აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

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

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 701-ის მოქმედების სფერო 1-5

ძალაში შესვლის თარიღი 6

მიზნები 7

განმარტებები 8

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა 9-10

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება 11-16

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება 17

დოკუმენტაცია 18

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო გ1-გ8

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა გ9-გ30

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება..... გ31-გ59

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება გ60-გ63

დოკუმენტაცია გ64

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 701 - „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „*დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*“ - ერთად.

შესავალი

ასს 701-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებაზე აუდიტორის დასკვნაში; არეგულირებს, როგორ უნდა განსაჯოს აუდიტორმა, რა საკითხების შესახებ უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში და რა ფორმითა და შინაარსით მოხდეს ინფორმირება.

2. აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირების მიზანია ამაღლდეს აუდიტორის დასკვნის საკომუნიკაციო ღირებულება ჩატარებული აუდიტის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობის უზრუნველყოფით. აუდიტორის დასკვნის მეშვეობით აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ფინანსური ანგარიშგების გამიზნულ მომხმარებლებს („გამიზნული მომხმარებლები“) უზრუნველყოფს დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც მათ ეხმარება ისეთი საკითხების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გარდა ამისა, ეს ინფორმაცია გამიზნულ მომხმარებლებს შეიძლება დაეხმაროს სუბიექტისა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილების შესახებ წარმოდგენის შექმნაშიც, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. (იხ. პუნქტები გ1-გ4)

3. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებამ გამიზნული მომხმარებლები ასევე შეიძლება უზრუნველყოს გარკვეული ბაზისით ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შემდგომი ურთიერთქმედებისთვის, სუბიექტთან, აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ჩატარებულ აუდიტთან დაკავშირებული გარკვეული საკითხების თაობაზე.

4. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ხდება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირება ვერ შეცვლის:
   ა) იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო სა-

ფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად;

ბ) აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული)[1] შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელ გარემოებებში;

გ) აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდებას ასს 570-ის (გადასინჯული)[2] შესაბამისად, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული გარკვეულ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ; ან

დ) აუდიტორის მოსაზრებას ცალკეულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ5-გ8)

5. წინამდებარე ასს გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში, ასევე სხვა გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას. ეს ასს გამოიყენება მაშინაც, როდესაც აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებას.[3] თუმცა, ასს 705 (გადასინჯული) აუდიტორს უკრძალავს აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირებას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუ ამის გაკეთებას კანონმდებლობა არ ავალდებულებს.[4]

ძალაში შესვლის თარიღი

6. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2016 წ. 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზნები

7. აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს აუდიტის ძირითადი საკითხები და, ჩამოაყალიბებს რა მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესა-

1. ასს 705 (გადასინჯული) – „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.
2. ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე და23-ე პუნქტები.
3. ასს 700 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ*“, 30-ე და 31-ე პუნქტები.
4. ასს 705 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

ხებ, ამ საკითხების ინფორმირება მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაში მათი აღწერით.

განმარტება

8. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

   აუდიტის ძირითადი საკითხები - საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. აუდიტის ძირითადი საკითხების შერჩევა ხდება იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

მოთხოვნები

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა

9. იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა განიხილოს: (იხ. პუნქტები გ9-გ18)

   ა) ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლინდა მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[5] შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

   ბ) აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან სუბიექტურ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთანაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული; (იხ. პუნქტები გ23-გ24)

   გ) პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე. (იხ. პუნქტები გ25-გ26)

10. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მე-9 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული საკითხებიდან რომელი საკითხები იყო ყველაზე მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდი-

---

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

ტისთვის და, მაშასადამე, უნდა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხებად. (იხ. პუნქტები: გ9-გ11, გ27-გ30)

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

11. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის განცალკევებულ ნაწილში, რომლის სათაური იქნება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“, უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, სათანადო ქვესათაურების გამოყენებით, ყველა შემთხვევაში, მე-14 ან მე-15 პუნქტში აღწერილი გარემოებების გარდა. აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის დასაწყისში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ:

ა) აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო [მიმდინარე პერიოდის] ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში; და

ბ) ეს საკითხები განხილული იყო ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და მის შესახებ აუდიტორის მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრების კონტექსტში და აუდიტორი არ გამოთქვამს ცალკე მოსაზრებას აღნიშნულ საკითხებზე. (იხ. პუნქტები გ31-გ33)

აუდიტის ძირითადი საკითხები არ არის მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცვლელი

12. აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აუდიტორმა არ უნდა აღწეროს საკითხი, რომლის გამოც აუდიტორს მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ5)

თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა

13. აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნა/შენიშვნები და ასევე: (იხ. პუნქტები გ34-გ41)

ა) რატომ იყო ეს საკითხი მიჩნეული ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხადაც; და (იხ. პუნქტები გ42-გ45)

ბ) როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში. (იხ. პუნქტები გ46-გ51)

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში

14. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უნდა აღწეროს თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხი, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც: (იხ. პუნქტები გ53-გ56)

ა) კანონმდებლობით იკრძალება საჯაროდ მოცემული საკითხის ინფორმირება;ან (იხ. პუნქტი გ52)

ბ) უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორი თვითონ გადაწყვეტს, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მოხდეს ამა თუ იმ საკითხის შესახებ ინფორმირება, რადგან გონივრულ ფარგლებში, ივარაუდება, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები გადააჭარბებს მისი ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება. ეს მოთხოვნა არ გამოიყენება, თუ სუბიექტმა საჯაროდ გამოაქვეყნა ინფორმაცია განსახილველი საკითხის შესახებ.

ურთიერთკავშირი „აუდიტის ძირითადი საკითხების“ ნაწილში აღწერილ საკითხებსა და სხვა ელემენტებს შორის, რომელთა ჩართვაც აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა

15. საკითხი, რომელიც იწვევს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ან არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ მოვლენებთან ან პირობებთან, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხებია. თუმცა, ასეთ ვითარებაში, ეს საკითხები არ უნდა იყოს აღწერილი აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში და არ გამოიყენება მე-13-14 პუნქტების მოთხოვნები. ამის ნაცვლად, აუდიტორმა:

ა) ამ საკითხ(ებ)ის შესახებ დასკვნაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს შესაფერისი ასს(ებ)-ის შესაბამისად; და

ბ) „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში მიუთითოს პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძვლის ამსახველი აბზაცი, ან დასკვნის ის ნაწილ(ებ)ი, სადაც აღწერილია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა. (იხ. პუნქტები გ6-გ7)

„აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის ფორმა და შინაარსი სხვა გარემოებებისთვის

16. თუ აუდიტორი სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და ჩატარებული აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც სავალდებულოა, ან მხოლოდ ისეთი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში, აუდიტორმა ამასთან დაკავშირებით სათანადო განცხადება უნდა

გააკეთოს აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილში, რომლის სათაურია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“.(იხ. პუნქტები გ57-გ59)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

17. აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს:

ა) იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხებად; ან

ბ) სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების და აუდიტის შედეგების გათვალისწინებით, საჭიროების შემთხვევაში, აცნობოს, რომ არ არსებობს აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტები გ60-გ63)

დოკუმენტაცია

18. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[6] (იხ. პუნქტი გ64)

ა) საკითხები, რომლებიც მე-9 პუნქტის შესაბამისად მიჩნეული იყო ისეთ საკითხებად, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე არგუმენტები, რის საფუძველზეც აუდიტორმა მე-10 პუნქტის შესაბამისად დაადგინა, თითოეული ეს საკითხი იყო თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი;

ბ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელია ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში, ან მხოლოდ ისეთი აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებაა საჭირო, რომლებიც განხილულია მე-15 პუნქტში; და

გ) როდესაც შესაფერისია, არგუმენტები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ აუდიტორის დასკვნაში არ წარმოადგენს ინფორმაციას რომელიმე საკითხის შესახებ, რომელიც მიჩნეული იყო აუდიტის ძირითად საკითხად.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო (იხ. მე-2 პუნქტი)

გ1. ტერმინი მნიშვნელოვანი აღნიშნავს საკითხის შედარებით მნიშვნელოვნებას კონკრეტულ გარემოებებში. საკითხის მნიშვნელობას

6. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები 8-11-ე და გ6.

აუდიტორი აფასებს განსახილველი გარემოებების კონტექსტში. საკითხის მნიშვნელობის განხილვა შესაძლებელია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების ფონზე, როგორიცაა, მაგალითად საკითხის შედარებითი მოცულობა, ხასიათი და გავლენა განსახილველ საგანზე და ასევე გამიზნული მომხმარებლების ან დასკვნის მიმღებთა გამოხატული ინტერესები. ამის დადგენა გულისხმობს ფაქტებისა და გარემოებების ობიექტურად გააანალიზებას, მათ შორის იმ საკითხების ხასიათისა და დეტალიზაციის დონის განხილვას, რომლის შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდებათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა გამოხატეს იმ საკითხებით დაინტერესება, რომელთა შესახებაც აუდიტორს ყველაზე ფართო დიალოგი ჰქონდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ინფორმაციის ორმხრივი გაცვლის პროცესში, რაც მოითხოვება ასს 260-ით (გადასინჯული)[7]; ასევე მოითხოვეს ამ ინფორმაციის შესახებ უფრო მეტი გამჭვირვალობა. მაგალითად, მომხმარებლები განსაკუთრებულ ინტერესს იჩენენ იმ მნიშვნელოვანი განხილვების მიმართ, რომლებიც აუდიტორმა ჩაატარა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, რადგან ეს საკითხები ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში.

გ3. აუდიტორებზე ვალდებულების დაკისრებამ იმის თაობაზე, რომ აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაცია წარმოადგინონ აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ, შეიძლება გააუმჯობესოს აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შორის კომუნიკაციის პროცესიც და ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს შესაძლოა უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილებინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციაზე, რომელზეც ხდება ინფორმირება აუდიტორის დასკვნაში.

გ4. როგორც ასს 320-იშია[8] ახსნილი, გონივრულია, აუდიტორმა იგულისხმოს, რომ მომხმარებლებს:

ა) აქვთ სათანადო ცოდნა ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში და სურვილი, გულ-

7. ასს 260 (გადასინჯული) - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“.

8. ასს 320 - „*არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს*“, მე-4 პუნქტი

დასმით გამოიკვლიონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია;

ბ) ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია, წარდგენილი და აუდიტირებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით;

გ) გაცნობიერებული აქვთ თანხების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობები, ვინაიდან თანხის განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებებს, მსჯელობას, გადაწყვეტილების მიღებასა და მომავალი მოვლენების განხილვას ეყრდნობა; და

დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საფუძველზე.

ვინაიდან აუდიტორის დასკვნა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას დაერთვის, მიიჩნევა, რომ ერთი და იგივეა აუდიტორის დასკვნის მომხმარებლები და ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლები.

ურთიერთკავშირი „აუდიტის ძირითადი საკითხები“, „აუდიტორის მოსაზრება“ ნაწილებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტებს შორის (იხ. პუნქტები მე-4, მე-12 და მე-15)

გ5. ასს 700 (გადასინჯული) ადგენს მოთხოვნებს და მითითებებს იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან დაკავშირებით.[9] აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ვერ შეცვლის იმ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ასს 705 (გადასინჯული) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობასთან ან მიზანშეწონილობასთან.[10]

გ6. როდესაც აუდიტორი პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერა „პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში, გამიზნულ მომხმა-

9. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტები 10-15-ე და გ1-გ15.

10. იხ. ასს 705-ის (გადასინჯული) გ7 პუნქტი.

რებლებს ეხმარება ამგვარი გარემოებების დადგენასა და მათ შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. მაშასადამე, ასეთი საკითხის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის ძირითადი საკითხებისგან განცალკევებით, რომლებიც აღწერილია „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში, მას სათანადო თვალსაჩინოებას/მნიშვნელობას ანიჭებს აუდიტორის დასკვნაში (იხ. მე-15 პუნქტი). ასს 705-ის (გადასინჯული) დანართი მოიცავს საილუსტრაციო მაგალითებს იმის საჩვენებლად, როგორ იცვლება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას და იმავდროულად აუდიტორის დასკვნაში მომხმარებლებს ინფორმაციას აწვდის აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ. წინამდებარე ასს-ის გ58 პუნქტში ნაჩვენებია, როგორ უნდა ჩამოყალიბდეს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილი იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის თაობაზეც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, იმ საკითხების გარდა, რომლებიც აღწერილია აუდიტორის დასკვნის „პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში, ან „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში.

გ7. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი გამოთქვამს პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას, მაინც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტისა და, მაშასადამე, იმ მოთხოვნების გამოყენების შესახებ, რომლებიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას. თუმცა, ვინაიდან აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას ისეთ გარემოებებში გამოთქვამს, როდესაც დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც ფინანსური ანგარიშგებისთვის:[11]

ა) აუდიტორმა, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ არსებობს მეტი სხვა საკითხები, რომლებიც მიიჩნევა აუდიტის ძირითად საკითხებად. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორი იყენებს მე-15 პუნქტის მოთხოვნას; (იხ. პუნქტი გ58)

ბ) თუ აუდიტორი, უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხ(ებ)ის გარდა, სხვა ერთ ან რამდენიმე საკითხს მიიჩნევს

[11] ასს 705 (გადასინჯული), მე-8 პუნქტი.

აუდიტის ძირითად საკითხად, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ზემოაღნიშნული სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში არ იგულისხმებოდეს, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მოცემულ გარემოებებში არის მისაღები, უარყოფითი მოსაზრების ფონზე. (იხ. გ47 პუნქტი)

გ8. ასს 706 (გადასინჯული)[12] ყველა სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორებისთვის ადგენს მექანიზმებს, თუ როგორ უნდა წარმოადგინონ აუდიტორის დასკვნაში დამატებითი ინფორმაცია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცებისა და სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცების მეშვეობით, თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამის გაკეთებას. ასეთ შემთხვევაში, ზემოაღნიშნული აბზაცები აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილი იქნება „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილისგან განცალკევებით. თუ აუდიტორი ამა თუ იმ საკითხს აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევს, არ შეიძლება ზემოაღნიშნული აბზაცების გამოყენება აუდიტორის დასკვნაში მე-13 პუნქტის შესაბამისად აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის შემცვლელად.[13] ასს 706-ში (გადასინჯული) მოცემულია დამატებითი მითითებები „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილსა და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებს შორის ურთიერთქმედების შესახებ ასს 706-ის შესაბამისად.[14]

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა (იხ. მე-9 და მე-10 პუნქტები)

გ9. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შეარჩიოს მცირე რაოდენობის საკითხები, რომლებიც, მისი შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში.

გ10. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრაში მონაწილეობს მხოლოდ ისეთი საკითხები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგა-

12. ასს 706 (გადასინჯული) - „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

13. იხ. ასს 706-ის (გადასინჯული) 8(ბ) და 10(ბ) პუნქტები.

14. ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტები გ1-გ3.

რიშგება (ე.ი. როდესაც აუდიტორის მოსაზრება ეხება თითოეულ პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.).[15]

გ11. მართალია, აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აუდიტის ძირითადი საკითხების გადახედვას, მაგრამ აუდიტორისთვის სასარგებლო იქნება, თუ განიხილავს, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხი ისევ არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტშიც.

საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ12. ცნება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება იმ ფაქტის აღიარებას ნიშნავს, რომ ნებისმიერი აუდიტი რისკზე დაფუძნებული აუდიტია და კონცენტრირებულია ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე და ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების შეკრებაზე, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება აუდიტორის მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის, ოპერაციების კატეგორიის ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის რაც უფრო მაღალია მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, ხშირად მით უფრო მეტი განსჯაა აუცილებელი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად, ჩასატარებლად და მათი შედეგების შესაფასებლად. რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისას აუდიტორს მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვება მოეთხოვება, რაც უფრო მაღალია აუდიტორისეული რისკის შეფასება.[16] თუ რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორს ესაჭიროება უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების შეკრება, მას შეუძლია გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან ისეთი მტკიცებულებები მოიპოვოს, რომლებიც უფრო რელევანტური ან საიმედოა, მაგალითად უფრო მეტი აქცენტი

15. ასს 710 - „*შესადარისი ინფორმაცია - შესაგამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*“

16. ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“, პუნქტი 7(ბ).

გადაიტანოს მესამე მხარეთა მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან რამდენიმე დამოუკიდებელი წყაროდან გამამყარებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე.[17]

გ13. შესაბამისად, საკითხები, რომლებიც პრობლემებს უქმნის აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით, ან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების თვალსაზრისთ, შეიძლება განსაკუთრებით შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ აუდიტორმა მიიჩნიოს აუდიტის ძირითად საკითხად.

გ14. საკითხები, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას მოითხოვს, ხშირად დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების რთულ ნაწილებსა და ისეთ სფეროებთან, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება და, ამიტომ ხშირად აუცილებელია აუდიტორის მხრიდან რთული ან კომპლექსური განხილვების ჩატარება. თავის მხრივ, ასეთი საკითხები ხშირად გავლენას ახდენს აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რესურსების განაწილებასა და იმ სამუშაოთა მოცულობაზე, რომლებიც ჩატარდება ამ საკითხებთან მიმართებით. ზემოაღნიშნული გავლენა შეიძლება გამოიხატოს, მაგალითად აუდიტში უფროსი პერსონალის მონაწილეობის დონეში, ან აუდიტში აუდიტორის ექსპერტის, ან ისეთი პირების მონაწილეობაში, რომლებსაც გააჩნიათ ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროებში მუშაობისთვის აუცილებელი ექსპერტული ცოდნა, რომლებიც შეიძლება ფირმაში მუშაობდნენ, ან ფირმის მიერ ხელშეკრულებით იყვნენ მოწვეულნი ამ სფეროებში მუშაობისთვის.

გ15. სხვადასხვა ასს განსხვავებული სპეციფიკური ინფორმაციის მიწოდებას მოითხოვს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვებისთვის. ეს ინფორმაცია შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სფეროებთან, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს. მაგალითად:

- ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმ მნიშვნელოვანი სირთულეების შესახებ, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში.[18] ასს-ებში აღიარებულია, რომ პოტენციურად სირთულეები დაკავშირებულია, მაგალითად:

17. ასს 330, პუნქტი გ19.

18. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ბ) და გ21.

- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან,[19] კერძოდ, აუდიტორის შესაძლებლობის შეზღუდვასთან, აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ყველა სხვა ასპექტი (გარდა ფასისა) ეკვივალენტურია „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული ანალოგიური ოპერაციის;
- ჯგუფის აუდიტის შეზღუდვებთან, როდესაც მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდს უზღუდავენ ინფორმაციასთან წვდომას.[20]

- ასს 220 ადგენს მოთხოვნებს გარიგების პარტნიორისთვის, რათა მან გარიგების გუნდისთვის უზრუნველყოს სათანადო კონსულტაციების გავლა რთულ ან სადავო საკითხებთან დაკავშირებით.[21] მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება კონსულტაცია გაიაროს ფირმის ფარგლებში ან ფირმის გარეთ სხვა პირებთან რომელიმე მნიშვნელოვან ტექნიკურ საკითხთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ ეს არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. გარიგების პარტნიორს, სხვასთან ერთად, ასევე ევალება აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან ერთად.[22]

როგორ ადგენს აუდიტორი საკითხებს, რომლებიც აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებს (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ16. აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე შესაძლოა აუდიტორმა წინასწარი მოსაზრება შეიქმნას ისეთ საკითხებზე, რომლებსაც, სავარაუდოდ, აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდება აუდიტის მსვლელობისას და, მაშასადამე, შესაძლოა აუდიტის ძირითად საკითხებს წარმოადგენდეს. აუდიტორმა შეიძლება ამ საკითხების შესახებაც აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, როდესაც ზოგად ინფორმაციას მიაწვდის მათ აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბსა და ვადებთან დაკავშირებით, ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუმცაღა, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა მხოლოდ აუდიტის შედეგებს, ან აუდიტის პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს ეყრდნობა.

---

19. ასს 550 - „*დაკავშირებული მხარეები*“, პუნქტი გ42.

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

21. ასს 220 - „*ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი*“, მე-18 პუნქტი.

22. ასს 220, მე-19 პუნქტი.

გ17. მე-9 პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს სპეციფიკური განხილვების ჩატარებას ისეთი საკითხების დასადგენად, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამგვარ განხილვაში აქცენტი გადატანილია იმ საკითხების ხასიათზე, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს და რომლებიც ხშირად დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ საკითხებთან. განხილვის მიზანი კი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ისეთი სფეროების გამოვლენაა, რომლებიც შეიძლება განსაკუთრებით აინტერესებდეთ გამიზნულ მომხმარებლებს. ის ფაქტი, რომ ზემოაღნიშნული განხილვების ჩატარება სავალდებულოა, არ გულისხმობს იმას, რომ მასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის აუდიტის ძირითადი საკითხები იქნება; ამგვარ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი, თუ აუდიტორი მათ ყველაზე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ვინაიდან ასეთი განხილვები შეიძლება ურთიერთდაკავშირებული იყოს (მაგალითად, 9(ბ)-(გ) პუნქტებში აღწერილ გარემოებებთან დაკავშირებული საკითხები შეიძლება ასევე მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად), მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ კონკრეტული საკითხის რამდენჯერმე განხილვით შეიძლება გაიზარდოს იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი ამ საკითხს მიიჩნევს აუდიტის ძირითად საკითხად.

გ18. მე-9 პუნქტით მოთხოვნილ სპეციალურ განხილვებთან დაკავშირებული საკითხების გარდა, შესაძლოა სხვა საკითხებიც არსებობდეს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას; მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად. ასეთ სხვა საკითხებში შეიძლება შედიოდეს საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ჩატარებულ აუდიტთან, მაგრამ მათი ასახვა არ მოითხოვებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის დანერგვა (ან მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება არსებულ საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაში) შეიძლება იყოს ის სფერო, რომელსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ცვლილებები არსებით გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, ან დაკავშირებული

იყოს მნიშვნელოვან რისკთან (მაგ., თუ შეიცვალა სისტემა, რომელიც გავლენას ახდენს ამონაგების აღიარებაზე).

სფეროები, სადაც მაღალია არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად (იხ. პუნქტი 9(ა))

გ19. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ.[23] ასს 260-ის გ13 პუნქტში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს, როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას.

გ20. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მნიშვნელოვანი რისკი განმარტებულია, როგორც არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე[24]. სფეროები, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ასევე ძალიან უჩვეულო ოპერაციები ხშირად შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. ამგვარად, მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად ის სფეროებია, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

გ21. თუმცა, შეიძლება ასე არ იყოს ყველა მნიშვნელოვანი რისკის შემთხვევაში. მაგალითად, ასს 240 გულისხმობს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკი და მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეფასებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები მნიშვნელოვან რისკებად მიიჩნიოს.[25] გარდა ამისა, ასს 240-ში მითითებულია, რომ ვინაიდან შეუძლებელია იმის წინასწარგანჭვრეტა, რა გზით მოხდება ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის საშუალებების გვერდის ავლა, ეს არის თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკი.[26] ზემოაღნიშნული რისკები, მათი ხასიათიდან

23. ასს 260 (გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 12(მ) პუნქტი.

25. ასს 240 - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*“, 27-ე და 28-ე პუნქტები.

26. ასს 240, 32-ე პუნქტი.

გამომდინარე, შესაძლოა არ საჭიროებდეს აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას, ამიტომ აუდიტორი აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისას არ მიიჩნევს მათ აუდიტის ძირითად საკითხად მე-10 პუნქტის შესაბამისად.

გ22. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) აღნიშნულია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის მსვლელობისას, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად.[27] აუდიტორის მიერ რისკის ადრინდელი შეფასების შესწორებისა და ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ ნაწილთან დაკავშირებული დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლის შედეგად (ე.ი. აუდიტის მიდგომის არსებითად შეცვლა, მაგალითად, თუ აუდიტორისეული რისკის შეფასება ეყრდნობოდა იმის მოლოდინს, რომ გარკვეული კონტროლის საშუალებები ეფექტიანად ფუნქციონირებს და აუდიტორმა მოიპოვა აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ისინი ეფექტიანად არ მუშაობდა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, განსაკუთრებით ისეთ სფეროში, რომლისთვისაც მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება), შეიძლება აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების ესა თუ ის ნაწილი მიიჩნიოს ისეთ სფეროდ, რომელსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებს ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას, მათ შორის ისეთ საღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთანაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული (იხ. პუნქტი 9(ბ))

გ23. ასს 260 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის შეხედულებები სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის თაობაზე.[28] ბევრ შემთხვევაში, ეს დაკავშირებული იქნება განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებთან და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან, რაც, სავარაუდოდ, ისეთი სფეროები იქნება, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება და იმავდროულად, შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად.

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

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

გ24. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა აშკარა დაინტერესება გამოხატეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების მიმართ, რომლებსაც, აუდიტორის მოსაზრებით, მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდება (იხ. ასს 540-ის (გადასინჯული)[29], მაგრამ შეიძლება მიჩნეული არ იყო მნიშვნელოვან რისკებად. სხვასთან ერთად, ასეთი სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის განსჯაზე და ხშირად ფინანსური ანგარიშგების ყველაზე რთულ ნაწილებს წარმოადგენს და მათ განსაზღვრას შეიძლება დასჭირდეს როგორც ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ისე აუდიტორის ექსპერტის მონაწილეობა. მომხმარებლებმა ასევე ხაზი გაუსვეს, რომ მათ ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გასაგებად ესაჭიროებათ ინფორმაცია ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტის მეთოდები არ შეესაბამება იმავე დარგში სხვა სუბიექტების მიერ გამოყენებულ მეთოდებს.

პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე (იხ. პუნქტი 9(გ)

გ25. მოვლენები და ოპერაციები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან აუდიტზე, შეიძლება ის სფეროები იყოს, რომლებსაც ესაჭიროება აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება და შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად ფართოდ განიხილა ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციების, ან სხვა მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა, რომლებიც არ წარმოადგენს სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილს ან სხვ მხრივ ჩანს უჩვეულო.[30] შესაძლოა ხელმძღვანელობას რთული ან კომპლექსური განხილვები ჰქონდა ჩატარებული ამგვარი ოპერაციების აღიარებასთან, შეფასებასთან, წარდგენასთან ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებით, რამაც შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია აუდიტის საერთო სტრატეგიაზე, რომელსაც აუდიტორი შეიმუშავებს.

29. იხ. მე-16 და მე-17 პუნქტები, ასს 540 (გადასინჯული) - „*სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*“.

30. იხ. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტები 16(ა), 16(გ) და გ22, ასევე მე-2 დანართი.

გ26. აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიაზე/მიდგომაზე შეიძლება ასევე გავლენა იქონიოს ეკონომიკაში, ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, რეგულირების სისტემაში ან დარგში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა მოვლენებმა ან სხვა მოვლენებმა, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის დაშვებებზე ან განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე.

ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ27. საკითხებმა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, შეიძლება ასევე გამოიწვია მნიშვნელოვანი დიალოგი მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. ასეთი საკითხების შესახებ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების ხასიათი და დონე ხშირად მიგვანიშნებს იმ საკითხებზე, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში. მაგალითად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება უფრო დეტალური ინფორმაცია მიაწოდა შედარებით რთულ და კომპლექსურ საკითხებთან დაკავშირებით, ან უფრო ხშირად ან სტაბილურად ეკონტაქტებოდა მათ ამგვარი საკითხების განსახილველად, როგორიცაა, მაგალითად მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელსაც ესაჭიროებოდა აუდიტორის ან ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა.

გ28. ცნება „ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხები“ გამოიყენება კონკრეტული სუბიექტისა და ჩატარებული აუდიტის კონტექსტში. ამგვარად, აუდიტორის მიერ აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა და მათ შესახებ ინფორმირება იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა დაადგინოს კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები და იმსჯელოს მათ მნიშვნელობაზე მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებთან შედარებით.

გ29. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული ამა თუ იმ საკითხის შედარებითი მნიშვნელობის დასადგენად და ასევე არის თუ არა ეს საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი, შეიძლება სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების განხილვაც:

- საკითხის მნიშვნელობა გამიზნული მომხმარებლებისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, კერძოდ, კი საკითხის არსებითობის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის ხასიათი ან სირთულე, ან ხელმძღვანელობის მიერ შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან დაკავში-

რებული სუბიექტურობის ხარისხი, ამ დარგის სხვა სუბიექტებთან შედარებით;

- ამ საკითხთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული შესწორებული და დაგროვილი შეუსწორებელი უზუსტობების ხასიათი და მათი რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობა, თუ ასეთი არსებობს;
- აუდიტის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა, რომელიც აუცილებელია მოცემული საკითხის აუდიტის ჩასატარებლად, მათ შორის:
  - სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების, ან ცოდნის დონე, რაც აუცილებელია ამ საკითხთან მიმართებით აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ან ამ პროცედურების შედეგების შესაფასებლად;
  - ამ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის გარიგების გუნდის გარეთ გავლილი კონსულტაციების ხასიათი.
- იმ სირთულეების ხასიათი და სერიოზულობა, რომლებიც დაკავშირებული იყო სათანადო აუდიტის პროცედურების გამოყენებასთან, ამ პროცედურების შედეგების შეფასებასთან და რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვებასთან, რომელთა საფუძველზეც გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრება და, კერძოდ, აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვები და მიღებული გადაწყვეტილებები უფრო სუბიექტური გახდა;
- ამ საკითხთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის საშუალებებში გამოვლენილი ნაკლოვანებების სერიოზულობა;
- დასჭირდა თუ არა მოცემულ საკითხს სხვადასხვა კუთხით, მაგრამ ერთმანეთთან დაკავშირებულად განხილვა აუდიტორის მხრიდან. მაგალითად, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შეიძლება აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას საჭიროებდეს ამონაგების აღიარებასთან, სასამართლო პროცესთან ან სხვა გაუთვალისწინებელ/პირობით მოვლენებთან დაკავშირებით, რაც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სხვა სააღრიცხვო შეფასებებზე.

გ30. იმის დადგენა, რომელი და რამდენი საკითხი იყო ყველაზე მნიშვნელოვანი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის იმ საკითხებიდან, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების რაოდენობაზე, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება გავლენა იქონიოს სუბიექტის

ზომამ და ორგანიზაციულმა სირთულემ, მისი საქმიანობის სპეციფიკამ და გარემომ, ასევე მოცემული აუდიტისთვის დამახასიათებელმა კონკრეტულმა ფაქტებმა და გარემოებებმა. საზოგადოდ, რაც უფრო დიდი რაოდენობის საკითხებს მიიჩნევს აუდიტორი თავდაპირველად აუდიტის ძირითად საკითხად, შესაძლოა მით უფრო მეტჯერ დასჭირდეს აუდიტორს იმის ხელახლა შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა ეს საკითხები აუდიტის ძირითადი საკითხის განმარტებას. აუდიტის ძირითადი საკითხების ვრცელი სია შეიძლება წინააღმდეგობაში მოვიდეს ამ ცნების განმარტებასთან, რაც იმას გულისხმობს, რომ ეს უნდა იყოს ყველაზე მნიშვნელოვანი საკითხი მოცემული აუდიტისთვის.

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხებისთვის გამოყოფილი ცალკე ნაწილი (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ31. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის განთავსება ზუსტად აუდიტორის მოსაზრების მახლობლად, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს ამგვარ ინფორმაციას და გამოხატავს მოცემული აუდიტისთვის დამახასიათებელი ინფორმაციის გაცნობიერებულ სარგებლიანობას გამიზნული მომხმარებლებისთვის.

გ32. „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში ცალკეული საკითხის წარმოდგენის თანამიმდევრობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება დალაგდეს შედარებითი მნიშვნელობის მიხედვით, აუდიტორის შეფასებაზე დაყრდნობით, ან შეიძლება შეესაბამებოდეს მეთოდს, რომლის მიხედვითაც წარმოდგენილია ეს საკითხები ფინანსურ ანგარიშგებაში. მე-11 პუნქტის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ ზემოაღნიშნული საკითხები ცალ-ცალკე უნდა იყოს დასათაურებული, იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხები დიფერენცირებული იყოს.

გ33. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებაც, „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის შესავალი ტექსტი იმგვარად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული, რომ ყურადღება გამახვილდეს იმ ფაქტზე, რომ აქ აღწერილი აუდიტის ძირითადი საკითხები მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან არის დაკავშირებული; შეიძლება მითითებული იყოს კონკრეტული პერიოდი, რომელსაც ეს ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს (ასე მაგალითად, „დაკავშირებულია იმ წლის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც დასრულდა 20X1 წლის 31 დეკემბერს“).

ცალკეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ34. აუდიტის ძირითად საკითხის აღწერის ადეკვატურობა პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალ-ცალკე აღწერა იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა ლაკონურად და დაბალანსებულად აუხსნას გამიზნულ მომხმარებლებს, რატომ იყო მოცემული საკითხი ყველაზე მნიშვნელოვანი ამ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა საკითხი. აუდიტის ტექნიკური ტერმინების შეზღუდულად გამოყენებით გამიზნული მომხმარებელი, რომელსაც არ გააჩნია აუდიტის საკითხების სათანადო ცოდნა, შეძლებს იმის გაგებას, რამ განაპირობა აუდიტორის ყურადღების გამახვილება კონკრეტულ საკითხებზე აუდიტის მსვლელობისას. აუდიტორის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის ხასიათი და მოცულობა დაბალანსებული უნდა იყოს შესაბამის მხარეთა პასუხისმგებლობებთან მიმართებით (ე.ი. აუდიტორმა მოკლედ და გასაგები ენით უნდა წარმოადგინოს სასარგებლო ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ მიზანშეუწონლად გამოვიდეს სუბიექტის შესახებ პირველადი ინფორმაციის პროვაიდერის როლში).

გ35. პირველადი ინფორმაცია არის ნებისმიერი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, რომელსაც, სხვა შემთხვევაში, სუბიექტი საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ გახდიდა (მაგ., არ აისახებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც ხელმისაწვდომი ხდება საჯაროდ მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის, ან, რომელიც აუდიტორს სიტყვიერად ან წერილობით მიაწოდეს ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება წინასწარ, ან ინვესტორებთან შეხვედრებზე). ამგვარ ინფორმაციაზე პასუხისმგებლები სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები არიან.

გ36. მიზანშეწონილია, რომ აუდიტორმა თავი აარიდოს აუდიტის ძირითადი საკითხის არაადეკვატურად აღწერას და მომხმარებლებს არ მიაწოდოს პირველადი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ. როგორც წესი, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა, თავისთავად, არ არის პირველადი ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, რადგან აუდიტორი საკითხს აღწერს აუდიტის კონტექსტში. თუმცა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებაც იმ მიზნით, რომ აუხსნას გამიზნულ მომხმარებლებს, რატომ იყო მიჩნეული ეს საკითხი ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში; მაშასადამე, რატომ მიიჩნიეს ის აუდიტის ძირითად საკითხად და როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, იმ პირობით, თუ ამგვარი ინფორმაციის მიწოდება არ

იკრძალება კანონმდებლობით. თუ აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს ამგვარი დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებას, მას შეუძლია ურჩიოს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოადგინონ აღნიშნული დამატებითი ინფორმაცია, ნაცვლად იმისა, რომ აუდიტორმა პირველადი ინფორმაცია წარმოადგინოს აუდიტორის დასკვნაში.

გ37. ხელმძღვანელობამ ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შეიძლება გადაწყვიტონ, რომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან სადმე სხვაგან წლიურ ანგარიშში გაამჟღავნებენ ახალ ან უფრო სრულყოფილ ინფორმაციას აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ, იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ მოცემული საკითხის შესახებ ინფორმაცია მიწოდებული იქნება აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, ამგვარი ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს უფრო საიმედო ინფორმაციას სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებების მგრძნობელობის შესახებ, ან სუბიექტის არგუმენტაციას კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის ან პოლიტიკის შერჩევის თაობაზე, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები სხვა მისაღებ ვარიანტებსაც ითვალისწინებს.

გ38. ასს 720-ში (გადასინჯული) მოცემულია ტერმინის „წლიური ანგარიში“ განმარტება და ახსნილია, რომ დოკუმენტები, როგორიცაა ხელმძღვანელობის ანგარიში, ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ოპერატიული და ფინანსური ანალიზი, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული მსგავსი ანგარიშები (მაგალითად, დირექტორების ანგარიში), დირექტორთა საბჭოს თავმჯდომარის ანგარიში, კორპორაციული მართვის ანგარიში ან შიდა კონტროლისა და რისკების შეფასების ანგარიშები შეიძლება იყოს წლიური ანგარიშის ნაწილი.[31] ასს 720 (გადასინჯული) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც ჩართულია წლიურ ანგარიშში. მართალია, აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არ მოიცავს სხვა ინფორმაციას, მაგრამ აუდიტორს უფლება აქვს, გაითვალისწინოს ეს ინფორმაცია, ასევე სუბიექტის ან სხვა სანდო წყაროების მიერ საჯაროდ გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაცია, როდესაც მუშაობს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაზე.

31. ასს 720 (გადასინჯული) - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“, პუნქტები 12(ა) და გ1-გ3.

გ39. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას აუდიტორს ასევე შეიძლება გამოადგეს აუდიტის მსვლელობისას მომზადებული აუდიტის დოკუმენტაციაც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები, ან აუდიტორის მიერ მომზადებული დოკუმენტაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სიტყვიერად მიწოდებული ინფორმაციის შესახებ, ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია სასარგებლო საფუძველია აუდიტორისთვის, იმ თვალსაზრისით, რომ განსაზღვროს აუდიტორის დასკვნაში მისაწოდებელი ინფორმაცია. ეს იმით აიხსნება, რომ ასს 230-ის შესაბამისად, აუდიტის დოკუმენტაცია იმისთვისაა გამიზნული, რომ დოკუმენტურად აისახოს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ამ პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები. ამგვარი დოკუმენტაცია შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში, სადაც ახსნილია საკითხის მნიშვნელობა, ასევე მე-18 პუნქტის მოთხოვნის გამოყენებაში.

მითითება იმისა, საკითხი ასახულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ40. პუნქტები 13(ა)-(ბ) მოითხოვს აუდიტის ძირითადი საკითხების ცალ-ცალკე აღწერას, სადაც აუდიტორი განმარტავს, რატომ მიიჩნია საკითხი ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა იგი აუდიტის დროს. შესაბამისად, აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა არ არის უბრალოდ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის გამეორება. თუმცა, შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე მინიშნება გამიზნულ მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, უფრო კარგად გაიგოს, როგორ გაითვალისწინა მოცემული საკითხი ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

გ41. ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის განმარტებით შენიშვნაზე (შენიშვნებზე) მინიშნების გარდა, აუდიტორს უფლება აქვს გამიზნული მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ამ საკითხების ძირითად ასპექტებზე. ხელმძღვანელობის მიერ განმარტებით შენიშვნებში ცალკეული ასპექტებისა თუ ფაქტორების შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის მოცულობა, იმასთან დაკავშირებით, რა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული ასპექტების უფრო ზუსტად ფორმულირებაში, კერძოდ იმის

აღწერაში, როგორ მოგვარდა აღნიშნული საკითხი აუდიტში, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან, რატომ არის მოცემული საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი. მაგალითად:

- თუ სუბიექტი საზრიან და საიმედო ინფორმაციას წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, აუდიტორმა შეიძლება მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ძირითად დაშვებებზე, შესაძლო შედეგებთან დაკავშირებით გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე და სხვა ხარისხობრივ თუ რაოდენობრივ ინფორმაციაზე, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობის ძირითად წყაროებს, ან განსაკუთრებული მნიშვნელობის სააღრიცხვო შეფასებებზე, როდესაც დასკვნაში განმარტავს, რატომ იყო ეს საკითხი ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მოცემულ აუდიტში და როგორ გადაიჭრა აუდიტში;
- თუ აუდიტორი ასს 570 (გადასინჯული) შესაბამისად დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, აუდიტორს მაინც შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ამ დასკვნასთან დაკავშირებული ერთი ან რამდენიმე საკითხი, რომელიც გამოვლინდა აუდიტორის მიერ ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად შესრულებული სამუშაოს შედეგად, არის აუდიტის ძირითადი საკითხი. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორის მიერ აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აღწერილ მოვლენებს ან პირობებს, როგორიცაა, მაგალითად არსებითი საოპერაციო ზარალი, ხელმისაწვდომი ნასესხები სახსრები და ვალის რეფინანსირების შესაძლებლობა, ან სესხის ხელშეკრულების დებულებების დარღვევა და შესაბამისი შემამსუბუქებელი ფაქტორები.[32]

რატომ მიიჩნევს აუდიტორი კონკრეტულ საკითხს აუდიტის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად (იხ. პუნქტი 13(ა))

გ42. აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლებს წარმოდგენა შეექმნას იმის თაობაზე, რატომ მიიჩნია აუდიტორმა ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი აუდიტის ძირითად საკითხად. შესაბამისად, მე-9-10

32. ასს 570 (გადასინჯული), პუნქტი გ3.

პუნქტების მოთხოვნები და გ12-გ29 პუნქტებში მოცემული მასალა, რომელიც ეხება აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრას, ასევე შეიძლება დაეხმაროს აუდიტორს იმის გააზრებაში, როგორ უნდა მიაწოდოს აუდიტორის დასკვნაში გამიზნულ მომხმარებლებს ინფორმაცია ამგვარი საკითხების შესახებ. მაგალითად, იმ ფაქტორების ახსნა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორმა დაასკვნა, რომ ესა თუ ის კონკრეტული საკითხი საჭიროებდა აუდიტორის მნიშვნელოვან ყურადღებას და ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მოცემულ აუდიტში, ალბათ, დააინტერესებს გამიზნულ მომხმარებლებს.

გ43. ინფორმაციის აქტუალობა გამიზნული მომხმარებლებისთვის არის ის ფაქტორი, რომლის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს, რა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში. მაგალითად, საკითხის აღწერა საშუალებას მისცემს თუ არა გამიზნულ მომხმარებლებს, უფრო ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მოცემული აუდიტის შედეგებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ.

გ44. საკითხის დაკავშირებამ სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან შეიძლება ასევე ხელი შეუწყოს იმის შესაძლებლობის მინიმუმამდე დაყვანას, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერა ზედმეტად სტანდარტიზებული და ნაკლებად სასარგებლო გახდება დროთა განმავლობაში. მაგალითად, გარკვეული საკითხები აუდიტის ძირითად საკითხებად შეიძლება იყოს მიჩნეული ამა თუ იმ დარგის სხვადასხვა სუბიექტში, დარგის სპეციფიკის გამო, ან შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების სირთულის გამო. როდესაც აუდიტორი აღწერს, რატომ მიიჩნია ეს საკითხი ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, შესაძლებელია უფრო სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის, რომ აღწეროს მოცემული სუბიექტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ასპექტები (მაგ., გარემოებები, რომლებმაც გავლენა მოახდინეს ხელმძღვანელობის განსჯასა და გადაწყვეტილებებზე, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება), რათა ეს ინფორმაცია უფრო გამოსადეგი იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინება შეიძლება ასევე მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხის აღწერისას, რომელიც მეორდება წლების განმავლობაში.

გ45. აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში შეიძლება ასევე მითითებული იყოს ძირითადი ფაქტორები, რომლის შედეგადაც აუდიტორმა ესა თუ ის საკითხი მოცემული აუდიტისთვის მიიჩნია ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად, მაგალითად:

- ეკონომიკური პირობები, რომლებმაც აუდიტორს ხელი შეუშალა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, როგორიცაა, მაგალითად გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების არალიკვიდური ბაზრები;
- ახალი ან არასტანდარტული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მაგალითად მოცემული სუბიექტის ან დარგისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხები, რომლის შესახებაც აუდიტის გარიგების გუნდმა კონსულტაციები გაიარა ფირმის ფარგლებში;
- სუბიექტის სტრატეგიის შეცვლა, ან ბიზნესის მოდელის შეცვლა, რამაც არსებითი გავლენა მოახდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში (იხ. 13(ბ) პუნქტი)

გ46. აუდიტორის დასკვნაში მიწოდებული ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე იმასთან დაკავშირებით, როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში, პროფესიული განსჯის საგანია. 13(ბ) პუნქტის შესაბამისად, აუდიტორს შეუძლია აღწეროს:

- აუდიტორის საპასუხო ქმედებების გარკვეული ასპექტები, ან მიდგომა, რომელიც ყველაზე მეტად შესაფერისი იყო მოცემული საკითხისთვის, ან არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის;
- ჩატარებული პროცედურების მოკლე მიმოხილვა;
- აუდიტორის პროცედურების შედეგების მითითება; ან ამ საკითხთან დაკავშირებით ჩატარებული ძირითადი დაკვირვებები.

ან ამ ელემენტების რაიმე კომბინაცია.

კანონმდებლობა ან აუდიტის ეროვნული სტანდარტები შეიძლება ადგენდეს აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისთვის გარკვეულ ფორმას ან შინაარსს, ან შესაძლოა განსაზღვრავდეს ერთ ან რამდენიმე ზემოაღნიშნულ ელემენტს, რომლებიც გასათვალისწინებელია ამგვარ აღწერაში.

გ47. იმისთვის, რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ძირითად საკითხებზე ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სპეციფიკის გათვალისწინებით, ასევე აუდიტის ძირითად საკითხებსა და აუდიტორის დასკვნის სხვა ელემენტებს, მათ შორის აუდიტორის მოსაზრებას შორის ურთიერთკავშირის შესახებ, შეიძლება აუცილებელი იყოს სიფრთხილის გამოჩენა, კერძოდ, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას გამოყენებული ტექსტი:

- არ გულისხმობდეს იმას, რომ საკითხი სათანადოდ არ გადაჭრა აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისას;
- უშუალოდ იყოს დაკავშირებული სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან და არ გამოიყენოს ზოგადი მსჯელობა ან სტანდარტული ტექსტი;
- ითვალისწინებდეს, ეს საკითხი როგორ არის განხილული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნაში (შენიშვნებში), თუკი ასე იყო;
- არ მოიცავდეს ან არ გულისხმობდეს ცალკე მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების შესახებ.

გ48. მოცემულ კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს გარკვეული ასპექტების, ან გამოყენებული მიდგომის აღწერა შეიძლება გამიზნულ მომხმარებლებს დაეხმაროს წარმოდგენის შექმნაში უჩვეულო გარემოებებისა და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ, რომლებიც აუცილებელი იყო არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ჩატარების მიდგომა მნიშვნელოვნად საჭიროებს მორგებას სუბიექტის კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე. გარდა ამისა, გარკვეული პერიოდის აუდიტის მიდგომაზე შეიძლება გავლენა იქონია სუბიექტისთვის დამახასიათებელმა სპეციფიკურმა გარემოებებმა, ეკონომიკურმა პირობებმა, ან დარგში მიმდინარე მოვლენებმა. აუდიტორისთვის შეიძლება ასევე სასარგებლო იყოს იმ ინფორმაციის ხასიათისა და მოცულობის მითითება, რომელიც ამ საკითხთან დაკავშირებით მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ49. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი აღწერს რომელიმე სააღრიცხვო შეფასების მიმართ გამოყენებულ მიდგომას, რომელსაც მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა უკავშირდებოდა, მისი შეფასებით, როგორიცაა, მაგალითად რთული ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება, აუდიტორმა შეიძლება მოისურვოს იმის მითითება, რომ აუდიტორმა გამოიყენა ფირმაში მომუშავე აუდიტორის ექსპერტის, ან ხელშეკრულებით მოწვეული აუდიტორის ექსპერტის სამუშაო. ამგვარი მინიშნება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებაზე არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და, მაშასადამე, წინააღმდეგობაში არ მოდის ასს 620-ის მე-14-15 პუნქტებთან.[33]

33. ასს 620 - *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*.

გ50. შესაძლებელია რთული იყოს აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების აღწერა, განსაკუთრებით ისეთის, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის რთულ სფეროებთან, რომლებიც სუბიექტურ განსჯასა და შეფასებას საჭიროებს. კერძოდ, შეიძლება რთული იყოს ჩატარებული პროცედურების ლაკონურად აღწერა ისე, რომ ადეკვატური ინფორმაცია მიეწოდოს გამიზნულ მომხმარებლებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკზე რეაგირების მიზნით აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათისა და მოცულობის, ასევე აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების შესახებ. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს გარკვეული ჩატარებული პროცედურების აღწერა, რათა გამიზნულ მომხმარებლებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმის თაობაზე, როგორ გადაიჭრა აუდიტში მოცემული საკითხი. როგორც წესი, ამგვარი აღწერა შეიძლება უფრო ზოგადი ხასიათის იყოს და არ უნდა მოიცავდეს პროცედურების დეტალურ აღწერას.

გ51. როგორც აღნიშნული იყო გ46 პუნქტში, აუდიტორს აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერისას ასევე შეუძლია ჩატარებული საპასუხო პროცედურების შედეგის მითითება. თუმცა, თუ ამას გააკეთებს აუდიტორი, მან სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს, რათა არ შეიქმნას ისეთი შთაბეჭდილება, რომ ამგვარი აღწერით ის ცალკე მოსაზრებას გამოთქვამს ცალკეულ აუდიტის ძირითად საკითხზე, ან სხვა მხრივ არ გახდეს საეჭვო აუდიტორის მოსაზრება მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

გარემოებები, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში
(იხ. მე-14 პუნქტი)

გ52. შესაძლებელია, რომ კანონმდებლობა ხელმძღვანელობას ან აუდიტორს უკრძალავდეს გარკვეული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნებას, რომელიც აუდიტორმა მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხად. მაგალითად, კანონმდებლობა შეიძლება სპეციალურად კრძალავდეს ისეთი საკითხის საჯაროდ ინფორმირებას, რომელმაც შეიძლება ხელი შეუშალოს სათანადო უფლებამოსილების მქონე ორგანოს ფაქტობრივი, ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიებაში (მაგ., საკითხები რომლებიც დაკავშირებულია ან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ფულის გათეთრებასთან).

გ53. როგორც მითითებული იყო 14(ბ) პუნქტში, შესაძლებელია, რომ უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში აუდიტორის დასკვნაში არ მოხდეს ინფორმირება აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული რომელიმე საკითხის შესახებ. ეს იმით აიხსნება, რომ ამგვარი

საკითხების ინფორმირება საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ ხდება, რადგან გამიზნული მომხმარებლებისთვის უფრო მეტ გამჭვირვალობას უზრუნველყოფს აუდიტთან დაკავშირებით. შესაბამისად, გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება მიზანშეწონილი, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ქმედებით განპირობებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები სუბიექტის ან საზოგადოებისთვის იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადააჭარბებს მოცემული საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელ სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება.

გ54. გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება აუდიტის რომელიმე ძირითადი საკითხის ინფორმირება, აუდიტორი ითვალისწინებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებს. ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში ხელმძღვანელობის მოსაზრებების შესახებ იმ უარყოფით შედეგებზე, რაც შეიძლება მოჰყვეს საკითხის ინფორმირებას. კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა ამა თუ იმ საკითხის ინფორმირება. კერძოდ:

- აუდიტორს ეხმარება წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რატომ არ გაამჟღავნა სუბიექტმა საკითხი საჯაროდ (მაგ., თუ კანონმდებლობა ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ამ საკითხის გამჟღავნების დაყოვნების ან არგამჟღავნების უფლებას იძლევა), ასევე ხელმძღვანელობის მოსაზრების შესახებ ამ საკითხის გამჟღავნებით მოსალოდნელ უარყოფით შედეგებზე. ხელმძღვანელობა შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური წყაროების გარკვეულ ასპექტებს, რომლებიც ეხება ამგვარი უარყოფითი შედეგების გააზრებას (მაგ., ამ ასპექტებში შეიძლება იგულისხმებოდეს ზიანის მიყენება სუბიექტის კომერციული მოლაპარაკებების ან კონკურენტუნარიანი პოზიციისთვის). თუმცა, მარტო ხელმძღვანელობის შეხედულებები ზემოაღნიშნული უარყოფითი შედეგების შესახებ, თავისთავად, არ ცვლის იმის აუცილებლობას, რომ აუდიტორმა, 14(ბ) პუნქტის შესაბამისად, თვითონ განსაზღვროს, გონივრულია თუ არა იმის მოლოდინი, რომ საკითხის ინფორმირებით გამოწვეული უარყოფითი შედე-

გები გადააჭარბებს სარგებელს, რომელიც საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება;

- გამოვლინდება, რაიმე ინფორმაცია მიაწოდა თუ არა სუბიექტმა შესაბამის მარეგულირებელ, ძალოვან ან საზედამხედველო ორგანოებს მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით, კერძოდ, ამგვარი განხილვებით საბუთდება თუ არა ხელმძღვანელობის მტკიცება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი მოცემული საკითხის საჯაროდ გამჟღავნება;
- აუდიტორს საშუალება ეძლევა, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ურჩიოს, საჯაროდ გაამჟღავნოს ამ საკითხთან დაკავშირებული სათანადო ინფორმაცია. სახელდობრ, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წუხილი საკითხის ინფორმირებასთან დაკავშირებით მხოლოდ ამ საკითხის გარკვეულ ასპექტებს ეხება და, მაშასადამე, ამ საკითხთან დაკავშირებული გარკვეული ინფორმაცია შესაძლოა ნაკლებად დელიკატური იყოს და შესაძლებელი იქნება მისი გამჟღავნება.

აუდიტორმა ასევე შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილის მოპოვება იმის თაობაზე, რატომ არ არის მიზანშეწონილი საკითხის საჯაროდ ინფორმირება, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მოსაზრება ამგვარი ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების მნიშვნელობის შესახებ.

გ55. შესაძლებელია, ასევე აუცილებელი იყოს, რომ აუდიტორმა აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის ინფორმირების შედეგები გააანალიზოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების ფონზე. გარდა ამისა, შესაძლოა აუდიტორს კანონმდებლობა ავალდებულებდეს მოცემული საკითხის ინფორმირებას სათანადო მარეგულირებელი, ძალოვანი ან საზედამხედველო ორგანოებისთვის, იმის მიუხედავად, ამ საკითხის შესახებ ინფორმაცია აისახება თუ არა აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება გამოადგეს აუდიტორს ამ საკითხის ინფორმირებით მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების გაანალიზებაში.

გ56. საკითხები, რომლებსაც აუდიტორი იხილავს გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ არ მოხდება ინფორმირება, საკმაოდ რთულია და აუდიტორის მხრიდან მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებს. შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

„აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის ფორმა და შინაარსი სხვა გარემოებებისთვის (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ57. მე-16 პუნქტის მოთხოვნები გამოიყენება სამ სიტუაციაში:

ა) აუდიტორი მე-10 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი; (იხ. გ59 პუნქტი)

ბ) აუდიტორი მე-14 პუნქტის შესაბამისად დაადგენს, რომ აუდიტის ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმაციას არ მიაწვდის აუდიტორის დასკვნაში და ამის გარდა არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხი;

გ) აუდიტორი აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნევს მხოლოდ ისეთ საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმირება ხდება მე-15 პუნქტის შესაბამისად.

გ58. ქვემოთ მოცემულია აუდიტორის დასკვნის საილუსტრაციო ნიმუში იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ინფორმირებაც აუცილებელია:

აუდიტის ძირითადი საკითხები

[*„პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“* ან *„ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“* - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ დავადგინეთ, რომ არ არსებობს სხვა „აუდიტის ძირითადი საკითხი“, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.]

გ59. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისთვის აუცილებელია იმ საკითხების შედარებითი მნიშვნელობის განხილვა, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში. ამგვარად, შეიძლება ძალიან იშვიათი იყოს ისეთი შემთხვევა, როდესაც საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტორი არ გადაწყვეტს, რომ სულ მცირე აუდიტის ერთი ძირითადი საკითხის შესახებ ინფორმირება მაინც არის აუცილებელი აუდიტორის დასკვნაში იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში (მაგ., საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანიებისთვის, რომლებსაც ძალიან ცოტა ოპერაცია აქვთ განხორციელებული), აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ არ არსებობს არანაირი აუდიტის ძირითადი საკითხი მე-10

პუნქტის შესაბამისად, რადგან არ არსებობს საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. მე-17 პუნქტი)

გ60. ასს 260-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია.[34] აუდიტის ძირითადი საკითხების ინფორმირებისთვის შესაფერისი დრო სხვადასხვანაირი იქნება, კონკრეტული გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე. თუმცა, აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ წინასწარი მოსაზრებების მიწოდება შეუძლია მაშინ, როდესაც მათთან ერთად იხილავს აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს, ხოლო შემდეგ ხელახლა შეუძლია ამ საკითხების განხილვა, როდესაც ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტის შედეგად წამოჭრილი საკითხების შესახებ. ამგვარი ქმედებით შეიძლება შემსუბუქდეს პრაქტიკული პრობლემები, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც აუდიტორი საზრიანი ორმხრივი დიალოგის გამართვას აუდიტის ძირითადი საკითხების ირგვლივ ცდილობს იმ ეტაპზე, როდესაც მთავრდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად მომზადება.

გ61. ინფორმირების პროცედურა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, შეიტყონ აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირებას აპირებს აუდიტორი აუდიტორის დასკვნაში; ასევე იმის შესაძლებლობაც ეძლევათ, აუცილებლობის შემთხვევაში, უფრო საფუძვლიანი განმარტებები მიიღონ ამ საკითხების შესახებ. ამგვარი განხილვის გასაადვილებლად, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააცნოს აუდიტორის დასკვნის პროექტი. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების პროცედურა აღიარებს მათ მნიშვნელოვან როლს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის საქმეში და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, წარმოდგენა შეიქმნან იმის თაობაზე, რის საფუძველზე მიიღო გადაწყვეტილებები აუდიტორმა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ და როგორ იქნება აღწერილი ისინი აუდიტორის დასკვნაში. გარდა ამისა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმის გაანალიზების საშუალებაც ეძლევათ, სასარგებლო იქნება თუ არა ახალი ან უფრო სრულყოფილი ინფორმაციის

34. ასს 260 (გადასინჯული), 21-ე პუნქტი.

გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ ამ საკითხებზე ინფორმაცია მიეწოდება აუდიტორის დასკვნაში.

გ62. 17(ა) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებაზე მოიცავს უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებსაც, როდესაც აუდიტის ძირითად საკითხად მიჩნეული საკითხის შესახებ ინფორმირება არ ხდება აუდიტორის დასკვნაში (იხ. პუნქტები მე-14 და გ54).

გ63. 17 (ბ) პუნქტის მოთხოვნა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებასთან დაკავშირებით იმის თაობაზე, რომ, აუდიტორის გადაწყვეტილებით, არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში, შეიძლება აუდიტორისთვის ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნიდეს, რათა მან უფრო დეტალურად განიხილოს საკითხი სხვებთან ერთად (მათ შორის, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან, თუ ასეთი პირი დანიშნული იყო), ვისაც ესმის აუდიტი და ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოვლენილიყო აუდიტის შედეგად. ამგვარი განხილვების შედეგად აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს თავისი გადაწყვეტილების გადახედვა იმის თაობაზე, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხები.

დოკუმენტაცია (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ64. ასს 230-ის მე-8 პუნქტის თანახმად, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან, სხვასთან ერთად წარმოდგენა შეიქმნას აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ. აუდიტის ძირითად საკითხებთან მიმართებაში პროფესიული განხილვები მოიცავს იმის დადგენას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებული საკითხებიდან რომელს დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება, ასევე თითოეული ამ საკითხთაგანი არის თუ არა აუდიტის ძირითადი საკითხი. სავარაუდოდ, აუდიტორს ამგვარ განხილვაში დაეხმარება დოკუმენტაცია, რომელიც ასახავს აუდიტორის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმირებულ საკითხებს, თითოეულ საკითხთან დაკავშირებული აუდიტის დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტი გ39) და ასევე აუდიტის სხვა დოკუმენტაცია, რომელიც ეხება აუდიტის პროცესში გამოვლენილ მნიშვნელოვან საკითხებს (მაგ., როგორიცაა მოხ-

სენებითი ბარათი აუდიტის დასრულების შესახებ). თუმცა, წინამდებარე ასს აუდიტორს არ ავალდებულებს დოკუმენტებში იმის დაფიქსირებასა და ახსნას, რატომ არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება სხვა საკითხებს, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

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 © 2022 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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

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

978-1-60815-543-9

წინამდებარე ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2022 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2023 წლის მაისში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის* თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა *„დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“* - შესაბამისად. *ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის* დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2022 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2023 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition*

ISBN: 978-1-60815-507-1

წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემის, ან სხვა ანალოგიური მიზნით გამოყენებისთვის ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით: Permissions@ifac.org

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™