათა მოიპოვოს გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის ფაქტების მტკიცებულება. (იხ: პუნქტები გ4-გ5)
10. თუ საკითხები, რომლებიც ადასტურებს გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის ფაქტებს, გარიგების პარტნიორი შეიტყობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის საშუალებით ან სხვა გზით, გარიგების პარტნიორმა ფირმაში მომუშავე სხვა პირებთან კონსულტაციის შემდეგ უნდა განსაზღვროს შესაფერისი გასატარებელი ზომა. (იხ: პუნქტი გ5)

### **დამოუკიდებლობა**

11. გარიგების პარტნიორმა უნდა ჩამოაყალიბოს დასკვნა დამოუკიდებლობის ისეთი მოთხოვნების შესრულების შესახებ, რომლებიც ეხება კონკრეტულ აუდიტის გარიგებას. ამისთვის, გარიგების პარტნიორმა: (იხ: პუნქტი გ5)
- ა) ფირმიდან და, სადაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებიდან, უნდა მოიპოვოს შესაბამისი ინფორმაცია დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოსავლენად და შესაფასებლად;

- ბ) უნდა შეაფასოს ფირმის დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების დარღვევის გამოვლენილი ფაქტების შესახებ მიღებული ინფორმაცია, თუკი ასეთი ფაქტები იქნება, იმის დასადგენად, უქმნის თუ არა ისინი საფრთხეს აუდიტის გარიგების დამოუკიდებლობას;
- გ) უნდა შეაფასოს, გამოვლენილი საფრთხეები არის თუ არა მისაღები დონის; და
- დ) უნდა გაატაროს სათანადო დამცავი ზომები ისეთ საფრთხეებზე რეაგირების მიზნით, რომლებიც არ არის მისაღები დონის: თავიდან მოიცილოს საფრთხის გამომწვევი გარემოებები, გაატაროს დამცავი ზომები საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, ან გამოვიდეს ამ გარიგებიდან, თუ გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით. გარიგების პარტნიორმა დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ფირმას ნებისმიერი პრობლემის შესახებ, რათა სათანადო ზომები გატარდეს მის გადასაჭრელად. (იხ: პუნქტები გ6-გ7)

**დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება**

- 12. გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ დაკმაყოფილებულია ის სათანადო მოთხოვნები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას და უნდა დაადგინოს, რომ ამ საკითხებთან მიმართებაში გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია. (იხ: პუნქტები გ8-გ10)
- 13. თუ გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა კონკრეტულ აუდიტის გარიგებაზე უარის თქმას ფირმის მხრიდან, მანამდე რომ ყოფილიყო ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომი, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს ფირმას ეს ინფორმაცია, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა შეძლონ აუცილებელი ზომის გატარება. (იხ: პუნქტი გ10)

**გარიგების გუნდის განსაზღვრა**

- 14. გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის იმ ნებისმიერ ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან ამ გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობა, რათა:



- ა) ჩაატარონ აუდიტის გარიგება პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) შესაძლებელი იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორის დასკვნის გაცემა. (იხ: პუნქტები გ11-გ13)

### **გარიგების შესრულება**

#### *ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შესრულება*

15. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელი უნდა იყოს:

- ა) აუდიტის გარიგების ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და შესრულებაზე პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და (იხ: პუნქტები გ14-გ16, გ21)
- ბ) იმაზე, რომ აუდიტორის დასკვნა იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი.

#### *მიმოხილვა*

- 16. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმაზე, რომ მიმოხილვები ტარდებიდეს ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად. (იხ: პუნქტები გ17-გ18, გ21)
- 17. აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად მსჯელობის გზით უნდა დარწმუნდეს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად. (იხ: პუნქტები გ19-გ21)

#### *კონსულტაცია*

18. გარიგების პარტნიორი:

- ა) პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების გუნდმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით;
- ბ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა აუდიტის მსვლელობისას გაიარეს სათანადო კონსულტაცია, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე შესაფერისი დონის სხვა პირებთან ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ;

- გ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბი და გამოტანილი დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწევ მხარესთან; და
- დ) ვალდებულია, დაადგინოს, რომ განხორციელდა ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტები გ22-გ23)

*გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა*

19. კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის და სხვა ისეთი აუდიტის გარიგებისთვის, თუკი ასეთები იქნება, რომლისთვისაც ფირმა გადაწყვეტს, რომ საჭიროა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორმა:

- ა) უნდა დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი;
- ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან ერთად უნდა განიხილოს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ეტაპზე; და
- გ) არ უნდა შეადგინოს აუდიტორის დასკვნა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ: პუნქტები გ24-გ26)

20. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა ობიექტურად უნდა შეაფასოს გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და აუდიტორის დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. ამ შეფასებაში უნდა შედიოდეს:

- ა) მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების პარტნიორთან ერთად;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგებისა და შეთავაზებული აუდიტორის დასკვნის მიმოხილვა;
- გ) იმ შერჩეული აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, რომელიც ეხება გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებულ მნიშვნელოვან განხილვებსა და გამოტანილ დასკვნებს; და
- დ) აუდიტორის დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნების შეფასება და იმის განხილვა, შესაფერისია თუ არა შეთავაზებული აუდიტორის დასკვნა. იხ: პუნქტები გ27-გ29, გ31-გ33)

21. გარდა ამისა, კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარების დროს უნდა განიხილოს შემდეგი ფაქტორები:
- ა) გარიგების გუნდის მიერ მოცემულ აუდიტის გარიგებასთან მიმართებაში ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება;
  - ბ) ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები ისეთ საკითხებზე, რომლებიც ეხება აზრთა სხვადასხვაობას, ან სხვა რთულ ან საკამათო საკითხებს და ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილ დასკვნები; და
  - გ) მიმოხილვისთვის შერჩეულ აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახულია თუ არა მნიშვნელოვან მსჯელობასა და გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაო და განამტკიცებს თუ არა იგი გამოტანილი დასკვნებს. (იხ: პუნქტები გ30-გ33)

#### *აზრთა სხვადასხვაობა*

22. თუ აზრთა სხვადასხვაობას წარმოიშობა გარიგების გუნდის წევრებსა და კონსულტაციის გამწვევ პირებს შორის ან, სადაც შესაფერისია, გარიგების პარტნიორსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველს შორის, საკითხი უნდა გადაიჭრას ფირმის სათანადო პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც ეხება და არეგულირებს აზრთა სხვადასხვაობის პრობლემებს.

#### **მონიტორინგი**

23. ხარისხის კონტროლის ეფექტურ სისტემაში შედის მონიტორინგის პროცესი, რომლის მიზანია ფირმა უზრუნველყოს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტური და ადეკვატურია და ეფექტურად ფუნქციონირებს. გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ფირმის მონიტორინგის პროცესის შედეგები, რაც დადასტურებულია ფირმისა და, თუ შესაფერისია, ქსელის სხვა ფირმების მიერ გავრცელებულ უახლეს ინფორმაციაში, ასევე, შეიძლება თუ არა, რომ ამ ინფორმაციაში ნახსენებმა ნაკლოვანებებმა გავლენა მოახდინოს აუდიტზე, რომელსაც ის ატარებს. (იხ: პუნქტები გ34-გ36)

## დოკუმენტაცია

24. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:<sup>5</sup>
- ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები;
  - ბ) აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ფირმასთან ამ დასკვნების გამყარების მიზნით ჩატარებული ნებისმიერი განხილვა;
  - გ) გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხებოდა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას;
  - დ) აუდიტის გარიგების მიმდინარეობის განმავლობაში ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტი გ37)
25. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა განხილული აუდიტის გარიგებისთვის დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს, რომ:
- ა) შესრულდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვის შესახებ ფირმის პოლიტიკით მოთხოვნილი პროცედურები;
  - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვა დასრულდა აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე; და
  - გ) მიმომხილველისთვის ცნობილი არ არის არც ერთი გადაუჭრელი საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებდა იმაში, რომ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ იყო.

\* \* \*

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

(იხ: მე-2 პუნქტი)

- გ1. ხკსს 1, ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია, ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, აუდიტის გარიგებებისთვის შექმნას და ამუშაოს ხარისხის

---

<sup>5</sup> ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე- 8-11 და გ6.

კონტროლის საკუთარი სისტემა. ხარისხის კონტროლის სისტემაში შედის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ყურადღებას ამახვილებს შემდეგ ელემენტებზე:

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში;
- სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;  
დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება და დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება;
- შრომითი რესურსები;
- გარიგების შესრულება; და
- მონიტორინგი.

ფირმის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული ეროვნული მოთხოვნები, რომელთა მიხედვითაც ფირმამ უნდა შექმნას და ამუშაოს ხარისხის კონტროლის სისტემა, სულ მცირე, ისეთივე დონის მომთხოვნია, როგორც ხკსს 1, როდესაც ისინი ეხება ამ პუნქტში ნახსენებ ყველა ელემენტს და ფირმას უდგენენ ისეთ ვალდებულებებს, რომლითაც მიიღწევა ხკსს 1-ში ჩამოყალიბებული მოთხოვნების მიზნები.

*ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის სანდოობა (იხ: მე-4 პუნქტი)*

- გ2. თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვაგვარ რეკომენდაციას არ იძლევა, მაშინ გარიგების გუნდს უფლება აქვს, ენდოს (დაეყრდნოს) ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორცაა, მაგალითად:
- პერსონალის კომპეტენტურობა, რაც უზრუნველყოფილია პერსონალის შერჩევის/დაქირავებისა და მათი ფორმალური სწავლების პოლიტიკით;
  - დამოუკიდებლობა, რაც უზრუნველყოფილია დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაბამისი ინფორმაციის დაგროვებისა და ინფორმირების მეშვეობით;
  - დამკვეთებთან ურთიერთობების წარმართვას, რაც უზრუნველყოფილია ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულ დამკვეთებთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემების მეშვეობით;

- საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას, რაც უზრუნველყოფილია მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით.

### **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე**

(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ3. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და სათანადო გზავნილები გარიგების გუნდის სხვა წევრებისადმი, თითოეული აუდიტის გარიგების შესრულების საერთო ხარისხზე პასუხისმგებლობის აღების დროს, ხაზს უსვამს, რომ:

- ა) აუდიტის ხარისხისთვის მნიშვნელოვანია:
  - (i) ისეთი სამუშაოს შესრულება, რომელიც შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებსა და მოქმედ საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებს;
  - (ii) ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების დაცვა, საჭიროებისამებრ;
  - (iii) ისეთი აუდიტორის დასკვნების გაცემა, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია; და
  - (iv) გარიგების გუნდის შესაძლებლობა, წამოჭრას საკითხები საპასუხო ქმედებების შიშის გარეშე; და
- ბ) ხარისხი მთავარია აუდიტის გარიგების შესრულების დროს.

### **სათანადო ეთიკური მოთხოვნები**

*სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვა* (იხ: მე-9 პუნქტი)

გ4. ბესს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის ძირითად პრინციპებს. ეს პრინციპებია:

- ა) პატიოსნება;
- ბ) ობიექტურობა;
- გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;
- დ) კონფიდენციალურობა; და
- ე) პროფესიული ქცევა.

ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის ნორმებს.

„ფირმის“, „ქსელის“ და „ქსელის ფირმის“ განმარტება (იხ: 9-11 პუნქტები)

გ5. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში „ფირმის“, „ქსელის“ ან „ქსელის ფირმის“ განმარტებები შეიძლება განსხვავდებოდეს მოცემულ ასს-ში მოყვანილი განმარტებებისაგან. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსში „ფირმა“ განმარტებულია, როგორც:

- ა) ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია;
- ბ) სუბიექტი, რომელიც აკონტროლებს (ა) პუნქტში მითითებულ მხარეებს, საკუთრების წილების, მართვის უფლების, ან სხვა საშუალებებით; და
- გ) სუბიექტი, რომელსაც აკონტროლებენ ამგვარი მხარეები, საკუთრების წილების, მართვის უფლების ან სხვა საშუალებებით.

ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის კოდექსში ასევე მოცემულია მითითებები ტერმინებთან „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ დაკავშირებით.

9-11 პუნქტების დებულებების შესასრულებლად სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში გამოყენებული განმარტებები გამოიყენება იმდენად, რამდენადაც ეს აუცილებელია ამ ეთიკური მოთხოვნების ინტერპრეტაციისთვის.

*დამოუკიდებლობის საფრთხეები* (იხ: პუნქტი 11(გ))

გ6. გარიგების პარტნიორმა აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით შეიძლება გამოავლინოს დამოუკიდებლობის ისეთი საფრთხე, რომლის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება დამცავი ზომებით ვერ მოხერხდეს. ასეთ შემთხვევაში, მე-11(გ) პუნქტის მოთხოვნის თანახმად, გარიგების პარტნიორმა შესაფერის პირს უნდა შეაყოფინოს ფირმის ფარგლებში სათანადო ზომის გასატარებლად, რაც შეიძლება იყოს საფრთხის წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოცილება, დამცავი ზომების გატარება საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, ან ამ აუდიტის გარიგებიდან გამოსვლა, თუ გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ7. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობისათვის დამცავი ზომები შეიძლება უზრუნველყოს კანონმდებლობით დადგენილმა ღონისძიებებმა. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ან აუდიტორულ ფირმებს, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის

აუდიტს ატარებენ სახელმწიფო (კანონით დადგენილი) აუდიტორის სახელით, მე-11 პუნქტის მიზნის შესასრულებლად შეიძლება დასჭირდეთ თავიანთი მიდგომის ადაპტირება, კონკრეტული იურისდიქციით განსაზღვრული აუდიტორის უფლებამოსილების პირობების მიხედვით. მაგალითად: როდესაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების უფლებამოსილება არ იძლევა გარიგებიდან გამოსვლის უფლებას, ისეთი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის საჯაროდ გამჟღავნება, რომელთა გამო აუდიტორი გარიგებიდან გამოვლოდა, თუ ამგვარი გარემოებები კერძო სექტორში წარმოიშობოდა.

**დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება**  
(იხ: მე-12 პუნქტი)

გ8. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ მოიპოვოს ნებისმიერი ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში: ახალი დამკვეთისთვის გარიგებაზე დათანხმებამდე, როდესაც გადაწყვეტილებას იღებს არსებული გარიგების გაგრძელების მიზანშეწონილობაზე და ასევე როდესაც იხილავს არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების გაფორმების საკითხს.<sup>6</sup> ქვემოთ განხილულის მსგავსი ინფორმაცია გარიგების პარტნიორს ეხმარება იმის დადგენაში, ადეკვატურია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები:

- სუბიექტის მთავარი მესაკუთრეების, ძირითადი ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნება;
- გააჩნია თუ არა გარიგების გუნდს აუდიტის გარიგების შესრულებისთვის საჭირო კომპეტენცია და აუცილებელი შესაძლებლობები, მათ შორის, დრო და რესურსები;
- შეუძლია თუ არა ფირმას და გარიგების გუნდს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვა; და
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა მიმდინარე ან წინა აუდიტის გარიგების განმავლობაში და მათი გავლენა ურთიერთობის გაგრძელებაზე.

გ9. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები<sup>7</sup> აუდიტორს

6. ხკსს 1, პუნქტი 27(ა).

7. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტი მ320.8.



შეიძლება ავალდებულებდეს, რომ გარიგებაზე დათანხმებამდე, წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, აუცილებელია აუდიტორისთვის, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას ინფორმაცია მიაწოდოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ. მაგალითად, თუ წინამორბედი აუდიტორი გარიგებიდან გავიდა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევის გამო, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ წინამორბედმა აუდიტორმა, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა ამგვარი ფაქტი და მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ისეთ შემთხვევას, რომლის შესახებაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებლად უნდა იცოდეს შემცვლელმა ახალმა კანდიდატმა, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას.<sup>8</sup>

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: 12-13-ე პუნქტები)*

გ10. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორები შეიძლება საკანონმდებლო პროცედურებით ინიშნებოდნენ. შესაბამისად, გარკვეული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც განსაზღვრულია მე-12, მე-13 და გ8 პუნქტებში და ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას, შეიძლება ამგვარი სიტუაციის შესაფერისი არ იყოს. მიუხედავად ამისა, ზემოთ აღწერილი პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ინფორმაციით უზრუნველყოს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები რისკების შეფასებისა და საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის შესრულებისას.

**გარიგების გუნდის ფორმირება (იხ: მე-14 პუნქტი)**

გ11. გარიგების გუნდში შედის ფირმის მიერ დროებით დაქირავებული ან ფირმაში დასაქმებული პირი (თუკი ასეთი არსებობს), რომელიც თავის ცოდნასა და გამოცდილებას იყენებს ბუღალტრული აღრიც-

8. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.22 და მ360.23.

ხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში და ასრულებს აუდიტის პროცედურებს კონკრეტულ გარიგებაში. თუმცა, ასეთი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი არ წარმოადგენს გარიგების გუნდის წევრს, თუკი მისი მონაწილეობა კონკრეტულ გარიგებაში შემოიფარგლება მხოლოდ კონსულტაციით. კონსულტაციები განხილულია მე-18 პუნქტსა და გ21 და გ22 პუნქტებში.

გ12. გარიგების გუნდის, როგორც ერთი მთლიანის, სავარაუდო სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვის დროს, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორცაა, მაგალითად გარიგების გუნდის მიერ:

- მსგავსი ხასიათისა და სირთულის აუდიტის გარიგებების ჩატარების მიდგომების ცოდნა და შესაბამისი პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც მიღებული აქვს სათანადო პრაქტიკული წვრთნისა და გარიგებებში მონაწილეობის გზით;
- პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების ცოდნა;
- ტექნიკური ცოდნისა და გამოცდილების ქონა, მათ შორის, გამოცდილება შესაბამის საინფორმაციო ტექნოლოგიაში და ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
- იმ შესაბამისი დარგების თეორიული ცოდნა, რომლებშიც დამკვეთი საქმიანობს;
- პროფესიული მსჯელობის გამოყენების უნარი;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა (გაგება).

*სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

გ13. სახელმწიფო სექტორში სათანადო კომპეტენციაში დამატებით შეიძლება შედიოდეს ისეთი უნარები, რომლებიც აუცილებელია აუდიტის მანდატის პირობების შესასრულებლად ამა თუ იმ იურისდიქციაში. ასეთ კომპეტენციაში შეიძლება შედიოდეს ანგარიშის წარდგენისთვის საჭირო ზომების ცოდნა, მათ შორის ანგარიშის წარდგენა საკანონმდებლო ორგანოსთვის ან სხვა მმართველი ორგანოსთვის, ან საზოგადოებისთვის, საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე. სახელმწიფო სექტორის უფრო ფართო მასშტაბში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად, ეფექტიანობის აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი, ან კანონთან, ნორმატიულ აქტთან ან სხვა მოთხოვნებთან

შესაბამისობის ყოველმხრივი შეფასება და თაღლითობის და კორუფციის თავიდან აცილება და გამოვლენა.

### გარიგების შესრულება

*ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შესრულება* (იხ: პუნქტი 15(ა))

გ14. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა გულისხმობს გარიგების გუნდის წევრებისთვის ისეთი საკითხების ინფორმირებას, როგორცაა:

- მათი პასუხისმგებლობა, მათ შორის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის საჭიროება და აუდიტის დაგეგმვისა და შესრულების საჭიროება პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც მოითხოვს ასს 200;<sup>9</sup>
- შესაბამისი პარტნიორების პასუხისმგებლობა, როდესაც აუდიტის გარიგების შესრულებაში ერთზე მეტი პარტნიორი მონაწილეობს;
- შესასრულებელი სამუშაოს მიზნები;
- სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი;
- რისკთან დაკავშირებული საკითხები;
- პრობლემები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას;
- გარიგების შესრულებისთვის საჭირო მიდგომის დეტალები.

გარიგების გუნდის წევრებს შორის საკითხების განხილვა იმის საშუალებას იძლევა, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილმა წევრებმა წამოჭრან საკითხები გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებთან, რათა მოხდეს ინფორმაციის სათანადო ურთიერთგაცვლა გარიგების გუნდის ფარგლებში.

გ15. სათანადო გუნდური მუშაობა და პრაქტიკული წვრთნა გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს ეხმარება მათთვის მიცემული სამუშაოს მიზნების ნათლად გაგებაში.

გ16. ზედამხედველობა გულისხმობს შემდეგი ტიპის სამუშაოთა შესრულებას:

- აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისთვის თვალყურის დევნებას;
- გარიგების გუნდის ცალკეული წევრების კომპეტენციისა და

---

<sup>9</sup> ასს 200 - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“, მე-15 პუნქტი.

შესაძლებლობების განხილვას, მათ შორის, აქვთ თუ არა მათ საკმარისი დრო თავიანთი სამუშაოს შესასრულებლად, ესმით თუ არა მიცემული მითითებები და სამუშაო სრულდება თუ არა, აუდიტის გარიგების შესრულების დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად;

- აუდიტის გარიგების მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების მოგვარებას, მათი მნიშვნელობის განხილვასა და დაგეგმილი მიდგომის საჭიროებისამებრ შეცვლას;
- აუდიტის მსვლელობისას გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებთან განსახილველი ან საკონსულტაციო საკითხების დადგენას.

### *მიმოხილვა*

#### *მიმოხილვის პასუხისმგებლობა (იხ: მე-16 პუნქტი)*

გ17. ხკსს 1-ის თანახმად, ფირმის მიმოხილვის პასუხისმგებლობის პოლიტიკა და პროცედურები განისაზღვრება იმის საფუძველზე, რომ გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მუშაობას უნდა იხილავდნენ გუნდის უფრო გამოცდილი წევრები.<sup>10</sup>

გ18. მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი ტიპის განხილვების ჩატარებას:

- სამუშაო შესრულდა თუ არა პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;
- წამოიჭრა თუ არა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც შემდგომში განხილვას საჭიროებს;
- ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები და დოკუმენტურად დაფიქსირდა და განხორციელდა თუ არა კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები;
- არსებობს თუ არა შესრულებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გადახედვისა და შესწორების საჭიროება;
- შესრულებული სამუშაო განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს და სათანადოდ არის თუ არა იგი დოკუმენტირებული;
- არის თუ არა მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად; და
- მიღწეულია თუ არა გარიგების პროცედურების მიზნები.

<sup>10</sup> ხკსს 1, 33-ე პუნქტი.

- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა გარიგების პარტნიორის მიერ (იხ: მე-17 პუნქტი)

გ19. გარიგების პარტნიორის მიერ ქვემოთ განხილული საკითხების დროული მიმოხილვა, გარიგების შესრულების სათანადო ეტაპებზე, იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, რათა გარიგების პარტნიორის აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე დაკმაყოფილებული იყოს ამ საკითხების სათანადოდ მოგვარებით. ამგვარ საკითხებს მიეკუთვნება:

- გარიგების შესრულების მიმდინარეობისას გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსახილველი სფეროები, რომლებიც გარკვეული გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს, კერძოდ, ისინი, რომლებიც ეხება რთულ ან საკამათო საკითხებს;
- მნიშვნელოვანი რისკები; და
- სხვა სფეროები, რომლებსაც გარიგების პარტნიორი ჩათვლის მნიშვნელოვნად.
- გარიგების პარტნიორს არ ევალება აუდიტის ყველანაირი დოკუმენტაციის მიმოხილვა, თუმცა, ამის უფლება აქვს. ამასთან, როგორც ასს 230 მოითხოვს, პარტნიორმა დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს მიმოხილვის ვადები და მოცულობა.<sup>11</sup>

გ20. გარიგების პარტნიორმა, რომელიც აუდიტში ჩაერთვება გარიგების შესრულების პროცესში, შეიძლება გამოიყენოს გ18 პუნქტში აღწერილი მიმოხილვის პროცედურები, რათა ჩაატაროს პარტნიორის შეცვლის თარიღამდე შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკუთარ თავზე აღების მიზნით.

*მოსაზრებები, რომლებიც შესაფერისია ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც გარიგების გუნდში ჩართულია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრი (იხ: მე-15-17 პუნქტები)*

გ21. როდესაც გარიგების გუნდში ჩართულია ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრი, ამ წევრის ხელმძღვანელობაში, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაში შეიძლება შევიდეს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

<sup>11</sup> ასს 230, პუნქტი 9(გ).

- აღნიშნული წევრის სამუშაოს ხასიათის, მასშტაბისა და ამოცანების შეთანხმება თვითონ წევრთან; ასევე ამ წევრისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების შესაბამისი ფუნქციები და მათ შორის ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
- ამ წევრის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის წევრის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა და დასაბუთებულობა, ან სხვა აუდიტის მტკიცებულებებთან მათი თავსებადობა.

კონსულტაცია (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ22. ფირმის ფარგლებში ან, სადაც შესაფერისია, ფირმის ფარგლებს გარეთ მნიშვნელოვან ტექნიკურ, ეთიკურ და სხვა საკითხებზე ეფექტური კონსულტაციის ჩატარება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც კონსულტანტებს:

- ინფორმაცია მიეწოდებათ ყველა იმ შესაფერისი ფაქტის შესახებ, რაც მათ ინფორმირებული კონსულტაციის გაწევის შესაძლებლობას მისცემს; და
- გააჩნიათ შესაფერისი ცოდნა, თანამდებობრივი რანგი და გამოცდილება.

გ23. გარიგების გუნდისთვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონსულტაციის მიღება ფირმის გარედან, მაგალითად, როდესაც ფირმას არ გააჩნია სათანადო შიდა რესურსები. მათ შეუძლიათ ისარგებლონ საკონსულტაციო მომსახურებით, რომელსაც უზრუნველყოფენ სხვა ფირმები, პროფესიული და მარეგულირებელი ორგანიზაციები, ან ისეთი კომერციული ორგანიზაციები, რომლებიც ეწევიან შესაფერისი ხარისხის კონტროლის მომსახურებას.

*გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა*

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულება აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე (იხ: პუნქტი 19(გ))

გ24. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ უნდა დაიწეროს იმაზე ადრე, სანამ აუდიტორი არ მოიპოვებს ისეთ საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებსაც უნდა დაეფუძნოს მისი აუდიტორული მოსაზრება ფინანსური ანგა-

რიშგების შესახებ.<sup>12</sup> კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, ან როდესაც გარიგება აკმაყოფილებს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის კრიტერიუმებს, ასეთი მიმოხილვა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

- გ25. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დროული ჩატარება გარიგების შესრულების სათანადო ეტაპებზე იმის შესაძლებლობას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, რათა გარიგების პარტნიორის აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე დაკმაყოფილებული იყოს ამ საკითხების სათანადოდ მოგვარებით.
- გ26. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება ნიშნავს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის მიერ 20-21-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებას და, სადაც შესაფერისია, 22-ე პუნქტის მოთხოვნების დაცვას. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დოკუმენტაციის მომზადება შეიძლება დასრულდეს აუდიტორის დასკვნის შედგენის შემდეგ, აუდიტის საბოლოო ფაილების დაკომპლექტების პროცესის შემადგენელი ნაწილის სახით. ამ საკითხების შესახებ ასს 230 აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს.<sup>13</sup>

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ: მე-20 პუნქტი)

- გ27. კონკრეტული გარემოებების ცვლილების მიმართ ყურადღებით ყოფნა გარიგების პარტნიორს აძლევს ისეთი სიტუაციების დადგენის საშუალებას, რომლის დროსაც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება აუცილებელია, მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული გარიგების დაწყების წინ ასეთი მიმოხილვის ჩატარება საჭირო არ იყო.
- გ28. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის მასშტაბი, სხვასთან ერთად, შეიძლება დამოკიდებული იყოს, აუდიტის გარიგების სირთულეზე, იმაზე, არის თუ არა კონკრეტული სუბიექტი კოტირებული სუბიექტი და იმის რისკზე, რომ აუდიტორის დასკვნა შეიძლება არ ყოფილიყო კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება არ

<sup>12</sup> ასს 700 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, 49-ე პუნქტი.

<sup>13</sup> ასს 230, პუნქტები მე-14-16.

ამცირებს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას აუდიტსა და მის შესრულებაზე.

გ29. თუ ასს 701<sup>14</sup> გამოიყენება, გარიგების გუნდის მიერ აუდიტორის დასკვნის შესადგენად დასკვნების გამოტანა გულისხმობს:

- აუდიტის იმ ძირითადი საკითხების დადგენას, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში;
- აუდიტის იმ ძირითადი საკითხების დადგენას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია არ აისახება აუდიტორის დასკვნაში ასს 701-ის მე-14 პუნქტის შესაბამისად, თუ ასეთი არსებობს; და
- როდესაც შესაფერისია კონკრეტული სუბიექტისა და აუდიტისთვის დამახასიათებელი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, იმის დადგენას, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში ინფორმირება.

გარდა ამისა, 20(ბ) პუნქტის შესაბამისად შეთავაზებული აუდიტორის დასკვნის მიმოხილვა მოიცავს სავარაუდო ტექსტის განხილვას, რომელიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში.

კოტირებული სუბიექტების გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა (იხ: 21-ე პუნქტი)

გ30. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა საკითხები, რომლებიც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა შეიძლება განიხილოს კოტირებული სუბიექტების აუდიტის ხარისხის კონტროლის მიმოხილვაში, გარიგების გუნდის მიერ მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების შესაფასებლად:

- გარიგების შესრულების განმავლობაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული)<sup>15</sup> შესაბამისად და ამ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებები ასს 330-ის<sup>16</sup> შესაბა-

<sup>14</sup> ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

<sup>15</sup> ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

<sup>16</sup> ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.



მისად, მათ შორის, გარიგების გუნდის მიერ თაღლითობის რისკის შეფასება და მასზე რეაგირება ასს 240-ის შესაბამისად;<sup>17</sup>

- ჩატარებული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები, კერძოდ, არსებობისა და მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებაში;
- აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების მნიშვნელობა და ადგილმდებარეობა;
- საკითხები, რომელთა შესახებაც უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და, სადაც შესაფერისია, სხვა მხარეებს, კერძოდ, მარეგულირებელ ორგანოებს.

კონკრეტული გარემოებების მიხედვით, ზემოაღნიშნული სხვა საკითხები შეიძლება ასევე შეეხებოდეს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას სხვა სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები  
(იხ: 20-21-ე პუნქტები)

გ31. კოტირებული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა ასევე მოითხოვება ისეთი აუდიტის გარიგებების დროს, რომლებიც აკმაყოფილებს ფირმის მიერ დაწესებულ ისეთ კრიტერიუმებს, რომლებიც სავალდებულოს ხდის მოცემული გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებას. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება ფირმის არც ერთი აუდიტის გარიგება არ აკმაყოფილებდეს ამგვარ კრიტერიუმებს.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ: 20-21-ე პუნქტები)

გ32. სახელმწიფო სექტორში, კანონით დადგენილი წესით დანიშნულმა აუდიტორმა (მაგალითად, გენერალურმა აუდიტორმა, ან გენერალური აუდიტორის სახელით დანიშნულმა შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე სხვა პირმა) შეიძლება შეასრულოს იმ გარიგების პარტნიორის იდენტური ფუნქცია, რომელსაც გააჩნია პასუხისმგებლობა სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებაზე. ასეთ გა-

<sup>17</sup> ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.

რემოებებში, სადაც შესაფერისია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის შერჩევასა განიხილება აუდიტირებული სუბიექტისგან დამოუკიდებლობის საჭიროების საკითხი და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის უნარი, წარმოადგინოს ობიექტური შეფასება.

გ33. კოტირებული სუბიექტები, როგორც განხილულია 21-ე და გ29 პუნქტებში, გავრცელებული არ არის სახელმწიფო სექტორში. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს სახელმწიფო სექტორის სხვა სუბიექტებიც, რომლებიც მნიშვნელოვანია სიდიდის, სირთულის ან საზოგადოების ინტერესების ასპექტების გამო და რომლებსაც, აქედან გამომდინარე, ჰყავს ფართო სპექტრის დაინტერესებული მხარეები. ამის მაგალითებია სახელმწიფო კორპორაციები და საზოგადოებრივი სარგებლობის (კომუნალური მომსახურების) დაწესებულებები. სახელმწიფო სექტორში მიმდინარე გარდაქმნებმა შეიძლება ასევე განაპირობოს ახალი ტიპის მნიშვნელოვანი სუბიექტების წარმოშობა. არ არსებობს არანაირი ფიქსირებული ობიექტური კრიტერიუმები, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრებოდა სუბიექტების მნიშვნელობა. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორები მაინც ახორციელებენ იმის შეფასებას, რომელი სუბიექტები შეიძლება იყოს იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ საჭირო იყოს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვის ჩატარება.

### **მონიტორინგი (იხ: 23-ე პუნქტი)**

გ34. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ დააწესოს ისეთი მონიტორინგის პროცესი, რომლის მიზანია, ფირმა უზრუნველყოს იმის დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პოლიტიკა და პროცედურები რელევანტურია, ადეკვატური და ეფექტურად ფუნქციონირებს.<sup>18</sup>

გ35. როდესაც იხილავს იმ ნაკლოვანებებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტის გარიგებაზე, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ფირმის მიერ სიტუაციის გამოსასწორებლად გატარებული ისეთი ზომები, რომლებსაც გარიგების პარტნიორი საკმარისად მიიჩნევს მოცემული აუდიტის კონტექსტში.

გ36. აუცილებელი არ არის, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაში არსებული ნაკლოვანება იმას ამტკიცებდეს, რომ რაიმე კონკრეტული აუდიტის გარიგება ვერ შესრულდა, პროფესიული

<sup>18</sup> ხკსს 1, 48-ე პუნქტი.

სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან აუდიტორის დასკვნა არ იყო შესაფერისი.

## **დოკუმენტაცია**

*კონსულტაციებთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია (იხ: პუნქტი 24(დ))*

- გ37. დოკუმენტაცია, რომელიც დაკავშირებულია სხვა პროფესიონალებთან ერთად რთული ან საკამათო საკითხების შესახებ ჩატარებულ საკმარისად სრულყოფილ და დეტალურ კონსულტაციებთან, ხელს უწყობს:
- იმ პრობლემატური საკითხის გაგებას, რომლის შესახებაც ჩატარდა კონსულტაცია; და
  - ამ კონსულტაციის შედეგების, მათ შორის, ნებისმიერი მიღებული გადაწყვეტილების, მისი მიღების საფუძვლისა და მათი განხორციელების გზების დადგენას.

ბულალტერთა 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 © 2021 წლის აპრილი, 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: 978-1-60815-498-2