



2024 წლის განმავლობაში სამსახურის მიერ განხორციელებული  
მოკვლევების საფუძველზე შემუშავებული

# სარეკომენდაციო მითითება

დეკემბერი 2024

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის (შემდგომ - კანონი) და „აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების მიმართ მოკვლევის ჩატარების წესის განსაზღვრის თაობაზე“ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2022 წლის 15 ნოემბრის N6-10 ბრძანებით დამტკიცებული წესის მოთხოვნათა შესაბამისად, სამსახური ახორციელებს მოკვლევას აუდიტორების/აუდიტორული (აუდიტური) ფირმების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული პირების მიმართ, საქმიანობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესრულების შემოწმების მიზნით.

მოკვლევა ემსახურება იმ მიზანს, რომ შემოწმდეს აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის საქმიანობა, თუ რამდენად არის აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნები (მათ შორის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები) შესრულებული. გამოვლენილი შეუსაბამობ(ებ)ის შემთხვევაში, სამსახური იღებს გადაწყვეტილებას აუდიტორული ფირმისთვის/აუდიტორისთვის კანონმდებლობის შესაბამისად პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე.

სამსახური სისტემატურად ამუშავებს/აანალიზებს ანგარიშგების პორტალზე სუბიექტების მიერ წარდგენილ, აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების მიერ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს. სამსახურის დაკვირვებით: განმეორებითი ხასიათი შეიძინა ისეთმა აუდიტორულმა დასკვნებმა, როგორცაა - „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“; ასევე, განმეორებითი ხასიათი აქვს პირობით მოსაზრებებს მარაგების ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციაზე ვერ დასწრების საფუძველით; ზოგიერთ შემთხვევაში, სუბიექტის მიერ ხორციელდება შესადარისი პერიოდის ფინანსური მაჩვენებლების მნიშვნელოვანი გადაანგარიშება, იმ პირობებში, როდესაც წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მიერ გამოთქმულია არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

საკუთარი ინიციატივის საფუძველზე მოკვლევის დაწყების შემთხვევების გარდა, სამსახური მოკვლევას იწყებს ასევე სამსახურში წარდგენილი განცხადებებისა და საჩივრების საფუძველზე. ხშირია შემთხვევები, როდესაც სამსახურს მიმართავენ სხვადასხვა პირები, რომელთა კანონიერ ინტერესზე პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის შესაბამისად გაცემული/მიღებული მომსახურება, შესაბამისად, ითხოვენ სამსახურმა მოიკვლიოს თუ რამდენად არის აუდიტორის/აუდიტორული ფირმის მიერ აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნები დაცული.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 2024 წლის განმავლობაში სამსახურმა მოკვლევა განახორციელა რამდენიმე აუდიტორული ფირმაში:

- ზოგიერთი ფირმის შემთხვევაში მოკვლეულ იქნა განმეორებით გაცემული აუდიტორული დასკვნები - „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“;
- ზოგიერთი ფირმის შემთხვევაში მოკვლეულ იქნა იმ სუბიექტთან დადებული აუდიტის გარიგება, რომელმაც შესადარისი პერიოდის ფინანსური მაჩვენებლები მნიშვნელოვნად გადაიანგარიშა;
- მოკვლეულ იქნა აუდიტორული მომსახურების გაგრძელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას მოკვლევას დაქვემდებარებულმა აუდიტორულმა ფირმამ თუ როგორ შეაფასა გარიგების შესრულებისთვის მისთვის აუცილებელი რესურსების ქონა/ხელმისაწვდომობა;
- მოკვლეულ იქნა მგსს 3000-ებისა და დმსს 4400-ის მოთხოვნები თუ როგორ იქნა დაცული პრაქტიკოსების მიერ შესაბამისი სტანდარტით გარიგების შესრულებისას.

## **განმეორებით გაყვანილი „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“**

შესწავლილ შემთხვევებში გამოვლინდა, რომ სუბიექტებს ჰქონდათ სხვადასხვა სირთულეები ფინანსური ანგარიშგების არსებითი მუხლები აღერიცხათ და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარედგინათ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის/ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად და აუდიტორისთვის მიეწოდებინათ აუდიტის ჩატარებისთვის აუცილებელი ინფორმაცია/დოკუმენტაცია. აღნიშნული სირთულეები ატარებდა განგრძობით ხასიათს, რის გამოც აუდიტორული ფირმები გამოთქვამდნენ „უარს მოსაზრების გამოთქმაზე“.

მოკვლევის შედეგად სამსახურმა გამოავლინა აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნებთან გარკვეული შეუსაბამობები, კერძოდ, აუდიტორული ფირმების მიერ აუდიტის დამკვეთთან აუდიტორული მომსახურების გაგრძელების შესახებ ხელშეკრულება ფორმდებოდა ისეთ პირობებში, როდესაც დამკვეთის (სუბიექტის) მიერ არ იყო აღმოფხვრილი წინა წლის აუდიტისას გამოვლენილი, ფინანსურ ანგარიშგებაზე ყოვლისმომცველი გავლენის მქონე სირთულეები.

მოკვლევას დაქვემდებარებული აუდიტორული მომსახურების აუდიტის ფაილები, რიგ შემთხვევებში, არ შეიცავდა ინფორმაციას თუ რა მტკიცებულებები მოიპოვა ფირმამ გარიგების კვლავ გაგრძელებისთვის საჭირო წინაპირობების არსებობის თაობაზე. ზოგიერთ შემთხვევაში გარემოებები პირიქით სანინააღმდეგო მდგომარეობას ასახავდა. კერძოდ, ფირმას ჰქონდა ინფორმაცია, რომ არ იყო გამოსწორებული უარის თქმის საფუძვლები და ხდებოდა აუდიტის ხელშეკრულების გაგრძელება.

ზოგიერთი ფირმის მიერ სამსახურისთვის წარმოდგენილი იყო პოზიცია, რომ აღნიშნული მიზანშეწონილად მიიჩნიეს, რადგან სუბიექტს კანონით ევალებოდა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა სამსახურისთვის და რომ სწორედ კანონის აღნიშნული მოთხოვნის შესრულებისთვის დათანხმდნენ აუდიტორული გარიგების კვლავ გაგრძელებას სუბიექტთან.

მოკვლევის სამუშაო ჯგუფის მიერ ვერ იქნა აღნიშნული გარემოება გაზიარებული, როგორც არგუმენტი, რადგან ის მოთხოვნა, რომ სუბიექტს ევალება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და აუდიტორული დასკვნის წარდგენა, არ წარმოადგენს იმის საფუძველს, რომ აუდიტორულმა ფირმამ არ გაითვალისწინოს და უგულებელყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნები. კერძოდ, წინა წლების აუდიტისას აუდიტორულ დასკვნაში „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლების“ ამსახველ აბზაცში ჩამოთვლილი საკითხების გამოსწორებლობის პირობებში, კვლავ დაეთანხმოს მომდევნო წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარიგების გაგრძელებას.

## **გადაანგარიშებადი ფინანსური ანგარიშგება**

შესწავლილ შემთხვევაში გამოვლინდა, რომ სუბიექტმა წინა წლის ფინანსური მაჩვენებლები არსებითად გადაიანგარიშა მომდევნო წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში. სამსახურმა საკითხი მოიკვლია როგორც მიმდინარე პერიოდის აუდიტორულ ფირმასთან, ასევე წინამორბედ აუდიტორთან.

მოკვლევის შედეგად სამსახურმა გამოავლინა აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნებთან გარკვეული შეუსაბამობები, კერძოდ, ერთის მხრივ, მოკვლევას დაქვემდებარებული აუდიტორული მომსახურების აუდიტის ფაილში, შესადარისი პერიოდის გადაანგარიშებასთან დაკავშირებით მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები არ იყო ნათლად და გასაგებად დოკუმენტირებული, ამასთან ნათლად და გასაგებად არ იყო დოკუმენტირებული როგორ ედრებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გადაანგარიშებები შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერებს. ხოლო, მეორეს მხრივ, მოკვლევას დაქვემდებარებული აუდიტორული მომსახურების აუდიტის ფაილი არ შეიცავდა მნიშვნელოვანი მსჯელობების სათანადო დოკუმენტირებას, არ იყო სტანდარტის მოთხოვნა დაცული, რომ სათანადოდ ყოფილიყო დოკუმენტირებული გამოტანილი დასკვნის საფუძველი ისეთი სფეროების დასაბუთებულობის შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობის სუბიექტურ განსჯასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებდა.

მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა/აუდიტორულმა ფირმამ ჩატარებული პროცედურები აუდიტის ფაილში ასახოს აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნების დაცვით, რაც გულისხმობს, რომ აუდიტის დოკუმენტაცია საკმარისი იყოს იმისთვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ აუდიტთან გაიგოს ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ჩატარებული პროცედურების საბოლოო შედეგები, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები, აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯები.

## **გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი რესურსების შეფასება**

სამსახურში წარმოდგენილ იქნა სუბიექტის საჩივარი აუდიტორული ფირმის მიერ აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით, რაც იწვევდა სუბიექტის მიერ ანგარიშგების პორტალზე აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ვადების დარღვევასა და კანონის მოთხოვნების შეუსრულებლობას.

სამსახურმა მოიკვლია ზემოაღნიშნული შემთხვევა და გამოვლინდა, რომ მოკვლევას დაქვემდებარებულმა ფირმამ სათანადოდ ვერ შეაფასა მის ხელთ არსებული რესურსები, რამაც გამოიწვია სუბიექტთან ხელშეკრულებით აღებული ვალდებულებების შეუსრულებლობა. აუდიტის პერსონალის დატვირთულობის დონემ განაპირობა მათი არაეფექტური/არადროული კომუნიკაცია სუბიექტთან, აუდიტის დასრულების ვადების გადადება და საბოლოოდ აუდიტორული გარიგების შეწყვეტა სუბიექტთან.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა/აუდიტორულმა ფირმამ ვიდრე დათანხმდება აუდიტორული მომსახურების გარიგებას, მოიპოვოს გარიგების დადებაზე გადაწყვეტილების მიღებისთვის აუცილებელი ინფორმაცია და შეაფასოს, რამდენად არსებობს წინაპირობები აუდიტორული მომსახურების გაწევისთვის. მნიშვნელოვანია განხილულ იქნას, გააჩნია თუ არა გარიგების გუნდს აუდიტორული გარიგების შესრულებისთვის საჭირო კომპეტენცია და აუცილებელი შესაძლებლობები, მათ შორის, დრო და რესურსები.

## მგსს 3000-ებისა და ღმსს 4400-ის მოთხოვნები

სამსახურში წარმოდგენილი იქნა სხვადასხვა პირის საჩივარი სხვადასხვა აუდიტორულ ფირმაზე, რომ აუდიტორული ფირმის მიერ განეული აუდიტორული მომსახურება, მათი შეფასებით, არ იყო აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით შესრულებული, აუდიტორული ფირმის მიერ გამოცემული ანგარიშები არ შეესაბამებოდა რეალურ გარემოებებს და ითხოვდნენ სამსახურის მიერ აღნიშნული შემთხვევების მოკვლევას.

სამსახურმა მოიკვლია ზემოაღნიშნული შემთხვევები და გამოვლინდა, რომ:

- აუდიტორული ფირმების მიერ ზოგჯერ არასწორად ხდება იმ სტანდარტის შერჩევა, რომლის შესაბამისადაც განხორციელდება აუდიტორული მომსახურება. აღნიშნული, შემდგომ, უარყოფითად აისახება განეული მომსახურების ხარისხზე, რადგან შერჩეული სტანდარტი ვერ უზრუნველყოფს დამკვეთ მხარეს მიეწოდოს ის მომსახურება, რაც მას რეალურად სურს;
- ღმსს 4400-ის მიხედვით შესრულებულ გარიგებაში არ ჩანს კონკრეტულად თუ რა პროცედურების ჩატარება შეთანხმდა დამკვეთ მხარესთან. აღნიშნული, შემდგომ უარყოფითად აისახება განეული მომსახურების ხარისხზე, რადგან გამოიზნული მომხმარებლისთვის, ხშირ შემთხვევაში, გამოუსადეგარი ხდება პრაქტიკოსის მიერ წარდგენილი ანგარიში;
- მგსს 3000-ის მიხედვით შესრულებულ გარიგებებში, ხშირ შემთხვევაში, შესწავლილი არ არის გარიგების მიზანი და ის კრიტერიუმები, რომელთან შესაბამისობაც უნდა იქნეს შემოწმებული გარიგების ფარგლებში და პრაქტიკოსის ანგარიშში ასახული;
- მგსს 3000-ის მიხედვით შესრულებულ გარიგებაში აუდიტორულმა ფირმამ არ გამოიჩინა სათანადო პროფესიული სკეპტიციზმი დამკვეთის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის სანდოობის/საიმედოობის გადასამოწმებლად, არ ჩატარა პროცედურები ფაქტობრივი გარემოებების დასადგენად და არ მოახდინა ჩატარებული პროცედურების სათანადოდ დოკუმენტირება გარიგების ფაილში.

მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა/აუდიტორულმა ფირმამ იმოქმედოს აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვით, სწორად შეაფასოს რა არის გარიგების მიზანი და თუ რომელი სტანდარტის გამოყენებით იქნება შესაძლებელი კონკრეტული გარიგების შესრულება, სწორად შეაფასოს შეძლებს თუ არა იმ პროცედურების ჩატარებას, რაც შესაბამისი სტანდარტითაა მოთხოვნილი, იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმით.

## რეკომენდაციის შეჯამება

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სამსახურს კრიტიკულად მნიშვნელოვნად მიაჩნია, რომ აუდიტორებმა/აუდიტორულმა ფირმებმა აუდიტორული მომსახურების განევისას იმოქმედონ პროფესიული სკეპტიციზმის მოთხოვნათა დაცვით, თითოეული მომსახურებისთვის უზრუნველყონ აუდიტის სფეროს მარეგულირებელ კანონმდებლობასთან შესაბამისობა, გარიგების დადებამდე სათანადოდ შეაფასონ ის ადამიანური, ტექნოლოგიური თუ დროითი რესურსები რაც გააჩნია და რაზეც ხელი მიუწვდება აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას, მოპოვებულ იქნას საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, გარიგების დოკუმენტაცია ნათლად და გარკვევით ასახავდეს ჩატარებულ პროცედურებს, განეული აუდიტორული მომსახურება განხორციელდეს შესაბამისი სტანდარტის მოთხოვნათა დაცვით.

აღნიშნული რეკომენდაციის გათვალისწინება ხელს შეუწყობს პროფესიის მიმართ საზოგადოების ნდობის ამაღლებას.