

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220

## ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი

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

### შინაარსი

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

ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან  
ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული  
გარიგებები ..... გ8-გ10  
გარიგების გუნდის ფორმირება ..... გ11-გ13  
გარიგების შესრულება ..... გ14-გ33  
მონიტორინგი ..... გ34-გ36  
დოკუმენტაცია ..... გ37

---

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

## შესავალი

### წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

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

### ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი

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

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

## ძალაში შესვლის თარიღი

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

## მიზანი

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

## განმარტებები

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

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

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

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

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

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

- თ) მონიტორინგი - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ დათვალეორებას შერჩევით, რომლის მიზანია ფირმის უზრუნველყოფა დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ მისი ხარისხის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს;
- ი) ქსელის ფირმა - ნებისმიერი ფირმა ან ერთეული, რომელიც მიეკუთვნება რომელიმე ქსელს;
- კ) ქსელი - შედარებით დიდი სტრუქტურა:
  - (i) რომელიც შექმნილია თანამშრომლობისთვის და
  - (ii) რომლის აშკარა მიზანია მოგებაში ან დანახარჯებში თანამონაწილეობა, ან გააჩნია საერთო საკუთრება, საერთო კონტროლის ან მართვის სისტემა, საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, ბიზნესის საერთო სტრატეგია, იყენებს საერთო საფირმო ნიშანს ან პროფესიული რესურსების მნიშვნელოვან ნაწილს;
- ლ) პარტნიორი - ნებისმიერი პიროვნება, რომელსაც აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;
- მ) პერსონალი - პარტნიორები და თანამშრომლები.
- ნ) პროფესიული სტანდარტები - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და შესაფერისი ეთიკური ნორმები;
- ო) შესაფერისი ეთიკური ნორმები - ეთიკური მოთხოვნები, რომლებსაც ექვემდებარება გარიგების გუნდი და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი. ეს მოთხოვნები, ძირითადად, მოიცავს ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის (ა) და (ბ) ნაწილებს და ასევე ეროვნული კანონმდებლობით დადგენილ ეთიკურ ნორმებს, რომლებიც ამ ეთიკის კოდექსის ნორმებზე უფრო მკაცრია;
- პ) თანამშრომლები - ფირმის მიერ დაქირავებული პროფესიონალები, პარტნიორების გარდა, მათ შორის ექსპერტები;
- ჟ) შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება - ფირმასთან მიმართებაში ნებისმიერი გარეშე პირი, რომელსაც გააჩნია იმის უნარი და კომპეტენცია, რომ იმოქმედოს როგორც გარიგების პარტნიორმა, მაგალითად, სხვა ფირმის პარტნიორი, ან თანამ-

შრომელი ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციის (შესაფერისი გამოცდილების), რომლის წევრებს უფლება აქვთ შეასრულონ გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვა ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებები, ან იმ ორგანიზაციის, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის შესაბამისი მომსახურებას.

## **მოთხოვნები**

### **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე**

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

### **შესაფერისი ეთიკური ნორმები**

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

### **დამოუკიდებლობა**

11. გარიგების პარტნიორმა უნდა ჩამოაყალიბოს დასკვნა დამოუკიდებლობის ისეთი მოთხოვნების შესრულების შესახებ, რომლებიც ეხება კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებას. ამისთვის, გარიგების პარტნიორმა: (იხ: პუნქტი გ5)
  - ა) ფირმიდან და, სადაც შესაფერისია, ქსელის ფირმებიდან, უნდა მოიპოვოს შესაბამისი ინფორმაცია ისეთი გარემოებებისა და კავშირების გამოვლენისა და შეფასების მიზნით, რომლებიც საფრთხეს უქმნიან დამოუკიდებლობას;
  - ბ) უნდა შეაფასოს ფირმის დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების დარღვევის გამოვლენილი ფაქტების შესახებ მიღებული ინფორმაცია, თუკი ასეთი ფაქტები იქნება, იმის

დასადგენად, უქმნის თუ არა ისინი საფრთხეს აუდიტორული გარიგების დამოუკიდებლობას; და

- გ) უნდა გაატაროს სათანადო დამცავი ზომები ასეთი საფრთხეების აღსაკვეთად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, ან, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევა, გამოვიდეს ამ აუდიტორული გარიგებიდან, თუ გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით. გარიგების პარტნიორმა დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ფირმას ნებისმიერი პრობლემის შესახებ, რათა სათანადო ზომები გატარდეს მის გადასაჭრელად. (იხ: პუნქტები გ6-გ7)

**ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები**

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

**გარიგების გუნდის განსაზღვრა**

- 14. გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდსა და აუდიტორის იმ ნებისმიერ ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან ამ გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობა, რათა:
  - ა) ჩაატარონ აუდიტორული გარიგება პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და
  - ბ) შესაძლებელი იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული დასკვნის გაცემა. (იხ: პუნქტები გ11-გ13)



## გარიგების შესრულება

*ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შესრულება*

15. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელი უნდა იყოს:

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

*მიმოხილვა*

- 16. გარიგების პარტნიორი პასუხისმგებელი უნდა იყოს იმაზე, რომ მიმოხილვები ტარდება ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად. (იხ: პუნქტები გ17-გ18, გ21)
- 17. აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების გუნდთან ერთად მსჯელობის გზით, დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. (იხ: პუნქტები გ19-გ21)

*კონსულტაცია*

18. გარიგების პარტნიორი:

- ა) პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების გუნდმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით;
- ბ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა აუდიტის მსვლელობისას გაიარეს სათანადო კონსულტაცია, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ;
- გ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და მათგან გამომდინარე დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწვევ მხარესთან; და

- დ) ვალდებულია, დაადგინოს, რომ განხორციელდა ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტები გ22-გ23)

*გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა*

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

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

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

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

21. გარდა ამისა, კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმო-

ხილველმა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარების დროს უნდა განიხილოს შემდეგი ფაქტორები:

- ა) გარიგების გუნდის მიერ მოცემულ აუდიტორულ გარიგებასთან მიმართებაში ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება;
- ბ) ჩატარდა თუ არა სათანადო კონსულტაციები ისეთ საკითხებზე, რომლებიც ეხება აზრთა სხვადასხვაობას, ან სხვა რთულ ან საკამათო საკითხებს და ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილ დასკვნები; და
- გ) მიმოხილვისთვის შერჩეულ აუდიტის დოკუმენტაციაში ასახულია თუ არა მნიშვნელოვან მსჯელობასა და გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაო და განამტკიცებს თუ არა იგი გამოტანილი დასკვნებს. (იხ: პუნქტები გ30-გ33)

#### *აზრთა სხვადასხვაობა*

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

#### **მონიტორინგი**

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

#### **დოკუმენტაცია**

- 24. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:<sup>5</sup>

---

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

- ა) შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები;
  - ბ) აუდიტორულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ფირმასთან ამ დასკვნების გამყარების მიზნით ჩატარებული ნებისმიერი განხილვა;
  - გ) გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც ეხებოდა ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებს;
  - დ) აუდიტორული გარიგების მიმდინარეობის განმავლობაში ჩატარებული კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და ამის შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ: პუნქტი გ37)
25. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა განხილული აუდიტორული გარიგებისთვის დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს, რომ:
- ა) შესრულდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვის შესახებ ფირმის პოლიტიკით მოთხოვნილი პროცედურები;
  - ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვა დასრულდა აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე; და
  - გ) მიმომხილველისთვის ცნობილი არ არის არც ერთი გადაუჭრელი საკითხი, რომელიც მას დაარწმუნებდა იმაში, რომ გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატური არ იყო.

\*\*\*

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

### **ხარისხის კონტროლის სისტემა და გარიგების გუნდის როლი**

(იხ: მე-2 პუნქტი)

- გ1. ხკსს 1, ან ისეთი ეროვნული მოთხოვნები, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია, ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, აუდიტორული გარიგებებისთვის შექმნას და ამუშაოს ხარისხის კონტროლის საკუთარი სისტემა. ხარისხის კონტროლის სისტემაში შედის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ყურადღებას ამახვილებს შემდეგ ელემენტებზე:

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში;
- შესაფერისი ეთიკური ნორმები;
- ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები;
- შრომითი რესურსები;
- გარიგების შესრულება; და
- მონიტორინგი.

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

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

გ2. თუ ფირმის ან სხვა მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სხვაგვარ რეკომენდაციას არ იძლევა, გარიგების გუნდს უფლება აქვს, ენდოს (დაეყრდნოს) ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორებიცაა, მაგალითად:

- პერსონალის კომპეტენცია, მათი დაქირავებისა და ფორმალური პრაქტიკული წვრთნის მეშვეობით;
- დამოუკიდებლობა, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული შესაბამისი ინფორმაციის დაგროვებისა და შეტყობინების (მიწოდების) მეშვეობით;
- დამკვეთებთან ურთიერთობის შენარჩუნება, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების სისტემების მეშვეობით;
- მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა, მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით.

**ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აუდიტის ხარისხზე**  
(იხ: მე-8 პუნქტი)

გ3. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და სათანადო გზავნილები გარიგების გუნდის სხვა წევრებისადმი, თითოეული აუდიტორული

გარიგების შესრულების საერთო ხარისხზე პასუხისმგებლობის ადების დროს, ხაზს უსვამს, რომ:

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

### **შესაფერისი ეთიკური ნორმები**

*შესაფერისი ეთიკური ნორმების დაცვა (იხ: მე-9 პუნქტი)*

გ4. ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ეთიკის კოდექსი აწესებს პროფესიული ეთიკის ფუნდამენტურ პრინციპებს, რომლებშიც შედის:

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

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

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

- ა) ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, პროფესიონალ ბუღალტერთა ამხანაგობა ან კორპორაცია;

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

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

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

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

- გ6. გარიგების პარტნიორმა აუდიტორულ გარიგებასთან დაკავშირებით შეიძლება გამოავლინოს დამოუკიდებლობის ისეთი საფრთხე, რომლის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება დამცავი ზომებით ვერ მოხერხდეს. ასეთ შემთხვევაში, მე-11(გ) პუნქტის მოთხოვნის თანახმად, გარიგების პარტნიორმა შესაფერის პირს უნდა შეატყობინოს ფირმის ფარგლებში სათანადო ზომის გასატარებლად, რაც შეიძლება იყოს საფრთხის წარმომშობი ქმედების ან ინტერესის აღკვეთა, ან ამ აუდიტორული გარიგებიდან გამოსვლა, სადაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

*სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

- გ7. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების დამოუკიდებლობისათვის დამცავი ზომები შეიძლება უზრუნველყოს კანონმდებლობით დადგენილმა ღონისძიებებმა. თუმცა, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ან აუდიტურ ფირმებს, რომლებიც სახელმწიფო სექტორის აუდიტს ატარებენ სახელმწიფო (კანონით დადგენილი) აუდიტორის სახელით, მე-11 პუნქტის მიზნის შესასრულებლად შეიძლება დასჭირდეთ თავიანთი მიდგომის ადაპტირება, კონკრეტული იურისდიქციით განსაზღვრული აუდიტორის უფლებამოსილების პირობების მიხედვით. მაგალითად: როდესაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების უფლებამოსილება არ იძლევა გარიგებიდან გამოსვლის უფლებას, ისეთი გარემოებების შესახებ ინფორმაციის საჯაროდ

გამჟღავნება, რომელთა გამო აუდიტორი გარიგებიდან გამოვიდოდა, თუ ამგვარი გარემოებები კერძო სექტორში წარმოიშობოდა.

**ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება და კონკრეტული აუდიტორული გარიგებები (იხ: მე-12 პუნქტი)**

გ8. ხკსს 1 მოითხოვს, რომ ფირმამ ნებისმიერი გარიგების დადებაზე თანხმობის მიცემამდე უნდა მოიპოვოს კონკრეტულ გარემოებებში აუცილებლად მიჩნეული ინფორმაცია, იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი წყვეტს, გააგრძელოს თუ არა არსებული გარიგება და როდესაც იხილავს, დათანხმდეს თუ არა არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების დადებას.<sup>6</sup> ქვემოთ განხილულის მსგავსი ინფორმაცია გარიგების პარტნიორს ეხმარება იმის დადგენაში, შესაფერისია თუ არა ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებასთან, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასა და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებთან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნები:

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

გ9. კანონმდებლობა ან შესაფერისი ეთიკური ნორმები<sup>7</sup> აუდიტორს შეიძლება ავალდებულებდეს, რომ გარიგებაზე დათანხმებამდე, წინამორბედ აუდიტორს მოსთხოვოს მისთვის ცნობილი ინფორმაციის მიწოდება ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, რომელთა ცოდნაც, წინამორბედი აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, აუცილებელია აუდიტორისთვის, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას. ზოგ შემთ-

6. ხკსს 1, პუნქტი 27(ა).

7. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 210.14.



ხვევაში, შესაძლოა წინამორბედი აუდიტორი ვალდებული იყოს, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას ინფორმაცია მიაწოდოს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საექვო შემთხვევების შესახებ. მაგალითად, თუ წინამორბედი აუდიტორი გარიგებიდან გავიდა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საექვო შემთხვევის გამო, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსი მოითხოვს, რომ წინამორბედმა აუდიტორმა, შემცვლელი ახალი კანდიდატის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას აცნობოს ყველა ამგვარი ფაქტი და მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის ისეთ შემთხვევას, რომლის შესახებაც, წინამორბედი აუდიტორის აზრით, აუცილებლად უნდა იცოდეს შემცვლელმა ახალმა კანდიდატმა, სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს, დაეთანხმოს თუ არა მოცემულ გარიგებას.<sup>8</sup>

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

გ10. სახელმწიფო სექტორში აუდიტორები შეიძლება დაინიშნონ კანონით დადგენილი პროცედურების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებასთან, არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელებასთან და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებებთან დაკავშირებული გარკვეული მოთხოვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ჩამოყალიბებულია მე-12, მე-13 და გ8 პუნქტებში, შეიძლება შესაფერისი არ იყოს. ამის მიუხედავად, ზემოთ აღწერილი პროცესის შედეგად შეკრებილი ინფორმაცია შეიძლება ფასეული აღმოჩნდეს სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებისთვის, რისკების შეფასებისა და დასკვნის წარდგენის პასუხისმგებლობის შესრულების დროს.

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

გ11. გარიგების გუნდში შედის ფირმის მიერ დროებით დაქირავებული ან ფირმაში დასაქმებული პირი (თუკი ასეთი არსებობს), რომელიც თავის ცოდნასა და გამოცდილებას იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის ან აუდიტის სპეციალიზებულ სფეროში და ასრულებს აუდიტორულ პროცედურებს კონკრეტულ გარიგებაში. თუმცა, ასეთი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი არ წარმოადგენს გარიგების გუნდის წევრს, თუკი მისი მონაწილეობა კონკრეტულ გარიგებაში შემოიფარგლება მხოლოდ კონსულტაციით. კონსულტაციები განხილულია მე-18 პუნქტსა და გ21 და გ22 პუნქტებში.

---

8. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის ეთიკის კოდექსის განყოფილება 225.31.

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

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

*სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები*

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

## გარიგების შესრულება

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

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

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

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

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

გ16. ზედამხედველობა გულისხმობს შემდეგი ტიპის სამუშაოთა შესრულებას:

- აუდიტორული გარიგების მიმდინარეობისთვის თვალყურის დევნებას;
- გარიგების გუნდის ცალკეული წევრების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვას, მათ შორის, აქვთ თუ არა მათ

---

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

საკმარისი დრო თავიანთი სამუშაოს შესასრულებლად, ესმით თუ არა მიცემული მითითებები და სამუშაო სრულდება თუ არა, აუდიტორული გარიგების შესრულების დაგეგმილი მიდგომის შესაბამისად;

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

### *მიმოხილვა*

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

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

გ18. მიმოხილვა გულისხმობს შემდეგი ტიპის განხილვების ჩატარებას:

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

<sup>10</sup> ხკსს 1, 33-ე პუნქტი.

მიერ (იხ: მე-17 პუნქტი)

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

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

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

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

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

---

<sup>11</sup> ასს 230, პუნქტი 9(გ).

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

კონსულტაცია (იხ: მე-18 პუნქტი)

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

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

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

*გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა*

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

გ24. ასს 700 (გადასინჯული) მოითხოვს, რომ აუდიტორული დასკვნა არ უნდა დაიწეროს იმაზე ადრე, სანამ აუდიტორი არ მოიპოვებს ისეთ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებსაც უნდა დაეფუძნოს მისი აუდიტორული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.<sup>12</sup> კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების

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

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შემთხვევაში, ან როდესაც გარიგება აკმაყოფილებს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის კრიტერიუმებს, ასეთი მიმოხილვა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

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

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

- გ27. კონკრეტული გარემოებების ცვლილების მიმართ ყურადღებით ყოფნა გარიგების პარტნიორს აძლევს ისეთი სიტუაციების დადგენის საშუალებას, რომლის დროსაც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება აუცილებელია, მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული გარიგების დაწყების წინ ასეთი მიმოხილვის ჩატარება საჭირო არ იყო.
- გ28. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის მასშტაბი, სხვათაშორის, შეიძლება დამოკიდებული იყოს, აუდიტორული გარიგების სირთულეზე, იმაზე, არის თუ არა კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტი კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი და იმის რისკზე, რომ აუდიტორული დასკვნა შეიძლება არ ყოფილიყო კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება არ ამცირებს გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას აუდიტსა და მის შესრულებაზე.

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

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

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

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

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

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

- გარიგების შესრულების განმავლობაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315 (გადასინჯული)-ის<sup>15</sup> შესაბამისად და ამ რისკებზე რეაგირების ღონისძიებები ასს 330-ის<sup>16</sup> შესაბამისად, მათ შორის, გარიგების გუნდის მიერ თაღლითობის რისკის შეფასება და მასზე რეაგირება ასს 240-ის შესაბამისად;<sup>17</sup>

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

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

16. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

17. ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“.



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

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

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

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

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

გ32. სახელმწიფო სექტორში, კანონით დადგენილი წესით დანიშნულმა აუდიტორმა (მაგალითად, გენერალურმა აუდიტორმა, ან გენერალური აუდიტორის სახელით დანიშნულმა შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე სხვა პირმა) შეიძლება შეასრულოს იმ გარიგების პარტნიორის იდენტური ფუნქცია, რომელსაც გააჩნია პასუხისმგებლობა სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებაზე. ასეთ გარემოებებში, სადაც შესაფერისია, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის შერჩევასას განიხილება აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტისგან დამოუკიდებლობის საჭიროების საკითხი და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველის უნარი, წარმოადგინოს ობიექტური შეფასება.

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

#### **მონიტორინგი (იხ: 23-ე პუნქტი)**

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

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

გ36. აუცილებელი არ არის, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაში არსებული ნაკლოვანება იმას ამტკიცებდეს, რომ რაიმე კონკრეტული აუდიტორული გარიგება ვერ შესრულდა, პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ან აუდიტორული დასკვნა არ იყო შესაფერისი.

---

<sup>18</sup> ხკსს 1, 48-ე პუნქტი.

## დოკუმენტაცია

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

გ37. დოკუმენტაცია, რომელიც დაკავშირებულია სხვა პროფესიონალებთან ერთად რთული ან საკამათო საკითხების შესახებ ჩატარებულ საკმარისად სრულყოფილ და დეტალურ კონსულტაციებთან, ხელს უწყობს:

- იმ პრობლემატური საკითხის გაგებას, რომლის შესახებაც ჩატარდა კონსულტაცია; და
- ამ კონსულტაციის შედეგების, მათ შორის, ნებისმიერი მიღებული გადაწყვეტილების, მისი მიღების საფუძვლისა და მათი განხორციელების გზების დადგენას.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® ანუ IFAC® ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

IAASB და IFAC პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

International Standards on Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Control (ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Auditing Practice Notes (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნებს), განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და IAASB-ს სხვა პუბლიკაციებს გამოსცემს IFAC და საავტორო უფლებაც IFAC-ს ეკუთვნის.

საავტორო უფლება © 2018 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570

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

ISBN:978-1-60815-389-3