აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220 (გადასინჯული)
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა

(ძალაშია 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო 1

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი 2-9

ძალაში შესვლის თარიღი 10

მიზანი 11

განმარტებები 12

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე 13-15

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული 16-21

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება 22-24

გარიგების რესურსები 25-28

გარიგების შესრულება 29-38

მონიტორინგი და რემედიაცია 39

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე 40

დოკუმენტაცია 41

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო გ1

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების
გუნდის როლი გ2-გ14

განმარტებები გ15-გ27

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის
მართვასა და უზრუნველყოფაზე გ28-გ37

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან
დაკავშირებული გ38-გ48

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება,
ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების
გაგრძელება გ49-გ58

გარიგების რესურსები გ59-გ79

გარიგების შესრულება გ80-გ108

მონიტორინგი და რემედიაცია გ109-გ112

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და
უზრუნველყოფაზე გ113-გ116

დოკუმენტაცია გ117-გ120

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

შესავალი

ასს 220-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორის კონკრეტულ პასუხისმგებლობას გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასთან დაკავშირებით და ასევე გარიგების პარტნიორის შესაბამის პასუხისმგებლობას. ასს 220 უნდა განიხილებოდეს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან ერთად. (იხ. პუნქტები გ1, გ38)

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

2. ხმსს 1-ის თანახმად, ფირმის მიზანია ხარისხის მართვის ისეთი სისტემის შექმნა, დანერგვა და ფუნქციონირება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ან მიმოხილვის, ან ფირმის მიერ შესრულებული სხვა სახის მარწმუნებელი ან დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებისთვის, რომელიც ფირმას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ: (იხ. პუნქტები გ13 – გ14)

   ა) ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობებს ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით; და

   ბ) გარიგების შესახებ ფირმის ან გარიგების პარტნიორების მიერ გაცემული დასკვნები (ანგარიშები) კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.[1]

3. ასს 220 ეყრდნობა დაშვებას იმის თაობაზე, რომ ფირმაზე ვრცელდება ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტები ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. (იხ. პუნქტები გ2–გ3)
4. გარიგების გუნდი, გარიგების პარტნიორის ხელმძღვანელობით, ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულების მეშვეობით ფირმის ხარიხის მართვის სისტემის კონტექსტში პასუხისმგებელია: (იხ. პუნქტები გ4 -გ11)

1. ხმსს 1, მე -14 პუნქტი.

ა) აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ხარისხის რისკების მიმართ ფირმის საპასუხო ზომების გატარებაზე (მაგ., ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები), ფირმის მიერ მოწოდებული ან ფირმისგან მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე;

გ) კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით იმის დადგენაზე, აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა ისეთი საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება გარიგების დონეზე, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებში; და

გ) აუდიტის გარიგებიდან მიღებული ისეთი ინფორმაციის მიწოდებაზე ფირმისთვის, რომელიც მოითხოვება ფირმის პოლიტიკით ან პროცედურებით, ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების ხელშეწყობის მიზნით.

5. გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის რელევანტური ინფორმაცია აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესრულებისას. (იხ. პუნქტი გ12)

6. საზოგადოების ინტერესების დაცვას ემსახურება მუდმივად ხარისხიანი აუდიტის გარიგებების შესრულება ამ სტანდარტისა და სხვა ასს-ების მიზნების რეალიზებით თითოეულ გარიგებაში. აუდიტის გარიგების ხარისხი მიიღწევა გარიგების დაგეგმვითა და შესრულებით და შესრულებული გარიგების შესახებ დასკვნის შედგენით პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. ზემოაღნიშნული სტანდარტების მიზნების მიღწევა და შესაფერისი საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა გულისხმობს პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებას.

7. ასს 200-ის[2] შესაბამისად გარიგების გუნდს აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით და პროფესიული განსჯის საფუძველზე. პროფესიული განსჯა გამოიყენება კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებისას იმ ქმედებების შესახებ, რომლებიც ეხება ხარისხის მართვასა და უზრუნ-

2. ასს 200 - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“,* პუნქტები მე-15–16 და გ20 – გ24.

ველყოფას. პროფესიული სკეპტიციზმი ამაღლებს გარიგების გუნდის განსჯის ხარისხს და ამგვარი განსჯის მეშვეობით განამტკიცებს გარიგების გუნდის ქმედებების საერთო ეფექტურობას გარიგების დონეზე ხარისხის მიღწევის საკითხში. პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის დემონსტრირება შესაძლებელია გარიგების გუნდის მოქმედებებითა და კომუნიკაციით. ასეთი მოქმედებები და კომუნიკაცია შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ ნაბიჯებს ისეთი დაბრკოლებების ზემოქმედების შესასუსტებლად, რომლებიც, სავარაუდოდ, ხელს შეუშლის პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენას, როგორიცაა, მაგალითად გაუცნობიერებელი მიკერძოება ან რესურსების შეზღუდვა. (იხ. პუნქტები გ33 – გ36)

გრადაცია

8. ასს 220-ის მოთხოვნები უნდა გამოიყენებოდეს თითოეული აუდიტის ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად:

   ა) როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი ატარებს, რაც შესაძლოა მოხდეს ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტში, ამგვარი გარიგებისთვის რელევანტური არ იქნება ამ ასს-ის მოთხოვნები, რომლებიც დამოკიდებულია გარიგების გუნდის სხვა წევრების ჩართულობაზე; (იხ. პუნქტები გ13 -გ14)

   ბ) როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი არ ატარებს, ან შედარებით რთული ხასიათისა და გარემოებების სუბიექტის აუდიტი ტარდება, გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს ზოგიერთი პროცედურის, ამოცანის ან გასატარებელი ზომების განსაზღვრა ან შესრულება.

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები

9. ასს 220-ის მოთხოვნების შესრულებაზე სრულად პასუხისმგებელი და, მაშასადამე, ანგარიშვალდებულიც გარიგების პარტნიორია. ტერმინი „გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა ...“ გამოიყენება ისეთი მოთხოვნებისთვის, რომლებიც გარიგების პარტნიორს პროცედურების, ამოცანების ან ზომების განსაზღვრის ან შესრულების დელეგირების უფლებას აძლევს გარიგების გუნდის სათანადო უნარების ან შესაფერისი გამოცდილების მქონე წევრებზე. რაც შეეხება სხვა მოთხოვნებს, სტანდარტში პირდაპირ იგულისხმება, რომ კონკრეტული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს და მას ინფორმაციის მოპოვება შეუძლია ფირმისგან ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან. (იხ. პუნქტები გ22 – გ25)

ძალაში შესვლის თარიღი

10. ასს 220 ძალაშია 2022 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, ხარისხი მართოს ცალკეული გარიგების დონეზე, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ გარიგების ხარისხი უზრუნველყოფილია იმგვარად, რომ:
    ა) აუდიტორმა თავისი პასუხისმგებლობები შეასრულა და აუდიტი ჩაატარა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და
    ბ) აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

განმარტებები

12. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
    ა) გარიგების პარტნიორი[3] – პარტნიორი ან ფირმის მიერ დანიშნული სხვა პირი, რომელიც პასუხისმგებელია კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე, ფირმის სახელით გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან;
    ბ) გარიგების ხარისხის მიმოხილვა - გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯისა და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ობიექტური შეფასება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მიერ, რომელიც დასრულდა არაუგვიანეს გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) თარიღისა;
    გ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველი - პარტნიორი, ფირმაში მომუშავე სხვა პირი, ან გარე პირი, რომელიც ფირმის მიერ

3. შესაბამის შემთხვევებში, ტერმინებში „გარიგების პარტნიორი“, „პარტნიორი“ და „ფირმა“, იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩასატარებლად;

დ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული აუდიტის გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი და ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით ატარებს აუდიტის პროცედურებს, გარდა აუდიტორის გარე ექსპერტისა[4] და დამკვეთის შიდა აუდიტორებისა, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარიგების გუნდს გარიგების შესრულებისას[5]; (იხ. პუნქტები გ15 – გ25)

ე) ფირმა – ინდივიდუალური პრაქტიკოსი პროფესიონალი ბუღალტერი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია, ან სხვა ფორმის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი სუბიექტი, ანდა სახელმწიფო სექტორის ანალოგიური სტრუქტურა; (იხ. პუნქტი გ26)

ვ) ქსელის ფირმა – ნებისმიერი ფირმა ან სუბიექტი/ქვედანაყოფი, რომელიც მიეკუთვნება ფირმის ქსელს; (იხ. პუნქტი გ27)

ზ) ქსელი – მსხვილი სტრუქტურა, რომელიც: (იხ. პუნქტი გ27)

(i) შექმნილია თანამშრომლობისთვის; და

(ii) აშკარად მიზნად ისახავს მოგების ან დანახარჯების განაწილებას, ან აქვს საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, ხარისხის მართვის საერთო პოლიტიკა და პროცედურები, საერთო ბიზნესსტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან საერთო პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;

თ) პარტნიორი – ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;

---

4. ტერმინის „აუდიტორის ექსპერტი“ განმარტება იხილეთ ასს 620-ის - *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*, 6(ა) პუნქტი.

5. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“* - გარე აუდიტორებისთვის ადგენს გარკვეულ ზღვრებს ამგვარი უშუალო დახმარების გამოყენებასთან დაკავშირებით. სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ გარე აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით ეკრძალებოდეს შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება. ამგვარად, შიდა აუდიტორებისგან უშუალო დახმარების მიღება შეზღუდულია და დაშვებულია მხოლოდ ნებადართულ შემთხვევებში.

ი) პერსონალი – პარტნიორები და ფირმის თანამშრომლები.

კ) პროფესიული სტანდარტები – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს - ები) და სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

ლ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები – პროფესიული ეთიკის პრინციპები და ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც ვრცელდება პროფესიონალ ბუღალტრებზე აუდიტის ჩატარებისას. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

მ) საპასუხო ზომა (ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით) – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ფირმას განსაზღვრული და დანერგილი აქვს ერთ ან რამდენიმე ხარისხის რისკზე რეაგირებისთვის:

(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს ხარისხის რისკ(ებ)ზე რეაგირების მიზნით. ამგვარი დებულებები შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტის სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები.

ნ) თანამშრომლები – ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები;

მოთხოვნები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

13. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე, მათ შორის, პასუხისმგებლობა გარიგებისთვის ისეთი

გარემოს შექმნაზე, სადაც განსაკუთრებული აქცენტი კეთდება ფირმის კულტურასა და გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევაზე. ამასთან, გარიგების პარტნიორი ადეკვატურად და საკმარისად უნდა იყოს ჩართული აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში, იმ დონეზე, რომ მას ჰქონდეს საფუძველი იმის დასადგენად, გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია თუ არა გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ28 – გ37)

14. მე-13 პუნქტში აღწერილი გარემოს შექმნისას გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გამჭვირვალე, თანამიმდევრული და ეფექტური ზომების გატარებაზე, რომლებიც ასახავს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას და ადგენს და წარმოაჩენს გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევას, მათ შორის განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს: (იხ. პუნქტები გ30 – გ34)

ა) გარიგების გუნდის ყველა წევრის პასუხისმგებლობაზე ცალკეული გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე;

ბ) პროფესიული ეთიკის, ღირებულებებისა და ქცევის მნიშვნელობაზე გარიგების გუნდის წევრებისთვის;

გ) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ღია და ჯანსაღი კომუნიკაციის მნიშვნელობაზე და გარიგების გუნდის წევრების მხარდაჭერაზე, დასჯის შიშის გარეშე შეეძლოთ ეთიკასთან დაკავშირებული პრობლემების შესახებ ინფორმირება; და

დ) აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების მნიშვნელობაზე.

15. იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების პარტნიორი გარიგების გუნდის სხვა წევრებს ავალებს ამ სტანდარტის მოთხოვნებთან დაკავშირებული პროცედურების, ამოცანების ან ზომების განსაზღვრას ან შესრულებას სტანდარტის მოთხოვნების შესრულებაში გარიგების პარტნიორის დახმარების მიზნით, გარიგების პარტნიორმა მაინც თავის თავზე უნდა აიღოს საერთო პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე გარიგების ზემოაღნიშნული წევრების ხელმძღვანელობითა და ზედამხედველობით და მათი სამუშაოს მიმოხილვის მეშვეობით. (იხ. პუნქტები მე-9, გ37)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

16. გარიგების პარტნიორს კარგად უნდა ჰქონდეს შესწავლილი და გააზრებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნებიც, რომლებიც კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით გამოიყენება. (იხ. პუნქტები გ38 – გ42 და გ48)

17. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის უზრუნველყოფაზე, რომ გარიგების გუნდის სხვა წევრებიც კარგად იყვნენ გათვითცნობიერებულები სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების გათვალისწინებით, მათ შორის იმ მოთხოვნებში, რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ23 – გ25, გ40 – გ44)

    ა) სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენას, შეფასებას და მათზე რეაგირებას;

    ბ) გარემოებებს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა, ასევე გარიგების გუნდის წევრების პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება დარღვევა; და

    გ) გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობას ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევა.[6]

18. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი ხდება, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვას საფრთხე შეექმნა, მან უნდა შეაფასოს ეს საფრთხე ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, ფირმის, გარიგების გუნდის ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებული შესაფერისი ინფორმაციის საფუძველზე და გაატაროს სათანადო ზომები. (იხ. პუნქტები გ43 – გ44)

---

6. ასს 250 (გადასინჯული) – *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.*

19. გარიგების პარტნიორმა სიფხიზლე უნდა შეინარჩუნოს აუდიტის გარიგების მიმდინარეობის მთელი პერიოდის განმავლობაში დაკვირვებების მეშვეობით და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ჩაატაროს გამოკითხვები გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ან ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების დარღვევის ფაქტების გამოსავლენად. (იხ. პუნქტი გ45)

20. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის მეშვეობით ან სხვა წყაროებიდან ცნობილი გახდება, რომ არ შესრულებულა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც მოცემულ აუდიტის გარიგებას ეხებოდა მისი ხასიათიდან და გარემოებებიდან გამომდინარე, გარიგების პარტნიორმა კონსულტაცია უნდა გაიაროს ფირმის სხვა თანამშრომლებთან და გაატაროს შესაბამისი ზომები. (იხ. პუნქტი გ46)

21. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის დადგენაზე, შესრულდა თუ არა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული. (იხ. პუნქტები გ38 და გ47)

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

22. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ დაცული იყო ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას და ამ საკითხებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია. (იხ. პუნქტები გ49-გ52, გ58)

23. გარიგების პარტნიორმა ზემოაღნიშნული დათანხმებისა და გაგრძელების პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის გარიგების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში ამ ასს-ისა და სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

24. თუ გარიგების გუნდისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც აუდიტის გარიგებაზე უარის თქმას გამოიწვევდა, თუ ფირმას ამის შესახებ ეცოდინებოდა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებამდე, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებამდე, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს ფირმას ეს ინფორმაცია, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა შეძლონ აუცილებელი ზომის გატარება. (იხ. პუნქტი გ57)

გარიგების რესურსები

25. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად, აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების და ასევე ნებისმიერი ცვლილების გათვალისწინებით, რომელიც შესაძლოა წარმოიქმნას გარიგების შესრულების პროცესში. (იხ. პუნქტები გ59-გ70, გ73–გ74, გ79)

26. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის ნებისმიერ ექსპერტს, რომელიც არ არის გარიგების გუნდის წევრი, ერთობლივად აქვთ მოცემული აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო. (იხ. პუნქტები გ62, გ71–გ74)

27. თუ 25-ე და 26-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულების შედეგად გარიგების პარტნიორი დარწმუნდება, რომ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები არ არის საკმარისი ან ადეკვატური მოცემული აუდიტის გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით, მან უნდა მიიღოს სათანადო ზომები, მათ შორის, შესაბამის პირებს უნდა აცნობოს, რომ აუცილებელია გარიგებისთვის დამატებითი ან ალტერნატიული რესურსების გამოყოფა ან ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა. (იხ. პუნქტები გ75–გ78)

28. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების სათანადოდ გამოყენების უზრუნველყოფაზე, აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. (იხ. პუნქტები გ63-გ69)

გარიგების შესრულება

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა

29. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე, ასევე მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარებაზე. (იხ. პუნქტი გ80)

30. გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი: (იხ. პუნქტები გ81-გ89, გ94-გ97)

ა) დაგეგმილია[7] და ეს პროცესები სრულდება ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

ბ) მიესადაგება აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს და ფირმის მიერ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილ ან ხელმისაწვდომ რესურსებს.

31. გარიგების პარტნიორმა აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში შესაფერის დროს უნდა განიხილოს აუდიტის დოკუმენტაცია, მათ შორის, დოკუმენტები, რომლებიც ეხება: (იხ. პუნქტები გ90-გ93)

ა) მნიშვნელოვან საკითხებს;[8]

ბ) მნიშვნელოვან განსჯას, მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის პროცესში გამოვლენილ რთულ და სადავო საკითხებთან, ასევე გამოტანილ დასკვნებს; და

გ) სხვა საკითხებს, რომლებიც, გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით, მის პასუხისმგებლობასთან არის დაკავშირებული.

32. აუდიტის დასკვნის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორმა, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად განხილვის გზით უნდა დაადგინოს, რომ მოპოვებულია გუნდის მიერ გამოტანილი დასკვნებისა და აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. (იხ. პუნქტები გ90-გ94)

33. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე, გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორის დასკვნა, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა[9], ასევე აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაცია, რათა დარწმუნდეს, რომ გასაცემი აუდიტორის დასკვნა მოცემული გარემო-

7. ასს 300 – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*, მე-11 პუნქტი.

8. ასს 230 - *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*, პუნქტი 8(გ).

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

ებების შესაფერისია[10].

34. გარიგების პარტნიორმა დასკვნის შედგენამდე უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობისთვის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის მიწოდებული ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი გ98)

კონსულტაცია

35. გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტები გ99 – გ102)

ა) თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა იმაზე, რომ გარიგების გუნდი კონსულტაციებს გადიოდეს:

(i) რთული ან სადავო საკითხების ან ისეთი საკითხების შესახებ, რომელთან დაკავშირებითაც კონსულტაციის გავლა სავალდებულოა ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მიხედვით; და

(ii) სხვა საკითხების შესახებ, რომლებიც გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით კონსულტაციას საჭიროებს;

ბ) უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა აუდიტის მიმდინარეობისას გაიარეს სათანადო კონსულტაცია, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე შესაფერისი დონის სხვა პირებთან ფირმაში ან მის გარეთ.

გ) უნდა დაადგინოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და კონსულტაციის შედეგად გამოტანილი დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწევ მხარესთან; და

დ) უნდა დარწმუნდეს, რომ შეთანხმებული დასკვნები პრაქტიკაში განხორციელდა.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა

36. აუდიტის გარიგებისთვის, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგე-

10. ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“* ან ასს 705 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში “.*

ბის ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტი გ103)

ა) უნდა დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის მიმომხილველი;

ბ) უნდა ითანამშრომლოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან და ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდის სხვა წევრებსაც მიმომხილველთან თანამშრომლობასთან დაკავშირებით მათი პასუხისმგებლობის შესახებ;

გ) გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან ერთად უნდა განიხილოს აუდიტის პროცესში ჩატარებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის ისინიც, რომლებიც გამოვლინდა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ეტაპზე; და

დ) არ უნდა დაათარიღოს აუდიტორის დასკვნა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ. პუნქტები გ104 – გ106)

აზრთა სხვადასხვაობა

37. თუ აზრთა სხვადასხვაობა წარმოიშვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ანდა გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის, რომლებიც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ, მათ შორის, კონსულტაციის გამწევ პირებთან, გარიგების გუნდმა უნდა იმოქმედოს ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც ეხება აზრთა სხვადასხვაობას და მათ გადაჭრას. (იხ. პუნქტები გ107 – გ108)

38. გარიგების პარტნიორმა:

ა) თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა წარმოქმნილ აზრთა სხვადასხვაობაზე რეაგირებასა და მის გადაჭრაზე ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად;

ბ) უნდა დაადგინოს, რომ დასკვნები გამოტანილია, დოკუმენტებში აისახა და პრაქტიკაში განხორციელდა; და

გ) არ უნდა დაათარიღოს აუდიტორის დასკვნა მანამ, სანამ არ გადაწყდება ყველანაირი აზრთა სხვადასხვაობა.

მონიტორინგი და რემედიაცია

39. გარიგების პარტნიორმა თავის თავზე უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ109 – გ112)

ა) ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შედეგების შესახებ ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, ქსელისა და ქსელის ფირმების მონიტორინგის და რემედიაციის პროცესის შედეგად მიღებული ინფორმაციის, გააზრებაზე.

ბ) 39-ე პუნქტში მითითებული ინფორმაციის რელევანტურობისა და აუდიტის გარიგებაზე მისი ზემოქმედების დადგენასა და შესაბამისი ზომების გატარებაზე; და

გ) აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას სიფხიზლის შენარჩუნებაზე ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა რელევანტური იყოს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის და ასეთი ინფორმაციის მიწოდებაზე ამ პროცესზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

40. აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ მას თავის თავზე ჰქონდა აღებული პასუხისმგებლობა აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე. ამისათვის გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ: (იხ. პუნქტები გ113– გ116)

ა) გარიგების პარტნიორის ჩართულობა აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში საკმარისი და ადეკვატური იყო იმ დონეზე, რომ მას აქვს საფუძველი იმის დასადგენად, ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები არის თუ არა გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესაფერისი; და

ბ) აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები, მათი ნებისმიერი ცვლილება და ფირმის შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები გათვალისწინებულია ასს 220-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

დოკუმენტაცია

41. ასს 230-ის[11] გამოყენებისას აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში

11. ასს 230, მე-8 -11 პუნქტები და გ6.

უნდა ასახოს: (იხ. პუნქტები გ117-120)

ა) გამოვლენილი საკითხები, პერსონალთან ერთად ჩატარებული შესაფერისი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხება:

(i) სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის, დამოუკიდებლობის შესახებ მოთხოვნებთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების შესრულებას;

(ii) დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას;

ბ) აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები, ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები და როგორ მოხდა პრაქტიკაში მათი რეალიზება;

გ) ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დასრულდა არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა, თუ სავალდებულოა მოცემული აუდიტის გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება.

***

გამოყენება და სხვა ახსნა - განმარტებითი მასალა

ასს 220-ის მოქმედების სფერო (იხ. 1-ლი პუნქტი)

გ1. ასს 220 ვრცელდება ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტზე, მათ შორის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზეც. ასს 600[12] ეხება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ საკითხებს, როდესაც აუდიტში მონაწილეობენ კომპონენტის აუდიტორები. გარემოებების შესაბამისად ადაპტირების შემთხვევაში, ასს 600-ის გამოყენება შესაძლოა სასარგებლო იყოს ასევე იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების

12. ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.*

გუნდის შემადგენლობაში სხვა ფირმიდან მოწვეული პირები არიან. მაგალითად, როდესაც ასეთი პირი ესწრება ფიზიკურ ინვენტარიზაციას, ძირითადი საშუალებების ინსპექტირებას ან აუდიტის პროცედურებს ატარებს საერთო მომსახურების ცენტრში გარიგების გუნდისგან შორს მდებარე ტერიტორიაზე.

ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

(იხ. მე-2–9 პუნქტები)

გ2. ხმსს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე.

გ3. ფირმები ან ეროვნული მოთხოვნები შესაძლოა იყენებდნენ განსხვავებულ ტერმინოლოგიას ან საფუძვლებს ხარისხის მართვის სისტემის კომპონენტების აღსაწერად. ხარისხის მართვის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების შესახებ ფირმის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული ეროვნული მოთხოვნები მიიჩნევა, რომ ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია, თუ ისინი ითვალისწინებს ხმსს 1-ის მოთხოვნებს და ფირმას ავალდებულებს ხმსს 1-ის მიზნის მიღწევას.

გარიგების გუნდის პასუხისმგებლობები ფირმის ხარისხის მართვის სისტემასთან დაკავშირებით (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ4. ხარისხის მართვა გარიგების დონეზე გამყარებულია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემით და ითვალისწინებს აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმა პასუხისმგებელია, გარიგების გუნდს მიაწოდოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც წევრებს გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობების გაგებისა და რეალიზების საშუალებას მისცემს. მაგალითად, ასეთი ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც ეხება კონსულტაციების გავლას დადგენილ პირებთან გარკვეულ სიტუაციებში, რომლებთანაც დაკავშირებულია რთული ეთიკური ან ტექნიკური საკითხები, ან ფირმის მიერ დანიშნული ექსპერტების ჩართვას კონკრეტულ გარიგებებში კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად (მაგ., ფირმას შეუძლია მიუთითოს, რომ საფინანსო დაწესებულებების აუდიტის დროს მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვის აუდიტში ჩართული უნდა იყვნენ ფირმის მიერ განსაზღვრული კრედიტის სფეროს ექსპერტები).

გ5. ფირმის დონის საპასუხო ზომები შესაძლოა მოიცავდეს ქსელის ან ქსელის სხვა ფირმების, ან ქსელში შემავალი სხვა სტრუქტურების ან ორგანიზაციების მიერ დადგენილ პოლიტიკას ან პროცედურებს

(ქსელის მოთხოვნები და ქსელის მომსახურება უფრო დეტალურად აღწერილია ხმსს 1-ში, კერძოდ, ნაწილში „ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება).[13] წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ეყრდნობა წინაპირობას იმის შესახებ, რომ ფირმაა პასუხისმგებელი აუცილებელი ზომების გატარებაზე, რომლებიც გარიგების გუნდებს ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურების დანერგვის ან გამოყენების საშუალებას მისცემს აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით (მაგალითად, ქსელის ფირმისთვის შემუშავებული აუდიტის მეთოდოლოგიის გამოყენების მოთხოვნა). ხმსს 1-ის თანახმად, ფირმას ევალება იმის დადგენა, ქსელის მოთხოვნები ან ქსელის მომსახურება რამდენად მიესადაგება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემას და როგორ მოხდება მათი გათვალისწინება სისტემაში.[14]

გ6. ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის დონის ზოგიერთი საპასუხო ზომა არ ტარდება ცალკეული გარიგების დონეზე, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, დაკავშირებულია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასთან. მაგალითად, ასს 220-ის მოთხოვნების შესრულებისას გარიგების გუნდს შეუძლია შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებულ ფირმის დონის საპასუხო ზომებზე დაყრდნობა:

- პერსონალის დაქირავებისა და პროფესიული სწავლების პროცესები;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენება, რომლებიც ხელს უწყობს ფირმის დამოუკიდებლობის მონიტორინგის პროცესს;
- სტ გამოყენებითი პროგრამების შემუშავება, რომლებიც ხელს უწყობს დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას; და
- აუდიტის მეთოდოლოგიებისა და შესაბამისი ინსტრუმენტების და მითითებების შემუშავება.

გ7. თითოეული აუდიტის გარიგების სპეციფიკური ხასიათისა და გარემოებების და ასევე იმ ცვლილებების გამო, რომლებიც შესაძლოა წარმოიქმნას გარიგების შესრულების პროცესში, ფირმა ვერ შეძლებს გარიგების დონისთვის ხარისხის ყველა პოტენციური რისკის იდენ-

13. ხმსს 1, პუნქტი 49 (ბ).

14. ხმსს 1, პუნქტი 49 (ა).

ტიფიკაციას ან ყველა რელევანტური ან სათანადო საპასუხო ზომის განსაზღვრას. შესაბამისად, გარიგების გუნდი პროფესიული განსჯის შედეგად ადგენს, აუცილებელია თუ არა ფირმის პოლიტიკითა და პროცედურებით განსაზღვრული ზომების გარდა დამატებით სხვა საპასუხო ზომების განსაზღვრა და გატარება ასს 220-ის მიზნების რეალიზებისთვის.[15]

გ8. გარიგების გუნდის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეხება გარიგების დონეზე გასატარებელი საპასუხო ზომების აუცილებლობას (ხოლო თუ აუცილებელია, კონკრეტული ზომების განსაზღვრას), გავლენას ახდენს ამ ასს-ის მოთხოვნები, გარიგების გუნდის წარმოდგენა/შეხედულებები გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესახებ და აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება. მაგალითად, გარიგების შესრულების დროს შესაძლოა თავი იჩინოს მოულოდნელმა გარემოებებმა, რის გამოც გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა მოითხოვოს დამატებით სხვა სათანადო გამოცდილების მქონე პერსონალის ჩართვა გარიგების გუნდში თავდაპირველად დანიშნულ ან ხელმისაწვდომ პერსონალთან ერთად.

გ9. შესაძლოა განსხვავებული იყოს გარიგების გუნდის ძალისხმევის ფარდობითი ბალანსი, რაც აუცილებელია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად (ე.ი. ბალანსი ფირმის საპასუხო ზომების გატარებასა და ფირმის პოლიტიკითა და პროცედურებით გათვალისწინებული ზომების გარდა კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური საპასუხო ზომების განსაზღვრასა და გატარებას შორის). მაგალითად, ფირმას შეუძლია დაამუშაოს აუდიტის პროგრამა აუდიტის კონკრეტული გარიგებებისთვის (მაგ., ამა თუ იმ დარგისთვის შესაფერისი აუდიტის პროგრამა). ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა საკმარისი იყოს მხოლოდ ჩასატარებელი პროცედურების ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა და საჭირო არ იყოს აუდიტის პროგრამაში გარიგების დონეზე ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების დამატება, ან მცირე რაოდენობის პროცედურების დამატება იყოს აუცილებელი. მეორე მხრივ, გარიგების გუნდის ქმედებები, რომლებიც გამიზნულია გარიგების შესრულებასთან დაკავშირებული წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების დაცვის უზრუნველსაყოფად, შესაძლოა მიმართული იყოს უფრო ისეთი საპასუხო ზომე-

15. ასს 200 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა პროფესიული განსჯა გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს.

ბის დაგეგმვასა და გატარებაზე გარიგების დონეზე, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს (მაგ., პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირების მიზნით, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ფირმის აუდიტის პროგრამებში).

გ10. ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებისას, ჩვეულებრივ, გარიგების გუნდს შეუძლია დაეყრდნოს ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს, თუკი:

- გარიგების გუნდის ცოდნა ან პრაქტიკული გამოცდილება არ მიუთითებს იმაზე, რომ ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ეფექტიანად არ ასახავს კონკრეტული გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს; ან
- ასეთი პოლიტიკის ან პროცედურების ეფექტიანობის შესახებ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვა რამეზე არ მეტყველებს (მაგ., ფირმის მონიტორინგის ღონისძიებებიდან, გარე ინსპექტირებიდან ან სხვა შესაფერისი წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები არ მუშაობს ეფექტიანად).

გ11. თუ გარიგების პარტნიორისთვის ცნობილი გახდება (მათ შორის გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან), რომ ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები ეფექტური არ არის კონკრეტული გარიგებისთვის, ან გარიგების პარტნიორს არ შეუძლია ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა, გარიგების პარტნიორი ამის შესახებ დროულად აცნობებს ფირმას 39(გ) პუნქტის შესაბამისად, ვინაიდან ასეთი ინფორმაცია სასარგებლო და მნიშვნელოვანია ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის. მაგალითად, თუ გარიგების გუნდის წევრი დაადგენს, რომ აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის უსაფრთხოებას ნაკლი აქვს, სათანადო პერსონალისთვის ამ ინფორმაციის დროული მიწოდება ფირმას სათანადო ზომების მიღების საშუალებას მისცემს აუდიტის პროგრამის განახლების ან ახალი პროგრამის შექმნის მიზნით. საკმარის და ადეკვატურ რესურსებთან დაკავშირებით დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასევე გ70 პუნქტი.

გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის რელევანტური ინფორმაცია (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ12. სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესრულებისას აუდიტორმა შესაძლოა მოიპოვოს გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისთვის შესაფერისი

ინფორმაცია. მაგალითად, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[16] შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს სავალდებულო შესწავლის შედეგად შესაძლებელია აუდიტორმა მოიპოვოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად რელევანტური ინფორმაცია. ასეთი ინფორმაცია შესაძლოა სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების მოსაგვარებლად:

- აუდიტის კონკრეტულ სფეროებში გამოსაყენებელი რესურსების ხასიათის განსაზღვრისთვის, როგორიცაა სათანადო გამოცდილების მქონე გუნდის წევრების გამოყენება მაღალრისკიან სფეროებში ან ექსპერტების ჩართვა რთული საკითხების გადაწყვეტაში;
- აუდიტის კონკრეტულ სფეროებზე გასანაწილებელი რესურსების რაოდენობის დასადგენად, მაგალითად გუნდის წევრების რაოდენობის, რომელთაც დაევალებათ ფიზიკურ ინვენტარიზაციაზე დასწრება სხვადასხვა ადგილზე;
- გუნდის წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის დასადგენად არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების საფუძველზე; ან
- ბიუჯეტით განსაზღვრული აუდიტის საათების გასანაწილებლად, მათ შორის, უფრო მეტი დროის გამოყოფა და გუნდის უფრო გამოცდილი წევრების ჩართვა იმ სფეროებში, სადაც არსებითი უზუსტობის უფრო მეტი რისკები არსებობს ან გამოვლენილი რისკების აუდიტორისეული შეფასებები შედარებით მაღალია.

გრადაცია (იხ. მე-2 და მე-8 პუნქტები)

გ13. შედარებით პატარა ფირმაში, ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა პირდაპირ იყოს მითითებული კონკრეტული გარიგების პარტნიორი, რომელსაც ევალება ფირმის ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის ბევრი საპასუხო ზომის განსაზღვრა ფირმის სახელით, რადგან ეს შეიძლება უფრო ეფექტური მიდგომა იყოს საპასუხო ზომების განსაზღვრისა და გატარებისთვის ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში. გარდა ამისა, მცირე ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ნაკლებად ფორმა-

16. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“.*

ლური იყოს. მაგალითად, ძალიან პატარა ფირმაში, რომელიც შედარებით მცირე რაოდენობის აუდიტის გარიგებებს ასრულებს, ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ აუცილებელი არ არის ფირმის დონის სისტემის შექმნა დამოუკიდებლობის მონიტორინგის განსახორციელებლად და ამის ნაცვლად დამოუკიდებლობის მონიტორინგს ატარებს გარიგების პარტნიორი ცალკეული გარიგების დონეზე.

გ14. გარიგების გუნდის სხვა წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობასთან, ზედამხედველობასა და მიმოხილვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, თუ გარიგების გუნდში გარიგების პარტნიორის გარდა სხვა წევრებიც არიან.

განმარტებები

გარიგების გუნდი (იხ. პუნქტი 12 (დ))

გ15. გარიგების გუნდის დაკომპლექტება შესაძლებელია სხვადასხვა ფორმით. მაგალითად, გარიგების გუნდის წევრების გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა შესაძლოა ერთი და იგივე იყოს ან სხვადასხვა და შესაძლოა ისინი გაერთიანებული იყვნენ ჯგუფებში სამუშაოს მიხედვით. იმის მიუხედავად, როგორ არის გარიგების გუნდი ორგანიზებული, ნებისმიერი პირი, რომელიც კონკრეტულ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურებს ატარებს[17] არის გარიგების გუნდის წევრი.

გ16. გარიგების გუნდის განმარტება მიმართულია ფიზიკურ პირებზე, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით. აუდიტორის მოსაზრებისა და დასკვნის გასამყარებლად აუცილებელი აუდიტის მტკიცებულებები ძირითადად მოიპოვება აუდიტის განმავლობაში ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად.[18] აუდიტის პროცედურები შედგება რისკის შეფასების პროცედურებისა[19] და დამატებითი აუდიტის პროცედურებისგან.[20] როგორც განმარტებულია ასს 500-ში, აუდიტის პროცედურები მოიცავს ინსპექტირებას, დაკვირვებას, დადასტურებას, ხელახალ გამოთვლას, ხელახალ შესრულებას, ანალიზურ პროცე-

17. ასს 500 – *„აუდიტის მტკიცებულება“,* პუნქტი გ10.

18. ასს 200, პუნქტი გ30.

19. რისკის შეფასების პროცედურებთან დაკავშირებით მოთხოვნებს ადგენს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს).

20. ასს 330 *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“* – ადგენს მოთხოვნებს დამატებით აუდიტის პროცედურებთან დაკავშირებით, მათ შორის კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურებისთვის.

დურებსა და გამოკითხვას და ხშირად ჩამოთვლილი პროცედურების კომბინაციას.[21] სხვა ასს-ებიც შესაძლოა მოიცავდეს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილ კონკრეტულ პროცედურებს, მაგალითად ასს 520.[22]

გ17. გარიგების გუნდი ფორმირებულია ფირმის პერსონალის საფუძველზე, მაგრამ მისი წევრები შესაძლოა სხვა პირებიც იყვნენ, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ და არიან წარმომადგენლები:

ა) ქსელის ფირმის; ან

ბ) ფირმის, რომელიც არ არის ქსელის ფირმა, ან მომსახურების პროვაიდერის.[23]

მაგალითად, სხვა ფირმის წარმომადგენელი პირი შესაძლოა აუდიტის პროცედურებს ატარებდეს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ჯგუფის აუდიტში, ესწრებოდეს მარაგების ფიზიკურ ინვენტარიზაციას ან ატარებდეს ფიზიკურად არსებული გრძელვადიანი აქტივების ინსპექტირებას შორს მდებარე ობიექტზე.

გ18. გარიგების გუნდის შემადგენლობაში შესაძლოა იყვნენ ასევე მომსახურების ცენტრებიდან მოწვეული პირები, რომლებიც აუდიტის პროცედურებს ატარებენ. მაგალითად, ფირმას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ სათანადო უნარ-ჩვევების მქონე პერსონალისგან დაკომპლექტებული ჯგუფი შეასრულებს კონკრეტულ დავალებებს, რომლებიც, თავისი ბუნებით, განმეორებადი ან სპეციალიზებულია და, ამგვარად, გარიგების გუნდის შემადგენლობაში ასეთი პირებიც შედიან. მომსახურების ცენტრები შესაძლოა შექმნილი იყოს ფირმის, ქსელის ან იმავე ქსელში შემავალი სხვა ფირმების, სტრუქტურების ან ორგანიზაციების მიერ. მაგალითად, გარე დადასტურების პროცედურების ჩასატარებლად შესაძლოა იყენებდნენ ცენტრალიზებულ ქვედანაყოფს.

გ19. გარიგების გუნდების შემადგენლობაში შესაძლოა იყვნენ პირები, რომლებსაც ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში გააჩნიათ ცოდნა და გამოცდილება და აუდიტის პროცედურებს ატარებენ მოცემულ აუდიტის გარიგებასთან დაკავ-

21. ასს 500, პუნქტები გ14 - გ25.

22. ასს 520 – *„ანალიზური პროცედურები“.*

23. ხმსს 1, პუნქტი 16(ქ).

შირებით, მაგალითად, მოგების გადასახადების აღრიცხვის სპეციალისტები ან ავტომატიზებული ინსტრუმენტებითა და მეთოდებით მიღებული კომპლექსური ინფორმაციის ანალიზის სპეციალისტები, რომელიც ტარდება უჩვეულო ან მოულოდნელი ურთიერთკავშირების/თანაფარდობების გამოსავლენად. თუმცა, ასეთი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი არ მიიჩნევა გარიგების გუნდის წევრად, თუკი კონკრეტულ გარიგებაში მისი მონაწილეობა მხოლოდ კონსულტაციით შემოიფარგლება. კონსულტაციებთან დაკავშირებული საკითხები განხილულია 35-ე პუნქტსა და გ100 – გ102 პუნქტებში.

გ20. თუ აუდიტის გარიგება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას ექვემდებარება, გარიგების გუნდის წევრად არ მიიჩნევა არც გარიგების ხარისხის მიმომხილველი და არც სხვა პირი, რომელიც გარიგების ხარისხის მიმოხილვას ატარებს. ასეთ პირებზე შესაძლოა ვრცელდებოდეს დამოუკიდებლობის სპეციფიკური მოთხოვნები.

გ21. შიდა აუდიტორი, რომელიც უშუალო დახმარებას უწევს გარე აუდიტორს და აუდიტორის გარე ექსპერტი, რომლის სამუშაოც გამოიყენება გარიგებაში, არ არიან გარიგების გუნდის წევრები.[24] ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) და ასს 620 მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს პირდაპირი დახმარების სახით ან გარე ექსპერტის სამუშაოს. ზემოაღნიშნული ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმ შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ, რომელიც მას უშუალო დახმარებას უწევს და აუდიტის პროცედურები ჩაატაროს აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოსთან დაკავშირებით.

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები (იხ. პუნქტები მე-9 და 12(დ))

გ22. როდესაც წინამდებარე ასს მკაფიოდ მიუთითებს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან პასუხისმგებლობა გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, გარიგების პარტნიორს მოთხოვნის შესასრულებლად შესაძლოა დასჭირდეს ინფორმაციის მოპოვება ფირმის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან (მაგ., ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა სტან-

24. იხ. ასს 620, მე-12-13 პუნქტები და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), 21 – 25-ე პუნქტები.

დარტით მოთხოვნილი გადაწყვეტილების მისაღებად ან განსჯის განსახორციელებლად). მაგალითად, გარიგების პარტნიორს ევალება იმის დადგენა, რომ გარიგების გუნდის წევრებს ერთობლივად აქვთ აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები. იმის შესაფასებლად, რამდენად შესაფერისია გარიგების გუნდის კომპეტენცია და შესაძლებლობები, გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს გარიგების გუნდის მიერ შეგროვებული ან ფირმის ხარისხის მართვის სისტემიდან მიღებული ინფორმაცია.

ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება გარიგების გუნდის წევრების მიერ (იხ. პუნქტები მე-9, 12(დ) და მე-17)

გ23. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში, ფირმის თანამშრომელი გარიგების გუნდის წევრები პასუხისმგებელნი არიან აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების პრაქტიკაში განხორციელებაზე. ვინაიდან სხვა ფირმიდან მოწვეული გარიგების გუნდის წევრები არ არიან გარიგების პარტნიორის ფირმის არც პარტნიორები და არც თანამშრომლები, მათზე ვერ გავრცელდება ფირმის ხარისხის მართვის სისტემა ან ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები. გარდა ამისა, სხვა ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა არ იყოს გარიგების პარტნიორის ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მსგავსი. მაგალითად, შესაძლოა განსხვავებული იყოს გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობასთან, ზედამხედველობასა და მიმოხილვასთან დაკავშირებული პოლიტიკა ან პროცედურები, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც სხვა ფირმა გარიგების პარტნიორის ფირმისგან განსხვავებული სამართლებრივი სისტემის, ენის ან კულტურის მქონე იურისდიქციაში მდებარეობს. შესაბამისად, თუ გარიგების გუნდში არიან პირები სხვა ფირმიდან, შესაძლოა ფირმას ან გარიგების პარტნიორს განსხვავებული ზომების მიღება დასჭირდეს ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების რეალიზებისთვის ამ პირთა სამუშაოსთან მიმართებით.

გ24. კერძოდ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ფირმას ან გარიგების პარტნიორს შესაძლოა ფირმის პერსონალის მიმართ გამოსაყენებელი პოლიტიკისა და პროცედურებისგან განსხვავებული ზომების გატარებას ავალდებულებდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც არკვევენ, სხვა ფირმიდან მოწვეული პირი:

- არის თუ არა აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე. მაგალითად, ამ

პირზე არ გავრცელდება ფირმის პერსონალის დაქირავებისა და სწავლების პროცესები და, მაშასადამე, ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების მიღება შესაძლებელია სხვა საშუალებით, მაგალითად ინფორმაციის მოპოვებით სხვა ფირმიდან, ან ლიცენზიის გამცემი ან სარეგისტრაციო ორგანოდან. ასს 600-ის მე-19 და გ38 პუნქტები შეიცავს მითითებებს კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად;

- იცნობს თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს. მაგალითად, ამ პირზე არ გავრცელდება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების სწავლებისთვის დადგენილი ფირმის პროცესი. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ამის დადგენა შესაძლებელია სხვა საშუალებით, როგორიცაა ამ პირისთვის ინფორმაციის, სახელმძღვანელოების ან ინსტრუქციების მიწოდება, რომლებიც შეიცავს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება მოცემულ აუდიტის გარიგებასა და ამ პირს;
- დაადასტურებს თუ არა თავის დამოუკიდებლობას. მაგალითად, იმ პირებს, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან ფირმის პერსონალს, შესაძლოა არ ჰქონდეთ იმის შესაძლებლობა, რომ დამოუკიდებლობის განაცხადები შეავსონ უშუალოდ ფირმის დამოუკიდებლობის სისტემებში. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს, რომ ასეთ პირებს აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით თავიანთი დამოუკიდებლობის მტკიცებულებების წარმოდგენა შეუძლიათ სხვა ფორმით, როგორიცაა, მაგალითად წერილობითი დასტური.

გ25. როდესაც ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები კონკრეტული ზომების გატარებას მოითხოვს გარკვეულ გარემოებებში (მაგ., კონსულტაციის გავლას კონკრეტული საკითხის შესახებ), შესაძლოა აუცილებელი იყოს ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება იმ პირებისთვის, რომლებიც ფირმის პერსონალს არ მიეკუთვნებიან. მაშინ ასეთი პირები შეძლებენ გარიგების პარტნიორის გაფრთხილებას საჭიროების შემთხვევაში, რაც გარიგების პარტნიორს ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების საშუალებას მისცემს. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტში, თუ კომპონენტის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს კომპო-

ნენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით და გამოავლენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ რთულ ან სადავო საკითხს, რომელზეც სავალდებულოა კონსულტაციის გავლა[25] ჯგუფის აუდიტორის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორი შეძლებს ასეთი საკითხის შესახებ ჯგუფის გარიგების გუნდის ინფორმირებას.

ფირმა (იხ. პუნქტი 12(ე))

გ26. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“ განმარტება შესაძლოა განსხვავდებოდეს წინამდებარე ასს-ში მოყვანილი განმარტებისგან.

„ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ (იხ. პუნქტები 12(ვ) – 12(ზ))

გ27. სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში მოცემული „ფირმის“, „ქსელის“ ან ქსელის ფირმის“ განმარტებებიც შესაძლოა განსხვავდებოდეს ამ ასს-ში მოყვანილი განმარტებებისაგან. ბესსს-ის კოდექსიც შეიცავს მითითებებს ტერმინებთან „ქსელი“ და „ქსელის ფირმა“ დაკავშირებით. ქსელები და ქსელის სხვა ფირმები შეიძლება სხვადასხვაგვარად იყოს ორგანიზებული, მაგრამ ყველა შემთხვევაში ისინი ფირმისთვის გარე მხარეები არიან. ქსელებთან დაკავშირებული წინამდებარე ასს-ის დებულებების გამოყენება ასევე შესაძლებელია ნებისმიერი სტრუქტურის ან ორგანიზაციის მიმართ, რომელიც არ არის ფირმის ნაწილი, მაგრამ არსებობს ქსელში.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე (იხ. მე-13-15 პუნქტები)

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე

გ28. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ფირმის მმართველობასა და ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული ხარისხის მიზნების დადგენას, რომლებიც ხელს უწყობს ხარისხის მართვის სისტემის შექმნას, დანერგვასა და ფუნქციონირებას. გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე გამყარებულია ფირმის კულტურით, რომელიც წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ერთგულებას. ასს 220-ის მე-13 და მე-14 პუნქტების მოთხოვნების შესრულებისას გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრებს უშუალოდ მიაწოდოს ინფორმაცია და ეს ინფორმაცია გაამყაროს პირადი ქცევითა და მოქმედებებით (მაგ., პირადი მაგალი-

25. იხ. 35-ე პუნქტი.

თით). კულტურა, რომელიც ხარისხის მიმართ ერთგულებას წარმოაჩენს, შემდგომ ფორმირდება და განმტკიცდება გარიგების გუნდის წევრების მეშვეობით, ვინაიდან ისინი წარმოაჩენენ მოსალოდნელ ქცევას გარიგების შესრულების პროცესში.

გრადაცია

გ29. ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულების დემონსტრირებაზე მიმართული გარიგების პარტნიორის ქმედებების ხასიათი და მასშტაბი შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ბევრ ფაქტორზე, მათ შორის, ფირმისა და გარიგების გუნდის სიდიდეზე, სტრუქტურაზე, ფირმის გეოგრაფიულ გაფანტულობასა და სირთულეზე, ასევე აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებზე. შედარებით მცირე გარიგების გუნდის შემთხვევაში, რომელიც რამდენიმე წევრისგან შედგება, შესაძლოა საკმარისი იყოს სასურველ კულტურაზე ზემოქმედება უშუალო ურთიერთქმედებითა და ქცევით, ხოლო გარიგების უფრო დიდ გუნდში, რომლის წევრებიც მრავალ ადგილას არიან გაფანტული, გაცილებით მეტად ფორმალიზებული კომუნიკაცია იქნება აუცილებელი.

საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობა

გ30. აუდიტის გარიგებაში საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობის დემონსტრირება გარიგების პარტნიორს სხვადასხვაგვარად შეუძლია, მათ შორის:

- პასუხისმგებლობის აღებით გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე ასს 220-ის მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ასეთი ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის შეცვლით გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

კომუნიკაცია

გ31. კომუნიკაცია/ინფორმაციის გაცვლა არის საშუალება, რომლის მეშვეობით გარიგების გუნდი დროულად აზიარებს სათანადო ინფორმაციას ამ ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად და, ამგვარად, ხელს უწყობს აუდიტის გარიგების ხარისხის უზრუნველყოფას. ინფორმაციის გაცვლა შესაძლებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ან:

ა) ფირმასთან (მაგ., პირებთან, რომლებიც გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში, მათ

შორის, მათთან, ვისაც საბოლოო ან ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრიათ ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაზე);

ბ) აუდიტში მონაწილე სხვა პირებთან (მაგ., შიდა აუდიტორები, რომლებიც უშუალო დახმარებას[26] უწევენ გარე აუდიტორს ან აუდიტორის გარე ექსპერტი[27]); და

გ) მხარეებთან, რომლებიც გარე მხარეები არიან ფირმისთვის (მაგ., დამკვეთის ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ან მარეგულირებელი ორგანოები).

გ32. აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეხება გარიგების გუნდის წევრებთან ეფექტური კომუნიკაციის შესაფერისი საშუალებების განსაზღვრას. მაგალითად, სათანადო ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის უზრუნველსაყოფად ფირმას შეუძლია სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენება გარიგების გუნდის წევრებს შორის ინფორმაციის გაცვლის ხელშესაწყობად, როდესაც ისინი სამუშაოს ასრულებენ სხვადასხვა გეოგრაფიულ წერტილში.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ33. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელია, გარიგების გუნდის წევრების ყურადღება გაამახვილოს გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედების მნიშვნელობაზე აუდიტის ჩატარებისას. ზოგიერთი აუდიტის გარიგების პირობები შესაძლოა ზეწოლას ქმნიდეს გარიგების გუნდზე, ხელს უშლიდეს პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენას აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისას და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების შეფასების პროცესში. მაშასადამე, ასს 300-ის შესაბამისად აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას გარიგების გუნდს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, არსებობს თუ არა ასეთი პირობები მოცემულ აუდიტის გარიგებაში, ხოლო თუ არსებობს, რა ზომების მიღება შეიძლება დასჭირდეს ფირმას ამგვარი დაბრკოლებების შესასუსტებლად.

---

26. იხ. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), პუნქტი გ41.

27. იხ. ასს 620, პუნქტები 11 (გ) და გ30.

გ34. გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის ხელშემშლელ ფაქტორებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება:

- საბიუჯეტო შეზღუდვები, რომლებიც შესაძლოა ხელს უშლიდეს საკმარისად გამოცდილი ან ტექნიკურად კვალიფიციური რესურსების, მათ შორის ექსპერტების გამოყენებას, რაც აუცილებელია ისეთი სუბიექტების აუდიტისთვის, სადაც ტექნიკური ცოდნა ან სპეციალიზებული უნარები აუცილებელია რისკების ეფექტური შესწავლის, შეფასებისა და მათზე ეფექტურად რეაგირებისთვის და ხელმძღვანელობის არგუმენტირებული ოპონირებისთვის;
- მჭიდრო ვადები, რამაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა იქონიოს როგორც სამუშაოს შემსრულებელთა ქცევაზე, ისე იმ პირებზე, რომლებიც გარიგების გუნდს ხელმძღვანელობას და ზედამხედველობას უწევენ და მიმოიხილავენ მათ სამუშაოს. მაგალითად, გარედან დროის შეზღუდვამ შესაძლოა ხელი შეუშალოს რთული ინფორმაციის ეფექტური ანალიზის ჩატარებას;
- ხელმძღვანელობასთან თანამშრომლობის გარეშე მუშაობა ან ხელმძღვანელობის მხრიდან მიზანშეუწონელი ზეწოლა, რაც, სავარაუდოდ, უარყოფით გავლენას იქონიებს გარიგების გუნდის შესაძლებლობებზე რთული ან სადავო საკითხების გადაჭრის საკითხში;
- სუბიექტისა და მისი გარემოს, მისი შიდა კონტროლის სისტემისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების არასაკმარისი ცოდნა, რამაც შესაძლოა შეზღუდოს გარიგების გუნდის სათანადო განსჯის უნარი და იმის შესაძლებლობა, რომ გაცნობიერებულად დააყენონ ეჭვქვეშ ხელმძღვანელობის მტკიცებები;
- ჩანაწერებზე, სუბიექტის ობიექტებზე, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვებთან წვდომის სირთულე, რამაც შესაძლოა გარიგების გუნდის მიკერძოება გამოიწვიოს აუდიტის მტკიცებულებების წყაროების შერჩევისას და ასევე უბიძგოს მათ აუდიტის მტკიცებულებების მოძიებისკენ უფრო მარტივად ხელმისაწვდომი წყაროებიდან;
- ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებზე გადაჭარბებული მინდობა, რის გამოც გარიგების გუნდმა შესაძლოა კრიტიკულად არ შეაფასოს უდიტის მტკიცებულებები.

გ35. აუდიტორის გაცნობიერებულმა ან გაუცნობიერებელმა მიკერძოებამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების გუნდის პროფესიულ განსჯაზე, მათ შორის, აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისას, ან აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას. აუდიტორის გაუცნობიერებელმა მიკერძოებამ შესაძლოა ხელი შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას და, მაშასადამე, გარიგების გუნდის პროფესიული განსჯის გონივრულობას ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებისას. ამგვარი გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითებია:

- ხელმისაწვდომობის მიკერძოება, რაც გულისხმობს უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭების ტენდენციას ისეთ მოვლენებსა თუ გამოცდილებაზე, რასაც უცებ გაიხსენებენ ან ადვილად არის ხელმისაწვდომი;
- დადასტურების მიკერძოება, რაც გულისხმობს უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭების ტენდენციას იმ ინფორმაციისთვის, რომელიც არსებულ მოსაზრებას ადასტურებს, ვიდრე ისეთი ინფორმაციისთვის, რომელიც ეწინააღმდეგება ან ეჭვქვეშ აყენებს მას;
- ჯგუფური აზროვნება, რაც გულისხმობს ჯგუფის მიერ ცალკეული ინდივიდების ინდივიდუალური კრეატიულობისა და პასუხისმგებლობის უგულებელყოფის ტენდენციას, რის შედეგადაც გადაწყვეტილებები მიიღება საკმარისი კრიტიკული მსჯელობის/დასაბუთების ან ალტერნატიული ვარიანტების განხილვის გარეშე;
- ზედმეტი თავდაჯერებულობის მიკერძოება, რაც გულისხმობს რისკის, მსჯელობის ან გადაწყვეტილების ზუსტი შეფასების საკუთარი უნარის გადაჭარბებულად შეფასების ტენდენციას;
- ფოკალიზმი („ღუზის ეფექტი“), რაც გულისხმობს მიღებული ინფორმაციის საწყისი (პირველი) ნაწილის დასაყრდენად („ღუზად“) მიჩნევის ტენდენციას, რომლის გავლენით სათანადოდ ვერ ფასდება შემდგომში მიღებული ინფორმაცია;
- ავტომატიზაციისადმი მიკერძოება, რაც გულისხმობს ავტომატიზებული სისტემების მიერ გენერირებული შედეგებისთვის უპირატესობის მინიჭების ტენდენციას მაშინაც კი, თუ საღი აზრი (არგუმენტაცია) ან საწინააღმდეგო ინფორმაცია ეჭვს ბადებს იმის თაობაზე, არის თუ არა ამგვარი შე-

დეგი სანდო ან მიზნისთვის გამოსადეგი.

გ36. გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმის ხელშემშლელი ფაქტორების ზემოქმედების შესასუსტებლად გარიგების გუნდს შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი ზომების მიღება:

- სიფხიზლის შენარჩუნებას აუდიტის გარიგების ხასიათის ან გარემოებების ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომლებიც გარდუვალად გამოიწვევს დამატებითი ან განსხვავებული რესურსების საჭიროებას გარიგების შესასრულებლად და დამატებითი ან განსხვავებული რესურსების მოთხოვნას ფირმაში იმ პირებისგან, რომლებიც პასუხს აგებენ გარიგებისთვის რესურსების გამოყოფაზე ან განაწილებაზე;
- გარიგების გუნდისთვის მკაფიო ინფორმაციის მიწოდება ისეთი შემთხვევების ან სიტუაციების შესახებ, როდესაც შედარებით უფრო მაღალია აუდიტორის გაუცნობიერებელი ან გაცნობიერებული მიკერძოების მიმართ მოწყვლადობის ხარისხი (მაგ., სფეროები, რომლებიც უფრო მეტ განსჯას საჭიროებს) და განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრებისგან რჩევის მიღების მნიშვნელობაზე აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას;
- გარიგების გუნდის შემადგენლობის შეცვლა, მაგალითად გარიგებაში უფრო გამოცდილი პირების ჩართვის მოთხოვნა, რომლებსაც უფრო მეტი/ფართო უნარები ან ცოდნა და გამოცდილება გააჩნიათ კონკრეტულ სფეროში;
- გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების ჩართვა დამკვეთის ხელმძღვანელობის იმ წარმომადგენლებთან ურთიერთობაში, რომლებთანაც ურთიერთობა რთულია ან გამოწვევებით აღსავსე;
- სპეციალიზებული უნარებისა და ცოდნის მქონე გარიგების გუნდის წევრების ან აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა გარიგების გუნდის დასახმარებლად აუდიტის რთულ ან სუბიექტურ სფეროებში;
- გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის ან მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის შეცვლა ამ პროცესში გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების ჩართვით, უფრო ხშირი პირადი ზედამხედველობით, ან გარკვეული სამუშაო დოკუმენტების უფრო სიღრმისეული მიმოხილვით, რომლებიც ეხება:
  - აუდიტის რთულ ან სუბიექტური სფეროებს;

- სფეროებს, რომლებიც რისკის ქვეშ აყენებს აუდიტის ხარისხს;
- სფეროებს, რომლებთანაც დაკავშირებულია თაღლითობის რისკი; და
- კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებს.

- მოლოდინის განსაზღვრა გარიგების გუნდის წევრებისთვის, კერძოდ:
  - ნაკლებად გამოცდილი წევრები ხშირად და დროულად უნდა მიმართავდნენ რჩევის მისაღებად გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებს ან გარიგების პარტნიორს; და
  - გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრები ხელმისაწვდომნი უნდა იყვნენ გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრებისთვის აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას და დადებითად და დროულად რეაგირებდნენ მათ მოსაზრებებზე, ასევე რჩევის ან დახმარების თხოვნაზე.
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, როდესაც გარიგების გუნდი მიზანშეუწონელ ზეწოლას განიცდის ხელმძღვანელობის მხრიდან ან პრობლემებს აწყდება დოკუმენტებთან, სუბიექტის ობიექტებთან, გარკვეულ თანამშრომლებთან, მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან ან სხვა პირებთან წვდომის საკითხში, ვისგანაც შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

პროცედურების ან ამოცანების შესრულების, ან ზომების გატარების დელეგირება გარიგების გუნდის სხვა წევრებზე (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ37. როდესაც პროცედურების ან ამოცანების შესრულება, ან ზომების გატარება დავალებული აქვთ გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, გარიგების პარტნიორს სხვადასხვაგვარად შეუძლია აუდიტის გარიგებაში საკმარისი და ადეკვატური ჩართულობის დემონსტრირება, მათ შორის შემდეგი საშუალებებით:

- დავალების შემსრულებელ პირთა ინფორმირება მათი პასუხისმგებლობისა და უფლებამოსილების, სამუშაოს მოცულობისა და მიზნების შესახებ; ასევე ნებისმიერი აუცილებელი ინსტრუქციისა და სხვა სათანადო ინფორმაციის მიწოდება;
- დავალების შემსრულებელი პირების ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა;

- დავალების შემსრულებელი პირების სამუშაოს მიმოხილვა მათ მიერ გამოტანილი დასკვნების შესაფასებლად, 29–34-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებასთან ერთად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული (იხ. პუნქტები 16-21-ე)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტები 1-ლი, 16-21-ე))

გ38. ასს 200[28] აუდიტორს ავალდებულებს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დაცვას, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა განსხვავდებოდეს გარიგების ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული გარკვული მოთხოვნები შესაძლოა ეხებოდეს მხოლოდ საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტს. ასს 600, წინამდებარე ასს-ით განსაზღვრული მოთხოვნების გარდა, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს მოიცავს კომპონენტის აუდიტორებისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ ინფორმირებასთან დაკავშირებით.

გ39. აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით, ზოგიერთი კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გარკვეული ასპექტები, მაგალითად, რომლებიც კანონმდებლობის დარღვევას ეხება, შესაძლოა დაკავშირებული იყოს გარიგებასთან, მაგალითად ის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც ფულის გათეთრებას, კორუფციას ან მექრთამეობას ეხება.

გ40. ფირმის საინფორმაციო სისტემა და ფირმის მიერ უზრუნველყოფილი რესურსები გარიგების გუნდს შესაძლოა დაეხმაროს კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გააზრებასა და შესრულებაში. მაგალითად, ფირმას შეუძლია:

- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდებს;

28. ასს 200, პუნქტები მე-14 და გ16 – გ19.

- გარიგების გუნდებისთვის ჩაატაროს ტრენინგები სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ;
- შეიმუშაოს სახელმძღვანელოები და მითითებები (ე.ი. ინტელექტუალური რესურსები), რომლებიც შეიცავს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დებულებებს და მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება ეს დებულებები ფირმისა და მისი გარიგებების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით;
- დაავალოს პერსონალს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულების მართვა და მონიტორინგი (მაგ., ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების შესრულების შესახებ წერილობითი დასტურის მოპოვებას სულ მცირე ყოველწლიურად მაინც მთელი პერსონალისგან, რომელსაც სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად დამოუკიდებლობა მოეთხოვებათ) ან უზრუნველყოს კონსულტაციის ორგანიზება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ;
- გარიგების გუნდის წევრებისთვის დააწესოს პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც მათ დაავალდებულებს შესაფერისი და საიმედო ინფორმაციის მიწოდებას შესაბამისი მხარეებისთვის ფირმაში ან გარიგების პარტნიორისთვის, კერძოდ, რომელიც ითვალისწინებს, რომ გარიგების გუნდმა:
    - ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ფირმას დამკვეთის გარიგებებისა და მომსახურებების, მათ შორის არამარწმუნებელი მომსახურების შესახებ, რათა ფირმამ შეძლოს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენა გარიგების პერიოდისა და განსახილველი საგნით მოცული პერიოდის განმავლობაში;
    - ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ფირმას ისეთი გარემოებებისა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებმაც შესაძლოა საფრთხე შეუქმნას დამოუკიდებლობას, რათა ფირმამ შეაფასოს, არის თუ არა ასეთი საფრთხე მისაღები დონის, ხოლო თუ არ არის, რეაგირება მოახდინოს მასზე – ან აღმოფხვრას, ან მისაღებ დონემდე შეამციროს;
    - დროულად აცნობოს ფირმას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების ნებისმიერი დარღვევის ფაქტის შესახებ.

გ41. გარიგების პარტნიორს გ40 პუნქტში აღწერილი ინფორმაცია, ინფორმირებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და რესურსები შეუძლია გაითვალისწინოს იმის დასადგენად, შეუძლია თუ არა გარიგების პარტნიორს ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულებისას.

გ42. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ღია და ჯანსაღმა კომუნიკაციამ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ ინფორმაციის გაცვლასთან დაკავშირებით შესაძლოა ასევე ხელი შეუწყოს:

- გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას იმ ეთიკურ მოთხოვნებზე, რომლებიც შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის კონკრეტული გარიგებისთვის; და
- გარიგების პარტნიორის ინფორმირებას ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც სასარგებლოა გარიგების გუნდისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების გასააზრებლად და შესასრულებლად და ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების შესასრულებლად.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენა და შეფასება (იხ. პუნქტები მე-17–18)

გ43. ხმსს 1-ის თანახმად, ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები, რომლებიც სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის გარიგების გუნდის წევრების დამოუკიდებლობას ეხება, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოვლენასთან, შეფასებასა და მათზე რეაგირებასთან დაკავშირებულ პოლიტიკასა და პროცედურებს მოიცავს.

გ44. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შესაძლოა შეიცავდეს დებულებებს, რომლებიც ეხება საფრთხეების გამოვლენასა და შეფასებას და ასევე მათზე რეაგირების ზომებს. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსში ახსნილია, რომ პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების ძირითადი პრინციპის დაცვას შესაძლოა ანგარების საფრთხე შეექმნას, თუ აუდიტის ჩასატარებლად დაწესებული საზღაური იმდენად მცირეა, რომ რთული იქნება გარიგების შესრულება პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად.[29]

29. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 330.3 გ2.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ45. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმას ევალება პოლიტიკის ან პროცედურების დაწესება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის გამოვლენასთან, ინფორმირებასთან, შეფასებასა და ანგარიშის წარდგენასთან დაკავშირებით და დარღვევების მიზეზებსა და შედეგებზე ადეკვატური და დროული რეაგირებისთვის.

სათანადო ზომების გატარება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ46. სათანადო ზომები შესაძლოა იყოს, მაგალითად:

- ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულება, რომლებიც ეხება სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევას, მათ შორის შესაფერისი პირების ინფორმირებას ან კონსულტაციისთვის შესაფერისი პირებისთვის მიმართვას, რათა სათანადო ზომები გატარდეს, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, დისციპლინური ზომები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება;
- მარეგულირებელი ორგანოების ან პროფესიული ორგანიზაციების ინფორმირება. გარკვეულ გარემოებებში მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირება შესაძლოა კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს;
- იურიდიული კონსულტაციის გავლა;
- აუიტის გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ამის გაკეთება არ ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას.

აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე შესასრულებელი მოთხოვნა (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ47. ასს 700-ის (გადასინჯული) თანახმად, აუდიტორის დასკვნა უნდა შეიცავდეს განაცხადს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორი სუბიექტისგან დამოუკიდებელია მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად და აუდიტორმა შეასრულა აუდიტორის სხვა ეთიკური პასუხისმგებლობებიც აღნიშნული მოთხოვნების შესაბამისად.[30] აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი განცხადებებისთვის საფუძველს ქმნის წინამდებარე ასს-ის 16–21-ე პუნქტებით გათვალისწინებული პროცედურების ჩატარება.

30. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი 28 (გ).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ48. კანონმდებლობით განსაზღვრული ზომები შესაძლოა ადგენდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მექანიზმებს. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ან აუდიტორულ ფირმებს, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტს ატარებენ გენერალური აუდიტორის სახელით, მე-16 პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად შესაძლოა დასჭირდეთ თავიანთი მიდგომის ადაპტირება კონკრეტულ იურისდიქციაში მოქმედი მანდატიდან გამომდინარე. ეს ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის მანდატით ნებადართული არ არის აუდიტის გარიგებიდან გასვლა, ან იკრძალება ისეთი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება საჯარო ანგარიშის საშუალებით, რაც კერძო სექტორში გამოიწვევდა აუდიტორის გარიგებიდან გასვლას.

დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელება
(იხ. 22-24-ე პუნქტები)

გ49. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნების დადგენას, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას.

გ50. ქვემოთ მითითებული ინფორმაცია გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დაეხმაროს იმის დადგენაში, ადეკვატურია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები:

- ძირითადი მესაკუთრეების, ხელმძღვანელობის ძირითადი ბირთვისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნება და ეთიკური ღირებულებები;
- ხელმისაწვდომია თუ არა გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები;
- გაცნობიერებული აქვთ თუ არა ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გარიგებასთან დაკავშირებული თავიანთი პასუხისმგებლობები;
- აქვს თუ არა გარიგების გუნდს გარიგების შესასრულებლად; აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო;

- მიმდინარე ან წინა გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები გავლენას ახდენს თუ არა გარიგების გაგრძელებაზე.

გ51. ხმსს 1-ის თანახმად, დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღებისას ფირმა ვალდებულია მიმართოს განსჯას იმის დასადგენად, ფირმას შეუძლია თუ არა მოცემული გარიგების შესრულება პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. გარიგების პარტნიორს შეუძლია ფირმის მიერ ზემოაღნიშნული პროცედურების ფარგლებში განხილული ინფორმაციის გამოყენება იმის შესაფასებლად, ადეკვატურია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები. თუ გარიგების პარტნიორს აეჭვებს გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურობა, მას აღნიშნული დასკვნების საფუძვლის განხილვა შეუძლია იმ პირებთან, რომლებიც ჩართული იყვნენ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებულ პროცესში/პროცედურებში.

გ52. თუ გარიგების პარტნიორი უშუალოდ მონაწილეობდა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებულ პროცესში/პროცედურებში, მისთვის ცნობილი იქნება ინფორმაცია, რომელიც ფირმამ მოიპოვა ან გამოიყენა ზემოაღნიშნული დასკვნების გამოსატანად. ასეთი უშუალო ჩართულობა შესაძლოა ასევე საფუძველს ქმნიდეს გარიგების პარტნიორის დასარწმუნებლადაც იმაში, რომ ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები შესრულდა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია.

გ53. ზემოაღნიშნული პროცედურების ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა გარიგების პარტნიორს დაეხმაროს ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულებასა და შემდგომი სამოქმედო კურსის შესახებ დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს:

- ინფორმაციას სუბიექტის სიდიდის, სირთულისა და ტიპის, მათ შორის, იმის შესახებ, არის თუ არა ეს ჯგუფის აუდიტი,

რომელ დარგში ფუნქციონირებს სუბიექტი და რომელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;

- სუბიექტის გრაფიკს ანგარიშის წარდგენის შესახებ, მაგალითად, აუდიტის შუალედურ ან საბოლოო სტადიაზე;
- ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით – ინფორმაციას მშობელ საწარმოსა და მის კომპონენტებს შორის მაკონტროლებელი ურთიერთობების ტიპის შესახებ; და
- წინა პერიოდის აუდიტის გარიგების შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები სუბიექტში ან მისი საქმიანობის დარგში, რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი რესურსების ტიპზე, ასევე გარიგების გუნდის სამუშაოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის განსახორციელებლად საჭირო მეთოდებზე.

გ54. დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცესის ფარგლებში მოპოვებული ინფორმაცია შესაძლოა შესაფერისი იყოს ასევე როგორც სხვა ასს-ების, ისე წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებული მოთხოვნების:

- აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება, ასს 210-ის შესაბამისად[31].
- შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, ასს 315-ისა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 240-ის[32] შესაბამისად;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში – ჯგუფის, მისი კომპონენტების და მათი გარემოს შესწავლა ასს 600-ის შესაბამისად და კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა;
- ასს 620-ის შესაბამისად იმის დადგენა, აუცილებელია თუ არა გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვა, ხოლო თუ საჭიროა, რა სახით უნდა მოხდეს ეს; და
- სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა ასს 260[33]-ის (გადასინ-

31. ასს 210 - *„აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“*, მე-9 პუნქტი.

32. ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.*

33. ასს 260 (გადასინჯული) – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“.*

ჯული) და ასს 265-ის[34] შესაბამისად.

გ55. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები აუდიტორს შესაძლოა ავალდებულებდეს, რომ აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებამდე წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის შეფასებით, აუცილებელია შემცვლელი კანდიდატისთვის მოცემულ გარიგებაზე დათანხმების გადაწყვეტილების მიღებამდე. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი 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 წინამორბედ აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შემცვლელი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა შესაფერისი ფაქტი და ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევის შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებელია შემცვლელი კანდიდატისთვის მოცემულ გარიგებაზე დათანხმების გადაწყვეტილების მისაღებად.

გ56. თუ ფირმას კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას, ასეთ შემთხვევაში გარიგების პარტნიორს შეუძლია გაითვალისწინოს ფირმის მიერ გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია.

გ57. აუცილებელ ზომებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას გარიგების პარტნიორმა და ფირმამ შესაძლოა დაასკვნან, რომ მიზანშეწონილია აუდიტის გარიგების გაგრძელება. თუ ასე მოხდება, გარიგების პარტნიორი და ფირმა განსაზღვრავენ გარიგების დონეზე გასატარებელ დამატებით აუცილებელ ზომებს (მაგ., დამატებითი თანამშრომლების ან კონკრეტული სფეროს სპეციალისტი თანამშრომლების ჩართვა გარიგების გუნდში). თუ გარიგების პარტნიორი კიდევ არის რაიმე საკითხით უკმაყოფილო ან კმაყოფილი არ არის საკითხის მოგვარებით, შესაძლებელია აზრთა სხვადას-

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

ხვაობის გადაჭრის შესახებ ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. 22-24-ე პუნქტები)

გ58. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორს შესაძლოა საკანონმდებლო პროცედურების შესაბამისად ნიშნავდნენ და მას არ დასჭირდეს აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ყველანაირი პოლიტიკის ან პროცედურის განსაზღვრა. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებისთვის რისკის შეფასებისა და საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესრულებისას შესაძლოა სასარგებლო და მნიშვნელოვანი იყოს 22–24-ე და გ49–გ57 პუნქტებში ჩამოყალიბებული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებას.

გარიგების რესურსები (იხ. 25-28-ე პუნქტები)

გ59. ხმსს 1-ის თანახმად, აუდიტის გარიგების შესასრულებლად ფირმის მიერ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები მოიცავს:

- ადამიანურ რესურსებს;
- ტექნოლოგიურ რესურსებს; და
- ინტელექტუალურ რესურსებს.

გ60. აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს ძირითადად გამოყოფს ან ხელმისაწვდომს ხდის ფირმა, თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ აუდიტის გარიგებისთვის რესურსებს თვითონ გარიგების გუნდი მოიპოვებდეს. მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს კანონმდებლობით ან სხვა მიზეზით მოეთხოვება აუდიტის მოსაზრების გამოთქმა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და კომპონენტის აუდიტორი კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ იმავდროულად დანიშნულია აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ჯგუფის გარიგების გუნდის სახელით.[35] ასეთ შემთხვევაში, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების პარტნიორს ავალდებულებდეს განსხვავებული ზომების მიღებას, როგორიცაა ინფორმაციის მოთხოვნა კომპონენტის აუდიტორისგან იმის დასადგენად, საკმარისი და

35. ასს 600, მე-3 პუნქტი.

ადეკვატური რესურსები არის თუ არა გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი.

გ61. 25-ე და 26-ე პუნქტების მოთხოვნების შესრულებისას, გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა სასარგებლო იყოს იმის განხილვა, გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების ეთიკური პრინციპის დაცვის საშუალებას იძლევა თუ არა.

ადამიანური რესურსები

გ62. ადამიანურ რესურსებში იგულისხმება გარიგების გუნდის წევრები (იხ. ასევე პუნქტები გ5, გ15–გ21) და, შესაბამის შემთხვევაში, აუდიტორის გარე ექსპერტი და პირები სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებიდან, რომლებიც უშუალო დახმარებას უწევენ გარე აუდიტორებს აუდიტთან დაკავშირებით.

ტექნოლოგიური რესურსები

გ63. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით ტექნოლოგიური რესურსების გამოყენება შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში. ტექნოლოგიურმა ინსტრუმენტებმა შესაძლოა აუდიტორს აუდიტის უფრო პროდუქტიულად და ეფექტიანად მართვის საშუალებას მისცეს. გარდა ამისა, ტექნოლოგიურმა ინსტრუმენტებმა აუდიტორს შესაძლოა დიდი მოცულობის მონაცემების გაცილებით მარტივად შეფასების საშუალებაც მისცეს, მაგალითად, სიღრმისეული ანალიზის ჩასატარებლად, უჩვეულო ტენდენციების გამოსავლენად ან ხელმძღვანელობის მტკიცებების გაცილებით ეფექტიანად ოპონირებისთვის, რაც გაზრდის აუდიტორების მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის შესაძლებლობას. ტექნოლოგიური ინსტრუმენტების გამოყენება ასევე შესაძლებელია შეხვედრების ჩასატარებლად და კომუნიკაციის ინსტრუმენტებით გარიგების გუნდის უზრუნველსაყოფად. თუმცა, ასეთი ტექნოლოგიური რესურსების არასათანადო გამოყენებამ შესაძლოა გაზარდოს გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის შექმნილ ინფორმაციაზე გადაჭარბებულად მინდობის რისკი, ან შექმნას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მაგალითად, კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევის საფრთხე.

გ64. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების გუნდისთვის აუცილებელ მოსაზრებებს ან ადგენდეს მათ პასუხისმგებლობას ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც გარიგე-

ბის გუნდი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად იყენებს ფირმის მიერ დამტკიცებულ ტექნოლოგიურ რესურსებს და მოითხოვდეს სპეციალიზებული უნარების ან გამოცდილების მქონე პირების ჩართვას შედეგების შეფასებაში ან ანალიზში.

გ65. როდესაც გარიგების პარტნიორი სხვა ფირმიდან მოწვეული პირებისგან მოითხოვს გარკვეული ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებას აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ამ პირებთან კომუნიკაცია შესაძლოა იმის აუცილებლობაზე მიუთითებდეს, რომ ასეთი ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება უნდა შეესაბამებოდეს გარიგების გუნდის ინსტრუქციებს.

გ66. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა პირდაპირ კრძალავდეს გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების ან სტ გამოყენებითი პროგრამების გარკვეული ფუნქციური შესაძლებლობების გამოყენებას (მაგ., პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც ჯერ არ დაუმტკიცებია ფირმას გამოსაყენებლად). მეორე მხრივ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა გარიგების გუნდს ავალდებულებდეს გარკვეული ზომების გატარებას ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებამდე, რომელიც ფირმის მიერ არ არის დამტკიცებული, რათა დადგინდეს, რომ პროგრამა შესაფერისია გამოსაყენებლად, მაგალითად, მოითხოვდეს:

- რომ გარიგების გუნდს ჰქონდეს სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოსაყენებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები;
- სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობისა და უსაფრთხოების ტესტირებას;
- კონკრეტული დოკუმენტაციის ჩართვას აუდიტის ფაილში.

გ67. გარიგების პარტნიორს შეუძლია პროფესიულ განსჯას მიმართოს იმის დასადგენად, მიზანშეწონილია თუ არა სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენება აუდიტის კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებით, ხოლო თუ მიზანშეწონილია, როგორ უნდა გამოიყენონ. გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტის კონკრეტულ გარიგებაში კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ფირმას არ დაუმტკიცებია გამოსაყენებლად, შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- შეესაბამება თუ არა სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენება

და უსაფრთხოება ფირმის პოლიტიკასა და პროცედურებს;

- სტ გამოყენებითი პროგრამა მუშაობს თუ არა მიზნის შესაბამისად;
- აქვს თუ არა პერსონალს სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენებისთვის აუცილებელი კომპეტენცია და შესაძლებლობები.

ინტელექტუალური რესურსები

გ68. ინტელექტუალური რესურსები მოიცავს, მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგიას, დანერგვის ინსტრუმენტებს, აუდიტის სახელმძღვანელოებს, სანიმუშო პროგრამებს, შაბლონებს, საკონტროლო კითხვარებს ან ფორმებს.

გ69. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით ინტელექტუალური რესურსების გამოყენებამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს პროფესიული სტანდარტების, კანონმდებლობისა და ფირმის შესაბამისი პოლიტიკის ან პროცედურების ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას. ამ მიზნით, გარიგების გუნდს ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად შესაძლოა მოეთხოვებოდეს ფირმის აუდიტის მეთოდოლოგიის, კონკრეტული ინსტრუმენტებისა და მითითებების/ინსტრუქციების გამოყენება. გარიგების გუნდს, გარიგების ხასიათისა და გარემოებების საფუძველზე, ასევე შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, რამდენად მიზანშეწონილი და რელევანტურია სხვა ინტელექტუალური რესურსების, მაგალითად დარგის მეთოდოლოგიისა და შესაბამისი ინსტრუქციებისა თუ დამხმარე საშუალებების გამოყენება.

გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები
(იხ. 25-ე პუნქტი)

გ70. როდესაც გარიგების პარტნიორი აფასებს, გარიგების შესასრულებლად საკმარისი და ადეკვატური რესურსები არის თუ არა გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი გარიგების გუნდისთვის, გარიგების პარტნიორს, ჩვეულებრივ, შეუძლია ფირმის შესაბამის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე (მათ შორის რესურსებზე) დაყრდნობა, რომლებიც აღწერილია გ6 პუნქტში. მაგალითად, აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ფირმის მიერ დამტკიცებული ტექნოლოგიების გამოყენებისას გარიგების პარტნიორმა ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე შესაძლოა შეძლოს ფირმის ტექნოლოგიური განვითარების, ტექნოლოგიების დანერგვისა და ტექნიკური მომსახურების პროგრამებზე დაყრდნობა.

გარიგების გუნდის კომპეტენცია და შესაძლებლობები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ71. როდესაც გარიგების პარტნიორი ადგენს, აქვს თუ არა გარიგების გუნდს სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ანალოგიური ხასიათისა და სირთულის აუდიტის გარიგებების შესრულების მიდგომების ცოდნა და შესაბამისი პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც გუნდის წევრებს მიღებული აქვთ სათანადო ტრენინგებიდან და გარიგებებში მონაწილეობიდან;
- პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების ცოდნა;
- გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
- სუბიექტის მიერ გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების ან ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების ცოდნა, რომლებიც გარიგების გუნდმა უნდა გამოიყენოს აუდიტის გარიგების დაგეგმვისა და შესრულებისას;
- დამკვეთის სფეროს საქმიანობის შესაბამისი დარგების ცოდნა;
- პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენისა და პროფესიული განსჯის უნარი;
- ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების ცოდნა.

გ72. შიდა აუდიტორები და აუდიტორის გარე ექსპერტები არ არიან გარიგების გუნდის წევრები. შიდა აუდიტორებისა და აუდიტორის გარე ექსპერტის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების შეფასებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)[36] და ასს 620[37], შესაბამისად.

პროექტის მართვა

გ73. იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდი ბევრი წევრისგან შედგება, მაგალითად შედარებით მსხვილი ან რთული სუბიექტის აუდიტის დროს, გარიგების პარტნიორს შეუძლია პროექტის მართვისთვის საჭირო სპეციალიზებული უნარების ან ცოდნის მქონე პირის ჩართვა გუნდში, ფირმის შესაბამისი ტექნოლოგიური და

36. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს), მე-15 პუნქტი.

37. ასს 620, მე-9 პუნქტი.

ინტელექტუალური რესურსების ფარგლებში. ამის საპირისპიროდ, ნაკლებად რთული სუბიექტის აუდიტში, როდესაც გარიგების გუნდი რამდენიმე წევრითაა წარმოდგენილი, შესაძლებელია, რომ პროექტის მართვა განახორციელოს გარიგების გუნდის წევრმა ნაკლებად ფორმალური საშუალებებით.

გ74. პროექტის მართვის მეთოდები და ინსტრუმენტები შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვაში, მაგალითად:

- გარიგების გუნდის პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენის შესაძლებლობის გაზრდით საბიუჯეტო დროის ან დროის შეზღუდვების შემცირების ხარჯზე, რადგან ამგვარ შეზღუდვებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეუძლია პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენისთვის ხელის შეშლა;
- აუდიტთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს დროულად შესრულების ხელშეწყობით, დროის შეზღუდვების ეფექტურად მართვის მიზნით აუდიტის დასრულების ეტაპზე, როდესაც შესაძლოა უფრო მეტმა სირთულემ ან სადავო საკითხმა იჩინოს თავი;
- მონიტორინგის განხორციელებით აუდიტის სამუშაოთა შესრულების მდგომარეობაზე აუდიტის გეგმასთან შედარებით[38], მათ შორის ძირითადი საეტაპო მიზნების შესრულებაზე, რაც შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს აუდიტის გეგმისა და გამოყოფილი რესურსების დროული კორექტირების საჭიროების პროაქტიულ გამოვლენაში; ან
- გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის/ინფორმაციის გაცვლის ხელშეწყობით, მაგალითად კომპონენტის აუდიტორებსა და აუდიტორის ექსპერტებთან შეთანხმებების კოორდინაცია.

არასაკმარისი ან არაადეკვატური რესურსები (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ75. ხმსს 1 ეხება ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას, რაც მიიღწევა მთელ ფირმაში დამკვიდრებული კულტურის მეშვეობით, რომელიც აღიარებს და განამტკიცებს ფირმის როლს საზოგადოების ინტერესების დაცვის საკითხში მუდმივად ხარისხიანი გარიგებების შესრულების მეშვეობით და ხარისხის მნიშვნელობას ფირმის სტრატეგიულ გადაწყვეტილებებსა და ქმედებებში, მათ შორის ფირმის

38. იხ. ასს 300, მე-9 პუნქტი.

ფინანსურ და საოპერაციო პრიორიტეტებში. ხმსს 1 ასევე ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას რესურსებზე მოთხოვნილების დაგეგმვასა და რესურსების მოპოვებაზე, განაწილებაზე ან გამოყოფაზე ხარისხისადმი ფირმის ერთგულების ვალდებულების შესაბამისად. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში, ფირმის ფინანსურმა და საოპერაციო პრიორიტეტებმა შესაძლოა გამოიწვიოს გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების შეზღუდვა. თუმცა, ასეთ ვითარებაშიც, ზემოაღნიშნული შეზღუდვების გამო არ უქმდება გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა ხარისხის უზრუნველყოფაზე ცალკეული გარიგების დონეზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, რომ ფირმისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი და ადეკვატურია აუდიტის გარიგების შესასრულებლად.

გ76. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მიერ კომპონენტში შესასრულებელ სამუშაოსთან დაკავშირებული რესურსები არ არის საკმარისი ან ადეკვატური, გარიგების პარტნიორს შეუძლია საკითხის განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ფირმასთან საკმარისი და ადეკვატური რესურსების ხელმისაწვდომობის უზრუნველსაყოფად.

გ77. გარიგების დონეზე დამატებითი რესურსების საჭიროების შესახებ გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილება პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები და აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები. როგორც გ11 პუნქტშია მითითებული, გარკვეულ გარემოებებში გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ ხარისხის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ფირმის საპასუხო ზომები ეფექტური არ არის კონკრეტული გარიგებისთვის, მათ შორის, საკმარისი არ არის გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი გარკვეული რესურსები. ასეთ შემთხვევაში გარიგების პარტნიორს ევალება სათანადო ზომების მიღება, მათ შორის ასეთი ინფორმაციის მიწოდება სათანადო პირებისთვის 27-ე და 39 (გ) პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად, თუ ფირმის მიერ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფა არ ითვალისწინებს ახალ ან შეცვლილ აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია ახლადგამოცემულ დარგობრივ ნორმატიულ აქტთან, ასეთი ინფორმაციის დროულად მიწოდება ფირმისთვის მას საშუალებას მისცემს, სათანადო ზომები მიიღოს პროგრამული უზრუნველყოფის დროულად მოდერნიზაციისთვის

ან ახალი პროგრამული უზრუნველყოფის დროულად შესაქმნელად, ან გარიგების გუნდი უზრუნველყოს ალტერნატიული რესურსებით, რომლებიც აუდიტის ჩატარების საშუალება მისცემს მათ ახალი ნორმატივების შესაბამისად.

გ78. თუ გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი ან ადეკვატური არ არის კონკრეტული გარიგების გარემოებებში და არც დამატებითი და არც ალტერნატიული რესურსები არ არის ხელმისაწვდომი, შესაძლებელია, მაგალითად, შემდეგი ზომების გატარება:

- ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის მიმართ დაგეგმილი მიდგომის შეცვლა; (იხ. ასევე გ94 პუნქტი)
- დასკვნის წარდგენის ვადების გახანგრძლივების საკითხის განხილვა ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, როდესაც ეს ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით;
- აზრთა სხვადასხვაობის გადაჭრასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება, თუ გარიგების პარტნიორს არ მიუღია აუდიტის გარიგებისთვის აუცილებელი რესურსები;
- აუდიტის გარიგებიდან გამოსვლასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების გამოყენება, როდესაც გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. 25 – 28-ე პუნქტები)

გ79. ამა თუ იმ იურისდიქციაში სახელმწიფო სექტორში აუდიტის მანდატის პირობების შესასრულებლად შესაძლოა აუცილებელი იყოს სპეციალიზებული უნარები. ასეთი უნარები შესაძლოა მოიცავდეს მოქმედი საანგარიშგებო მექანიზმების ცოდნას, მათ შორის, რომლებიც ეხება საკანონმდებლო ან სხვა სახელმწიფო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე. სახელმწიფო სექტორის აუდიტი უფრო ფართო მასშტაბისაა და შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად, ეფექტიანობის აუდიტის ზოგიერთ ასპექტსაც.

გარიგების შესრულება

გრადაცია (იხ. 29 -ე პუნქტი)

გ80. როდესაც აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი არ ატარებს, ან შედარებით რთული ხასიათისა და გარემოებების მქონე სუბიექტის აუდიტის შემთხვევაში, გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულების დავალება გარიგების გუნდის სხვა წევრებისთვის. თუმცა, გარიგების პარტნიორი აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფასთან და გარიგებაში საკმარის და ადეკვატურ ჩართულობასთან დაკავშირებით მასზე დაკისრებული საერთო პასუხისმგებლობის შესასრულებლად უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი შეესაბამება 30-ე პუნქტის მოთხოვნებს. ასეთ ვითარებაში პერსონალს ან გარიგების გუნდის წევრებს, მათ შორის კომპონენტების აუდიტორებს შეუძლიათ გარიგების პარტნიორს მიაწოდონ ინფორმაცია, რათა მან შეძლოს 30-ე პუნქტის მოთხოვნების შესრულება.

ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ81. ხმსს 1-ის თანახმად ფირმას ევალება ხარისხის ისეთი მიზნების დადგენა, რომლებიც დაკავშირებული იქნება გარიგების გუნდების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათთან, ვადებსა და მასშტაბთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან. გარდა ამისა, ხმსს 1-ის მიხედვით, ასეთი ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა იმგვარად უნდა დაიგეგმოს და განხორციელდეს, რომ გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებს ევალებოდეთ.

გ82. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა ფირმის დონის საპასუხო ზომებია, რომლებიც რეალიზდება გარიგების დონეზე და რომელთა ხასიათი, ვადები და მასშტაბი შესაძლოა უფრო ადაპტირებული გახადოს გარიგების პარტნიორმა კონკრეტული გარიგებისთვის აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვის პროცესში. შესაბამისად, ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვისთვის გამოყენებული მიდგომა სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა გარიგებაში, გარიგების ხასიათისა და გარემოებებიდან გამომდინარე. საზოგადოდ, ზემოაღნიშნული მიდგომა გულის-

ხმობს როგორც ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, ისე კონკრეტული გარიგების შესაფერისი სპეციფიკური საპასუხო ზომების გათვალისწინებას.

გ83. გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობისთვის და მათი სამუშაოს მიმოხილვისთვის გამოყენებული მიდგომა გარიგების პარტნიორს ეხმარება მოცემული ასს-ის მოთხოვნების შესრულებაში და დასკვნის გამოტანაში იმის თაობაზე, რომ გარიგების პარტნიორი საკმარისად და ადეკვატურად იყო ჩართული აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში მე-40 პუნქტის შესაბამისად.

გ84. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მუდმივი კომუნიკაცია და მსჯელობა/განხილვა გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილ წევრებს გუნდის გამოცდილი წევრებისთვის (მათ შორის გარიგების პარტნიორისთვის) კითხვების დროულად დასმის საშუალებას აძლევს და უზრუნველყოფს ეფექტიან ხელმძღვანელობას, ზედამხედველობასა და მიმოხილვას 30-ე პუნქტის შესაბამისად.

ხელმძღვანელობა

გ85. გარიგების გუნდის ხელმძღვანელობა შესაძლოა მოიცავდეს გარიგების გუნდის წევრების ინფორმირებას მათი პასუხისმგებლობების შესახებ, როგორიცაა:

- გარიგების დონეზე ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაში წვლილის შეტანა მათი პირადი ქცევის, კომუნიკაციისა და მოქმედებების საშუალებით;
- კრიტიკული აზროვნების შენარჩუნება და აუდიტორის გაცნობიერებული და გაუცნობიერებელი მიკერძოების გათვალისწინება პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებისას, როდესაც აგროვებენ და აფასებენ აუდიტის მტკიცებულებებს (იხ. გ35 პუნქტი);
- სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულება;
- შესაბამისი პარტნიორების პასუხისმგებლობები, როდესაც აუდიტის გარიგების შესრულებაში რამდენიმე პარტნიორია ჩართული;
- გარიგების გუნდის შესაბამისი წევრების პასუხისმგებლობები, რომლებსაც აუდიტის პროცედურების ჩატარება ევალებათ, ასევე გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების

პასუხისმგებლობები გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და მიმოხილვაზე;

- შესასრულებელი სამუშაოს მიზნებისა და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათთან, ვადებსა და მოცულობასთან დაკავშირებული დეტალური ინსტრუქციების გააზრება აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესაბამისად;

- ხარისხის უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ საფრთხეებზე რეაგირება და გარიგების გუნდის მიერ გასატარებელი საპასუხო ზომები. მაგალითად, დაუშვებელია, რომ საბიუჯეტო შეზღუდვების ან რესურსების შეზღუდვების გამო გარიგების გუნდის წევრებმა შეცვალონ ან არ ჩაატარონ დაგეგმილი აუდიტის პროცედურები.

ზედამხედველობა

გ86. ზედამხედველობა შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- აუდიტის გარიგების შესრულების მიმდინარეობაზე თვალყურის დევნებას, რაც გულისხმობს მონიტორინგის განხორციელებას შემდეგ ასპექტებზე:
  - გარიგების შესრულების მიმდინარეობა და მდგომარეობა აუდიტის გეგმასთან შედარებით;
  - შესრულებული სამუშაოს მიზანი მიღწეულია თუ არა; და
  - გამოყოფილი რესურსების მუდმივი ადეკვატურობა.
- სათანადო ზომების მიღება გარიგების მიმდინარეობისას წარმოქმნილი პრობლემების გადასაჭრელად, მათ შორის დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ჩატარების ფუნქციის გადაცემა გუნდის გამოცდილი წევრებისთვის, როდესაც პრობლემები იმაზე რთული აღმოჩნდება, ვიდრე თავიდან იყო მოსალოდნელი;
- გარიგების გუნდის გამოცდილ წევრებთან კონსულტაციის ან განხილვისთვის შესაფერისი საკითხების იდენტიფიკაცია აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში;
- გარიგების გუნდის წევრებისთვის ქოუჩინგისა და სამუშაო ადგილზე ტრენინგის ორგანიზება, მათი უნარების ან კომპეტენციების განვითარების ხელშეწყობის მიზნით;
- ისეთი გარემოს შექმნა, სადაც გარიგების გუნდის წევრებს

დასჯის შიშის გარეშე შეეძლებათ პრობლემური საკითხების ინფორმირება.

მიმოხილვა

გ87. გარიგების გუნდის სამუშაოს მიმოხილვა ხელს უწყობს დასკვნის გამოტანას იმის თაობაზე, რომ შესრულებულია წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

გ88. გარიგების გუნდის სამუშაოს მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- სამუშაო შესრულდა თუ არა ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;
- გამოვლინდა თუ არა შემდგომი განხილვისთვის შესაფერისი მნიშვნელოვანი პრობლემური საკითხები;
- ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაცია და გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებული და განხორციელებულია თუ არა პრაქტიკაში;
- საჭიროა თუ არა შესრულებული სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის გადახედვა და შეცვლა;
- შესრულებული სამუშაო განამტკიცებს თუ არა გამოტანილ დასკვნებს და სათანადოდ დოკუმენტირებულია თუ არა;
- მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია თუ არა აუდიტორის მოსაზრებისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- აუდიტის პროცედურების მიზნები მიღწეულია თუ არა.

გ89. ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა შეიცავდეს კონკრეტულ მოთხოვნებს შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებით:

- აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი;
- მიმოხილვის განსხვავებული ტიპები, რომლებიც მიესადაგება განსხვავებულ სიტუაციებს (მაგ., თითოეული ინდივიდუალური სამუშაო დოკუმენტის ან შერჩეული სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა); და
- გარიგების გუნდის რომელ წევრს ევალება სხვადასხვა ტიპის მიმოხილვის ჩატარება.

მიმოხილვის ჩატარება გარიგების პარტნიორის მიერ (იხ. 30-34-ე პუნქტები)

გ90. ასს 230-ის თანახმად გარიგების პარტნიორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს ჩატარებული მიმოხილვის მასშტაბი და თარიღი[39].

გ91. გარიგების პარტნიორის მიერ დოკუმენტაციის მიმოხილვის დროულად ჩატარება აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას შესაბამის ეტაპებზე მნიშვნელოვანი საკითხების გადაჭრის საშუალებას იძლევა გარიგების პარტნიორისთვის დამაკმაყოფილებელი ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა. გარიგების პარტნიორს არ ევალება აუდიტის ყველა დოკუმენტის მიმოხილვა.

გ92. გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს ისეთი სფეროების გამოსავლენად, რომლის შესახებაც გარიგების გუნდს მნიშვნელოვანი განსჯა დასჭირდა. ფირმის პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა მითითებული იყოს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, მნიშვნელოვანი განსჯის საგნად მიიჩნევა. აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანი განსჯა შესაძლოა ეხებოდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიასთან დაკავშირებულ საკითხებს, ასევე აუდიტის ჩატარების გეგმას, გარიგების შესრულებას და გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილ საერთო დასკვნებს. ამგვარი საკითხების მაგალითებია:

- გარიგების დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხები, მაგალითად, რომლებიც დაკავშირებულია არსებითობის განსაზღვრასთან;
- გარიგების გუნდის შემადგენლობა, მათ შორის:
  - პერსონალი, რომელსაც გააჩნია გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში;
  - მომსახურების ცენტრების პერსონალის გამოყენება.
- გადაწყვეტილება გარიგებაში აუდიტორის ექსპერტის ჩართვის შესახებ, მათ შორის გარე ექსპერტის მოწვევის გადაწყვეტილება;
- გარიგების გუნდის მიერ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან

39. ასს 230, პუნქტი 9 (გ).

გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციისა და მასზე რეაგირებისთვის განსაზღვრული ზომების განხილვა;

- გარიგების გუნდის რისკის შეფასების პროცესი, მათ შორის სიტუაციები, როდესაც თანდაყოლილი რისკფაქტორების განხილვა და შეფასება საჭიროებს გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯას;
- გარიგების გუნდის მიერ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის განხილვა;
- გარიგების გუნდის მიერ გარიგების მნიშვნელოვან სფეროებთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურების შედეგები, მაგალითად გარიგების გუნდის მიერ გამოტანილი დასკვნები გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებების, სააღრიცხვო პოლიტიკის ან საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება გარიგების გუნდის მიერ და მათ მიერ გამოტანილი დასკვნები;
- ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში:
    - ჯგუფის აუდიტის შემოთავაზებული საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა;
    - გადაწყვეტილებები კომპონენტის აუდიტორების ჩართულობის შესახებ, მათ შორის, გადაწყვეტილებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა განხორციელდეს მათი სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა, მაგალითად, როდესაც კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციასთან დაკავშირებულია არსებითი უზუსტობის მაღალი რისკი; და
    - კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს შეფასება და ამის საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები.
- როგორ გადაიჭრა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე;
- გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილი შესწორებული ან შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობების მნიშვნელობა და მათი ადგილი;
- გუნდის მიერ შემოთავაზებული აუდიტორული მოსაზრება

და საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირება სავალდებულოა აუდიტორის დასკვნაში, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტის ძირითადი საკითხები, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის“ აბზაცი.

გ93. გარიგების პარტნიორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას მიმოხილვაში გასათვალისწინებელი სხვა საკითხების დასადგენად, მაგალითად, შემდეგი ფაქტორების საფუძველზე:

- აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები;
- გარიგების გუნდის რომელმა წევრმა შეასრულა კონკრეტული სამუშაო;
- ბოლო ინსპექტირების შედეგად გამოვლენილ ფაქტებთან დაკავშირებული საკითხები;
- ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების მოთხოვნები.

ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი

გ94. ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი უნდა დაიგეგმოს და პროცესიც უნდა განხორციელდეს ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ითვალისწინებდეს, რომ:

- შუალედური თარიღისთვის შესასრულებელი დაგეგმილი სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და მიმოხილვა უნდა განხორციელდეს აუდიტის პროცედურების ჩატარების პარალელურად და არა პერიოდის ბოლოს, რათა ნებისმიერი აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომა დროულად გატარდეს;
- გარკვეულ საკითხებს უნდა იხილავდეს გარიგების პარტნიორი და ფირმას შესაძლოა ზუსტად ჰქონდეს მითითებული გარიგებები ან გარემოებები, როდესაც უნდა ჩატარდეს ასეთი საკითხების მიმოხილვა.

გრადაცია

გ95. ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის და მიმოხილვისთვის გამოსაყენებელი მიდგომის ფორმირება შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების საფუძველზე, მაგალითად:

- გარიგების გუნდის წევრის წარსული გამოცდილება მოცემულ

სუბიექტთან მუშაობის და სფერო, რომლის აუდიტიც მან უნდა ჩაატაროს. მაგალითად, თუ სუბიექტის საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებულ სამუშაოს გარგების გუნდის იგივე წევრი ასრულებს, რომელმაც წინა პერიოდშიც შეასრულა ეს სამუშაო და საინფორმაციო სისტემაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები არ განხორციელებულა, გარიგების გუნდის ამ წევრის სამუშაოს ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირე და მასშტაბი შესაძლოა ნაკლები იყოს, ხოლო შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა – ნაკლებად დეტალური;

- აუდიტის გარიგების სირთულე. მაგალითად, თუ მნიშვნელოვანი მოვლენები მოხდა, რომლებმაც უფრო გაართულა აუდიტის გარიგება, გარიგების გუნდის წევრის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირე და მასშტაბი შესაძლოა უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ხოლო შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა – უფრო მეტად დეტალური;
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები. მაგალითად, არსებითი უზუსტობის შედარებით მაღალი რისკის გამო შესაძლოა აუცილებელი იყოს გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის სიხშირისა და მასშტაბის შესაბამისად გაზრდა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ჩატარება უფრო დეტალურად;
- გარიგების გუნდის ინდივიდუალური წევრების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომლებიც აუდიტში გარკვეულ სამუშაოს ასრულებენ. მაგალითად, გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრებისთვის შესაძლოა უფრო დეტალური ინსტრუქციები იყოს საჭირო და უფრო ხშირი ან პირადი ურთიერთქმედება სამუშაოს შესრულებისას;
- შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის სავარაუდო ფორმა. მაგალითად, გარკვეულ გარემოებებში აუცილებელი დონის ხელმძღვანელობის განსახორციელებლად დისტანციური მიმოხილვა შესაძლოა არ იყოს ეფექტური ფორმა და შესაძლოა აუცილებელი იყოს პირადი ურთიერთქმედების მეთოდის დამატება;
- გარიგების გუნდის სტრუქტურა და გარიგების გუნდის წევრების ადგილმდებარეობა. მაგალითად:
  - მომსახურების ცენტრებში მყოფი პირების ხელმძღვანე-

ლობა და ზედამხედველობა და მათი სამუშაოს მიმოხილვა შესაძლოა უფრო მეტად ფორმალიზებული და სტრუქტურიზებული იყოს, ვიდრე იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდის ყველა წევრი ერთსა და იმავე ადგილზე იმყოფება; ან

- ზემოაღნიშნულ პირთა ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვისთვის შესაძლოა საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენებოდეს, გარიგების გუნდის წევრებს შორის კომუნიკაციის ხელშეწყობის მიზნით.

გ96. გარიგების გარემოებებში მომხდარი ცვლილებების გამოვლენამ შესაძლოა განაპირობოს ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობის ან მიმოხილვის ხასიათის, ვადების ან მასშტაბის დაგეგმილი მიდგომის გადახედვა და შეცვლა. მაგალითად, თუ ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი გაზრდილია ამა თუ იმ რთული ოპერაციის/გარიგების გამო, გარიგების პარტნიორს შეიძლება დასჭირდეს ამ ოპერაციასთან/გარიგებასთან დაკავშირებული სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილი დონის შეცვლა.

გ97. 30(ბ) პუნქტის თანახმად, გარიგების პარტნიორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მიდგომა მიესადაგება აუდიტის გარიგების ხასიათსა და გარემოებებს. მაგალითად, თუ გარიგების გუნდის ვერცერთი გამოცდილი წევრი ვერ მიიღებს მონაწილეობას გარიგების გუნდის ზედამხედველობასა და მიმოხილვაში, გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს გარიგების გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მასშტაბის გაზრდა.

ხელმძღვანელობისთვის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის მიწოდებული ინფორმაციის მიმოხილვა (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ98. გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმისათვის, რომ განსაზღვროს, რომელი წერილობითი ინფორმაცია უნდა განიხილოს აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად, შესაძლოა აუცილებელი არ იყოს, რომ გარიგების პარტნიორმა განიხილოს გარიგების გუნდსა და სუბიექტის ხელმძღვანელობას შორის აუდიტის ჩვეული პროცესის განმავლობაში გაცვლილი ინფორმაცია.

კონსულტაცია (იხ. 35-ე პუნქტი)

გ99. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით კონსულტაციის გავლას და როგორ ხდება შეთანხმებული დასკვნების რეალიზება. კონსულტაციის გავლა შესაძლოა მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იყოს, მაგალითად:

- რთულ ან უცნობ საკითხებთან დაკავშირებით (მაგ., ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული საკითხები, რომელთათვისაც დამახასიათებელია მაღალი ხარისხის შეფასების განუსაზღვრელობა);
- მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, რომლებიც არ არის სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილი ან სხვაგვარად ჩანს უჩვეულო;
- ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების შესახებ; და
- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევებთან დაკავშირებით.

გ100. კონსულტაცია მნიშვნელოვანი ტექნიკური, ეთიკური და სხვა საკითხების შესახებ ფირმაში, ან, საჭიროების შემთხვევაში, ფირმის გარე მხარეებთან შესაძლოა ქმედითი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც კონსულტაციის გამწევ პირებს:

- მიეწოდებათ ინფორმაცია ყველა სათანადო ფაქტის შესახებ, რაც მათ დასაბუთებული რეკომენდაციის მოფიქრების საშუალებას მისცემს; და
- აქვთ სათანადო ცოდნა, თანამდებობრივი რანგი და გამოცდილება.

გ101. გარიგების გუნდისთვის შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს კონსულტაციის გავლა ფირმის გარეთ, ფირმის პოლიტიკის ან პროცედურების შესაბამისად, მაგალითად იმ შემთხვევაში, თუ ფირმას არ აქვს სათანადო შიდა რესურსები. გარიგების გუნდს შეუძლია ისარგებლოს ფირმების, პროფესიული და მარეგულირებელი ორგანოების ან იმ კომერციული ორგანიზაციების საკონსულტაციო მომ-

სახურებით, რომლებიც დაკავებულები არიან ხარისხის კონტროლის შესაბამისი მომსახურებით.

გ102. რთულ ან სადავო საკითხთან დაკავშირებით გარიგების გუნდის გარეთ კონსულტაციის საჭიროება შესაძლოა იმის ნიშანი იყოს, რომ ეს საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხს წარმოადგენს[40].

გარიგების ხარისხის მიმოხილვა (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ103. ხმსს 1 შეიცავს მოთხოვნებს იმის თაობაზე, რომ ფირმამ ხმსს 2-ის[41] შესაბამისად უნდა დააწესოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვასთან დაკავშირებული პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებას მოითხოვს გარკვეული ტიპის გარიგებებისთვის. ხმსს 2[42] ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნასა და კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი იმისთვის, რომ დაინიშნოს გარიგების ხარისხის მიმომხილველად, ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობებს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და დოკუმენტირებასთან დაკავშირებით.

გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულება აუდიტორის დასკვნის დათარიღებამდე (იხ.36 (დ) პუნქტი)

გ104. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრება[43]. ხმსს 2 და წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა არ დაათარიღოს გარიგების დასკვნა გარიგების ხარისხის მიმომხილველისგან გარიგების ხარისხის მიმოხილვის დასრულების შესახებ შეტყობინების მიღებამდე. მაგალითად, თუ გარიგების ხარისხის მიმომხილველმა გარიგების პარტნიორს აცნობა, რომ კმაყოფილი არ არის გარიგების გუნდის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯით ან ადეკვატური არ არის განსჯის შედეგად გამოტანილი დასკვნები,

40. ასს 701, პუნქტები მე-9 და გ14.

41. ხმსს 2, *გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.*

42. ხმსს 1, პუნქტი 34 (ვ).

მაშინ გარიგების ხარისხის მიმოხილვა დასრულებულად არ მიიჩნევა[44].

გ105. აუდიტის მიმდინარეობისას სათანადო ეტაპებზე დროულად ჩატარებული გარიგების ხარისხის მიმოხილვა შესაძლოა გარიგების გუნდს დაეხმაროს პრობლემების დროულად გადაჭრაში გარიგების ხარიხის მიმომხილველისთვის მისაღები ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა.

გ106. აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის ხშირმა კომუნიკაციამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ეფექტურად და დროულად ჩატარებას. გარიგების ხარისხის მიმომხილველთან მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვის გარდა გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრს დააკისროს ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის მოთხოვნების კოორდინირებაზე პასუხისმგებლობაც.

აზრთა სხვადასხვაობა (იხ. 37– 38-ე პუნქტები)

გ107. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც შეეხება გარიგების გუნდის წევრებს შორის, ანდა გარიგების გუნდსა და გარიგების ხარისხის მიმომხილველს ან იმ პირებს შორის წარმოქმნილ აზრთა სხვადასხვაობას, რომლებიც ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გარკვეულ ფუნქციებს ასრულებენ. გარდა ამისა, ხმსს 1 მოითხოვს, რომ აზრთა სხვადასხვაობის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს ფირმას და საკითხი გადაიჭრას.

გ108. გარკვეულ გარემოებებში გარიგების პარტნიორი შესაძლოა კმაყოფილი არ იყოს აზრთა სხვადასხვაობის გადაწყვეტით. ასეთ ვითარებაში, გარიგების პარტნიორის მიერ გასატარებელი შესაფერისი ზომები შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად:

- იურიდიული კონსულტაციის გავლას; ან
- აუდიტის გარიგებიდან გამოსვლას, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

მონიტორინგი და რემედიაცია (იხ. 39-ე პუნქტი)

გ109. ხმსს 1 ადგენს მოთხოვნებს ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს გარიგების გუნდებისთვის ინფორმაციის მიწოდებას ფირმის მიერ ჩატარებული

43. ასს 700 (გადასინჯული), 49-ე პუნქტი.

44. ხმსს 2, 26-ე პუნქტი.

მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ, რაც მათ დროული და სათანადო ზომების გატარების საშუალებას მისცემს თავიანთი პასუხისმგებლობების შესაბამისად.[45] მეორე მხრივ, გარიგების გუნდის წევრების მიერ მიწოდებული ინფორმაციის გამოყენება შეუძლია ფირმას ფირმის მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესში, ხოლო პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება აუდიტის ჩატარებისას შესაძლოა გარიგების გუნდის წევრებს დაეხმაროს სიფხიზლის შენარჩუნებაში ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც შესაძლოა შესაფერისი იყოს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესისთვის.

გ110. ფირმის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია შესაძლოა იმ შემთხვევაში გამოადგეს გარიგების გუნდს, როდესაც, მაგალითად, ინფორმაცია დაკავშირებულია გარიგების პარტნიორის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრების მიერ შესრულებული სხვა გარიგებების დროს გამოვლენილ ფაქტებთან, ფირმის ადგილობრივი ოფისის მიერ გამოვლენილ ფაქტებთან ან სუბიექტის წინა პერიოდების აუდიტის ინსპექტირების შედეგად მიღებულ ინფორმაციასთან.

გ111. ფირმის მიერ მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის მეშვეობით მოწოდებული ინფორმაციისა და აუდიტის გარიგებაზე მისი შესაძლო გავლენის განხილვისას, გარიგების პარტნიორს შეუძლია გაითვალისწინოს ფირმის მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად შემუშავებული და გატარებული გამოსასწორებელი ზომები და გარიგების ხასიათისა და გარემოებების შესაბამისი მოცულობის ინფორმაცია მიაწოდოს გარიგების გუნდს. გარიგების პარტნიორმა შესაძლოა ასევე დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა დამატებითი გამოსასწორებელი ზომების გატარება გარიგების დონეზე. მაგალითად, გარიგების პარტნიორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ:

- აუცილებელია აუდიტორის ექსპერტის დახმარება; ან
- მისი ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი საჭიროებს გაუმჯობესებას აუდიტის ისეთ სფეროში, სადაც დარღვევები გამოვლინდა.

თუ გამოვლენილი დარღვევა გავლენას არ ახდენს აუდიტის ხარისხზე, (მაგ., თუ დარღვევა დაკავშირებულია ისეთ ტექნოლოგიურ რესურსებთან, რომლებიც გარიგების გუნდს არ გამოუყენებია), მა-

45. ხმსს 1, 46 – 47-ე პუნქტები.

შინ შესაძლოა აუცილებელი აღარ იყოს დამატებითი ზომების გატარება.

გ112. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანება ყოველთვის არაა იმის მიმანიშნებელი, რომ აუდიტი არ ჩატარდა პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან აუდიტორის დასკვნა არ იყო ადეკვატური მოცემულ გარემოებებში.

საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე (იხ. მე-40 პუნქტი)

გ113. ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის მიზნის დადგენას, რომელიც ეხება გარიგებასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების გაცნობიერებასა და შესრულებას გარიგების გუნდის მიერ. გარდა ამისა, ხმსს 1 მოითხოვს, რომ ხარისხის მიზნები ითვალისწინებდეს გარიგების პარტნიორების საერთო პასუხისმგებლობას გარიგების ხარისხის მართვასა და უზრუნველყოფაზე და მათ საკმარის და ადეკვატურ ჩართულობას გარიგების შესრულების პროცესში.

გ114. მე-40 პუნქტის მოთხოვნების შესრულება მოიცავს იმის დადგენას, როგორ შეასრულა გარიგების პარტნიორმა წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით და როგორ დასტურდება აუდიტის დოკუმენტაციით გარიგების პარტნიორის ჩართულობა აუდიტის გარიგების პროცესში გ119-ის შესაბამისად.

გ115. შემდეგი ფაქტორები შესაძლოა იყოს ინდიკატორები იმისა, რომ გარიგების პარტნიორი საკმარისად და ადეკვატურად არ იყო ჩართული გარიგების შესრულებაში:

- გარიგების პარტნიორმა დროულად არ განიხილა აუდიტის გარიგების გეგმა, მათ შორის, დროულად არ ჩაატარა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებებისა და მათზე რეაგირებისთვის შემუშავებული საპასუხო ზომების მიმოხილვა;
- მტკიცებულება იმისა, რომ წევრები, რომლებსაც დავალებული ჰქონდათ გარკვეული დავალებების, საპასუხო ზომების ან პროცედურების შესრულება, ადეკვატურად არ იყვნენ ინფორმირებულნი თავიანთი პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილების, სამუშაოს მოცულობისა და მისი მიზნების შესახებ; ასევე არ ჰქონდათ მიღებული აუცილებელი ინსტრუქციები და რელევანტური ინფორმაცია;
- არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ გარიგების პარ-

ტნიორი გარიგების გუნდის წევრების მუშაობას ხელმძღვანელობდა და ზედამხედველობას უწევდა და ატარებდა მათი სამუშაოს მიმოხილვას.

გ116. თუ გარიგების პარტნიორის ჩართულობა არ ქმნის საფუძველს იმის დასადგენად, რომ გუნდის ყველა მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია, გარიგების პარტნიორი ვერ შეძლებს მე-40 პუნქტით განსაზღვრული მოთხოვნის შესრულებას. ფირმის იმ პოლიტიკის ან პროცედურების გათვალისწინებასთან ერთად, რომლებიც შესაძლოა ადგენდეს ასეთ გარემოებებში გასატარებელ აუცილებელ ზომებს, გარიგების პარტნიორს ასევე შეუძლია, მაგალითად, შემდეგი ზომების მიღება:

- აუდიტის გეგმის განახლება და შეცვლა;
- ჩასატარებელი მიმოხილვის ხასიათისა და მოცულობისთვის დაგეგმილი მიდგომის ხელახლა შეფასება, გარიგების პარტნიორის ჩართულობის ხარისხის ასამაღლებლად; ან
- კონსულტაციის გავლა პერსონალთან, რომელსაც ოპერატიული პასუხისმგებლობა აკისრია ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაბამის ასპექტზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 41-ე პუნქტი)

გ117. ასს 230-ის[46] შესაბამისად აუდიტის დოკუმენტაცია უზრუნველყოფს იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, არც აუცილებელია და პრაქტიკულადაც შეუძლებელია, რომ აუდიტორმა დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის დროს განხილული ყველა საკითხი ან განხორციელებული ყველანაირი პროფესიული განსჯა. ასევე, აუცილებელი არ არის დოკუმენტაციის ცალკე წარმოება (მაგალითად, საკონტროლო კითხვარის სახით) ისეთი მოთხოვნების დაცვის დასადასტურებლად, რომელთა დაცვა ჩანს აუდიტის ფაილში შეტანილი დოკუმენტებით.

გ118. აუდიტის გარიგების ხასიათიდან და გარემოებებიდან გამომდინარე შესაძლებელია სხვადასხვაგვარად მომზადდეს ამ ასს-ის მოთხოვნების შესრულების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, მათ შორის დოკუმენტაცია, რომელიც ადასტურებს გარიგების პარტნიორის ჩარ-

46. ასს 230, პუნქტი გ7.

თულობას და მე-40 პუნქტის თანახმად მიღებულ მის გადაწყვეტილებას, მაგალითად:

- გარიგების გუნდისთვის გაწეული ხელმძღვანელობის დოკუმენტირება შესაძლებელია აუდიტის გეგმისა და პროექტის მართვის ღონისძიებების დოკუმენტის ხელმოწერით;
- გარიგების გუნდის ოფიციალური შეხვედრების ოქმები შესაძლოა შეიცავდეს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რამდენად გასაგებად, თანამიმდევრულად და ეფექტიანად განახორციელა გარიგების პარტნიორმა ინფორმირების პროცესი და სხვა ღონისძიებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფირმის კულტურასა და გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევასთან და წარმოაჩენს ხარისხის მიმართ ფირმის ერთგულებას;
- გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, და, საჭიროების შემთხვევაში, გარიგების ხარისხის მიმომხილველს შორის ჩატარებული განხილვების დღის წესრიგი და გარიგების პარტნიორის მიერ გარიგებაზე დახარჯული დროის დადასტურებული (ხელმოწერილი) ჩანაწერები შესაძლოა შეიცავდეს მტკიცებულებებს აუდიტის გარიგების შესრულების პროცესში პარტნიორის ჩართულობისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრებისთვის გაწეული ზედამხედველობის შესახებ; ან
- გარიგების პარტნიორისა და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ხელმოწერები წარმოადგენს იმის მტკიცებულებას, რომ ჩატარდა სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა.

გ119. ისეთ ვითარებაში, რომელმაც შესაძლოა რისკის ქვემ დააყენოს აუდიტის გარიგების ხარისხის უზრუნველყოფა, შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენა და სიტუაციის შესახებ აუდიტორის მოსაზრების დოკუმენტებში ასახვა. მაგალითად, თუ გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ინფორმაციას, რომლის გამოც ფირმას შეიძლება უარი ეთქვა გარიგებაზე (იხ. 24-ე პუნქტი), დოკუმენტაცია შესაძლოა შეიცავდეს განმარტებას იმის თაობაზე, როგორ იმოქმედა გარიგების გუნდმა ასეთ შემთხვევაში.

გ120. რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით სხვა პროფესიონალებთან ჩატარებული კონსულტაციების დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისად სრული და დეტალურია, ნათლად წარმოაჩენს:

- საკონსულტაციო საკითხის ხასიათსა და მასშტაბს;
- კონსულტაციის შედეგებს, მათ შორის, მიღებულ გადაწყვეტილებებს, შესაბამის არგუმენტაციას და როგორ მოხდა მათი პრაქტიკაში განხორციელება.

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 © 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 ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, NewYork, NY 10017
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-498-2