

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 200

## დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

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

### შინაარსი

	პუნქტები
<b>შესავალი</b>	
ასს 200-ის მოქმედების სფერო .....	1-2
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი .....	3-9
ძალაში შესვლის თარიღი .....	10
<b>აუდიტორის საერთო მიზნები</b> .....	11-12
<b>განმარტებები</b> .....	13
<b>მოთხოვნები</b>	
ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული	
ეთიკური მოთხოვნები .....	14
პროფესიული სკეპტიციზმი .....	15
პროფესიული განსჯა .....	16
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი .....	17
აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად .....	18-24
<b>გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა</b>	
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი .....	გ1-გ13
განმარტებები .....	გ14-გ15
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები .....	გ16-გ19

პროფესიული სკეპტიციზმი .....	გ20-გ24
პროფესიული განსჯა .....	გ25-გ29
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი .....	გ30-გ54
აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად .....	გ55-გ78

---

## შესავალი

### ასს 200-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო პასუხისმგებლობას ასს-ების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს. კერძოდ, სტანდარტში ჩამოყალიბებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აღწერილია აუდიტის ხასიათი და მას-შტაბი, რომელიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შეძლოს ამ მიზნების შესრულება; ასევე ახსნილია ასს-ების მოქმედების სფერო, უფლებამოსილება და სტრუქტურა; მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ადგენს ყველა აუდიტში გამოსაყენებელ, დამოუკიდებელი აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობას, მათ შორის ასს-ების მოთხოვნების დაცვის ვალდებულებას. შემდგომში სტანდარტში დამოუკიდებელი აუდიტორი მოხსენიებული იქნება, როგორც „აუდიტორი“.
2. ასს-ები შედგენილია აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. გასული პერიოდის სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში ასს-ების გამოყენებისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს მათი ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. ასს-ები არ ეხება აუდიტორის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს კანონმდებლობაში, ან დაკავშირებული იყოს სხვა ურთიერთობებთან, მაგალითად საზოგადოებისთვის ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებასთან. ასეთი პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ასს-ებით დადგენილი პასუხისმგებლობისგან. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება ამგვარ გარემოებებში ასს-ების გარკვეული ასპექტები შესაფერისად მიიჩნიოს, მას მაინც ევალება ყველა შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან პროფესიული ვალდებულებების შესრულება.

### ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

3. აუდიტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების ნდობის ხარისხის ამაღლება. აღნიშნული მიიღწევა აუდიტორის მიერ მოსაზრების გამოხატვით იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მეტ წილ საერთო დანიშნულების საფუძვლებში ეს მოსაზრება ეხება იმას, ფინანსური ანგარიშგება წარ-

დგენილია თუ არა სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასს-ებისა და შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტი აუდიტორს აძლევს ზემოაღნიშნული მოსაზრების ჩამოყალიბების შესაძლებლობას. (იხ: პუნქტი გ1)

4. ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტიც ტარდება, არის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით. ასს-ები ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს და არც იმ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს ცვლის, რომლებიც მათ პასუხისმგებლობას არეგულირებს. თუმცა, აუდიტი ასს-ების შესაბამისად ტარდება იმის დაშვებით, რომ ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის ჩატარებისთვის. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არანაირად არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობისგან. (იხ: პუნქტები გ2-გ11)
5. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, ვინაიდან დასაბუთებული რწმუნება ქმნის აუდიტორის მოსაზრების საფუძველს. დასაბუთებული რწმუნება მაღალი დონის რწმუნებაა. ამგვარი რწმუნება მაშინ მიიღწევა, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმისთვის, რომ აუდიტორული რისკი (ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ მოსაზრებას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას) შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე. მიუხედავად ამისა, დასაბუთებული რწმუნება არ არის რწმუნების აბსოლუტური დონე, რადგან აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტის მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება, მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)
6. აუდიტორი არსებითობის კონცეფციას იყენებს როგორც აუდიტის დაგეგმვის, ისე აუდიტის ჩატარების პროცესში, ასევე აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუსწორებელი უზუს-

ტობების, თუკი ასეთი იქნება, ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზეგავლენის შეფასების დროს.<sup>1</sup> საზოგადოდ, უზუსტობები, მათ შორის, შეცდომები, არსებითად მიიჩნევა, თუკი, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი, ცალკე აღებული ან ერთობლივად, გავლენას იქონიებს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობის საკითხის განსჯა გარემო პირობების გათვალისწინებით ხდება და მასზე გავლენას ახდენს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებების აუდიტორისეული აღქმა, ასევე უზუსტობის სიდიდე ან ხასიათი, ან ორივე ერთად. აუდიტორული მოსაზრება ეხება ფინანსურ ანგარიშგებას მთლიანობაში და ამიტომ აუდიტორი პასუხისმგებელი არ არის ისეთი უზუსტობების გამოვლენაზე, რომლებიც არსებითი არ არის მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით.

7. ასს-ები მოიცავს შემდეგ განყოფილებებს: მიზნები, მოთხოვნები, გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელთა მიზანია აუდიტორის დახმარება დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაში. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მთელი პროცესის განმავლობაში და, სხვათაშორის ერთად, ევალება:

- თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლით;
- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების გზით;
- მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან გამოტანილ დასკვნებზე დაყრდნობით.

---

<sup>1</sup> ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“ და ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

8. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ფორმა დამოუკიდებელი იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. (იხ: პუნქტები გ12-გ13)
9. აუდიტორს შეიძლება ასევე ჰქონდეს მომხმარებლების, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან სუბიექტის გარეშე მხარეებისთვის აუდიტის შედეგად გამოვლენილი საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებისა და ანგარიშის წარდგენის სხვა კონკრეტული პასუხისმგებლობაც. ეს პასუხისმგებლობა შეიძლება დადგენილი იყოს ასს-ებით ან კანონმდებლობით.<sup>2</sup>

### ძალაში შესვლის თარიღი

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

### აუდიტორის საერთო მიზნები

11. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის საერთო მიზნებია:
  - ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის თაობაზე, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; და
  - ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების შესახებ ინფორმირება, ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.
12. ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება, ხოლო აუდიტორის დასკვნაში პირობითი მოსაზრების გამოთქმა საკმარისი არ არის კონკრეტულ გარემოებებში ფინანსური ანგარიშგების გამიზნული მომხმარებლების ინფორმირებისთვის, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უარი განაცხადოს დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე ან გამოვიდეს გარიგებიდან

<sup>2</sup> იხ., მაგალითად, ასს 260 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“ და ასს 240-ის - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ - 44-ე პუნქტი.

(ანუ გადადგეს აუდიტორობიდან)<sup>3</sup>, როდესაც ამის გაკეთება ნებადა-  
თულია მოქმედი კანონმდებლობით.

### განმარტებები

13. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები – ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსა-  
მზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელიც მისაღებია სუბიექტის ხასიათისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის გათვალისწინებით, ან, რომლის გამოყენებაც კანონმდებლობით მოითხოვება;

ტერმინი „სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსა-  
ნიშნავად, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას და:

(i) აღიარებს, აშკარად თუ ნაგულისხმევი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად ასახვის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან იმაზე მეტი ინფორმაციის გამჟღავნება, ვიდრე ამას კონკრეტულად მოითხოვს მოცემული საფუძვლები; ან

(ii) აშკარად აღიარებს, რომ სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, შეიძლება საჭირო გახდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან მოცემული საფუძვლების რომელიმე მოთხოვნიდან გადა-  
ხვევა. იგულისხმება, რომ ასეთ გადახვევას ადგილი ექნება მხოლოდ განსაკუთრებით იშვიათ გარემოებებში.

ტერმინი „შესაბამისობის საფუძვლები“ გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების აღსანიშნავად, რომელიც მოითხოვს მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ არ შეიცავს ზემოთ განხილულ (i) და (ii) აღიარებას.

ბ) აუდიტის მტკიცებულება – ინფორმაცია, რომელსაც იყენებს აუდიტორი ისეთი დასკვნების გამოტანის დროს, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. აუდიტის მტკიცებულებაში შედის როგორც ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული

<sup>3</sup> ასს-ებში გამოიყენება მხოლოდ ტერმინი გარიგებიდან „გამოვიდეს“.

სააღრიცხვო ჩანაწერებში არსებული ინფორმაცია, ასევე სხვა ინფორმაცია. ასს-ების მიზნებისთვის:

- (i) აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. აუდიტის მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი;
  - (ii) აუდიტის მტკიცებულებების შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის, ისეთი დასკვნების დასასაბუთებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.
- გ) აუდიტორული რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ფუნქციაა.
- დ) აუდიტორი – პირი ან პირები, რომლებიც ატარებენ აუდიტს. როგორც წესი, ესენი არიან გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, გარკვეულ გარემოებებში, ფირმა. იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე ასს გარკვევით მოითხოვს, რომ ესა თუ ის მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს, მაშინ „აუდიტორის“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“. სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებით ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები;
- ე) შეუმჩნეველობის რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად;
- ვ) ფინანსური ანგარიშგება - სტრუქტურული სახით წარმოდგენილი გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია, მათ შორის, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები, რაც მიზნად ისახავს სუბიექტის იმ ეკონომიკური რესურსების ან ვალდებულებების შესახებ ინფორმირებას, რომელიც არსებობს დროის გარკვეული მომენტისთვის, ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათში მომხდარი ცვლილებების ინფორმირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ტერმინი „ფინანსური



ანგარიშგება“; ჩვეულებრივ, ეხება ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, როგორც ეს დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგრამ ასევე შეიძლება აღნიშნავდეს რომელიმე ერთ ფინანსურ ანგარიშგებასაც. ახსნა-განმარტებები მოიცავს განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციას, რომელიც, როგორც მოითხოვება, ან აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით არის ნებადართული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, იმგვარად არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან გაერთიანებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული. (იხ. პუნქტები გ14-გ15)

- ზ) გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია – რომელიმე კონკრეტულ სუბიექტთან მიმართებაში ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებიც მოხდა წარსულში, დროის გარკვეულ პერიოდში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს;
- თ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც აკისრიათ სუბიექტის საქმიანობის წარმართვაზე აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგი სუბიექტის ხელმძღვანელობაში შედის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ზოგიერთი ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი;
- ი) უზუსტობა – განსხვავება ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლის სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ სიდიდეს, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციას შორის, რომელიც მოითხოვება ამ მუხლისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომის ან თაღლითობის შედეგად.

როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ფინანსური ანგა-

რიშგება, უზუსტობები ასევე მოიცავს მუხლის სიდიდის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კორექტირებებსაც, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებლად შესატანია, რათა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად იყოს წარდგენილი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ფინანსური ანგარიშგება ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;

კ) წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი – გულისხმობს იმ ფაქტს, რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ ქვემოთ ჩამოთვლილი პასუხისმგებლობები, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ასს-ების შესაბამისად აუდიტის ჩასატარებლად. ე.ი. პასუხისმგებლობა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;

(ii) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და

(iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

ა. ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და

გ. სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შემთხვევაში, ზემოთ მოცემული (i) პუნქტი შეიძლება ჩამოყალიბდეს, როგორც „ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სამართლიანად წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად“, ან „ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად“.

„წინაპირობა, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობისა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას და რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი“ ასევე შეიძლება მოვიხსენიოთ, როგორც „წინაპირობა“;

- ლ) პროფესიული განსჯა - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, აუდიტორის მიერ აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას;
- მ) პროფესიული სკეპტიციზმი – გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას;
- ნ) დასაბუთებული რწმუნება – ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში, რწმუნების მაღალი, მაგრამ არა აბსოლუტური დონე;
- ო) არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი: (იხ. პუნქტი გ16):
  - (i) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

- (ii) კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის კონტროლის მექანიზმები.
- პ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები – პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) (მაგ., კორპორაციული სატრასტო ორგანიზაცია), რომლებსაც გააჩნიათ სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის გაწევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი.

## **მოთხოვნები**

### **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები**

- 14. აუდიტორმა უნდა დაიცვას სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. (იხ: პუნქტები გ16-გ19)

### **პროფესიული სკეპტიციზმი**

- 15. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის გაგნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ: პუნქტები გ20-გ24)

### **პროფესიული განსჯა (მსჯელობა)**

- 16. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. (იხ: პუნქტები გ25-გ29)

## საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი

17. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და ამგვარად აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა ეძლევა, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)

## აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

### *კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ების დაცვა*

18. აუდიტორმა უნდა დაიცვას კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ები. ესა თუ ის ასს აუდიტის შესაბამისია, როდესაც მოცემული ასს მოქმედებაშია და არსებობს გარემოებები, რომლებიც რეგულირდება ამ ასს-ით. (იხ: პუნქტები გ55-გ59)
19. აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ის მთლიანი ტექსტი, მათ შორის, მისი განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს მისი მოთხოვნები. (იხ: პუნქტები გ60-გ68)
20. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში არ უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად, თუკი მას არ დაუცავს წინამდებარე ასს-ისა და კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი სხვა ასს-ების მოთხოვნები.

### *ცალკეულ ასს-ებში ჩამოყალიბებული მიზნები*

21. აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს შესაბამის ასს-ებში განსაზღვრული მიზნები აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს და გაითვალისწინოს ასს-ებს შორის ურთიერთკავშირი, რათა: (იხ: პუნქტები გ69-გ71)
- ა) განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა ასს-ებით მოთხოვნილის გარდა რაიმე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ასს-ებში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად; და (იხ: პუნქტი გ72)
  - ბ) შეაფასოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. (იხ: პუნქტი გ73)

### *შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა*

22. 23-ე პუნქტის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამა თუ იმ ასს-ის თითოეული მოთხოვნა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებებისთვის:
- ა) შესაფერისი არ არის მთელი ასს; ან
  - ბ) ესა თუ ის მოთხოვნა შესაფერისი არ არის იმის გამო, რომ იგი პირობითია, ხოლო ასეთი პირობა არ არსებობს. (იხ: პუნქტები გ74-გ75)
23. გამონაკლის გარემოებებში, აუდიტორს უფლება აქვს, საკუთარი შეფასებით აუცილებლად მიიჩნიოს ამა თუ იმ ასს-ის რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნიდან გადახვევა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა ამ კონკრეტული მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები. აუდიტორის მიერ რომელიმე შესაბამისი მოთხოვნიდან გადახვევის საჭიროება, სავარაუდოდ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც ეს მოთხოვნა შეეხება კონკრეტულ ჩასატარებელ პროცედურას, ხოლო კონკრეტული აუდიტის კონკრეტულ გარემოებებში, მოცემული პროცედურის ჩატარება ეფექტური არ არის ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად. (იხ: პუნქტი გ76)

*ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება*

24. თუკი რომელიმე ასს-ის ამა თუ იმ მიზნის შესრულება შეუძლებელია, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ხელს უშლის თუ არა აუდიტორს ეს ფაქტი აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაში და, მაშასადამე, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა ასს-ების შესაბამისად გამოთქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ან გამოვიდეს გარიგებიდან (იმ შემთხვევაში, თუ ამის გაკეთება დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით). რაიმე მიზნის ვერშესრულება მნიშვნელოვანი საკითხია, რომელიც დოკუმენტურად უნდა დაფიქსირდეს ასს 230-ის შესაბამისად.<sup>4</sup> (იხ: პუნქტები გ77-გ78)

\* \* \*

## **გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა**

### **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი**

*აუდიტის მასშტაბი* (იხ: მე-3 პუნქტი)

---

<sup>4</sup> ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტი 8(გ).

გ1. აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ასეთი მოსაზრება გამოიყენება ყველა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ამგვარად, აუდიტორის მოსაზრება არ იძლევა სუბიექტის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის გარანტიას და არც იმას ამტკიცებს, რამდენად ქმედითი და ეფექტიანი აღმოჩნდა ხელმძღვანელობის ძალისხმევა სუბიექტის საქმეების მართვისთვის. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება მოქმედი კანონმდებლობა მოითხოვდეს, რომ აუდიტორებმა მოსაზრება გამოთქვან სხვა კონკრეტულ საკითხებზეც, კერძოდ, შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე, ან ხელმძღვანელობის ცალკეული ანგარიშის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობაზე. ვინაიდან ასს-ები ასეთ საკითხებთან მიმართებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც ისინი დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასთან, აუდიტორს შეიძლება მოუწიოს დამატებითი სამუშაოს შესრულება, თუკი მას დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრება ასეთი მოსაზრების მოწოდებაზე.

*ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: მე-4 პუნქტი)*

გ2. შეიძლება კანონმდებლობა ადგენდეს ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშის წარდგენასთან მიმართებაში. თუმცა, ამგვარი პასუხისმგებლობის ხარისხი, ან მათი აღწერის ხერხი შეიძლება განსხვავდებოდეს იურისდიქციების მიხედვით. ამ განსხვავებების მიუხედავად, ასს-ების შესაბამისი აუდიტი ტარდება იმის დაშვებით (წინაპირობით), რომ ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა აღიარეს და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მის სამართლიან წარდგენაზე;
- ბ) ისეთ შიდა კონტროლზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აუცილებლად მიიჩნევენ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:

- (i) ყველა ისეთი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;
- (ii) ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება მოითხოვოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან; და
- (iii) სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მიღებას.

გ3. ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების დადგენას, ნებისმიერი შესაბამისი კანონის თუ სხვა ნორმატიული აქტის გათვალისწინებით;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ამ საფუძვლების შესაბამისად;
- ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ხელმძღვანელობისგან მოითხოვს საკითხების განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის დროს, ასევე, სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას. ამგვარი მსჯელობა/განსჯა ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

გ4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი საფუძვლების შესაბამისად, რომლის მიზანია, დააკმაყოფილოს:

- ფართო სპექტრის მომხმარებელთა მოთხოვნილებები საერთო ხასიათის ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“); ან
- კონკრეტული მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე (ანუ, „სპეციალური დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება“);



გ5. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ხშირად მოიცავს სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ან საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს როგორც სტანდარტების დამდგენი რომელიმე უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, ისე საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს. სხვა წყაროებში შეიძლება მოცემული იყოს სახელმძღვანელო მითითებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შეიძლება მოიცავდეს ამგვარ სხვა წყაროებს, ან სულაც შედგებოდეს მხოლოდ ასეთი წყაროებისგან. ზემოაღნიშნულ სხვა წყაროებში შედის:

- საკანონმდებლო და ეთიკური გარემო, მათ შორის, კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები, სასამართლოს გადაწყვეტილებები და პროფესიული ეთიკის ვალდებულებები სააღრიცხვო საკითხებთან მიმართებაში;
- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლებამოსილების მქონე ინტერპრეტაციები ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე;
- სტანდარტების დამდგენი, პროფესიული ან მარეგულირებელი ორგანიზაციების მიერ გამოცემული ცვალებადი უფლებამოსილების მქონე მოსაზრებები, ახლად წარმოშობილი სააღრიცხვო საკითხების შესახებ;
- ფართოდ აღიარებული და გავრცელებული ზოგადი და დარგთან დაკავშირებული პრაქტიკული მეთოდები; და
- პროფესიული ლიტერატურა აღრიცხვა-ანგარიშგების საკითხებზე.
- იმ შემთხვევაში, თუ წინააღმდეგობაში მოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები და ის წყაროები, საიდანაც შეიძლება მისი გამოყენების შესახებ მითითებების მიღება, ან წყაროები, რომლებიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს, უპირატესობა მიენიჭება ყველაზე მეტი უფლებამოსილების მქონე წყაროს.

გ6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს.

მიუხედავად იმისა, რომ ამ საფუძვლებში შეიძლება არ იყოს განსაზღვრული, როგორ უნდა დასაბუთდეს ან გამჟღავნდეს ყველა ოპერაცია ან მოვლენა, როგორც წესი, იგი მოიცავს საკმარის მთავარ პრინციპებს, რომლებიც გამოდგება მოცემული საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენების საფუძვლად.

გ7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები სამართლიანად წარდგენის საფუძვლებია, ხოლო სხვები - შესაბამისობის საფუძვლები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომლებიც, ძირითადად, მოიცავს იმ ორგანიზაციის მიერ დადგენილ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებს, რომელიც უფლებამოსილი ან აღიარებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი სტანდარტების გამოცემაზე, ხშირად გამიზნულია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

გ8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები ასევე განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის შემადგენლობას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მრავალი საფუძვლის შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ინფორმაციის მოწოდება ამა თუ იმ სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ. ასეთი საფუძვლებისთვის ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში შევა ბალანსი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი სხვა საფუძვლებისთვის შეიძლება ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს:

- მაგალითად, სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტში (სსბასს) - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით*“ - აღნიშნულია, რომ ძირითადი ფინანსური ანგარიშგება არის ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ანგარიშგება, როდესაც სახელმწიფო სექტორის სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს სსბასს-ის შესაბამისად;

- ქვემოთ ჩამოთვლილია ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სხვა მაგალითები, რომელთაგან თითოეული მოიცავს შესაბამის შენიშვნებს:
  - ბალანსი;
  - მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, ან ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ;
  - გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება;
  - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
  - ანგარიშგება იმ აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც არ მოიცავს საკუთარ კაპიტალს;
  - საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
  - შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება;
  - ანგარიშგება საქმიანობის შედეგების შესახებ, პროდუქციის სახეების მიხედვით.

გ9. ასს 210 აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.<sup>5</sup> ასს 800 (გადასინჯული) ეხება სპეციფიკურ საკითხებს ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად.<sup>6</sup>

გ10. იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობის მიერ დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულების წინაპირობა მნიშვნელოვანია აუდიტის ჩატარებისთვის, აუდიტორს მოეთხოვება, ხელმძღვანელობისგან და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მოიპოვოს თანხმობა (როგორც აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ერთ-ერთი წინაპირობა) იმაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით, რომ მათ გააჩნიათ გ2 პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობები.<sup>7</sup>

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

გ11. მითითებები სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე სხვა სუბიექტებისთვის. ამიტომ ამოსავალი წინაპირობა, რომელიც ეხება

<sup>5</sup> ასს 210 - „აუდიტის გარიგებების პირობების შეთანხმება“, პუნქტი 6(ა).

<sup>6</sup> ასს 800 - „სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“, მე-8 პუნქტი.

<sup>7</sup> ასს 210, პუნქტი 6(ბ).

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, რომლის მიხედვითაც ტარდება სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, შეიძლება მოიცავდეს სხვა დამატებით პასუხისმგებლობასაც, კერძოდ, პასუხისმგებლობას ოპერაციების განხორციელებასა და საქმიანობის წარმართვაზე კანონის, სხვა ნორმატიული აქტის ან სამართლებრივი წყაროს შესაბამისად.<sup>8</sup>

#### *აუდიტორული მოსაზრების ფორმა (იხ: მე-8 პუნქტი)*

გ12. აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრება ეხება იმას, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტორული მოსაზრების ფორმა დამოკიდებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებზე. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების უმეტესობა შეიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას; ასეთი საფუძვლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მოიცავს *წარდგენას*.

გ13. იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებია, როგორც, საზოგადოდ, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაშია, ასლების მიერ მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს. იმ შემთხვევაში კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები შესაბამისობის საფუძვლებია, მოთხოვნილი მოსაზრება უნდა ეხებოდეს იმას, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ამ საფუძვლების შესაბამისად. თუ კონკრეტულად სხვა რამ არ იქნება მითითებული, ას-ებში აუდიტორული მოსაზრება გულისხმობს მოსაზრების ორივე ფორმას.

### **განმარტებები**

#### *ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტი 13 (ვ))*

გ14. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთ საფუძვლებში შეიძლება სხვა ტერმინები იყოს გამოყენებული სუბიექტის ეკონომიკური რესურსებისა და ვალდებულებების აღსანიშნავად. მაგალითად, სუბი-

<sup>8</sup>. იხილეთ პუნქტი გ59.

ექტის აქტივები და ვალდებულებები და მათ შორის განსხვავებას შეიძლება ეწოდებოდეს საკუთარი კაპიტალი.

- გ15. განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაცია, რომლის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვა დოკუმენტის მითითებით, სადაც ეს ინფორმაციაა მოცემული, როგორცაა, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ანგარიში ან რისკების ანალიზი. თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები აშკარად არ კრძალავს ამგვარი სხვა დოკუმენტის მითითებას ფინანსურ ანგარიშგებაში, სადაც შეიძლება განმარტებითი ან აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციის ნახვა და ამ დოკუმენტზე მინიშნება სათანადოდ არის გაკეთებული, ასეთი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს წარმოადგენს.

*არსებითი უზუსტობის რისკი (იხ. პუნქტი 13ა)*

- გ16. ასს-ების მიზნებისთვის, არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც, გონივრულ ფარგლებში, არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ:

- ა) უზუსტობა წარმოიქმნება (ე.ი. მისი ალბათობა); და
- ბ) არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება (ე.ი. მისი სიდიდე).

**ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები (იხ. მე-14 პუნქტი)**

- გ17. აუდიტორი ექვემდებარება სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ ისეთ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგებებს. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, როგორც წესი, მოიცავს *ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს* (ბესსს) პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის *საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი)* იმ დებულებებს, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და ასევე ეროვნულ მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე უფრო შემზღუდველია.

- გ18. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის ძირითად პრინციპებს, ეს პრინციპებია:

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

ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის ნორმებს.

ბესს-ის კოდექსი ქმნის კონცეპტუალურ მიდგომას, რომელიც პროფესიონალმა ბუღალტრებმა უნდა გამოიყენონ იმისთვის, რომ გამოავლინონ და შეაფასონ ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეები და სათანადო რეაგირება მოახდინონ. აუდიტის, მიმოხილვისა და სხვა მარწმუნებელი გარიგებებისთვის კოდექსი შეიცავს დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც დადგენილია ამ ტიპის გარიგებებში დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეების მიმართ კონცეპტუალური მიდგომის გამოყენების საფუძველზე.

გ19. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული კოდექსით მოითხოვება, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელი იყოს სუბიექტისგან, რომლის აუდიტიც ტარდება. ბესს-ის კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. სუბიექტისგან აუდიტორის დამოუკიდებლობა იცავს აუდიტორის შესაძლებლობას, ჩამოაყალიბოს აუდიტორული მოსაზრება ისეთი ზემოქმედების გარეშე, რომელსაც შეუძლია ამ მოსაზრების კომპრომენტირება. დამოუკიდებლობა ზრდის აუდიტორის შესაძლებლობას, იმოქმედოს პატიოსნად, იყოს ობიექტური და იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით.

გ20. ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი 1 (ხმსს 1)<sup>9</sup>, ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხმსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია<sup>10</sup>, ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას ხარისხის მართვის ისეთი სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რომელიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ფირმა და მისი პერსონალი თავიანთ პასუხისმგებლობას ასრულებენ პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად და გარიგებებსაც ასრულებენ ამგვარი სტანდარტებისა და მოთხოვნების დაცვით. ხარისხის მართვის სისტემის ფარგლებში ხმსს 1 ფირმას ავალდებულებს ხარისხის ისეთი მიზნების დადგენას, რომ უზრუნველყოს სათანადო ეთიკური

9. ხმსს 1 - „ხარისხის მართვა ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

10. ასს 220 (გადასინჯული) - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“, მე-3 პუნქტი.

მოთხოვნებით, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის შესრულება.<sup>11</sup> ასს 220-ში (გადასინჯული) განსაზღვრულია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებთან, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებთან მიმართებაში.<sup>12</sup> ასს 220-ში (გადასინჯული) ასევე აღწერილია შემთხვევები, როდესაც გარიგების გუნდს შეუძლია ფირმის პოლიტიკაზე ან პროცედურებზე დაყრდნობა გარიგების დონეზე ხარისხის მართვისა და უზრუნველყოფის პროცესში.<sup>13</sup>

### **პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-15 პუნქტი)**

გ21. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორცაა მაგალითად:

- აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს;
- ინფორმაცია, რომელიც საექვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულებების სახით;
- პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს;
- გარემოებები, რომლებიც ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებას.

გ22. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:

- უჩვეულო გარემოებების არასწორად შეფასების რისკი;
- ზედმეტი განზოგადების რისკი, აუდიტორული დაკვირვებებიდან დასკვნების გამოტანის დროს;
- არაადეკვატური დაშვებების გამოყენების რისკი, აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისა და მათი შედეგების შეფასების დროს.

---

11. ხმს 1, 29-ე პუნქტი.

12. ასს 220 (გადასინჯული), 16-21-ე პუნქტები.

13. ასს 220 (გადასინჯული), გ10 პუნქტი.

- გ23. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, პროფესიულ სკეპტიციზმში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის ექვივალენტ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად ისეთ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს თაღლითობის რისკფაქტორები და ერთადერთ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი თანხის შესახებ წარმოადგენს ერთადერთი დოკუმენტი, რომელიც, თავისი ხასიათით, არ გამოირიცხავს თაღლითობის შესაძლებლობას.
- გ24. აუდიტორს უფლება აქვს, ნამდვილად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. ამის მიუხედავად, აუდიტორს მოეთხოვება, განიხილოს იმ ინფორმაციის სანდოობა, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით.<sup>14</sup> იმ შემთხვევებში, თუ არსებობს ეჭვი ინფორმაციის სანდოობის შესახებ ან შესაძლო თაღლითობის სიმპტომები (მაგალითად, თუ აუდიტის პროცესში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან რომელიმე დოკუმენტის პირობები შეიძლება გაყალბებული იყოს), ასსები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უფრო საფუძვლიანი გამოკვლევა ჩაატაროს და დაადგინოს, რა სახის შესწორებების ან დამატებების შეტანაა აუცილებელი აუდიტის პროცედურებში აღნიშნული საკითხის გადასაჭრელად.<sup>15</sup>
- გ25. როგორც წესი, აუდიტორმა არ უნდა უგულებელყოს სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოცდილებით შეძენილი შეხედულებები. მიუხედავად ამისა, იმის რწმენა, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერი და პატიოსანი ადამიანები არიან, აუდიტორს არ ანთავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობის აუცილებლობისგან, არც იმის უფლებას აძლევს, რომ დაკმაყოფილდეს ნაკლე-

<sup>14</sup> ასს 500 - „აუდიტის მტკიცებულება“, მე-7-9 პუნქტები.

<sup>15</sup> ასს 240, მე-14 პუნქტი; ასს 500, მე-11 პუნქტი; ასს 505 - „გარეშე მხარეების დადასტურება“, პუნქტები მე-10-11 და მე-16.



ბად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებით დასაბუთებული რწმუნების მოპოვების დროს.

### **პროფესიული განსჯა (იხ: მე-16 პუნქტი)**

გ26. პროფესიულ განსჯას გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის სათანადოდ ჩატარებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების, ასს-ებისა და აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმირებული გადაწყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე მორგების გარეშე. კონკრეტულად პროფესიული განსჯა აუცილებელია ისეთი გადაწყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:

- არსებობას და აუდიტორულ რისკს;
- ისეთი აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად და აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;
- იმის შეფასებას, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და საჭიროა თუ არა მეტის გაკეთება ასს-ების მიზნებისა და, მაშასადამე, აუდიტორის საერთო მიზნების შესასრულებლად;
- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების დროს;
- დასკვნების გამოტანას მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შეფასებას.

გ27. აუდიტორის პროფესიული განსჯის (და გადაწყვეტილების მიღების) განმასხვავებელი ნიშან-თვისებაა ის, რომ მას ახორციელებს აუდიტორი - პირი, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება თავისთავად განაპირობებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო კომპეტენციას.

გ28. ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში, პროფესიული განსჯის გამოყენება ეფუძნება აუდიტორისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს. აუდიტის მიმდინარეობისას კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა

და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ, კერძოდ, როგორც ამას მოითხოვს ასს 220 (გადასინჯული)<sup>16</sup>, აუდიტორს ეხმარება ინფორმირებული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში.

- გ29. პროფესიული განსჯისა შეფასება შესაძლებელია იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა კონკრეტული გადაწყვეტილება აუდიტისა და საადრიცხვო პრინციპების კომპეტენტურად გამოყენებას და არის თუ არა იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესაფერისი, რომლებიც ცნობილი იყო აუდიტორისთვის აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე.
- გ30. პროფესიული განსჯა აუცილებელია აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ასევე საჭიროა მისი სათანადოდ დოკუმენტირება. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის ისეთი დოკუმენტაციის მომზადება, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ ნებისმიერმა გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც მანამდე არ ჰქონია არანაირი შეხება ამ აუდიტთან, კარგად გაიგოს ის მნიშვნელოვანი პროფესიული გადაწყვეტილებები, რომლებიც მიღებულ იქნა აუდიტის განმავლობაში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებზე დასკვნების გამოტანის დროს.<sup>17</sup> პროფესიული განსჯის გამოყენება არ შეიძლება ისეთი გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად, რომლებიც, სხვა მხრივ, გამყარებული არ არის გარეგნობასთან დაკავშირებული ფაქტებითა და გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებებით.

## საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი (იხ: მე-5 და მე-17 პუნქტები)

*აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა*

- გ31. აუდიტის მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის დასასაბუთებლად. აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დაგროვებადი ხასიათისაა და მათი მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მიმდინარეობის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან. თუმცა, მტკიცებულება შეიძლება იყოს სხვა ინფორმაციაც, რომელიც მოპოვებულია სხვა წყაროებიდან, როგორცაა წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა დაადგინა, წინა აუდიტის შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის ამ

<sup>16</sup> ასს 220 (გადასინჯული), 35-ე პუნქტი.

<sup>17</sup> ასს 230, მე-8 პუნქტი.

მტკიცებულებების რელევანტურობაზე<sup>18</sup>), ან ფირმის მიერ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ფირმის პროცედურებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას. სუბიექტის ფარგლებში და მის გარეთ არსებული სხვა წყაროების გარდა, სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებიც აუდიტის მტკიცებულებების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომლის გამოყენება შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს სუბიექტში დასაქმებული ან მის მიერ ხელშეკრულებით დაქირავებული ექსპერტის მიერ. აუდიტის მტკიცებულება შედგება ინფორმაციისგან, რომელიც ამყარებს და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, ასევე ნებისმიერი ისეთი ინფორმაციისგან, რომელიც ეწინააღმდეგება აღნიშნულ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის არქონასაც (მაგალითად, ხელმძღვანელობის უარი რაიმე მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე) იყენებს და ამიტომ ესეც აუდიტის მტკიცებულებაა. აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს უდიდეს ნაწილს შეადგენს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და შეფასება.

- გ32. აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერთდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. აუდიტის მტკიცებულებების აუცილებელ რაოდენობაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ შეფასებული უზუსტობის რისკები (რაც უფრო მაღალია შეფასებული რისკები, სავარაუდოდ, მით მეტი აუდიტის მტკიცებულება იქნება აუცილებელი) და ასევე აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულება შეიძლება გახდეს საჭირო). ამასთან, უფრო მეტი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებამ შეიძლება ვერ დააბალანსოს მისი დაბალი ხარისხი.
- გ33. შესაფერისობა აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის საზომია, ანუ მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება. მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ კონკრეტულ გარემოებებზე, რომლის დროსაც მოხდა მისი მოპოვება.

<sup>18</sup> ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“, მე-16 პუნქტი.

გ34. იმის დადგენა, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, რაც აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის საშუალებას მისცემდა, რომლის საფუძველზეც ჩამოაყალიბებდა აუდიტორულ მოსაზრებას, პროფესიული განსჯის საგანია. ასს 500 და სხვა შესაბამისი ასს-ები ადგენს დამატებით მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში და ეხება აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას.

#### *აუდიტორული რისკები*

გ35. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობისა და შეუმჩნეველობის რისკების ერთ-ერთი ფუნქცია. რისკების შეფასება ეფუძნება ამ მიზნისთვის აუცილებელი ინფორმაციის შესაკრებად განკუთვნილ აუდიტის პროცედურებსა და აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში მოპოვებულ მტკიცებულებებს. რისკების შეფასება უფრო პროფესიული განსჯის საგანია, ვიდრე მისი ზუსტი საზომი.

გ36. ასს-ების მიზნებისთვის, აუდიტორულ რისკში არ იგულისხმება რისკი იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება გამოთქვას მოსაზრება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია, როდესაც სინამდვილეში არ იყო მცდარი. ასეთი რისკი ჩვეულებრივ უმნიშვნელოა. უფრო მეტიც, აუდიტორული რისკი ტექნიკური ტერმინია, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ჩატარების პროცესთან; იგი არ ეხება აუდიტორის საქმიანობასთან დაკავშირებულ ისეთ რისკებს, როგორცაა დანაკარგების რისკი, რომელსაც იწვევს სასამართლო პროცესი, პრესაში გამოქვეყნებული უარყოფითი პუბლიკაციები ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით წარმოშობილი სხვა მოვლენები.

#### *არსებითი უზუსტობის რისკები*

გ37. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება არსებობდეს ორ დონეზე:

- მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და
- მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

გ38. არსებითი უზუსტობის რისკები მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ეხება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ყოვლისმომცველია მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და, სავარაუდოდ, ბევრ მტკიცებაზე ახდენს გავლენას.

გ39. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს იმ დამატებითი პროცედურების ხასიათი,

ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზნის მისაღწევად აუდიტორები იყენებენ სხვადასხვა მეთოდს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს ისეთი მოდელი, რომელიც გამოხატავს აუდიტორული რისკის კომპონენტების ზოგად ურთიერთკავშირს მათემატიკური თვალსაზრისით, რათა იპოვოს შეუმჩნეველობის რისკის მისაღები დონე. ზოგი აუდიტორი ასეთი მოდელის გამოყენებას მისაღებად მიიჩნევს აუდიტის პროცედურების დაგეგმვის დროს.

- გ40. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი კომპონენტისგან: თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკისგან. თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი წარმოადგენს სუბიექტის რისკებს; ისინი არსებობენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისგან დამოუკიდებლად.
- გ41. თანდაყოლილი რისკზე გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები. იმისდა მიხედვით, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, თანდაყოლილი რისკის დონე სხვადასხვანაირი იქნება სკალაზე, რასაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი ეწოდება. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესის/პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას და შესაბამის მტკიცებებს. მაგალითად, ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც შედგება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებიდან მიღებული თანხებისგან, რომლებთანაც დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა, შეიძლება მიჩნეული იყოს ანგარიშების მნიშვნელოვან ნაშთებად და აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე მათთან დაკავშირებული რისკებისთვის მინიჭებული შეფასება შეიძლება იყოს შედარებით მაღალი, შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონის გამო.
- გ42. თანდაყოლილ რისკზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი გარემო პირობებიც, რომლებიც წარმოშობს ბიზნესის რისკებს. მაგალითად, ტექნოლოგიურმა მიღწევებმა შეიძლება გამოიწვიოს რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის მორალური ცვეთა, რაც გამოიწვევს მარაგის გადაჭარბებულად შეფასებას. სუბიექტსა და მის გარემოში მოქმედმა ფაქტორებმა, რომლებიც უკავშირდება რამდენიმე ან ყველა

კატეგორიის ოპერაციას, ანგარიშის ნაშთებსა თუ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნას, შეიძლება გავლენა იქონიოს რომელიმე კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკზე. ასეთ ფაქტორებში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად საქმიანობის გასაგრძელებლად საჭირო საკმარისი საბრუნავი კაპიტალის უქონლობა, ან დარგის მაჩვენებლების გაუარესება, რაც იწვევს დიდი რაოდენობის საწარმოთა წარუმატებლობას.

- გ43. კონტროლის რისკი კონტროლის პროცედურების დიზაინის, მისი დანერგვისა და მუშაობის ეფექტიანობის ფუნქციაა, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ისეთ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისი მიზნების მიღწევას. თუმცა, –კონტროლის მექანიზმებს, მათთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შეუძლია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი რისკების შემცირება და არა მათი აღმოფხვრა, თუნდაც საუკეთესო დიზაინი ჰქონდეს და ეფექტიანად მუშაობდეს. ამ შეზღუდვებში შედის, მაგალითად, ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით განპირობებული შეცდომების შესაძლებლობა, ან იმის შესაძლებლობა, რომ მოხდება კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ფარული გარიგებით ან არასათანადო მმართველობითი გადაწყვეტილების გამო. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის კონტროლის რისკი. ასს-ები განსაზღვრავს პირობებს, რომლის დროსაც აუდიტორს მოეთხოვება, ან უფლება აქვს, აირჩიოს კონტროლის მექანიზმების მუშაობის ეფექტიანობის შემოწმება ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრის დროს.<sup>19</sup>
- გ44. არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება გამოსახოს რაოდენობრივად, მაგალითად პროცენტებში, ან არარაოდენობრივად. ნებისმიერ შემთხვევაში, გაცილებით უფრო მნიშვნელოვანია ის, რომ აუდიტორმა სათანადოდ შეაფასოს რისკები, ვიდრე ის განსხვავებული მიდგომები, რომლებსაც გამოიყენებს მათ შესაფასებლად. როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკები“ და არა ცალ-ცალკე თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, თუმცა, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ცალკე შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი და ცალკე კონტროლის რისკი, რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და

19. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“, პუნქტები მე-7-17.

ჩასატარებლად მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ასს 330-ის შესაბამისად.

- გ45. აუდიტორი იმიტომ აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ცალკეული მტკიცების დონეზე, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.<sup>20</sup>
- გ46. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების საკითხებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

შეუმჩნევლობის რისკი

- გ47. აუდიტორული რისკის მოცემული დონის პირობებში, შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე უკუპროპორციულ დამოკიდებულებაშია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან მტკიცების დონეზე. მაგალითად, რაც უფრო დიდია არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლის არსებობაშიც დარწმუნებულია აუდიტორი, მით უფრო ნაკლებია შეუმჩნევლობის რისკის დონე, რომელიც შეიძლება მისაღები იყოს აუდიტორისთვის და, შესაბამისად, მით უფრო დამაჯერებელი უნდა იყოს აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი აუდიტის მტკიცებულება.
- გ48. შეუმჩნევლობის რისკი უკავშირდება იმ აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებსაც განსაზღვრავს აუდიტორი აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. ამიტომ შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტის პროცედურისა და აუდიტორის მიერ მისი გამოყენების ეფექტიანობის ფუნქციაა. ქვემოთ ჩამოთვლილი შემდეგი საკითხები:

- ადეკვატური დაგეგმვა;
- გარიგების გუნდში პერსონალის სათანადოდ ჩართვა;
- პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება; და
- შესრულებული აუდიტის სამუშაოთა ზედამხედველობა და მიმოხილვა

აუდიტორს ეხმარება აუდიტის პროცედურებისა და მათი გამოყენების ეფექტიანობის გაზრდაში და ამცირებს იმის ალბათობას, რომ აუდიტორი არასათანადო აუდიტის პროცედურას შეარჩევს, არასწორად

20. ასს 330, მე-6 პუნქტი.

გამოიყენებს შესაფერის აუდიტის პროცედურას, ან არასწორ ინტერპრეტაციას მისცემს აუდიტის შედეგებს.

- გ49. ასს 300<sup>21</sup> და ასს 330 ადგენს მოთხოვნებსა და უზრუნველყოფს მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვისა და შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირების შესახებ. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შესაძლებელია მხოლოდ შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება და არა მისი მთლიანად აღმოფხვრა. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის შეუმჩნევლობის რისკი.

#### *აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები*

- გ50. აუდიტორისგან არ მოელიან და არც არის შესაძლებელი აუდიტორული რისკის ნულამდე შემცირება. ამიტომ აუდიტორი ვერ შეძლებს იმის აბსოლუტური რწმუნების მოპოვებას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, რის გამოც აუდიტის მტკიცებულებების უმეტესობა, რომელთა გათვალისწინებითაც აუდიტორს გამოაქვს დასკვნები და ასაბუთებს აუდიტორულ მოსაზრებას, მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები წარმოიშობა:

- ფინანსური ანგარიშგების ხასიათიდან;
- აუდიტის პროცედურების ხასიათიდან; და
- იმის საჭიროებიდან, რომ აუდიტი ჩატარდეს ზომიერად მისაღებ ვადებში და ზომიერი დანახარჯებით.

#### *ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი*

- გ51. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება გულისხმობს ხელმძღვანელობის მსჯელობასა და გარკვეული გადაწყვეტილებების მიღებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების მისასადაგებლად სუბიექტის კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებებისთვის. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლი შეიცავს სუბიექტურ გადაწყვეტილებებს, შეფასებებს ან გარკვეული დონის განუსაზღვრელობას და, სავარაუდოდ, შეიძლება არსებობდეს სხვადასხვა მისაღები ინტერპრეტაცია, ან გადაწყვეტილებები. აქედან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლს ახასიათებს ცვალებადობის თანდაყოლილი დონე, რომლის აღმოფხვრაც შეუძ-

<sup>21</sup> ასს 300 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.



ლებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებით. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში ასე ხდება გარკვეულ სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებაში. მიუხედავად ამისა, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს იმას, დასაბუთებულია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების კონტექსტში, ასევე სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ ასპექტებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მსჯელობაში შესაძლო მიკერძოების ნიშნებს.<sup>22</sup>

აუდიტის პროცედურების ხასიათი

გ52. აუდიტორის შესაძლებლობაზე, მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს პრაქტიკული და იურიდიული შეზღუდვები. მაგალითად:

- არსებობს იმის ალბათობა, რომ ხელმძღვანელობამ ან სხვებმა ვერ შეძლონ, განზრახ ან უნებლიედ, ისეთი სრულყოფილი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ან მოთხოვნილია აუდიტორის მიერ. შესაბამისად, აუდიტორი ვერ იქნება დარწმუნებული ინფორმაციის სისრულეში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მას ჩატარებული აქვს აუდიტის პროცედურები რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ მოიპოვა ყველა სათანადო ინფორმაცია;
- თაღლითობა შეიძლება გულისხმობდეს შენიღბვის მიზნით შემუშავებულ რთულ და გულმოდგინედ ორგანიზებულ გეგმებს. ამიტომ აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად გამოყენებული აუდიტის პროცედურები შეიძლება ეფექტური არ იყოს რაიმე წინასწარგანზრახული უზუსტობის გამოსავლენად, რომელშიც შედის, მაგალითად ფარული გარიგება ისეთი დოკუმენტაციის გასაყალბებლად, რომელმაც შეიძლება აუდიტორი დააჯეროს აუდიტის მტკიცებულების რეალობაში, ამ დროს კი არ იყოს რეალური. აუდიტორს არ გაუვლია არც სპეციალური სწავლება და არც ევალება, რომ იყოს ექსპერტი დოკუმენტების ავთენტიფიკაციის დამტკიცებაში;
- აუდიტი არ არის სავარაუდო სამართალდარღვევების ოფიციალური მოკვლევა. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს არ გააჩნია

<sup>22</sup> ასს 540 - „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“ და ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, მე-12 პუნქტი.

შესაბამისი იურიდიული უფლებები, როგორცაა გამოძიების უფლება, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ასეთი გამოკვლევისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა და სარგებლიანობისა და დანახარჯების დაბალანსება

გ53. სირთულის, დროის ან დანახარჯების საკითხი თავისთავად არ წარმოადგენს აუდიტორისთვის იმის გამამართლებელ საფუძველს, რომ არ ჩაატაროს რაიმე ისეთი აუდიტის პროცედურა, რომელსაც ალტერნატივა არ გააჩნია, ან დაკმაყოფილდეს ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტის მტკიცებულებით. აუდიტის სათანადო დაგეგმვა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო საკმარისი დროისა და რესურსების უზრუნველყოფაში. მიუხედავად ამისა, ინფორმაციის რელევანტურობა და, მათსადამე, მისი ღირებულებაც დროთა განმავლობაში მცირდება და საჭირო ხდება დაბალანსების მიღწევა ინფორმაციის საიმედოობასა და მის მომზადებაზე გაწეულ დანახარჯს შორის. აღნიშნული მოსაზრება აღიარებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებში (იხ. მაგალითად, ბასსს-ის მიერ გამოცემული „ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძველები“). ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მოელიან, რომ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს ზომიერად მისაღებ ვადასა და ზომიერი დანახარჯების პირობებში, რადგან გაცნობიერებული აქვთ, რომ შეუძლებელია ყველანაირი არსებული ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმება, ან ყოველი საკითხის დეტალურად შესწავლა იმის დაშვებით, რომ ინფორმაცია მცდარი ან გაყალბებულია, საწინააღმდეგოს დამტკიცებამდე.

გ54. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, აუდიტორმა:

- იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ ეფექტურად ჩატარდეს;
- აუდიტორული შემოწმება მიმართოს ისეთი სფეროებისკენ, სადაც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა, ხოლო ნაკლები ძალისხმევა დახარჯოს სხვა სფეროებზე; და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები.

გ55. გ51 პუნქტში აღწერილი მიდგომების გათვალისწინებით, ასს-ები შეიცავს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის აუცილებელ მოთხოვნებს და აუდიტორს ავალდებულებს, რომ სხვასთან, ერთად:

- მან შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის საფუძველი, რისკის შეფასების პროცედურებისა და მასთან დაკავშირებული სამუშაოების შესრულების გზით;<sup>23</sup> და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები ისეთნაირად, რომ აუდიტორი უზრუნველყოფილი იყოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოტანისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძველით.<sup>24</sup>

სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის თანდაყოლილ შეზღუდვებზე

გ5ნ. კონკრეტული მტკიცებების ან განსახილველი საკითხების შემთხვევაში, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს თანდაყოლილი შეზღუდვების შესაძლო ზეგავლენას აუდიტორის მხრიდან არსებითი უზუსტობების გამოვლენის შესაძლებლობაზე. ასეთ მტკიცებებში ან განსახილველ საკითხებში შედის:

- თაღლითობა, განსაკუთრებით მაღალი თანამდებობის პირების მონაწილეობით ან ფარული გარიგება. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 240;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების არსებობა და სისრულე. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 550;<sup>25</sup>
- კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევები. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 250 (გადასინჯული);<sup>26</sup>
- ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომელთა ზემოქმედების გამო, შეიძლება მომავალში სუბიექტი აღარ იყოს ფუნქციონირებადი საწარმო. დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. ასს 570 (გადასინჯული).<sup>27</sup>

შესაბამისი ასს-ები ადგენს იმ კონკრეტულ აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება თანდაყოლილი შეზღუდვების ზეგავლენის შესუსტებაში.

<sup>23.</sup> ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-13 პუნქტი.

<sup>24.</sup> ასს 330; ასს 500; ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“; ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

<sup>25.</sup> ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“.

<sup>26.</sup> ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

<sup>27.</sup> ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

გ57. აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენა შემდგომში, თავისთავად, არ მიუთითებს იმაზე, რომ აუდიტი ვერ ჩატარდა ასს-ების შესაბამისად. თუმცა, აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები არ არის იმის გამამართლებელი საბუთი, რომ აუდიტორს შეუძლია ნაკლებად დამაჯერებელი აუდიტის მტკიცებულებებით დაკმაყოფილება. აუდიტორმა აუდიტი ჩაატარა თუ არა ასს-ების შესაბამისად, დგინდება კონკრეტულ გარემოებებში ჩატარებული აუდიტის პროცედურებით, ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობითა და შესაფერისობით და აუდიტორის დასკვნის მიზანშეწონილობით, რაც დამოკიდებულია ამ მტკიცებულებების შეფასებაზე აუდიტორის საერთო მიზნების ფონზე.

### **აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად**

*ასს-ების ხასიათი* (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ58. ასს-ები, ერთად აღებული, აუდიტორს უზრუნველყოფს სტანდარტებით, რომლებიც მას ესაჭიროება საერთო მიზნების შესასრულებლად. ასს-ები ეხება აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობებს, ასევე მოიცავს სხვა საკითხებს, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებაში თავისი პასუხისმგებლობის შესასრულებლად.

გ59. ამა თუ იმ კონკრეტული ასს-ის მოქმედების სფერო, ძალაში შესვლის თარიღი და მისი გამოყენების შესაძლებლობის რაიმე კონკრეტული შეზღუდვა გარკვევით არის ხაზგასმული ცალკეულ ასს-ში. თუ კონკრეტულ ასს-ში სხვა რამ არ არის მითითებული, აუდიტორს ამა თუ იმ ასს-ის გამოყენების უფლება აქვს მასში მითითებულ ძალაში შესვლის თარიღამდეც.

გ60. აუდიტის ჩატარების დროს, ასს-ების მოთხოვნების დაცვის გარდა, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვაც. ასს-ები არ აუქმებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მარეგულირებელ კანონს ან სხვა ნორმატიულ აქტს. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნები განსხვავდება ასს-ების მოთხოვნებისგან, მარტო ამ კანონის ან ნორმატიული აქტის მიხედვით ჩატარებული აუდიტი ავტომატურად ვერ ჩაითვლება ასს-ების შესაბამისად.

გ61. შესაძლებელია, რომ აუდიტორი აუდიტს ერთდროულად ატარებდეს, როგორც ასს-ების, ასევე კონკრეტული იურისდიქციის, ან ქვეყნის აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს, რომ აუდიტორმა თითოეული შესაფერისი ასს-ის მოთხოვნების დაცვის გარდა დამატებითი პროცედურები ჩაატაროს ამ იურისდიქციის ან ქვეყნის სტანდარტების მოთხოვნების შესასრულებლად.

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

გ62. ასს-ები გამოდგება სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტისთვისაც. თუმცა, სახელმწიფო სექტორში მოქმედი აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კონკრეტული აუდიტის ჩატარების დავალებამ, ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის ვალდებულებებმა, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ კანონიდან ან სხვა ნორმატიული აქტიდან, ან სხვა უფლებამოსილი წყაროდან (მაგალითად, სამინისტროს დირექტივებიდან, მთავრობის პოლიტიკის მოთხოვნებიდან, ან საკანონმდებლო ორგანოების გადაწყვეტილებებიდან), რომელთა მოქმედების სფერო შეიძლება უფრო ფართო იყოს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად. ამგვარ დამატებით პასუხისმგებლობას არ ითვალისწინებს ასს-ები. ამ საკითხებს შეიძლება მოიცავდეს აუდიტის უმაღლესი ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაციის ან ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოების ოფიციალური დოკუმენტები, ან აუდიტის სამთავრობო სტრუქტურების მიერ შემუშავებული მითითებები.

*ასს-ების შინაარსი (იხ: მე-19 პუნქტი)*

გ63. მიზნებისა და მოთხოვნების გარდა (ასს-ებში მოთხოვნები გამოხატულია სიტყვის „უნდა“ გამოყენებით), ნებისმიერი ასს შეიცავს შესაბამის მითითებებს, სახელწოდებით „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“. სტანდარტს შეიძლება ჰქონდეს ასევე შესავალი, რომელიც უზრუნველყოფს კონკრეტულ კონტექსტს მოცემული ასს-ის სათანადოდ გაგებისთვის და ასევე განმარტებების ნაწილი. ამგვარად, ამა თუ იმ ასს-ში მოცემული მიზნების გაგება და მისი მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება დაკავშირებულია ასს-ის მთლიან ტექსტთან.

გ64. აუცილებლობის შემთხვევაში, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემულია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების დამატებითი ახსნა და მათ შესასრულებლად საჭირო მითითებები. კერძოდ, ეს მასალა შეიძლება:

- უფრო ზუსტად განმარტავდეს, რას ითვალისწინებს ესა თუ ის მოთხოვნა ან რას უნდა შეეხოს იგი, მათ შორის, ზოგიერთ ასს-ში,

როგორცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მითითებულია, რატომ მოითხოვება ესა თუ ის პროცედურა;

- შეიცავდეს ისეთი პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს. ზოგიერთ ასს-ში, როგორცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მაგალითები წარმოდგენილია განცალკევებულ ოთხკუთხედ გრაფებში.

მართალია, ამგვარი მითითებები თავისთავად არ წარმოადგენს სავალდებულო მოთხოვნას, მაგრამ მათი ცოდნა აუცილებელია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად. განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ შეიძლება ასევე უზრუნველყოფდეს ამოსავალ/ზოგად ინფორმაციას ასს-ში განხილული საკითხების შესახებ.

გ65. დანართები შეადგენს განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ ნაწილს. ამა თუ იმ დანართის მიზანი და სავარაუდო გამოყენება აღწერილია შესაბამისი ასს-ის ტექსტში, ან თვით დანართის სათაურსა და შესავალში.

გ66. საჭიროების მიხედვით, შესავალში შეიძლება აღწერილი იყოს ისეთი საკითხები, როგორცაა:

- ასს-ის მიზანი და მოქმედების სფერო, მათ შორის, რა კავშირი არსებობს ამ ასს-სა და სხვა ასს-ებს შორის;
- ასს-ის განსახილველი საგანი;
- აუდიტორისა და სხვა პირების შესაბამისი პასუხისმგებლობა კონკრეტული ასს-ის განსახილველ საგანთან მიმართებაში;
- ასს-ის შედგენის კონტექსტი/კონკრეტული მიზანი.

გ67. ამა თუ იმ ასს-ში ერთ-ერთ ცალკე ნაწილში, სათაურით „განმარტებები“, შეიძლება შედიოდეს ტერმინების მნიშვნელობების აღწერა, რომლებიც დაკავშირებულია ასს-ების მიზნებთან. მათი დანიშნულებაა ასს-ების ერთგვაროვნად გამოყენებასა და ინტერპრეტაციაში დახმარება და განკუთვნილი არ არის ისეთი განმარტებების გასაუქმებლად, რომლებიც შეიძლება დადგენილი იყოს სხვა მიზნებისთვის კანონმდებლობით ან სხვა წყაროებში. თუკი სხვაგვარად არ იქნება მითითებული, ამ ტერმინებს ექნებათ ერთი და იგივე მნიშვნელობები მთელ ასს-ებში. ბსფ-ის მიერ გამოცემულ *ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარში* შეტანილი ტერმინების გლოსარი, რომელიც ეხება აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ საერთაშორისო სტანდარტებს, მოიცავს ასს-ებში განმარტებულ ტერმინების სრულყოფილ ჩამო-

ნათვალს. მასში ასევე შეტანილია ასს-ებში გამოყენებული სხვა ტერმინების აღწერაც, რაც ხელს უწყობს მათ ერთგვაროვან ინტერპრეტაციასა და თარგმნას.

გ68. სადაც შესაფერისია, ამა თუ იმ ასს-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში აღწერილია მცირე სუბიექტებისა და სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტისთვის დამახასიათებელი თავისებურებები. ეს აუდიტორს ეხმარება კონკრეტული ასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაში ზემოაღნიშნული სუბიექტების აუდიტის ჩატარებისას. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ ამ სუბიექტების აუდიტში აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება მხოლოდ ასს-ების მოთხოვნების გამოყენებითა და დაცვით.

გრადაციასთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ69. ზოგიერთი ასს მოიცავს გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს (მაგ., ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)), საიდანაც ჩანს, მოთხოვნების გამოყენება ყველა სუბიექტთან მიმართებით, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული. ნაკლებად რთული ისეთი სუბიექტებია, რომლებსაც გააჩნიათ გ66 პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები.

გ70. ზოგიერთ ასს-ებში შეტანილი განყოფილება/ქვესათაური „მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები“, ძირითადად, შემუშავებულია სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული. თუმცა, ზოგიერთი მოსაზრება შეიძლება გამოდგეს მცირე კოტირებული სუბიექტების აუდიტშიც.

გ71. მცირე სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი თავისებურებების განსაზღვრის მიზნით, „მცირე სუბიექტი“ აღნიშნავს ისეთ სუბიექტს, რომელსაც, როგორც წესი, გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები:

ა) მესაკუთრისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციების კონცენტრირება რამდენიმე პირის ხელში (ხშირ შემთხვევაში, ეს არის ერთადერთი პირი – ფიზიკური პირი ან სხვა საწარმო – რომელიც ფლობს სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და

ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი ნიშანი:

(i) პირდაპირი ან მარტივი ოპერაციები;

(ii) სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების სიმარტივე;

(iii) საქმიანობის სახეების მცირე რიცხვი და ცალკეული სახეობის საქმიანობაში პროდუქციის მცირე რიცხვი;

(iv) შიდა კონტროლის მარტივი სისტემები;

(v) მართვის მცირე რაოდენობის დონეები, რომელთა ვალდებულებებშიც შედის ფართო სპექტრის კონტროლის სამუალებები; და

(vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი მოვალეობების ფართო სპექტრით.

ეს ხარისხობრივი მახასიათებლები ყოვლისმომცველი არ არის, არ ეხება მხოლოდ მცირე სუბიექტებს და არც აუცილებელი არ არის, რომ ყველა მცირე სუბიექტს ჰქონდეს ყველა ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებელი.

გ72. ასს-ები ეხება მცირე სუბიექტის ისეთ მფლობელს, რომელიც ყოველდღიურად მონაწილეობს საწარმოს მართვაში „მესაკუთრე-მმართველის“ რანგში.

ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოსაზრებები

გ73. ზოგიერთი ასს (მაგალითად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოიცავს „ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან“ დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც შემუშავდა იმის ასახსნელად, როგორ შეუძლია აუდიტორს ასს-ების გარკვეული მოთხოვნების გამოყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის პროცედურებს ატარებს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით.

*ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები (იხ: 21-ე პუნქტი)*

გ74. ყოველი ასს შეიცავს ერთ ან მეტ ისეთ მიზანს, რომელიც უზრუნველყოფს კავშირს სტანდარტის მოთხოვნებსა და აუდიტორის საერთო მიზნებს შორის. ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორის ყურადღება გაამახვილოს მოცემული ასს-ის სასურველ შედეგზე და, ამავე დროს, საკმაოდ სპეციფიკურად უნდა იყოს, რათა დაეხმაროს აუდიტორს:

- იმის გაგებაში, რისი გაკეთებაა საჭირო და, სადაც აუცილებელია, იმის განსაზღვრაში, როგორ უნდა იმოქმედოს აუდიტორმა კონკრეტულად; და
- იმის დადგენაში, სტანდარტის მიზნების მისაღწევად, საჭიროა თუ არა უფრო მეტის გაკეთება კონკრეტულ აუდიტში.

გ75. სტანდარტის მიზნები განხილულ უნდა იქნეს აუდიტორის საერთო მიზნებთან მიმართებით, როგორც აღნიშნულია მოცემული ასს-ის მე-11 პუნქტში. აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებაზე და აუდიტის ცალკეული მიზნის შესრულების შესაძლებლობაზე ერთნაირი დონით შემოქმედებს აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები.



გ76. ამ მიზნების გამოყენების დროს, აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების გათვალისწინება. ამის მიზეზი ისაა, რომ როგორც ნაჩვენებია გ55 პუნქტში, ასს-ები, ზოგ შემთხვევაში, ეხება ზოგად პასუხისმგებლობას და, სხვა შემთხვევებში, - ამ პასუხისმგებლობების გამოყენებას კონკრეტული საკითხების მიმართ. მაგალითად, წინამდებარე ასს აუდიტორისგან მოითხოვს, რომ მან იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით; ეს აუცილებელია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების ყველა ასპექტში, მაგრამ არ მეორდება, როგორც ყოველი ასს-ის მოთხოვნა. უფრო კონკრეტულად თუ ვიტყვით, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330, სხვასთან ერთად, შეიცავს ისეთ მიზნებსა და მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები და განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. შესაბამისად, აღნიშნული მიზნები და მოთხოვნები გამოიყენება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ესა თუ ის ასს, რომელიც ეხება აუდიტის სპეციფიკურ ასპექტებს (მაგალითად, ასს 540), შეიძლება გავრცელდეს იმაზეც, თუ როგორ უნდა მოხდეს მოცემული ასს-ის საგანთან მიმართებაში ისეთი ასს-ების მიზნებისა და მოთხოვნების გამოყენება, როგორცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330, მაგრამ ისე, რომ არ იმეორებდეს მათ. ამგვარად, ასს 540-ის მიზნების შესრულების დროს, აუდიტორი ითვალისწინებს სხვა შესაბამისი ასს-ების მიზნებსა და მოთხოვნებს.

მიზნების გამოყენება დამატებითი აუდიტის პროცედურების საჭიროების დასადგენად (იხ. პუნქტი 21(ა))

გ77. ასს-ების მოთხოვნები ისეთნაირადაა შემუშავებული, რომ აუდიტორს საშუალება ჰქონდეს, შეასრულოს ასს-ებში მითითებული მიზნები და, შესაბამისად, აუდიტორის საერთო მიზნებიც. ამგვარად, იგულისხმება, რომ აუდიტორის მიერ ასს-ების მოთხოვნების სათანადო გამოყენება უზრუნველყოფს აუდიტორის მხრიდან ამ მიზნების შესრულებისთვის საჭირო საკმარის საფუძველს. თუმცა, იმის გამო, რომ აუდიტზე გარიგებებთან დაკავშირებული გარემოებები ძირითადად განსხვავებულია და ყველა ამგვარი გარემოების ზუსტად პროგნოზირება შეუძლებელია ასს-ებში, აუდიტორს ევალება ისეთი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, რომლებიც აუცილებელია ასს-ების მოთხოვნებისა და მიზნების შესასრულებლად. გარიგებასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში, შეიძლება არსებობდეს კონკრეტული საკითხები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, სხვა დამატებითი აუდიტის პროცედურებიც ჩაატაროს სტანდარტში მითითებული მიზნების შესრულებისთვის.

მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები (იხ: პუნქტი 21(ბ))

გ78. აუდიტორს მოეთხოვება ასს-ების მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორის საერთო მიზნების კონტექსტში. თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუდიტის მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი, მაშინ მას 21(ბ) პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად უფლება აქვს, გამოიყენოს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი მიდგომა:

- შეაფასოს, მოპოვებულია, ან მოპოვებული იქნება თუ არა ასს-ების მოთხოვნების დაცვის შედეგად დამატებით რელევანტური აუდიტის მტკიცებულებები;
- შესრულებულ სამუშაოზე განავრცოს ერთი ან მეტი მოთხოვნა; ან
- ჩაატაროს სხვა ისეთი პროცედურები, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია კონკრეტულ გარემოებებში.

თუ, სავარაუდოდ, არც ერთი ზემოთ განხილული მიდგომის გამოყენება არ იქნება პრაქტიკული ან შესაძლებელი კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას. ასეთ შემთხვევაში კი, აუდიტორს ასს-ების შესაბამისად მოეთხოვება, განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორის დასკვნაზე და აუდიტორის მიერ მოცემული გარიგების დასრულების შესაძლებლობაზე.

#### *შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა*

შესაბამისი მოთხოვნები (იხ: 22-ე პუნქტი)

გ79. ზოგ შემთხვევაში, ესა თუ ის ასს (და, ამის გამო, ყველა მისი მოთხოვნაც) შეიძლება არ იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. მაგალითად, თუ რომელიმე სუბიექტს არ გააჩნია შიდა კონტროლის არანაირი განყოფილება, მაშინ მისთვის არაფერი იქნება შესაფერისი ასს 610-დან (გადასინჯული 2013 წელს)<sup>28</sup>.

გ80. ამა თუ იმ შესაფერისი ასს-ის ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს პირობითი მოთხოვნები. პირობითი მოთხოვნა მაშინ იქნება კონკრეტული აუდიტის შესაფერისი, როდესაც არსებობს მოთხოვნაში გათვალისწინებული გარემოებები და თვითონ პირობაც არსებობს. საზოგადოდ, ამა თუ იმ მოთხოვნის პირობითობა შეიძლება ამკარად იყოს გამოხატული, ან იგულისხმებოდეს. ასე, მაგალითად:

<sup>28</sup> ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, მე-2 პუნქტი.

- აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირების მოთხოვნა, თუ ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას<sup>29</sup>, წარმოადგენს ამკარად გამოხატულ პირობით მოთხოვნას;
- მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტის დროს შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს<sup>30</sup>, რაც დამოკიდებულია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე; მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენასა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად<sup>31</sup>, დამოკიდებულია ამ საფუძვლების მიერ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნაზე ან ნებართვაზე და წარმოადგენს ნაგულისხმევ პირობით მოთხოვნებს.

ზოგ შემთხვევაში, ასს-ების ესა თუ ის მოთხოვნა შეიძლება შეპირობებული იყოს მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილი რომელიმე მოთხოვნით. მაგალითად, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა *იმ შემთხვევაში, როდესაც ამის გაკეთება ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით*, ან აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვოს რაღაცის გაკეთება, *თუკი კანონმდებლობით არ იქნება აკრძალული*. სხვადასხვა იურისდიქციის თავისებურებების გათვალისწინებით, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ნებართვა ან აკრძალვა შეიძლება იყოს ამკარად გამოხატული ან ნაგულისხმევი.

ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ81. ასს 230 ადგენს დოკუმენტაციის მოთხოვნებს ისეთი გამონაკლისი გარემოებებისთვის, როდესაც აუდიტორი არღვევს რომელიმე შესაფერისი მოთხოვნას.<sup>32</sup> ასს-ები არ მოითხოვს ისეთი მოთხოვნის დაცვას, რომელიც კონკრეტული აუდიტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი არ არის.

<sup>29</sup> ასს 705 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“, მე-13 პუნქტი

<sup>30</sup> ასს 265 - „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ*“, მე-9 პუნქტი.

<sup>31</sup> ასს 501 - „*აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისთვის*“, მე-13 პუნქტი.

<sup>32</sup> ასს 230, მე-12 პუნქტი.

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ82. შესრულდა თუ არა სტანდარტის ესა თუ ის მიზანი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. განსჯის დროს აუდიტორი მხედველობაში იღებს ასს-ების მოთხოვნების დაცვით ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებს და იმის შეფასებას, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და ასს-ების მიზნების მისაღწევად აუცილებელია თუ არა უფრო მეტის გაკეთება აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტულ გარემოებებში. შესაბამისად, ისეთ გარემოებებში, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სტანდარტის ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება, შედის გარემოებები:

- რომლებიც აუდიტორს ხელს უშლის ამა თუ იმ ასს-ის სათანადო მოთხოვნების დაცვაში;
- რომელთა გამო აუდიტორისთვის არაპრაქტიკული ან შეუძლებელი ხდება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, ან დამატებითი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება, რაც აუცილებლად მიიჩნევა სტანდარტის მიზნების გამოყენებიდან გამომდინარე 21-ე პუნქტის შესაბამისად, მაგალითად, არსებულ აუდიტის მტკიცებულებასთან დაკავშირებული რაიმე შეზღუდვის გამო.

გ83. აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც აკმაყოფილებს ასს 230-ის მოთხოვნებს და სხვა შესაფერისი ასს-ების მიერ დოკუმენტაციისთვის დადგენილ კონკრეტულ მოთხოვნებს, უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს აუდიტორის მიერ გამოტანილი იმ დასკვნის საფუძვლის შესახებ, რომელიც შეეხება აუდიტორის საერთო მიზნების შესრულებას. მართალია, აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტორმა ცალკე სახით დოკუმენტურად დააფიქსიროს (მაგალითად, როგორც საკონტროლო კითხვარში) ცალკეული მიზნის შესრულების ფაქტი, მაგრამ დოკუმენტაცია ამა თუ იმ მიზნის შეუსრულებლობის შესახებ აუდიტორს ეხმარება იმის შეფასებაში, შეუშალა თუ არა ხელი ამან აუდიტორს საერთო მიზნების მიღწევაში.

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEATM), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ზუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (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), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების 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 © 2024 წლის აგვისტო, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

IAASB-ს საქმიანობისთვის აუცილებელი პროცესების განხორციელებას ხელს უწყობს International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570

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

978-1-60815-581-1

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2024 წლის აგვისტოში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2025 წლის იანვარში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების 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 მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2024 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2025 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition*, ISBN: 978-1-60815-573-6

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

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული  
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements  
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™