# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 600 (გადასინჯული)

## სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)

(ძალაშია 2023 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

**შინაარსი**


პუნქტები

**შესავალი**

ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო ..... 1-11

ძალაში შესვლის თარიღი ..... 12

**მიზნები** ..... 13

**განმარტებები** ..... 14-15

**მოთხოვნები**

მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტის მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე ..... 16

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება ..... 17-21

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა ..... 22-29

ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა ..... 30-32

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ..... 33-34

არსებითობა ..... 35-36

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება ..... 37-44

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება ..... 45-48

შემდგომი მოვლენები ..... 49-50

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება ..... 51-52

აუდიტორის დასკვნა ..... 53

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ..... 54-58

დოკუმენტაცია ..... 59

**გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა**

ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო ..... გ1-გ18

განმარტებები ..... გ19-გ28

ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტის მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე ..... გ29-გ31

გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება ..... გ32-გ46

ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა ..... გ47-გ87

ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა ..... გ88-გ107

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ..... გ108-გ115

არსებითობა ..... გ116-გ126

არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება ..... გ124-გ143

კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება ..... გ144-გ149

შემდგომი მოვლენები ..... გ150

მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება ..... გ151-გ156

აუდიტორის დასკვნა ..... გ157-გ158

ჯგუფის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ..... გ159-გ165

დოკუმენტაცია ..... გ166-გ182

1-ლი დანართი: დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, რომელსაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის შესახებ აუდიტორული მოსაზრება

მე-2 დანართი: ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

მე-3 დანართი: ისეთი პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა

---

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 600 (გადასინჯული) - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“* - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“* - ერთად.

## შესავალი

### ასს 600-ის მოქმედების სფერო

1. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები („ასს“) ეხება საწარმოთა ჯგუფის (შემდგომში „ჯგუფის“) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს („ჯგუფის აუდიტი“). წინამდებარე ასს-ში განხილულია სპეციფიკური საკითხები, რომლებიც გამოიყენება ჯგუფის აუდიტში, მათ შორის, ისეთ გარემოებებში, როდესაც აუდიტში კომპონენტის აუდიტორებიც მონაწილეობენ. ამ ასს-ის მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებში ციტირებული ან გავრცობილია სხვა შესაფერისი ასს-ების, კერძოდ, ასს 220-ის (გადასინჯული)[1], ასს 230-ის[2], ასს 300-ის[3], ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[4] და ასს 330-ის[5] მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც ეხება ამ სტანდარტების გამოყენებას ჯგუფის აუდიტში. (იხ. პუნქტები გ1 – გ2)
2. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით, როგორც ეს აღწერილია 14 (ლ) პუნქტში. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“, რა მნიშვნელობითაც წინამდებარე ასს-ში გამოიყენება, არ გულისხმობს მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, არამედ მოიცავს ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასაც და ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებასაც, როგორიც არის, მაგალითად, ფილიალები ან ქვედანაყოფები. (იხ. პუნქტები გ3 – გ5, გ27)
3. როგორც ახსნილია ასს 220 (გადასინჯული)[6], წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში გარემოებების შესაბამისად ადაპტირებული სახით, ჯგუფის აუდიტის გარდა, შესაძლოა სასარგებლო იყოს სხვა ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტშიც, როდესაც გარიგების გუნდის შემადგენლობაში სხვა ფირმიდან მოწვეული პირები არიან. მაგალითად, როდესაც ასეთი პირი ესწრება გარიგების გუნდისგან შორს მდებარე რეგიონში მარაგების ინვენტარიზაციის

1. ასს 220 (გადასინჯული), *ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა.*
2. ასს 230, *აუდიტის დოკუმენტაცია.*
3. ასს 300, *ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა.*
4. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), *არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.*
5. ასს 330, *აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.*
6. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ1.

პროცესს, ძირითადი საშუალებების ფიზიკურ ინსპექტირებას ან აუდიტის პროცედურებს ატარებს საერთო მომსახურების ცენტრში.

*ჯგუფები და კომპონენტები*

4. ჯგუფი შესაძლოა სხვადასხვაგვარად იყოს ორგანიზებული , მაგალითად, შედგებოდეს იურიდიული ან სხვა სუბიექტებისგან (როგორიც არის მშობელი საწარმო და ერთი ან რამდენიმე შვილობილი საწარმო, ერთობლივი საწარმოები, ან ინვესტიციები, რომლებიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით). მეორე მხრივ, ჯგუფი შესაძლოა ორგანიზებული იყოს გეოგრაფიული ნიშნის მიხედვით, სხვა ტიპის ეკონომიკური ერთეულების (მათ შორის, ფილიალების ან ქვედანაყოფების) მიხედვით, ანდა ფუნქციების ან სამეწარმეო საქმიანობის სახეების მიხედვით. წინამდებარე ასს-ში ამ განსხვავებულ ორგანიზაციულ ფორმებს ერთად ეწოდება „სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები“. (იხ. პუნქტი გ6)

5. ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების შესაფერის მიდგომას, რომელიც მიესადაგება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებებს. ამ მიზნით ჯგუფის აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, როდესაც ადგენს იმ კომპონენტებს, სადაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო. ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორის ცოდნას ჯგუფისა და მისი გარემოს შესახებ, ასევე სხვა ფაქტორებსაც, როგორიც არის, მაგალითად: აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარების შესაძლებლობა, საერთო მომსახურების ცენტრების ან საერთო საინფორმაციო სისტემებისა და შიდა კონტროლის სისტემის არსებობა. (იხ. პუნქტები გ7–გ9).

*კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა*

6. ასს 220 (გადასინჯული)[7] გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს იმის დადგენას, რომ გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად. ჯგუფის აუდიტში ამგვარი რესურსები შესაძლოა მოიცავდეს კომპონენტის აუდიტორებსაც. ამგვარად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დაადგინოს კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი.

7. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულების მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს კომპონენტის აუდიტორებს დაავალოს მისთვის ინფორმაციის მიწოდება ან აუდიტის სამუშაოს შესრულება.

7. ასს 220 (გადასინჯული), 25-ე პუქნტი.

კომპონენტების აუდიტორებს შესაძლოა უფრო მეტი გამოცდილება და სიღრმისეული ცოდნა ჰქონდეთ კომპონენტებისა და მათი გარემოს (მათ შორის, ადგილობრივი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების, ბიზნესის წარმართვის მიდგომების, ენისა და კულტურის) შესახებ, ვიდრე ჯგუფის აუდიტორს. შესაბამისად, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ ჯგუფის აუდიტის ყველა ეტაპში მონაწილეობის მიღება და ხშირად ასეც ხდება. (იხ. პუნქტები გ10 – გ11).

8. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკებისა და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქცია[8]. ჯგუფის აუდიტში შეუმჩნევლობის რისკი მოიცავს იმის რისკსაც, რომ კომპონენტის აუდიტორმა შესაძლოა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში ვერ გამოავლინოს ისეთი უზუსტობა, რომელსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში და ეს უზუსტობა შესაძლოა ვერ გამოავლინოს ჯგუფის აუდიტორმა. შესაბამისად, წინამდებარე ასს მოითხოვს, რომ ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ან ჯგუფის აუდიტორმა, საჭიროებისამებრ, საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა მიიღოს კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში. ამასთან, განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ორმხრივი კომუნიკაციის მნიშვნელობაზე. გარდა ამისა, ამ ასს-ში განმარტებულია ისეთი საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმ შემთხვევაში, როდესაც განსაზღვრავს კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათს, ვადებსა და მასშტაბს. (იხ. პუნქტები გ12–გ13).

*პროფესიული სკეპტიციზმი*

9. ასს 200-ის[9] შესაბამისად გარიგების გუნდს ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით და პროფესიული განსჯის საფუძველზე. პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის დემონსტრირება შესაძლებელია გარიგების გუნდის წევრების ქმედებებისა და კომუნიკაციის მეშვეობით, მათ შორის, ყურადღების გამახვილებით იმ ფაქტზე, რამდენად მნიშვნელოვანია გარიგების გუნდის თითოეული წევრის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება ჯგუფის აუდიტში, აუდიტის მიმდინარეობის ყველა ეტაპზე. ამგვარი ქმედებები და კომუნიკაცია შესაძლოა მოიცავდეს კონკრეტულ ღონისძიებებს, რომლებიც მიმართულია

8 ასს 200, *დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად*, პუნქტი გ34.

9 ასს 200, მე-15-16 პუნქტები.

პროფესიული სკეპტიციზმის სათანადოდ გამოვლენის ხელშემშლელი წინააღმდეგობების შემცირებაზე. (იხ. პუნქტები გ14 – გ18)

*გრადაცია*

10. წინამდებარე ასს განკუთვნილია ნებისმიერი ჯგუფის აუდიტისთვის, მისი ზომის ან სირთულის მიუხედავად. ამასთან, ამ ასს-ის მოთხოვნები იმისთვისაა გამიზნული, რომ ჯგუფის თითოეულ აუდიტში გამოიყენებოდეს ჯგუფის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით. მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტს მთლიანად ჯგუფის აუდიტორი ატარებს, ასეთი შემთხვევისთვის შესაფერისი არ იქნება წინამდებარე ასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნა, რომელიც ეყრდნობა კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობას. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარება ან კომპონენტებში პროცედურების ჩატარება კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის გარეშე. ასეთ ვითარებაში მოცემული სტანდარტის გამოყენებისას შესაძლოა სასარგებლო იყოს გ119 და გ120 პუნქტების მითითებების გათვალისწინებაც.

*ჯგუფის გარიგების პარტნიორისა და ჯგუფის აუდიტორის პასუხისმგებლობები*

11. ნებისმიერ შემთხვევაში, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნების შესრულებაზე საბოლოო პასუხისმგებლობა და, მაშასადამე, ანგარიშვალდებულება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ეკისრება. ტერმინი „ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს“ ან „ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს“ გამოიყენება ისეთ მოთხოვნებთან მიმართებით, როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ან ჯგუფის აუდიტორს, შესაბამისად, უფლება აქვს, პროცედურების ხასიათის განსაზღვრა ან ჩატარება, ან გარკვეული ამოცანების ან ქმედებების განხორციელება დაავალოს გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, რომლებსაც გააჩნიათ სათანადო უნარები ან გამოცდილება, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებს. სტანდარტის სხვა მოთხოვნები ზუსტად იმისთვის არის გამიზნული, რომ კონკრეტული მოთხოვნის ან პასუხისმგებლობის შესრულება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ან ჯგუფის აუდიტორს დაეკისროს, საჭიროებისამებრ და მათ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლიათ ფირმის ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებისგან. (იხ. პუნქტი გ29).

**ძალაში შესვლის თარიღი**

12. ასს 600 (გადასინჯული) ძალაშია 2023 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

## მიზნები

13. აუდიტორის მიზნებია:

ა) ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებასთან ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისას განსაზღვროს, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად;

ბ) გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში და დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები ამ შეფასებულ რისკებზე სათანადო რეაგირების განსახორციელებლად;

გ) საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა მიიღოს კომპონენტის აუდიტის სამუშაოში ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას ყველა ეტაპზე, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებს გარკვევით მიაწოდოს ინფორმაცია შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობისა და ვადების შესახებ, ასევე შეაფასოს მათი სამუშაოს შედეგები; და

დ) შეაფასოს, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით, რომლებიც ქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

## განმარტებები

14. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) აგრეგირების რისკი – იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების სიდიდე გადააჭარბებს მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს; (იხ. პუნქტი გ19)

ბ) კომპონენტი – სუბიექტი, ბიზნესერთეული, ფუნქცია ან სამეწარმეო საქმიანობა, ან მათი რაიმე სახის კომბინაცია, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა, როგორც ასეთი, ჯგუფის აუდიტში აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის; (იხ. პუნქტი გ20)

გ) კომპონენტის აუდიტორი – აუდიტორი, რომელიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებს კომპონენტთან დაკავშირებით ჯგუფის

აუდიტის მიზნებისთვის. ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორი გარიგების გუნდს[10] განეკუთვნება; (იხ. პუნქტები გ21 – გ23)

დ) კომპონენტის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტზე; (იხ. პუნქტი გ24)

ე) კომპონენტის სამუშაო არსებითობა – თანხა, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა აგრეგირების რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, კომპონენტთან დაკავშირებით აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის;

ვ) ჯგუფი – ანგარიშვალდებული სუბიექტი, რომლისთვისაც მზადდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება);

ზ) ჯგუფის აუდიტი – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

თ) ჯგუფის აუდიტორი – ჯგუფის გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის წევრები, კომპონენტის აუდიტორების გარდა. ჯგუფის აუდიტორი პასუხისმგებელია:

(i) ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრასა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენაზე;

(ii) კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე;

(iii) მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებიდან გამოტანილი დასკვნების, როგორც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბების საფუძვლის, შეფასებაზე;

ი) ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება – აუდიტორული მოსაზრება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;

კ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორი – გარიგების პარტნიორი[11], რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის აუდიტზე; (იხ. პუნქტი გ25)

ლ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის კონსოლიდაციის პროცესი მოიცავს: (იხ. პუნქტები გ26 – გ28)

10. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 12(დ);

11. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 12(ა)

(i) კონსოლიდაციას, პროპორციულ კონსოლიდაციას ან ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივ მეთოდს;

(ii) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, რომელთაც არ გააჩნიათ მშობელი საწარმო, არამედ საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან ან საერთო ხელმძღვანელობა ჰყავთ; ან

(iii) ისეთი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებას, როგორიც არის, მაგალითად ფილიალები ან ქვედანაყოფები.

მ) ჯგუფის ხელმძღვანელობა – ხელმძღვანელობა, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე;

ნ) ჯგუფის სამუშაო არსებითობა – ჯგუფის აუდიტორის მიერ დადგენილი სამუშაო არსებითობა[12], რომელიც ეხება მთლიანად ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას;

15. წინამდებარე სტანდარტში ფრაზაში „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები“ იგულისხმება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ის საფუძვლები, რომლებიც ეხება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას.

## მოთხოვნები

### ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით

16. ასს 220-ის (გადასინჯული)[13] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორს მოეთხოვება საერთო პასუხისმგებლობის აღება ჯგუფის აუდიტის გარიგების მართვასა და ხარისხის მიღწევაზე. ამისათვის ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა: (იხ. პუნქტები გ29 – გ30)

(ა) პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის ისეთი გარემოს შექმნაზე, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს გარიგების გუნდის წევრების მოსალოდნელ ქცევაზე; (იხ. პუნქტი გ31)

(ბ) საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა უნდა მიიღოს ჯგუფის აუდიტის გარიგების შესრულებაში, მათ შორის კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში, რათა მას საფუძველი ჰქონდეს იმის დასადგენად, ნებისმიერი განხორციელებული

12. ასს 320, არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს, მე-9 და მე-11 პუნქტები.

13. ასს 220 (გადასინჯული), მე-13 პუნქტი.

მნიშვნელოვანი განსჯა და გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია თუ არა ჯგუფის აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

**გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება**

17. სანამ გადაწყვეტილებას მიიღებს ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების შესახებ, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც წარმოქმნის საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. (იხ. პუნქტები გ32 – გ35)

18. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ჯგუფის აუდიტის გარიგებაზე დათანხმების ან გაგრძელების პროცედურების ჩატარების შემდეგ გადაწყვეტს, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ36)

*გარიგების პირობები*

19. ასს 210-ის გამოყენების ას[14] ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან უნდა მოიპოვოს თანხმობა იმის თაობაზე, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავისი პასუხისმგებლობა იმასთან დაკავშირებით, რომ გარიგების გუნდი უნდა უზრუნველყონ: (იხ. პუნქტი გ37)

ა) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც ხელმძღვანელობამ იცის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ) დამატებით ინფორმაციით, რომელიც ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება გარიგების გუნდმა მოითხოვოს ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობისგან; და

გ) შეუზღუდავი კონტაქტით ჯგუფში მომუშავე იმ პირებთან, ვისგანაც გარიგების გუნდი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტის მტკიცებულების მოპოვებას.

*ინფორმაციაზე წვდომასთან ან ადამიანებთან კონტაქტის შესაძლებლობასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, რომელსაც ვერ აკონტროლებს ჯგუფის ხელმძღვანელობა*

20. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ ჯგუფის ხელმძღვანელობა გარიგების გუნდს ვერ უზრუნველყოფს ინფორმაციაზე

14. ასს 210, *აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება,* პუნქტები 6(ბ) და 8(ბ).

წვდომით ან ჯგუფში მომუშავე პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით ისეთი შეზღუდვების გამო, რომელსაც ჯგუფის ხელმძღვანელობა ვერ აკონტროლებს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტები გ38 – გ46)

*ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები, რომელიც ეხება ინფორმაციაზე წვდომას ან ადამიანებთან კონტაქტის შესაძლებლობას*

21. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაასკვნის, რომ: (იხ. პუნქტები გ43 – გ46)

ა) შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო; და

ბ) ამ შეზღუდვის შესაძლოა გავლენა გამოიწვევს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე უარის თქმას:

(i) თავდაპირველი გარიგების შემთხვევაში, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი არ უნდა დაეთანხმოს გარიგებას, ან განმეორებითი გარიგების შემთხვევაში, გამოვიდეს გარიგებიდან, თუკი გარიგებიდან გამოსვლა ნებადართულია კანონმდებლობით; ან

(ii) როდესაც კანონმდებლობა უკრძალავს აუდიტორს გარიგებაზე უარის თქმას, ან გარიგებიდან გამოსვლა სხვა მიზეზების გამო არის შეუძლებელი, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი უნდა ჩაატაროს შეძლებისდაგვარად და უარი განაცხადოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

## ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა

22. ასს 300-ის[15] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეიმუშავოს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, განაახლოს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა. ამისათვის ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ47 – გ50)

ა) კომპონენტები, რომლის მიმართაც ჩატარდება აუდიტის სამუშაო; და (იხ. პუნქტი გ51)

ბ) რესურსები, რომლებიც აუცილებელია ჯგუფის აუდიტის გარიგების შესასრულებლად, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი. (იხ. გ52 – გ56)

15. ასს 300, პუნქტები 7-10ა.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

23. ჯგუფის აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობის მიღებას კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში. (იხ. პუნქტი გ57)

24. 23-ე პუნქტის მიხედვით განხორციელებული შეფასების ფარგლებში ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს იმის დადასტურება, რომ იგი ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტორთან, მათ შორის, იგი შეასრულებს თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ სამუშაოს. (იხ. პუნქტი გ58)

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

25. ასს 220-ის (გადასინჯული)[16] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა: (იხ. პუნქტები გ59 – გ60, გ87)

ა) იმაზე, რომ კომპონენტის აუდიტორებისთვის ცნობილია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც მათ ეხებათ ჯგუფის აუდიტის გარიგების სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით; და

ბ) დასტურის მოპოვებაზე იმის შესახებ, კომპონენტის აუდიტორებისთვის ცნობილია თუ არა და შეასრულებენ თუ არა ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებულ სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულს.

გარიგების რესურსები

26. ასს 220-ის (გადასინჯული)[17] გამოყენებისას: (იხ. პუნქტები გ61 – გ68)

ა) ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის საკმარისი დრო, კომპონენტთან დაკავშირებით დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად; და

ბ) თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ჯგუფის აუდიტორის ფირმამ მიაწოდა ინფორმაცია მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის ან გარე ინსპექტირების შედეგების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია კომპონენტის აუდიტორთან, ან ამგვარი ინფორმაცია სხვა მხრივ გახდა მისთვის ცნობილი, ჯგუფის

16. ასს 220 (გადასინჯული), მე-17 პუნქტი.

17. ასს 220 (გადასინჯული),25-26-ე პუნქტები.

გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს ამ ინფორმაციის რელევანტურობა ჯგუფის აუდიტორის მიერ 26 (ა) პუნქტის შესაბამისად მისაღები გადაწყვეტილებისთვის.

27. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ეხება კომპონენტთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის გარეშე შესრულებულ სამუშაოს, იმ შემთხვევაში, თუ:

ა) კომპონენტის აუდიტორი არ ასრულებს სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულს, რომლებიც ჯგუფის აუდიტის გარიგებას ეხება;[18] ან (იხ. პუნქტები გ69 – გ70)

ბ) ჯგუფის გარიგების პარტნიორს სერიოზული ეჭვი აქვს 23 –26-ე პუნქტებში მითითებულ საკითხებთან დაკავშირებით (იხ. პუნქტი გ71).

გარიგების შესრულება

28. ასს 220-ის (გადასინჯული)[19] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს: (იხ. პუნქტები გ72 – გ77)

ა) სფეროები, რომელთანაც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების მაღალი შეფასებები, ან ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები;

ბ) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სფეროები, რომლებიც საჭიროებს მნიშვნელოვან განსჯას.

კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაცია

29. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორებს უნდა აცნობოს თავიანთი შესაფერისი პასუხისმგებლობებისა და ჯგუფის აუდიტორის მოლოდინის შესახებ, მათ შორის, იმის თაობაზე, რომ ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის კომუნიკაცია განხორციელდება მიზანშეწონილ დროს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას. (იხ. პუნქტები გ78 – გ87)

18. ასს 200, მე-14 პუნქტი.

19. ასს 220 (გადასინჯული), 29-ე პუნქტი.

**ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა**

30. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[20] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს შემდეგი საკითხების შესწავლაზე: (იხ. პუნქტები გ88 – გ92)

ა) ჯგუფი და მისი გარემო, მათ შორის: (იხ. პუნქტები გ93 – გ95)

(i) ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურა და მისი ბიზნეს-მოდელი, მათ შორის:

ა. ადგილები/რეგიონები სადაც ჯგუფი აწარმოებს ოპერაციებს ან საქმიანობას;

ბ. ჯგუფის ოპერაციების ან საქმიანობის ბუნება და რამდენად მსგავსია ისინი ჯგუფის მასშტაბით; და

გ. ჯგუფის ბიზნესმოდელში რა დონეზე არის ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენება;

(ii) მარეგულირებელი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფში შემავალ სუბიექტებსა და ბიზნესერთეულებზე; და

(iii) მაჩვენებლები, რომლებიც გამოიყენება ჯგუფის ფარგლებში და გარეთ ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების შესაფასებლად;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები და სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მეთოდების ერთგვაროვნება ჯგუფის მასშტაბით; და

გ) ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, მათ შორის:

(i) კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი; (იხ. პუნქტები გ96 – 99, გ102)

(ii) ჯგუფის ცენტრალიზებული საქმიანობები დაკავშირებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან, ხოლო თუ დაკავშირებულია, როგორ; (იხ. პუნქტები გ100 – გ102)

(iii) ჯგუფის მიერ გამოყენებული კონსოლიდაციის პროცესი, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის პროცესები, თუ ასეთი არსებობს და კონსოლიდაციის კორექტირებები; და

20. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 19-27-ე პუნქტები.

(iv) ჯგუფის ხელმძღვანელობა როგორ აწვდის ინფორმაციას ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ და ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ საინფორმაციო სისტემასა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებში. (იხ. პუნქტები გ103 – გ105)

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

31. ჯგუფის აუდიტორმა დროულად უნდა მიაწოდოს კომპონენტის აუდიტორებს ინფორმაცია: (იხ. პუნქტი გ106)

ა) იმ საკითხების შესახებ, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს იმისთვის, რომ კომპონენტის აუდიტორმა განსაზღვროს ან ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის;

ბ) ასს 550-ის[21] გამოყენებისას – ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ან ოპერაციების შესახებ და ასევე ჯგუფის აუდიტორისთვის ცნობილი სხვა დაკავშირებული მხარეების თაობაზე, რაც რელევანტურია კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოსთვის; და (იხ. პუნქტი გ107)

გ) ასს 570-ის (გადასინჯული)[22] გამოყენებისას – ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან ჯგუფის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომელსაც მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა შეუძლია ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, რაც რელევანტურია კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოსთვის.

32. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის დროულად მიწოდება:

ა) ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან და კომპონენტის აუდიტორმა მათი გათვალისწინება რელევანტურად მიიჩნია

21. ასს 550, *დაკავშირებული მხარეები,* მე-17 პუნქტი.

22. ასს 570 (გადასინჯული), *ფუნქციონირებადი საწარმო.*

ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების მიზნებისთვის;

ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ისეთი ურთიერთობების თაობაზე, რომლებიც ადრე არ გამოუვლენია ჯგუფის ხელმძღვანელობას და ჯგუფის აუდიტორს; და (იხ. პუნქტი გ107)

გ) კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ნებისმიერი ისეთი მოვლენის ან პირობის შესახებ, რომელსაც მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა შეუძლია ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით.

33. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[23] გამოყენებისას, 30-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე. (იხ. პუნქტები გ108 – გ113)

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

34. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[24] გამოყენებისას, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჯგუფის აუდიტორისა და კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. (იხ. პუნქტები გ114–გ115)

**არსებითობა**

35. ასს 320-ისა[25] და ასს 450-ის[26] გამოყენებისას, როდესაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დეზაგრეგირებულია კომპონენტების მიხედვით, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:

23. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 28-34-ე პუნქტები.
24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 35-ე პუნქტი.
25. ასს 320, მე-11 პუნქტი.
26. ასს 450, *აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება,* მე-5 პუნქტი.

ა) კომპონენტის სამუშაო არსებითობა. აგრეგირების რისკის გათვალისწინების მიზნით ეს თანხა ნაკლები უნდა იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობაზე; (იხ. პუნქტები გ116 – გ120)

ბ) ზღვარი, რომელსაც თუ გადააჭარბებს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობა, ამის შესახებ უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს. აღნიშნული ზღვარი არ უნდა აღემატებოდეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის აშკარად უმნიშვნელო თანხას. (იხ. პუნქტი გ121)

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

36. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს 34-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული თანხების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ122 – გ123)

**არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირება**

37. ასს 330-ის[27] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, მათ შორის, იმ კომპონენტების იდენტიფიკაციაზე, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, ასევე ამ კომპონენტებთან დაკავშირებით შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე. (იხ. პუნქტები გ124 – გ139)

*კონსოლიდაციის პროცესი*

38. ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომლებიც განკუთვნილია კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად წარმოქმნილ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. ეს უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ140)

ა) იმის შეფასებას, ყველა სუბიექტი და ბიზნესერთეული ასახულია თუ არა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად და, შესაბამის შემთხვევაში, პასუხისმგებლობის აღებას ქვეკონსოლიდაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე;

ბ) კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციების მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასებას; (იხ. პუნქტი გ141)

27. ასს 330, მე-6-7 პუნქტები.

გ) იმის შეფასებას, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული განსჯის შედეგად წარმოიშობა თუ არა ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორები; და

დ) თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას, რომლებიც წარმოიშობა კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად.

39. თუ რომელიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ეს ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ დაკორექტირდა თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის.

40. თუ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ისეთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას, რომლის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს იმის შეფასებაზე, ეს ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ დაკორექტირდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

41. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს რთავს დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრის ან ჩატარების პროცესში, ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა აცნობოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა ან კომპონენტის აუდიტორმა რელევანტურად მიიჩნია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით საპასუხო ზომების განსაზღვრისთვის.

42. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილებისთვის, რომლისთვისაც მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, ან ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, რომლის მიმართ კომპონენტის აუდიტორმა გადაწყვიტა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების მიზანშეწონილობა. (იხ. პუნქტი გ142)

43. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები დამატებით აუდიტის პროცედურებს ატარებენ კონსოლიდაციის, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის

პროცესთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი და მასშტაბი. (იხ. პუნქტი გ143)

44. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არის თუ არა კომპონენტის აუდიტორის მიერ მიწოდებულ მასალაში გათვალისწინებული ფინანსური ინფორმაცია. (იხ. პუნქტი 45(ა))

## კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

45. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხების შესახებ, რომლის ცოდნაც რელევანტურია იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დასკვნა გამოიტანოს ჯგუფის აუდიტის შესახებ. ამგვარი კომუნიკაცია უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტი გ144)

ა) იმ ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას, რომელთან დაკავშირებითაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს აუდიტის პროცედურების ჩატარება;

ბ) ინფორმაციას იმის თაობაზე, კომპონენტის აუდიტორმა შეასრულა თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი სამუშაო;

გ) ინფორმაციას იმის შესახებ, დაიცვა თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;

დ) ინფორმაციას კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ;

ე) კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ შესწორებულ და შეუსწორებელ უზუსტობებს, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორმა გამოავლინა და აღემატება ჯგუფის აუდიტორის მიერ მისთვის ინფორმირებულ ზღვარს 36-ე პუნქტის შესაბამისად; (იხ. პუნქტი გ145)

ვ) ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორებს;

ზ) შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღწერას ჩატარებული აუდიტის პროცედურების აღწერასთან ერთად;

თ) ინფორმაციას თაღლითობას ან საეჭვო თაღლითობის შესახებ, რომელშიც გარეულია კომპონენტის ხელმძღვანელობა, ან თანამშრომლები, რომლებიც მნიშვნელოვან ფუნქციებს ასრულებენ ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში ამ კომპონენტში, ან სხვა პირები, როდესაც თაღლითობა არსებით უზუსტობას იწვევს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში;

ი) სხვა მნიშვნელოვან საკითხებს, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორმა აცნობა ან ვარაუდობს, რომ აცნობებს კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს;

კ) ნებისმიერ სხვა საკითხს, რომელიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს ჯგუფის აუდიტთან, ან კომპონენტის აუდიტორმა მიიჩნია მიზანშეწონილად ჯგუფის აუდიტორის ყურადღების გასამახვილებლად, მათ შორის, იმ ინფორმაციის აღწერას, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორის მოთხოვნის შესაბამისად კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალურად წარდგენილ ინფორმაციაში მითითებული იყო, რომ ხელმძღვანელობამ ვერ წარმოადგინა;

ლ) კომპონენტის აუდიტორის საერთო მოსაზრებები ან დასკვნები. (იხ. პუნქტი გ146)

46. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა:

ა) განიხილოს მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გამოვლინდა კომპონენტის აუდიტორთან ან ხელმძღვანელობასთან, ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციის შედეგად, საჭიროებისამებრ, მათ შორის, 45-ე პუნქტის შესაბამისი საკითხები;

ბ) შეაფასოს, კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია ადეკვატურია თუ არა ჯგუფის აუდიტის მიზნების. თუ ამგვარი კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის ადეკვატური არ არის, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა ჯგუფის აუდიტზე. (იხ. პუნქტი გ147)

47. ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, ხოლო თუ აუცილებელია, რა მოცულობით. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს: (იხ. პუნქტები გ148 – გ149)

ა) კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

ბ) კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომელიც განსაზღვრულია 26(ა) პუნქტის შესაბამისად; და

გ) როგორ განხორციელდა კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა და მისი სამუშაოს მიმოხილვა.

48. თუ ჯგუფის აუდიტორი დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის სამუშაო ადეკვატური არ არის ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, უნდა ჩატარდეს თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურები და ვინ უნდა ჩაატაროს ისინი – კომპონენტის აუდიტორმა თუ ჯგუფის აუდიტორმა.

## შემდგომი მოვლენები

49. ასს 560-ის[28] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს ისეთი მოვლენების გამოსავლენად განკუთვნილი პროცედურების ჩატარებაზე, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება ან ინფორმაციის გამჟღავნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორებს მოსთხოვოს ამ პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტი გ150)

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

50. ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორებს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება იმის თაობაზე, თუ მათთვის ცნობილი გახდება ისეთი შემდგომი მოვლენები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება ან ინფორმაციის გამჟღავნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტი გ150)

## მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება

51. ასს 330-ის[29] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული აუდიტის პროცედურების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომელსაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. (იხ. პუნქტები გ151 – გ155)

52. ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უნდა შეაფასოს ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე ნებისმიერი შეუსწორებელი უზუსტობის გავლენა (რომელიც თვითონ ჯგუფის აუდიტორმა გამოავლინა ან რომლის

28. ასს 560, *შემდგომი მოვლენები,* მე-6-7 პუნქტები.

29. ასს 330, 26-ე პუნქტი.

შესახებაც მას აცნობა კომპონენტის აუდიტორმა), ასევე ნებისმიერი შემთხვევა, როდესაც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტი გ156)

### აუდიტორის დასკვნა

53. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში ნახსენები არ უნდა იყოს კომპონენტის აუდიტორი, თუ კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუ კანონმდებლობით მოითხოვება კომპონენტის აუდიტორის მითითება, აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ამგვარი მინიშნება არ ამცირებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმის პასუხისმგებლობას ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტები გ157 – გ158)

### კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან

*კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან*

54. ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების, მათ შორის, იმ სამუშაოს შესახებ, რომელიც უნდა შესრულდეს ჯგუფის კომპონენტებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ159)

55. თუ ჯგუფის აუდიტორი თვითონ გამოავლენს თაღლითობას, ან კომპონენტის აუდიტორი აცნობებს თაღლითობის შესახებ (იხ. პუნქტი 45(თ)), ან ინფორმაცია მიუთითებს, რომ შესაძლოა თაღლითობას ჰქონდეს ადგილი, ჯგუფის აუდიტორმა ამის შესახებ დროულად უნდა აცნობოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, რათა საქმის კურსში ჩააყენოს ისინი, ვისაც ძირითადი პასუხისმგებლობა ეკისრება ამ საკითხებთან დაკავშირებით თაღლითობის პრევენციასა და გამოვლენაზე. (იხ. პუნქტი გ160)

56. კომპონენტის აუდიტორს შესაძლოა კანონმდებლობით, მარეგულირებელი ნორმებით ან სხვა მიზეზების გამო მოეთხოვებოდეს აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმა იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც განეკუთვნება ამ ჯგუფს. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს, რომ მან ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობას აცნობოს ნებისმიერი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც ჯგუფის აუდიტორისთვის გახდება ცნობილი და შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ ამის შესახებ შესაძლოა არ იცოდეს ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობამ. თუ ჯგუფის

ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აღნიშნული საკითხის შესახებ ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ხელმძღვანელობის ინფორმირებაზე, ჯგუფის აუდიტორმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. თუ საკითხი ისევ გადაუჭრელი რჩება, ჯგუფის აუდიტორმა სამართლებრივი და პროფესიული კონფიდენციალურობის მოსაზრებების გათვალისწინებით უნდა განიხილოს, ურჩიოს თუ არა ამ კომპონენტის აუდიტორს, რომ მან საკითხის გადაჭრამდე არ გასცეს აუდიტორის დასკვნა ამ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ (იხ. პუნქტები გ161 – გ162)

*კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან*

57. ჯგუფის აუდიტორმა ასს 260-ით (გადასინჯული)[30] და სხვა ასს-ებით მოთხოვნილი საკითხების გარდა, ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს დამატებით უნდა აცნობოს შემდეგი საკითხების შესახებ: (იხ. პუნქტი გ163)

ა) ჯგუფის კომპონენტებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოსა და კომპონენტების აუდიტორების სამუშაოში ჯგუფის აუდიტორის დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათის ზოგადი მიმოხილვა; (იხ. პუნქტი გ164)

ბ) შემთხვევები, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვის შედეგად ჯგუფის აუდიტორი გამოავლენს კომპონენტის აუდიტორის სამუშაო ხარისხთან დაკავშირებით პრობლემას და როგორ გადაჭრა ჯგუფის აუდიტორმა ეს პრობლემა;

გ) ჯგუფის აუდიტის მასშტაბთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეზღუდვა, მაგალითად, მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ადამიანებთან კონტაქტის ან ინფორმაციასთან წვდომის შეზღუდვებთან;

დ) თაღლითობა ან საეჭვო თაღლითობა, რომელშიც გარეულია ჯგუფის ხელმძღვანელობა, კომპონენტის ხელმძღვანელობა, თანამშრომლები, რომელთაც მნიშვნელოვანი ფუნქციები აკისრიათ ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში, ან სხვა პირები, როდესაც თაღლითობამ არსებით უზუსტობა გამოიწვია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

30. ასს 260 (გადასინჯული), *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება.*

*შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირება*

58. ასს 265-ის[31] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმირება ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ამა თუ იმ ნაკლოვანების შესახებ. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯგუფის აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა კონტროლის სისტემაში კომპონენტის აუდიტორების მიერ გამოვლენილი ის ნაკლოვანებები, რომლის შესახებაც აცნობეს მას 45(ზ) პუნქტის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ165)

**დოკუმენტაცია**

59. ასს 230-ის[32] შესაბამისად ჯგუფის აუდიტის გარიგების აუდიტის დოკუმენტაცია საკმარისი უნდა იყოს იმისთვის, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ იყო ამ აუდიტთან, შეძლოს ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის, მოპოვებული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების გაგება, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის პროცესში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებს. ასს 230-ის[33] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს: (იხ. პუნქტები გ166 – გ169, გ179 – გ182)

ა) ჯგუფის ფარგლებში ადამიანებთან კონტაქტის ან ინფორმაციაზე წვდომის შეზღუდვებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განიხილეს გარიგებაზე დათანხმებამდე ან გაგრძელებამდე, ან რომლებიც წარმოიშვა დათანხმების ან გარიგების პროცედურების ჩატარების შემდეგ, ასევე, როგორ მოგვარდა ამგვარი საკითხები;

ბ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც ჯგუფის აუდიტორმა განსაზღვრა კომპონენტები ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის; (იხ. პუნქტი გ170).

გ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა და ზღვარი, რომლის გათვალისწინებით უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობები;

---

31. ასს 265, *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ.*

32. ასს 230, მე-8 პუნქტი.

33. ასს 230, პუნქტები 1-3-ე, მე-9-11, გ6-გ7 და დანართი

დ) საფუძველი, რომლის მიხედვითაც დაადგინეს, რომ კომპონენტის აუდიტორებს გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად ამ კომპონენტებში; (იხ. პუნქტი გ171)

ე) 30(გ) პუნქტის შესაბამისად ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად გამოვლენილი ძირითადი ელემენტები;

ვ) ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე განხორციელებული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორის მიერ 47-ე პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა; (იხ. პუნქტები გ172 – გ178)

ზ) საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციასთან, მათ შორის:

(i) საკითხები, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობასთან, დაკავშირებულ მხარეებთან ან ჯგუფის ფუნქციონირებადობასთან, რომლის შესახებაც ჯგუფის აუდიტორს ეცნობა 32-ე პუნქტის შესაბამისად;

(ii) საკითხები, რომლებიც შესაფერისია იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა დასკვნა გამოიტანოს ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით 45-ე პუნქტის შესაბამისად, მათ შორის, როგორ მოაგვარა ჯგუფის აუდიტორმა ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განიხილა კომპონენტის აუდიტორებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან;

თ) ჯგუფის აუდიტორისეული შეფასება ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორიც არის კომპონენტის აუდიტორების მიერ გამოვლენილი ფაქტები ან მათი დასკვნები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ასევე ჯგუფის აუდიტორის მიერ გატარებული საპასუხო ზომები.

***

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

**ასს 600-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო** (იხ. 1-ელი და მე-2 პუნქტები)

გ1. წინამდებარე ასს-ში ასევე განხილულია ჯგუფის გარიგების პარტნიორსა და ჯგუფის აუდიტორთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხები, საჭიროებისამებრ, რომლებიც გასათვალისწინებელია 220-ის (გადასინჯული) მოთხოვნებისა და მითითებების გამოყენებისას, მათ შორის, საკითხები, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას.

გ2. ხმსს 1[34] ეხება ისეთ გარიგებებს, რომლისთვისაც სავალდებულოა გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარება. ხმსს 2[35] ეხება გარიგების ხარისხის მიმომხილველის დანიშვნას და მის უფლებამოსილებას, ასევე გარიგების ხარისხის მიმომხილველის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეკისრება გარიგების ხარისხის მიმოხილვის ჩატარებასა და დოკუმენტირებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, ჯგუფის აუდიტში.

გ3. ჯგუფში შემავალმა სუბიექტმა ან ბიზნესერთეულმა შესაძლოა თვითონაც მოამზადოს თავისი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც აერთიანებს ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსურ ინფორმაციას (ე.ი. ქვეჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება). ასს 600 (გადასინჯული) ეხება ამგვარი ქვეჯგუფების ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსაც, რომელიც ტარდება კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

გ4. ერთი იურიდიული სუბიექტი შესაძლოა ორგანიზებული იყოს რამდენიმე ბიზნესერთეულის მეშვეობით, მაგალითად, კომპანია, რომელიც საქმიანობას ახორციელებს რამდენიმე ადგილას, ვთქვათ, ბანკი, რომელსაც რამდენიმე ფილიალი აქვს. როდესაც ამგვარ ბიზნესერთეულებს ისეთი მახასიათებლები აქვთ, როგორიც არის, მაგალითად, განცალკევებული ადგილმდებარეობა, ხელმძღვანელობა ან საინფორმაციო სისტემები (მათ შორის, განცალკევებული მთავარი წიგნი) და მათი ფინანსური ინფორმაცია აგრეგირდება ერთი იურიდიული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას,

---

34 ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტი (ხმსს) 1, *ხარისხის მართვა ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ან მიმოხილვას, ან სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს.*

35. ხმსს 2, *გარიგების ხარისხის მიმოხილვა.*

ამგვარი ფინანსური ანგარიშგება აკმაყოფილებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებას, ვინაიდან მოიცავს რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით.

გ5. ზოგ შემთხვევაში ერთმა იურიდიულმა სუბიექტმა შესაძლოა თავისი საინფორმაციო სისტემა მოაწყოს ფინანსური ინფორმაციის მოსაგროვებლად რამდენიმე პროდუქტის ან მომსახურების ხაზის შესახებ ანგარიშგების წარსადგენად საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი, ან მართვის სხვა მიზნებისთვის. ასეთ ვითარებაში, ამ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებას, ვინაიდან ამ შემთხვევაში კონსოლიდაციის პროცესის მეშვეობით არ აგრეგირდება რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია. გარდა ამისა, განცალკევებული ინფორმაციის მოგროვება (მაგალითად, დამხმარე საბუღალტრო წიგნში) საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი, ან მართვის სხვა მიზნებისთვის ანგარიშგების მოსამზადებლად არ წარმოქმნის განცალკევებულ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს (მაგალითად, ქვედანაყოფებს) წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის.

*ჯგუფები და კომპონენტები* (იხ. მე-4-5 პუნქტები)

გ6. ჯგუფის საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესი, შესაძლოა შეესაბამებოდეს ან არ შეესაბამებოდეს ჯგუფის ორგანიზაციულ სტრუქტურას. მაგალითად, ჯგუფი შეიძლება ორგანიზებული იყოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი სტრუქტურის მიხედვით, ხოლო მისი საინფორმაციო სისტემა – ფუნქციების, პროცესების, პროდუქციის ან მომსახურების (ან პროდუქტების ან მომსახურების ჯგუფების), ან გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით მართვის ან ანგარიშგების წარდგენის მიზნებისთვის.

გ7. ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საინფორმაციო სისტემის შესწავლის შედეგად ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ ზოგიერთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაციის განხილვა შესაძლებელია ერთად, აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის. მაგალითად, ჯგუფში შესაძლოა შედიოდეს მსგავსი ბიზნესმახასიათებლების მქონე სამი იურიდიული სუბიექტი, რომლებიც საქმიანობენ ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში, ჰყავთ ერთი და იგივე ხელმძღვანელობა და იყენებენ შიდა კონტროლის საერთო სისტემას, მათ შორის, საინფორმაციო სისტემასაც. ასეთ ვითარებაში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძ-

ლია გადაწყვიტოს, რომ ამ სამ იურიდიულ სუბიექტს ერთ კომპონენტად მიიჩნევს.

გ8. ჯგუფს ასევე შეუძლია მოახდინოს ჯგუფში შემავალი რამდენიმე სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის საქმიანობების ან პროცესების ცენტრალიზება, მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენებით. როდესაც ამგვარი ცენტრალიზებული საქმიანობა დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესთან, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტად მიიჩნიოს ეს საერთო მომსახურების ცენტრი.

გ9. კომპონენტების განსაზღვრის მიზნებისთვის ჯგუფის აუდიტორისთვის შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი ფაქტორის გათვალისწინებაც, მაგალითად, როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ საოპერაციო სეგმენტები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ინფორმაციის გამჟღავნებას.[36]

*კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა* (იხ. მე-7-8 პუნქტები)

გ10. კომპონენტის აუდიტორები შესაძლოა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებდნენ კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტი იურიდიული სუბიექტია. როდესაც კომპონენტის აუდიტორი იმავდროულად ატარებს ან მან ჩაატარა კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა შეძლოს კომპონენტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით ჩატარებული აუდიტის სამუშაოს გამოყენება, იმ პირობით, თუ ჯგუფის აუდიტორი დარწმუნდება რომ ამგვარი სამუშაო ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისია. გარდა ამისა, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესრულებული სამუშაოს იმგვარად ადაპტირება, რომ შეესაბამებოდეს ჯგუფის აუდიტორის საჭიროებებსაც. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობასთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებული მოთხოვნებიც, ნებისმიერ შემთხვევაში გამოიყენება.

გ11. სს 220-ის (გადასინჯული)[37] თანახმად გარიგების პარტნიორს ევალება იმის დადგენა, რომ ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და

36. იხ., მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 8, *საოპერაციო სეგმენტები.*

37. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი 30(ბ).

მიმოხილვის მიდგომა მიესადაგება კონკრეტული აუდიტის გარიგების სპეციფიკასა და გარემოებებს. გ76 პუნქტში მოყვანილია სხვადასხვა მეთოდის მაგალითები, რომლის მეშვეობითაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია პასუხისმგებლობის აღება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე. ეს მაგალითები შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს ისეთ გარემოებებში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი გეგმავს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, რომელიც უკვე დასრულდა.

გ12. როგორც ახსნილია ასს 200-ში[38], შეუმჩნევლობის რისკი დაკავშირებულია აუდიტორის იმ პროცედურების ხასიათთან, ვადებსა და მოცულობასთან, რომლებიც აუდიტორმა შეიმუშავა აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. შეუმჩნევლობის რისკი მხოლოდ აუდიტის პროცედურის ეფექტიანობის ფუნქცია კი არ არის, არამედ აუდიტორის მიერ ამ პროცედურის გამოყენების ფუნქციასაც წარმოადგენს. ამგვარად შეუმჩნევლობის რისკზე გავლენას ახდენს ისეთი საკითხები, როგორიც არის, მაგალითად ადეკვატური დაგეგმვა, გარიგებისთვის სათანადო რესურსების გამოყოფა, პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება, შესრულებული აუდიტის სამუშაოს ზედამხედველობა და მიმოხილვა.

გ13. შეუმჩნევლობის რისკი უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე აგრეგირების რისკი, როგორც, ეს აღწერილია 14(ა) და გ19 პუნქტებში. ჯგუფის აუდიტში შესაძლოა მაღალი იყოს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების აგრეგირებულმა სიდიდემ შესაძლოა გადააჭარბოს მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს, იმის გამო, რომ აუდიტის პროცედურები შესაძლოა განცალკევებით ჩატარდა ჯგუფის კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით. შესაბამისად, კომპონენტის სამუშაო არსებითობას ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს აგრეგირების რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

*პროფესიული სკეპტიციზმი* (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ14. ასს 220-ში (გადასინჯული)[39] მოცემულია ისეთი ფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ხელს უშლის გარიგების დონეზე პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას, მათ შორის, აუდიტორის გაუცნობიერებელი მიკერძოების მაგალითებს, რამაც შესაძლოა ხელი

38. ასს 200, პუნქტი გ45.

39. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები გ34-გ36.

შეუშალოს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენას აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისას ან ჩატარებისას და აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას. ასს 220 (გადასინჯული) მოიცავს ასევე გარიგების გუნდის შესაძლო ქმედებების მაგალითებს, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია იმ ფაქტორების გავლენის შემცირება, რომლებიც ხელს უშლის პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას გარიგების დონეზე.

გ15. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[40], ასს 540 (გადასინჯული)[41] და სხვა ასს-ები მოიცავს პროფესიულ სკეპტიციზმის შესახებ მოთხოვნებს და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ შესაფერის მასალას, ასევე იმის მაგალითებს, როგორ უწყობს ხელს დოკუმენტაცია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ მტკიცებულებების შექმნას.

გ16. გარიგების გუნდის ყველა წევრს მოეთხოვება პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობის მთელი პერიოდის განმავლობაში. გარიგების გუნდის წევრების, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობიდან, ასევე მათი სამუშაოს მიმოხილვიდან, რომელსაც ჯგუფის აუდიტორი ახორციელებს, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეიტყოს, გარიგების გუნდმა სათანადოდ იმოქმედა თუ არა პროფესიული სკეპტიციზმით.

გ17. ჯგუფის აუდიტში პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს ისეთმა საკითხებმა, როგორიც არის, მაგალითად:

- სხვადასხვა ადგილას მდებარე კომპონენტების აუდიტორები შესაძლოა სხვადასხვა კულტურის გავლენას განიცდიდნენ, რაც შესაძლოა გავლენას ახდენდეს მათი შესაძლო მიკერძოების ხასიათზე;
- ზოგიერთი ჯგუფის რთული სტრუქტურა შესაძლოა ისეთ ფაქტორებს წარმოშობდეს, რომლებიც არსებითი უზუსტობის რისკების მიმართ მგრძნობელობის ზრდას იწვევს. გარდა ამისა, ზედმეტად რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა შესაძლოა თაღლითობის რისკფაქტორი იყოს ასს 240-ის[42] შესაბამისად.

40. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ238.

41. ასს 540 (გადასინჯული), *სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი.*

42. ასს 240, *აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით.*

მაშასადამე, ზოგიერთი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის სამეწარმეო საქმიანობის მიზნისა და საქმიანობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად შესაძლოა აუცილებელი გახდეს დამატებითი დრო, ან სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება;

- შიდაჯგუფური ოპერაციების ხასიათი და მოცულობა (მაგალითად, ოპერაციები, რომელშიც ჯგუფში შემავალი რამდენიმე სუბიექტი და ბიზნესერთეული, ან რამდენიმე დაკავშირებული მხარე მონაწილეობს), ფულადი ნაკადები ან შიდა გადაცემის ფასის შეთანხმებები შესაძლოა დამატებით სირთულეებს ქმნიდეს. ზოგ შემთხვევაში ასეთმა საკითხებმა შესაძლოა თაღლითობის რისკფაქტორების წარმოშობაც გამოიწვიოს;
- როდესაც ჯგუფის აუდიტისთვის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ შეზღუდული საანგარიშგებო ვადებია დადგენილი, ამან შესაძლოა გარიგების გუნდის წევრებზე ზეწოლა გამოიწვიოს დაკისრებული სამუშაოს შესრულებისას. ასეთ ვითარებაში, გარიგების გუნდს შესაძლოა დამატებითი დრო დასჭირდეს იმისთვის, რომ სათანადოდ გამოიკვლიოს ხელმძღვანელობის მტკიცებები, სათანადო დონის განსჯა განახორციელოს, ან სათანადოდ ჩაატაროს შესრულებული აუდიტის სამუშაოს მიმოხილვა.

გ18. ჯგუფის აუდიტორის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოვლენა გულისხმობს იმას, რომ ის მუდმივად განსაკუთრებულ ყურადღებას უნდა იჩენდეს კომპონენტის აუდიტორებისგან, კომპონენტის ხელმძღვანელობისა და ჯგუფის ხელმძღვანელობის ისეთი საკითხების შესახებ მიღებული ინფორმაციის შეუსაბამობასთან დაკავშირებით, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

## განმარტებები

*აგრეგირების რისკი* (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ19. აგრეგირების რისკი ფინანსური ანგარიშგების ყველა აუდიტში არსებობს, მაგრამ ეს რისკი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტში, ვინაიდან ამ შემთხვევაში უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტის პროცედურები ჩატარდება ოპერაციების ისეთ კატეგორიებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმატებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომლებიც დეზაგრეგირებულია სხვადასხვა კომპონენტის მიხედვით. საზოგადოდ, აგრეგირების რისკი იზრდება იმ კომპონენტების რიცხვის ზრდასთან

ერთად, სადაც ცალკე ტარდება აუდიტის პროცედურები, იმის მიუხედავად, კომპონენტის აუდიტორი ატარებს პროცედურებს, თუ გარიგების გუნდის სხვა წევრები.

*კომპონენტი* (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ20. ჯგუფის აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმ კომპონენტების დასადგენად, რომლის მიმართაც უნდა შესრულდეს აუდიტის სამუშაო. გ7 პუნქტში ახსნილია, რომ აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის შესაძლებელია გარკვეული სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაციის ერთად განხილვა. თუმცა, ჯგუფის აუდიტორის პასუხისმგებლობა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე მოიცავს ყველა იმ სუბიექტსა და ბიზნესერთეულს, რომლის ფინანსური ინფორმაციაც აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

*კომპონენტის აუდიტორი* (იხ. პუნქტი 14(გ))

გ21. ამ ასს-ში, იქ სადაც მითითებულია გარიგების გუნდი, იგულისხმება ჯგუფის აუდიტორიც და კომპონენტის აუდიტორებიც. კომპონენტის აუდიტორები შესაძლოა იყვნენ წარმომადგენლები ქსელის რომელიმე ფირმის, სხვა ფირმის, რომელიც არ განეკუთვნება ქსელს ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმის (მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის ფირმის სხვა ოფისის).

გ22. გარკვეულ გარემოებებში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია ცენტრალიზებული ტესტირების ჩატარება ოპერაციების გარკვეულ კატეგორიებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით, ან აუდიტის პროცედურების ჩატარება ამა თუ იმ კომპონენტთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორი არ მიიჩნევა კომპონენტის აუდიტორად.

გ23. 24-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს დასტური იმის თაობაზე, რომ ის ითანამშრომლებს ჯგუფის აუდიტორთან, მათ შორის შეასრულებს თუ არა ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილ სამუშაოს. გ58 პუნქტი მოიცავს მითითებებს ისეთი გარემოებების შესახებ, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია ამგვარი დასტურის წარდგენა.

*კომპნენტის ხელმძღვანელობა* (იხ. პუნქტი 14(დ))

გ24. კომპონენტის ხელმძღვანელობა აღნიშნავს ხელმძღვანელობას, რომელიც პასუხისმგებელია ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსურ ინფორმაციაზე ან საქმიანობაზე (მაგ., ოპერაციების დამუშავება საერთო მომსახურების ცენტრში). როდესაც

ჯგუფის აუდიტორი გარკვეული სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსურ ინფორმაციას ერთად განიხილავს როგორც კომპონენტს, ან გადაწყვეტს, რომ საერთო მომსახურების ცენტრია კომპონენტი (იხ. პუნქტები გ7–გ8), ტერმინში „კომპონენტის ხელმძღვანელობა“ იგულისხმება ისეთ ფინანსურ ინფორმაციაზე ან ოპერაციის დამუშავებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელობა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის პროცედურები ამ კომპონენტთან დაკავშირებით. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა არ არსებობდეს კომპონენტის განცალკევებული ხელმძღვანელობა და შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობა უშუალოდ იყოს პასუხისმგებელი ამ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე ან სხვა სახის საქმიანობაზე.

*ჯგუფის გარიგების პარტნიორი* (იხ. პუნქტი 14(კ))

გ25. როდესაც ჯგუფის აუდიტს ერთობლივი აუდიტორები ატარებენ, ერთობლივი გარიგების პარტნიორები და მათი გარიგების გუნდები კოლექტიურად წარმოქმნიან „ჯგუფის გარიგების პარტნიორს“ და „გარიგების გუნდს“ ასს-ების მიზნებისთვის. თუმცა, წინამდებარე ასს არ ეხება ერთობლივ აუდიტორებს შორის ურთიერთკავშირს ან სამუშაოს, რომელსაც ერთ-ერთი ერთობლივი აუდიტორი ასრულებს სხვა ერთობლივი აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან მიმართებით ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის.

*ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება* (იხ. პუნქტები მე-2, 14(ლ))

გ26. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისთვის შესაფერისი მოთხოვნები შესაძლოა განსაზღვრული იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში, მაშასადამე, გავლენას მოახდენს იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის განსაზღვრაზე, რომელიც უნდა აისახოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლები მოითხოვს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო (მშობელი სუბიექტი) აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა სუბიექტს (მაგალითად, შვილობილ საწარმოებს), უმრავლესობის წილის ფლობის მეშვეობით ან სხვა საშუალებით. ზოგ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები მოიცავს ცალკე მოთხოვნებს ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის, ან შესაძლოა ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის უფლებას ითვალისწინებდეს გარკვეულ შემთხვევებში. მაგალითად, ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შესაძლოა ნებადართული

იყოს იმ საწარმოებისთვის, რომლებსაც არ ჰყავთ მშობელი საწარმო, მაგრამ იმყოფებიან საერთო კონტროლის ქვეშ, ან სუბიექტებისთვის, რომლებიც ერთობლივად იმართებიან.

გ27. ამ სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინს „კონსოლიდაციის პროცესი“ არ აქვს იგივე მნიშვნელობა, როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებშია განმარტებული ან აღწერილი ტერმინები „კონსოლიდაცია“ და „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“. ტერმინი „კონსოლიდაციის პროცესი“, უფრო ფართო გაგებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებულ პროცესს აღნიშნავს.

გ28. კონსოლიდაციის პროცესის დეტალური ასპექტები სხვადასხვა ჯგუფისთვის სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია ჯგუფის სტრუქტურსა და საინფორმაციო სისტემაზე, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ამასთან, კონსოლიდაციის პროცესი მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და ნაშთების ელიმინირება და, შესაბამის შემთხვევაში, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდის გავლენას.

**ფირმის მმართველობის პასუხისმგებლობა ჯგუფის აუდიტში ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე** (იხ. მე-11 და მე-16 პუნქტები)

გ29. ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა შეუძლებელი იყოს ან პრაქტიკული არ იყოს, რომ მარტო მან შეასრულოს ასს 220-ის ყველა მოთხოვნა, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდი მოიცავს სხვადასხვა ადგილას მდებარე კომპონენტების მრავალრიცხოვან აუდიტორებს. გარიგების დონეზე ხარისხის მართვის თვალსაზრისით, გარიგების პარტნიორის დახმარების მიზნით, ასს 220[43] გარიგების პარტნიორს უფლებას აძლევს, გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს პროცედურების შემუშავება ან ჩატარება, ან გარკვეული ამოცანების ან ქმედებების შესრულება. შესაბამისად, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გარკვეული პროცედურების, ამოცანების ან ქმედებების შესრულება გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს და მათ შეუძლიათ სხვა პროცედურების, ამოცანების ან ქმედებების შესრულება. ასეთ

43. ასს 220(გადასინჯული), მე-15 პუნქტი.

ვითარებაშიც, ასს 220 (გადასინჯული) გარიგების პარტნიორს ავალდებულებს საერთო პასუხისმგებლობის აღებას აუდიტის გარიგების ხარისხის მართვასა და მიღწევაზე.

გ30. ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებიც ქსელის საერთო მოთხოვნებია ან ქსელის მომსახურება[44], შეიძლება ჯგუფის გარიგების პარტნიორს დაეხმაროს, რადგან ეს გააადვილებს ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტების აუდიტორებს შორის კომუნიკაციას და ხელს შეუწყობს ამ კომპონენტის აუდიტორებზე ჯგუფის აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის პროცესს.

გ31. ასს 220-ში (გადასინჯული)[45] ახსნილია, რომ კულტურა, რომელიც ხარისხის მიმართ ერთგულებას წარმოაჩენს, შემდგომ ფორმირდება და განმტკიცდება გარიგების გუნდის წევრების მეშვეობით, ვინაიდან ისინი წარმოაჩენენ მოსალოდნელ ქცევას გარიგების შესრულების პროცესში. 16(ა) პუნქტის მოთხოვნის შესრულებისას გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის სხვა წევრებს უშუალოდ მიაწოდოს ინფორმაცია და ეს ინფორმაცია გაამყაროს პირადი ქცევითა და მოქმედებებით (მაგ., პირადი მაგალითით).

**გარიგებაზე დათანხმება ან გარიგების გაგრძელება**

*იმის დადგენა, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება* (იხ. მე-17-18 პუნქტები)

გ32. იმის დასადგენად, გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- ჯგუფის სტრუქტურა, მათ შორის, მისი იურიდიული და ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- საქმიანობები, რომლებიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია, მათ შორის, ჯგუფის დარგობრივი და მარეგულირებელი, ეკონომიკური და პოლიტიკური გარემო, სადაც ეს საქმიანობები ხორციელდება;
- მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
- საერთო მომსახურების ცენტრების გამოყენება;

44. ხმსს 1, 48-52-ე პუნქტები.

45. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ28.

- კონსოლიდაციის პროცესი;
- ჯგუფის აუდიტორს:
  - ექნება თუ არა შეუზღუდავი წვდომა ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის ინფორმაციასთან, მათ შორის იმ კომპონენტების ინფორმაციასთან, რომლებიც აისახება წილობრივი მეთოდით; და
  - ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა აუცილებელი სამუშაოს შესრულებას კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, აუცილებლობის შემთხვევაში;
- გამოყოფილია თუ არა ან ხელმისაწვდომი იქნება თუ არა საკმარისი და ადეკვატური რესურსები.

გ33. როდესაც პირველად ტარდება ამა თუ იმ ჯგუფის აუდიტი, ჯგუფის აუდიტორს გ32 პუნქტში მითითებული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიღება შეუძლია:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციიდან;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაციიდან;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაციიდან; და
- შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან წინამორბედ აუდიტორთან კომუნიკაციიდან.

გ34. განმეორებითი გარიგებისთვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა, მაგალითად:

- ჯგუფის სტრუქტურის (მაგალითად, სუბიექტების შეძენა, გასხვისება, ერთობლივი საწარმოები ფორმირება, რეორგანიზაცია ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სისტემის ორგანიზებაში ცვლილებები);
- იმ კომპონენტების საქმიანობის, რომლებიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია;
- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან იმ კომპონენტის უმაღლესი რანგის

ხელმძღვანელი პირების შემადგენლობის, რომლის მიმართაც მოსალოდნელია აუდიტის პროცედურების ჩატარება;

- ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის პატიოსნებისა და კომპეტენტურობის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის შეხედულებების;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების.

გ35. შესაძლოა დამატებითი სირთულეები წარმოიშვას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას ისეთი ჯგუფის აუდიტში, როდესაც კომპონენტები არ მდებარეობს ჯგუფის აუდიტორის იურისდიქციაში, კულტურული და ენობრივი განსხვავებებისა და განსხვავებული კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების გამო. მაგალითად, კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს დოკუმენტაციის გაგზავნის უფლებას არ აძლევდეს თავისი იურისდიქციის ფარგლებს გარეთ, ან შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს ომმა, სამოქალაქო არეულობამ ან დაავადების აფეთქებამ შეუშალოს ხელი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომაში. გ180 პუნქტში აღწერილია ამგვარ სიტუაციაში მოქმედების შესაძლო გზები.

გ36. შესაძლოა შეზღუდვები მას შემდეგ გამოვლინდეს, რაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი დაეთანხმება ჯგუფის აუდიტის გარიგების ჩატარებას. ამან შესაძლოა გავლენა იქონიოს გარიგების გუნდის შესაძლებლობაზე, მოიპოვონ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. ამგვარი შეზღუდვებს განეკუთვნება ისეთი შეზღუდვები, რომლებიც გავლენას ახდენს:

- ჯგუფის აუდიტორის წვდომაზე კომპონენტის ინფორმაციასთან, კომპონენტების ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, ან კომპონენტების აუდიტორებთან (მათ შორის, რელევანტურ აუდიტის დოკუმენტაციასთან, რომელიც ჯგუფის აუდიტორს ესაჭიროება) (იხ. პუნქტები მე-20 და 21-ე); ან
- სამუშაოზე, რომელიც უნდა ჩატარდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.

გ45 – გ46 პუნქტებში ახსნილია ამგვარი შეზღუდვების შესაძლო გავლენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე.

*აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება* (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ37. ასს 210[46]-ის თანახმად აუდიტორს ევალება აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან, საჭიროებისამებრ. გარიგების პირობებში მითითებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტის გარიგების პირობებში შესაძლოა გათვალისწინებული იყოს ასევე შემდეგი საკითხები:

- კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის შეუზღუდავი უნდა იყოს კანონმდებლობით ნებადართულ ფარგლებში;
- მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლის შესახებაც კომპონენტის აუდიტორები ინფორმაციას მიაწვდიან კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან კომპონენტის ხელმძღვანელობას, მათ შორის, მითითებული უნდა იყოს, რომ ჯგუფის აუდიტორს უნდა ეცნობოს ინფორმაცია, რომელიც ეხება შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს;
- კომუნიკაცია მარეგულირებელ ორგანოებსა და სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს შორის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხებზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს ჯგუფის აუდიტისთვის, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს; და
- ჯგუფის აუდიტორის უფლება, თვითონ შეასრულოს სამუშაო კომპონენტთან მიმართებით ან კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ამ სამუშაოს შესრულება.

*შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომას*

გ38. ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვა არ ნიშნავს იმას, რომ ჯგუფის აუდიტორმა არ უნდა შეასრულოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნა.

გ39. ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომა შესაძლოა შეზღუდული იყოს მრავალი მიზეზით, მაგალითად კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ, კანონმდებლობით ან სხვა პირობების გამო, როგორიც არის, მაგალითად ომი. გ180 პუნქტში აღწერილია, როგორ უნდა იმოქმედოს ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომაზე შეზღუდვების არსებობისას.

46. ასს 210, პუნქტები მე-9 და 10(დ).

გ40. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეძლოს ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვებთან გამკლავება, მაგალითად, როდესაც:

- შეზღუდულია კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან კომპონენტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან კონტაქტი, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, ჯგუფის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მოსთხოვოს დახმარება ამ შეზღუდვების მოხსნაში, ან ინფორმაცია პირდაპირ მოითხოვოს ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;
- თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, არსებობს თუ არა ისეთი დებულებები (მაგალითად, ერთობლივი საწარმოს შეთანხმებებში, ან ინვესტიციებთან დაკავშირებულ სხვა შეთანხმებებში), რომლებიც ეხება ამ სუბიექტის ფინანსურ ინფორმაციასთან ჯგუფის წვდომას და ჯგუფის ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ამგვარი უფლებების გამოყენება;
- თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ამავე დროს წარმომადგენლები ჰყავს არაკონტროლირებული სუბიექტის აღმასრულებელ საბჭოში ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია მათი გამოკითხვის ჩატარება იმის თაობაზე, შეუძლიათ თუ არა მისთვის ისეთი ფინანსური ან სხვა ინფორმაციის მიწოდება, რომელზეც ხელი მიუწვდებათ დაკავებული თანამდებობის გამო.

გ41. თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ჯგუფის აუდიტორის წვდომა ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან ამ სუბიექტში შეზღუდულია, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის მოპოვება ამ სუბიექტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, როგორიც არის, მაგალითად:

- ფინანსური ინფორმაცია, რომელზეც ხელი მიუწვდება ჯგუფის ხელმძღვანელობას, ვინაიდან ჯგუფის ხელმძღვანელო-

ბასაც ესაჭიროება არაკონტროლირებული სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;

- საჯარო ინფორმაცია, როგორიც არის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება, სხვა საჯარო დოკუმენტები ან არაკონტროლირებული სუბიექტის წილობრივი ინსტრუმენტების კოტირებული ფასები.

იმის დადგენა, აუდიტორს შეუძლია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, პროფესიული განსჯის საგანია, განსაკუთრებით ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებისა და ინფორმაციის სხვა წყაროების გათვალისწინების თვალსაზრისით, რომელიც შესაძლოა ადასტურებდეს ან წინააღმდეგობაში მოდიოდეს მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებთან[47].

გ42. თუ ჯგუფს არამაკონტროლებელი წილი აქვს სუბიექტში, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით და ამ სუბიექტში ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომა შეზღუდულია, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, ამგვარი შეზღუდვები შეესაბამება თუ არა ჯგუფის ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივი მეთოდის გამოყენების მიზანშეწონილობას.

გ43. როდესაც ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვის გამო, მას:

- უფლება აქვს ამ შეზღუდვების შესახებ აცნობოს თავის ფირმას, რათა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმარონ სათანადო მოქმედების კურსის განსაზღვრაში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის ფირმას შეუძლია დაუკავშირდეს ჯგუფის ხელმძღვანელობას ამ შეზღუდვებთან დაკავშირებით და ურჩიოს მათ მარეგულირებელ ორგანოებთან დაკავშირება. ეს შეიძლება სასარგებლო ქმედება იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შეზღუდვები გავლენას ახდენს მოცემული იურისდიქციის ან ერთი და იმავე ფირმის ბევრ აუდიტზე, მაგალითად ომის, სამოქალაქო არეულობის ან დაავადების აფეთქების გამო;
- შეიძლება კანონმდებლობით მოეთხოვებოდეს ამ შეზღუდვების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მარეგულირებელი

47. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

ორგანოებისთვის, ფასიანი ქაღალდების კომისიის ან სხვა მხარეებისთვის.

გ44. ამგვარმა შეზღუდვებმა შესაძლოა სხვაგვარი გავლენაც იქონიოს ჯგუფის აუდიტზე. მაგალითად, თუ შეზღუდვა ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ არის გამოწვეული, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს მის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვებში ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გაცემული პასუხების საიმედოობის ხელახლა განხილვა, ასევე ამ შეზღუდვების გამო საეჭვო ხომ არ გახდა ჯგუფის ხელმძღვანელობის პატიოსნება.

*ინფორმაციასთან ან ადამიანებთან წვდომის შეზღუდვის გავლენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე* (იხ. 20-21-ე პუნქტები)

გ45. ასს 705 (გადასინჯული)[48] შეიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს იმის შესახებ, როგორ უნდა მოიქცეს ჯგუფის აუდიტორი იმ შემთხვევაში, როდესაც მას არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. 1-ელი დანართი მოიცავს აუდიტორის დასკვნის ნიმუშს, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას ჯგუფის აუდიტის შესახებ, რაც იმითაა განპირობებული, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ერთ-ერთი კომპონენტის შესახებ, რომელიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით.

*როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორს კანონმდებლობით ეკრძალება გარიგებაზე უარის თქმა ან გარიგებიდან გამოსვლა* (იხ. 20-21-ე პუნქტები)

გ46. კანონმდებლობა შესაძლოა ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უკრძალავდეს გარიგებიდან გამოსვლას. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორი გარკვეული პერიოდით ინიშნება და მას გარიგებიდან გამოსვლა ეკრძალება ამ პერიოდის დასრულებამდე. ანალოგიურად, საჯარო სექტორში აუდიტორს შესაძლოა არ ჰქონდეს გარიგებაზე უარის თქმის ან გარიგებიდან გამოსვლის უფლება აუდიტის მანდატის ხასიათის ან საზოგადოებრივი ინტერესების გათვალისწინების გამო. წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები ასეთ ვითარებაშიც ეხება ჯგუფის აუდიტს. ასს 705-ში (გადასინჯული) განხილულია, რა შედეგები მოჰყვება იმას, თუ

48. ასს 705 (გადასინჯული), *მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში.*

ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

## ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა

*ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესის უწყვეტი და იტერაციული ბუნება (იხ. 22-ე პუნქტი)*

გ47. როგორც ახსნილია ასს 300-ში[49], დაგეგმვა არ წარმოადგენს აუდიტის იზოლირებულ ფაზას, არამედ იგი უწყვეტი და იტერაციული პროცესია, რომელიც ხშირად მალევე იწყება წინა აუდიტის დამთავრების შემდეგ (ან დამთავრებასთან ერთად) და გრძელდება მიმდინარე აუდიტის გარიგების დასრულებამდე. მაგალითად, მოულოდნელი მოვლენების, პირობების შეცვლის, ანდა რისკის შეფასების პროცედურებიდან ან დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შედეგად ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და გეგმის შეცვლა და, აქედან გამომდინარე, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლაც, რისკების შეფასებების შეცვლის საფუძველზე/გათვალისწინებით. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, შეცვალოს ის კომპონენტები, რომლის მიმართაც ადრე ჰქონდა გადაწყვეტილი აუდიტის სამუშაოს ჩატარება, ასევე კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი. ასს 300[50] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში, აუცილებლობის შემთხვევაში, განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა.

*ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენა* (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ48. ჯგუფის აუდიტის პირველ გარიგებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა წინასწარ ჰქონდეს შექმნილი გარკვეული წარმოდგენა ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, ჯგუფის ხელმძღვანელობისგან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან და, შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან წინამორბედ აუდიტორთან კომუნიკაციის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციიდან. ჯგუფის აუდიტის განმეორებით გარიგებაში ჯგუფის აუდიტორს ამგვარი

49. ასს 300, პუნქტი გ2.

50. ასს 300, მე-10 პუნქტი.

წინასწარი წარმოდგენა შესაძლოა შექმნილი ჰქონდეს წინა პერიოდების აუდიტიდან. ჯგუფის აუდიტორს ეს შესაძლოა დაეხმაროს საწყისი მოლოდინების განსაზღვრაში იმ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს.

გ49. ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შესადგენად ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია გარიგებაზე დათანხმებისა და გარიგების გაგრძელების პროცედურების ჩატარებისას მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებაც. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტის ჩატარებისთვის საჭირო რესურსების განსაზღვრისთვის.

გ50. ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისა და ჯგუფის აუდიტის გეგმის შედგენის პროცესი, ასევე საწყისი მოლოდინების განსაზღვრის პროცესი იმ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომელიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, შეიძლება ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს მაგალითად შემდეგი საკითხების წინასწარ განსაზღვრაში:

- როგორ უნდა ჩაატაროს აუდიტის სამუშაო ცენტრალიზებულად, კომპონენტებთან მიმართებით თუ კომბინირებულად; და
- იმ სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომელიც უნდა შესრულდეს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით (მაგალითად, რისკის შეფასების პროცედურების, დამატებითი აუდიტის პროცედურების თუ ორივე ამ ტიპის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება).

*კომპონენტი, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო* (იხ. პუნქტი 22(ა)

გ51. პროფესიული განსჯის საგანია იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის სამუშაო. ჯგუფის აუდიტორის ამგვარ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მაგალითად, შემდეგი საკითხებმა:

- იმ მოვლენებისა და პირობების ხასიათი, რომლებიც არსებითი უზუსტობის წარმოშობას იწვევს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშ-

გებაში მტკიცების დონეზე, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტთან, მაგალითად:

- ახლად დაფუძნებული, ან შეძენილი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები;
- სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, სადაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები განხორციელდა;
- დაკავშირებულ მხარეებთან ერთად განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც არ წარმოადგენს, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის ნაწილს;
- ანომალური რყევები, რომლებიც გამოვლინდა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურების შედეგად; [51]

- ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დეზაგრეგირება კომპონენტების მიხედვით, აქტივების, ვალდებულებებისა და ოპერაციების მოცულობისა და ხასიათის გათვალისწინებით, ადგილმდებარეობის ან ბიზნესერთეულის მიხედვით ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
- მოსალოდნელია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ყველა მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ იმ სამუშაოს შედეგად, რომლის ჩატარებაც დაიგეგმა წინასწარ განსაზღვრული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;
- უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე, ან კონტროლის ნაკლოვანებების ხასიათი და მასშტაბი, რომელიც გამოვლინდა ამა თუ იმ კომპონენტში წინა პერიოდების აუდიტში;
- იმ კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი, რომელიც მოქმედებს მთელ ჯგუფში და ჯგუფში ცენტრალიზებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საქმიანობები/პროცესები, ხოლო თუ ასეა, როგორ.

51. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 14(ბ).

*რესურსები* (იხ. პუნქტი 22(ბ)

გ52. პროფესიული განსჯის საგანია იმ საკითხების დადგენა, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი რესურსებისა და კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის, ვადებისა და მასშტაბის განსაზღვრას და შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად შემდეგ საკითხებს:

- ჯგუფისა და ჯგუფის იმ კომპონენტების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, რომლის მიმართაც უნდა შესრულდეს აუდიტის სამუშაო და ეს სამუშაო ცენტრალიზებულად უნდა ჩატარდეს, მხოლოდ კომპონენტებთან მიმართებით თუ კომბინირებულად;
- გარიგების გუნდის ცოდნა და გამოცდილება. მაგალითად, კომპონენტების აუდიტორებს შესაძლოა უფრო მეტი გამოცდილება და სიღრმისეული ცოდნა ჰქონდეთ კომპონენტებისა და მათი გარემოს (მათ შორის, ადგილობრივი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების, ბიზნესის წარმართვის მიდგომების, ენისა და კულტურის) შესახებ, ვიდრე ჯგუფის აუდიტორს. გარდა ამისა, რთული საკითხების განხილვაში შესაძლოა აუცილებელი გახდეს აუდიტორის ექსპერტების ჩართვა;
- საწყისი მოლოდინები არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების შესახებ;
- აუდიტის კონკრეტული სფეროებისთვის გამოყოფილი რესურსების რაოდენობა და ადგილმდებარეობა. მაგალითად, იმ ფაქტმა, რამდენად ბევრ ადგილას არის გაფანტული ჯგუფის კომპონენტები, შესაძლოა გავლენა იქონიოს კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის აუცილებლობაზე კონკრეტულ ადგილებში;
- წვდომის შეთანხმებები. მაგალითად, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს კონკრეტული იურისდიქციაში ეკრძალება ამა თუ იმ კომპონენტთან წვდომა, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა;
- კომპონენტების საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის, მათი ოპერაციების სირთულე ან სპეციალიზაცია;
- ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, მათ შორის, არსებული საინფორმაციო სისტემა და მისი ცენტრალიზაციის ხარისხი. მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა

შესაძლოა უფრო მოსალოდნელი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის სისტემა დეცენტრალიზებულია;

- კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის წინა წლების გამოცდილება.

გ53. კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობა შესაძლებელია აუდიტის სხვადასხვა ეტაპზე, მაგალითად, შესაძლოა კომპონენტების აუდიტორებმა შეიმუშაონ ან ჩაატარონ:

- რისკის შეფასების პროცედურები; და
- პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ54. კომპონენტის აუდიტორების მოსალოდნელი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე. ხშირად კომპონენტის აუდიტორები ჩართული იქნებიან აუდიტის ყველა ეტაპზე, თუმცა, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა მხოლოდ რომელიმე ეტაპზე. როდესაც ჯგუფის აუდიტორს გამიზნული არ აქვს კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა რისკის შეფასების პროცედურებში, მას შეუძლია მაინც განიხილოს კომპონენტის აუდიტორებთან ერთად საკითხი იმის შესახებ, კომპონენტის საქმიანობაში ან შიდა კონტროლის სისტემაში მოხდა თუ არა ისეთი მნიშვნელოვანი ცვლილება, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

გ55. ასს 300[52] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორი და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანი წევრები მონაწილეობდნენ აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. როდესაც კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ, შესაძლებელია, რომ კომპონენტის აუდიტორებიდან ერთი ან რამდენიმე პირი გარიგების გუნდის წამყვანი წევრი იყოს და, ამგვარად, მონაწილეობდეს ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვის პროცესში კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობა ეყრდნობა მათ გამოცდილებას და წარსული ინფორმაციის ცოდნას და, მაშასადამე, ამაღლებს დაგეგმვის პროცესის ეფექტიანობასა და ქმედითობას. ჯგუფის გარიგების პარტნიორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმის დასადგენად, რომელი კომპონენტის აუდიტორები უნდა ჩართოს აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. ამ გადაწყვეტილებაზე შესაძლოა

52. ასს 300, მე-5 პუნქტი.

გავლენას ახდენდეს კომპონენტის აუდიტორების მოსალოდნელი მონაწილეობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი რისკის შეფასებისა და დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებაში.

გ56. როგორც მითითებულია ხმსს 1-ში[53], შესაძლოა არსებობდეს სხვა გარემოებებიც, როდესაც გარიგებისთვის დაწესებული საზღაური საკმარისი არ არის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების გათვალისწინებით და ამან შეიძლება შეზღუდოს ფირმის შესაძლებლობები, მოცემული გარიგება შეასრულოს პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად. საზღაურის დონე, მათ შორის, მისი განაწილება კომპონენტების აუდიტორებზე და ის ფაქტი, რამდენად არის ის დაკავშირებული აუცილებელ რესურსებთან, შესაძლოა სპეციალურად განსახილველი საკითხი იყოს ჯგუფის აუდიტის გარიგებებში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტში ფირმის ფინანსური და საოპერაციო პრიორიტეტები შესაძლოა ზღუდავდეს იმ კომპონენტების დადგენას, სადაც ჩატარდება აუდიტის სამუშაო, ასევე აუცილებელ რესურსებსაც, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობას. ასეთ ვითარებაში, ზემოაღნიშნული შეზღუდვები არ აუქმებს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობას გარიგების დონეზე ხარისხის მიღწევაზე, არც ჯგუფის აუდიტორისთვის განკუთვნილ მოთხოვნებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებასთან დაკავშირებით, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

*საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში (იხ. პუნქტები 23-24-ე)*

გ57. იმის შესაფასებლად, ჯგუფის აუდიტორი შეძლებს თუ არა საკმარისი და ადეკვატური მონაწილეობის მიღება კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია გაარკვიოს, კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა რაიმე ისეთი შეზღუდვა, რომელიც ხელს შეუშლის ჯგუფის აუდიტორთან კომუნიკაციაში, მათ შორის, რომელიც ეხება აუდიტის დოკუ-

53. ხმსს 1. პუნქტი გ74.

მენტაციის გაცნობას ჯგუფის აუდიტორისთვის. ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, სხვადასხვა იურისდიქციაში მდებარე კომპონენტებთან დაკავშირებული აუდიტის მტკიცებულებები სხვადასხვა ენაზე იარსებებს თუ არა და დასჭირდება თუ არა მათი გადათარგმნა იმისათვის, რომ გამოიყენოს.

გ58. თუ კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია ჯგუფის აუდიტორთან თანამშრომლობა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს:

- მოსთხოვოს კომპონენტის აუდიტორს მიზეზების ახსნა;
- სათანადო ზომები მიიღოს ამ საკითხთან დაკავშირებით, მათ შორის, შეცვალოს მოთხოვნილი ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი. მეორე მხრივ, 27-ე პუნქტის შესაბამისად ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმ სამუშაოს შესახებ, რომელიც კომპონენტთან მიმართებით შესრულდა კომპონენტის აუდიტორის მონაწილეობის გარეშე.

გ59. როდესაც კომპონენტთან მიმართებით სამუშაო სრულდება ჯგუფის აუდიტის გარიგების მიზნებისთვის, კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება ის ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებულიც, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის. ამგვარი მოთხოვნები შესაძლოა განსხვავდებოდეს ან უფრო მეტი იყოს იმ მოთხოვნებზე, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორს ეხება იმ შემთხვევაში, როდესაც თავის იურისდიქციაში ატარებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული

გ60. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს ინფორმაციას აწვდის სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესახებ, მას შეუძლია განიხილოს საკითხი იმის თაობაზე, ესაჭიროება თუ არა კომპონენტის აუდიტორებს დამატებითი ინფორმაცია ან სწავლება (ტრენინგის ჩატარება) ჯგუფის აუდიტის გარიგებისთვის ესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების დებულებებთან დაკავშირებით.

გარიგების რესურსები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ61. ასს 220 (გადასინჯული)[54] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა დაადგინოს, გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომია თუ არა საკმარისი და ადეკვატური რესურსები გარიგების დროულად შესასრულებლად. როდესაც საკმარისი ან ადეკვატური რესურსები ხელმისაწვდომი არ არის იმისთვის, რომ კომპონენტის აუდიტორმა სამუშაო შეასრულოს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია, საკითხი განიხილოს კომპონენტის აუდიტორთან, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმასთან ერთად და შემდგომში კომპონენტის აუდიტორს ან ჯგუფის აუდიტორის ფირმას მოსთხოვოს საკმარისი და ადეკვატური რესურსებით უზრუნველყოფა.

კომპონენტების აუდიტორების კომპეტენცია და შესაძლებლობები

გ62. ასს 220 (გადასინჯული)[55] მოიცავს მითითებებს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლის გათვალისწინებაც გარიგების პარტნიორს შეუძლია გარიგების გუნდის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განსაზღვრისას. ეს გადაწყვეტილება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტში, როდესაც გარიგების გუნდი მოიცავს კომპონენტის აუდიტორებსაც. ასს 220-ში (გადასინჯული)[56] მითითებულია, რომ ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ფირმას ან გარიგების პარტნიორს შესაძლოა ფირმის პერსონალისთვის დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურებისგან განსხვავებული ზომების გატარებას ავალდებულებდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც არკვევენ, სხვა ფირმიდან მოწვეულ კომპონენტის აუდიტორს აქვს თუ არა აუდიტის გარიგების შესასრულებლად აუცილებელი სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები.

გ63. პროფესიული განსჯის საგანია იმის დადგენა, კომპონენტების აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები და ამ გადაწყვეტილებაზე გავლენას ახდენს ჯგუფის აუდიტის გარიგების ხასიათი და გარემოებები. თავის მხრივ, ეს გადაწყვეტილება გავლენას ახდენს ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე განსახორციელებელი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე.

54. ასს 220(გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

55. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ71.

56. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ24.

გ64. იმის დასადგენად, კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რაც აუცილებელია კომპონენტთან მიმართებით დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება ან კომპონენტის აუდიტორის ცოდნა;
- კომპონენტის აუდიტორის სპეციალიზებული უნარები (მაგალითად, დარგის სპეციფიკის ცოდნა);
- რამდენად ვრცელდება ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორზე ხარისხის მართვის საერთო სისტემა, მაგალითად:
  - ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი სამუშაოს შესასრულებლად იყენებენ თუ არა საერთო რესურსებს (მაგალითად, აუდიტის მეთოდოლოგიას ან სტ გამოყენებით პროგრამებს);
  - ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი იყენებენ თუ არა საერთო პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც გავლენას ახდენს გარიგების შესრულებაზე (მაგალითად, სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა ან მიმოხილვა, ან კონსულტაციები);
  - ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა მონიტორინგის საერთო ღონისძიებები;
  - აქვთ თუ არა კიდევ სხვა რაიმე საერთო, მათ შორის, საერთო მმართველობა ან კულტურული გარემო;
- ერთგვაროვნება ან მსგავსება:
  - კანონების ან სხვა ნორმატიული აქტების, ან სამართლებრივი სისტემის;
  - ენის და კულტურის;
  - განათლებისა და სწავლების;
  - პროფესიული ზედამხედველობის, დისციპლინისა და გარე ხარისხის რწმუნების; ან
  - პროფესიული ორგანიზაციებისა და სტანდარტების.
- კომპონენტის აუდიტორის შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან და სხვა წამყვან პერსონალთან,

მაგალითად, შიდა აუდიტორებთან ურთიერთქმედების შედეგად.

გ65. კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების დასადგენად შესაძლებელია მაგალითად, შემდეგი პროცედურების გამოყენება:

- ჯგუფის აუდიტორის ფირმის მიერ ჯგუფის აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაციის შეფასება, მათ შორის:
  - ინფორმაციის, რომელსაც ფირმა უწყვეტ რეჟიმში აწვდის ჯგუფის აუდიტორს მონიტორინგისა და რემედიაციის პროცესის შესახებ ისეთ ვითარებაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი და კომპონენტის აუდიტორი ერთი და იმავე ფირმის წარმომადგენლები არიან;[57]
  - ქსელიდან მიღებული ინფორმაციის მონიტორინგის ღონისძიებების შედეგების შესახებ, რომელიც ქსელმა ჩაატარა ქსელის ყველა ფირმაში;[58]
  - ინფორმაციის, რომელიც მოპოვებულია იმ პროფესიული ორგანიზაციიდან (ორგანიზაციებიდან), რომლის წევრიც არის კომპონენტის აუდიტორი, ან იმ ორგანოდან, რომლის მიერაც ლიცენზირებულია კომპონენტის აუდიტორი, ან სხვა მესამე მხარეებიდან.
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების განხილვა კომპონენტის აუდიტორთან;
- კომპონენტის აუდიტორისთვის იმის მოთხოვნა, რომ წერილობით დაადასტუროს 25-ე პუნქტში მითითებული საკითხების ცოდნა;
- კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განხილვა ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმაში იმ კოლეგებთან, რომლებიც უშუალოდ კომპონენტის აუდიტორთან ერთად მუშაობდნენ;
- გამოქვეყნებული გარე ინსპექტირების ანგარიშების მოპოვება.

გ66. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა და კომპონენტის აუდიტორი შესაძლოა ერთი და იმავე ქსელის წევრები იყვნენ და მათზე ქსელის საერთო მოთხოვნები ვრცელდებოდეს, ან ქსელის საერთო მომსახურებას იყენებდნენ.[59] როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი

57. ხმსს 1, 47-ე პუნქტი.
58. ხმსს 1, პუნქტი 51(ბ).
59. ხმსს 1, პუნქტები გ19, გ175.

ადგენს, კომპონენტის აუდიტორებს აქვთ თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები ჯგუფის აუდიტის გარიგების მიზნებისთვის სამუშაოს შესასრულებლად, მას შეუძლია დაეყრდნოს ქსელის ამგვარ მოთხოვნებს, მაგალითად, რომლებიც ეხება პროფესიულ სწავლებას ან კადრების დაქირავებას, ან აუდიტის მეთოდოლოგიისა და მათი დანერგვის შესაბამისი ინსტრუმენტების გამოყენებას. ხმსს 1-ის[60] შესაბამისად ფირმაა პასუხისმგებელი თავისი ხარისხის მართვის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე და მას შესაძლოა დასჭირდეს ქსელის მოთხოვნების ან მომსახურებების ადაპტირება ან შევსება, რათა შესაფერისი გახდეს ფირმის ხარისხის მართვის სისტემაში გამოყენების მიზნებისთვის.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

გ67. ასს 220 (გადასინჯული)[61] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა დაადგინოს, გარიგების გუნდის წევრებსა და აუდიტორის გარე ექსპერტებს, რომლებიც არ არიან გარიგების გუნდის წევრები, ერთობლივად აქვს თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, საკმარისი დრო აუდიტის კონკრეტული გარიგების შესასრულებლად. თუ კომპონენტის აუდიტორი აუდიტორის ექსპერტს იყენებს, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლოა დასჭირდეს ინფორმაციის მოპოვება კომპონენტის აუდიტორისგან. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორთან ერთად განიხილოს, რა შეფასება მისცა კომპონენტის აუდიტორმა აუდიტორის ექსპერტის კომპეტენციასა და შესაძლებლობებს.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ68. როდესაც ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ადგენს, გარიგების გუნდს აქვს თუ არა სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მას შეუძლია მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორის ცოდნისა და გამოცდილების გათვალისწინება ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენების სფეროში. მაგალითად, როგორც აღწერილია ასს 220 (გადასინჯული),[62] როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებისგან მოითხოვს ამა თუ იმ ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებას აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორს აცნობოს, რომ ამგვარი ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება

60. ხმსს 1, პუნქტები 48-49-ე.

61. ასს 220 (გადასინჯული), 26-ე პუნქტი.

62. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტი გ65.

უნდა განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების შესაბამისად.

კომპონენტის აუდიტორის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ69. ასს 220 (გადასინჯული)[63] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა აიღოს პასუხისმგებლობა იმის უზრუნველყოფაზე, რომ გარიგების გუნდის სხვა წევრები კარგად იყვნენ გათვითცნობიერებულები სათანადო ეთიკურ მოთხოვნებში, რომლებიც გამოიყენება აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების, ასევე ფირმის შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების გათვალისწინებით. ეს მოიცავს ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებულ ფირმის პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული მოთხოვნების დარღვევა, ასევე იმ პოლიტიკას ან პროცედურებს, რომლებიც გარიგების გუნდის წევრების პასუხისმგებლობას ეხება ისეთ სიტუაციაში, როდესაც მათთვის ცნობილი ხდება დარღვევის შესახებ. გარდა ამისა, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა დაკავშირებული იყოს დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევასთან კომპონენტის აუდიტორების მიერ და ზომებს, რომლის გატარებაც ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია ასეთ ვითარებაში სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად. გარდა ამისა, სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით, ან კანონმდებლობით შესაძლოა დადგენილი იყოს კონკრეტული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა.[64]

გ70. თუ კომპონენტის აუდიტორმა დაარღვია სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტის გარიგებას და ეს დარღვევა დამაკმაყოფილებლად არ მოგვარდა სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დებულებების შესაბამისად, ჯგუფის აუდიტორი ვერ გამოიყენებს ამ კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს.

გ71. სერიოზული ისეთი პრობლემებია, რომლებიც, ჯგუფის აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ვერ მოგვარდება. შესაძლოა ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა შეძლოს შედარებით ნაკლებად სერიოზული პრობლემების მოგვარება, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტო-

63. ასს 220 (გადასინჯული), მე-17 პუნქტი.

64. ასს 260 (გადასინჯული), პუნქტი გ31.

რის პროფესიულ კომპეტენციას (მაგალითად, ამა თუ იმ დარგისთვის შესაფერისი სპეციფიკური საკითხების არცოდნა), ან იმას, რომ კომპონენტის აუდიტორი არ საქმიანობს ისეთ გარემოში, სადაც აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ აუდიტორებს, მაგალითად, იმით, რომ უზრუნველყოს ჯგუფის აუდიტორის უფრო აქტიური მონაწილეობა კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში ან უშუალოდ თვითონ ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.

გარიგების შესრულება (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ72. ასს 220-ის (გადასინჯული)[65] თანახმად, გარიგების პარტნიორმა უნდა დაადგინოს, რომ გარიგების გუნდის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი და მიმოხილვა დაიგეგმა და განახორციელდა ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაფერისი საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ასევე კონკრეტული აუდიტის გარიგების ხასიათისა და გარემოებების და გარიგების გუნდისთვის გამოყოფილი ან ხელმისაწვდომი რესურსების გათვალისწინებით. ჯგუფის აუდიტში ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის განხორციელების მიდგომა, საზოგადოდ, გულისხმობს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების და ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური რეაგირების ღონისძიებების ერთობლივ გამოყენებას.

გ73. ჯგუფის აუდიტში, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც გარიგების გუნდის შემადგენლობაში არიან სხვადასხვა ადგილას მდებარე დიდი რაოდენობის კომპონენტების აუდიტორები, ჯგუფის გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, გარიგების გუნდის სხვა წევრებს დაავალოს გარკვეული პროცედურების, ამოცანებისა და ქმედებების განსაზღვრა ან შესრულება, რაც მას დაეხმარება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათთან, ვადებსა და მასშტაბთან დაკავშირებული თავისი პასუხისმგებლობის შესრულებაში (იხ. ასევე მე-11 პუნქტი).

გ74. თუ კომპონენტის აუდიტორები არ არიან ჯგუფის აუდიტორის ფირმის წარმომადგენლები, შესაძლოა გარიგების გუნდის ამ წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის ხასიათთან, ვადებსა და

65. ასს 220 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

მასშტაბთან და მათი სამუშაოს მიმოხილვასთან დაკავშირებული ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები განსხვავებული იყოს ან განსხვავებული ზომების გატარებას ითვალისწინებდეს, შესაბამისად. კერძოდ, ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა მოითხოვდეს, რომ ფირმამ ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა ამგვარი წევრების მიმართ გარიგების გუნდის იმ წევრებისთვის დადგენილი ზომებისაგან განსხვავებულ ზომებს მიმართოს, რომლებიც ფირმის ან ქსელის წარმომადგენლები არიან (მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციის ფორმასთან, შინაარსთან და ვადებთან, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორებისთვის განკუთვნილ ჯგუფის აუდიტორის ინსტრუქციების გამოყენებასთან დაკავშირებით). ასს 220-ში (გადასინჯული) განხილულია იმ ქმედებების მაგალითები, რომლის გამოყენება შესაძლოა საჭირო გახდეს ასეთ ვითარებაში.[66]

გ75. კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის განსაზღვრა შესაძლებელია კონკრეტული გარიგების ხასიათისა და გარემოებების საფუძველზე, მაგალითად, შემდეგი საკითხების გათვალისწინებით:

- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები. მაგალითად, თუ ჯგუფის აუდიტორმა გამოავლინა კომპონენტი, რომელთანაც მნიშვნელოვანი რისკია დაკავშირებული, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ამ კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის მასშტაბის გაფართოება და კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის უფრო დეტალური მიმოხილვის ჩატარება;

- კომპონენტების იმ აუდიტორების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომლებიც აუდიტის სამუშაოს ასრულებენ. მაგალითად, თუ ჯგუფის აუდიტორს არ აქვს ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორთან მუშაობის წინა წლების გამოცდილება, ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა მას უფრო დეტალური ინსტრუქციები მისცეს, გაზარდოს კომპონენტის აუდიტორთან ჩასატარებელი განხილვების ან სხვა ურთიერთქმედებების სიხშირე, ან უფრო გამოცდილი პირები დანიშნოს კომპონენტის აუდიტორზე ზედამხედველობის განსახორციელებლად სამუშაოს შესრულების პროცესში;

66. ასს 220(გადასინჯული), პუნქტები გ24-გ25.

- გარიგების გუნდის წევრების ადგილმდებარეობა, მათ შორის, რამდენად ბევრ ადგილას არიან ისინი გაფანტულები, მათ შორის, როდესაც მომსახურების ცენტრები გამოიყენება;

- კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომა. მაგალითად, როდესაც კანონმდებლობა კომპონენტის აუდიტორს უკრძალავს აუდიტის დოკუმენტაციის გადაცემას სხვა იურისდიქციაში, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება შეძლოს კომპონენტის აუდიტორთან ადგილზე, ან დისტანციურად ტექნოლოგიების გამოყენებით, თუ ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით (იხ. ასევე პუნქტები გ179-გ180).

გ76. ჯგუფის გარიგების პარტნიორს პასუხისმგებლობის აღება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობაზე და მათი სამუშაოს მიმოხილვაზე სხვადასხვა გზით შეუძლია, მაგალითად:

- კომპონენტის აუდიტორებისთვის ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას, მათ შორის, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის;
- შეხვედრების მოწყობა ან ტელეფონით გასაუბრება კომპონენტის აუდიტორებთან, გამოვლენილი და შეფასებული რისკების, სხვა საკითხების, პრობლემებისა და დასკვნების განსახილველად;
- კომპონენტის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება პირადად ან დისტანციურად, როდესაც ეს ნებადართულია კანონმდებლობით;
- მონაწილეობის მიღება კომპონენტის აუდიტორებისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობის საბოლოო/შემაჯამებელ ან სხვა ძირითად სხდომებში.

გ77. ასს 220-ის (გადასინჯული)[67] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორს ევალება აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა ნებისმიერ მიზანშეწონილ დროს აუდიტის გარიგების მიმდინარეობისას, მათ შორის, ჯგუფისთვის შესაფერისი აუდიტის დოკუმენტაციის, რომელიც დაკავშირებულია:

- მნიშვნელოვან საკითხებთან;
- მნიშვნელოვან განსჯასთან, მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია გარიგების შესრულების პროცესში გამოვლენილ

67. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 31-ე, გ92-გ93.

რთულ ან სადავო საკითხებთან და გამოტანილ დასკვნებთან; და

- სხვა საკითხებთან, რომლებიც, გარიგების პარტნიორის პროფესიული შეფასებით, შესაფერისია გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობისთვის.

ამგვარი აუდიტის დოკუმენტაციის, მათ შორის, შესაფერისი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვას ჯგუფის გარიგების პარტნიორი ხშირად ატარებს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას (იხ. ასევე პუნქტი გ148).

კომუნიკაცია კომპონენტის აუდიტორებთან (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ78. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის გამჭვირვალე და დროული კომუნიკაცია თავიანთი პასუხისმგებლობების შესახებ, ასევე კომპონენტის აუდიტორებისთვის ხელმძღვანელობის გაწევასთან დაკავშირებით მათი სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის და ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც, სავარაუდოდ, უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს, ხელს უწყობს ქმედით ორმხრივ კომუნიკაციას. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია ასევე ხელს უწყობს კომპონენტის აუდიტორების შესახებ გარკვეული მოლოდინების შექმნას და ჯგუფის აუდიტორს უადვილებს მათზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის განხორციელებას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას. გარდა ამისა, ამგვარი კომუნიკაცია ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლებლობას აძლევს, აამაღლოს კომპონენტის აუდიტორების ცნობიერება პროფესიული სკეპტიციზმის აუცილებლობის შესახებ ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის სამუშაოს შესრულებისას.

გ79. ზემოაღნიშნულ ორმხრივ კომუნიკაციას შესაძლოა სხვა ფაქტორებმაც შეუწყოს ხელი. ეს ფაქტორებია:

- კომპონენტის აუდიტორისთვის მიცემული ინსტრუქციების სიცხადე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი სხვა ფირმის წარმომადგენელია და შესაძლოა მისთვის ცნობილი არ იყოს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები;

- ურთიერთგაგების მიღწევა იმის თაობაზე, რომ კომპონენტის აუდიტორს შეუძლია მოთხოვნილი შესასრულებელი სამუშაოს განხილვა კომპონენტის შესახებ თავისი ცოდნისა და მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე;

- ურთიერთგაგების მიღწევა შესაფერის საკითხებსა და მოსალოდნელ ქმედებებზე, რომლის აუცილებლობა გამოვლინდება კომუნიკაციის პროცესიდან;
- კომუნიკაციის ფორმა. მაგალითად, ისეთი საკითხების განხილვა, რომელზეც ყურადღების დროულად გამახვილებაა აუცილებელი, შესაძლოა უფრო მიზანშეწონილი იყოს სხდომაზე და არა ელფოსტის მეშვეობით;
- ურთიერთგაგების მიღწევა ჯგუფის აუდიტორისა და კომპონენტის აუდიტორების იმ წარმომადგენელს (წარმომადგენლებს) შორის, რომელსაც (რომლებსაც) ევალება(თ) კონკრეტულ საკითხებთან დაკავშირებით კომუნიკაციის პროცესის მართვა;
- პროცესი, რომელიც კომპონენტის აუდიტორს გარკვეული ქმედებების განხორციელებისა და ანგარიშის ჩაბარების საშუალებას აძლევს იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლის შესახებაც აცნობა ჯგუფის აუდიტორმა.

გ80. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტის გარიგებასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის ხასიათსა და მასშტაბზე, ასევე იმაზე, ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებზე რამდენად ვრცელდება ხარისხის მართვის საერთო სისტემები, ან ქსელის საერთო მოთხოვნები, ან ქსელის საერთო მომსახურება.

კომუნიკაციის ფორმა

გ81. ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორს შორის კომუნიკაციის ფორმა შესაძლოა განსხვავებული იყოს ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიც არის, მაგალითად, აუდიტის სამუშაო, რომლის შესრულებაც მოსთხოვეს კომპონენტის აუდიტორებს, ასევე ინფორმაციის გაცვლის შესაძლებლობები რა დონეზე არის ინტეგრირებული ჯგუფის აუდიტში გამოყენებულ აუდიტის ინსტრუმენტებში.

გ82. კომუნიკაციის ფორმაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ასევე შემდეგი ფაქტორები:

- საკითხის მნიშვნელობა, სირთულე ან გადაუდებლობა;
- ამ საკითხის შესახებ ეცნობა თუ არა, ან მოსალოდნელია თუ არა, რომ ეცნობება ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

გ83. აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაცია წერილობით განხორციელდეს.

თუმცა, კომპონენტის აუდიტორებთან ჯგუფის აუდიტორის ზეპირი კომუნიკაცია შესაძლოა შეივსოს წერილობითი ინფორმაციით, როგორიც არის, მაგალითად, ჩასატარებელ სამუშაოსთან დაკავშირებული ინსტრუქციების ნაკრები, როდესაც ჯგუფის აუდიტორს სურს გარკვეულ საკითხებზე განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება ან ურთიერთგაგების მიღწევა. გარდა ამისა, ჯგუფის აუდიტორი შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს შეხვდეს მნიშვნელოვანი საკითხების ან კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის გარკვეული ნაწილების განსახილველად.

გ84. 45-ე პუნქტის თანახმად, ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორს უნდა მოსთხოვოს ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული ჯგუფის აუდიტორის დასკვნებისთვის შესაფერისი საკითხების შესახებ. როგორც ახსნილია გ146 პუნქტში, კომპონენტის აუდიტორის ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსზე გავლენას ახდენს იმ სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც მოსთხოვეს კომპონენტის აუდიტორს.

გ85. წინამდებარე სტანდარტით და სხვა ასს-ებით დოკუმენტაციისთვის დადგენილი მოთხოვნები გამოიყენება ნებისმიერ შემთხვევაში, კომუნიკაციის ფორმის მიუხედავად.

კომუნიკაციის დრო

გ86. კომუნიკაციისთვის შესაფერისი დრო სხვადასხვანაირი იქნება გარიგების გარემოებების მიხედვით. კომუნიკაციისთვის შესაფერის გარემოებებს შეიძლება მიეკუთვნოს მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა და მოსალოდნელი ქმედებები. მაგალითად, დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების ინფორმირება შესაძლოა ხშირად ხორციელდებოდეს აუდიტის გარიგების ადრეულ ეტაპზე, ხოლო ჯგუფის პირველი აუდიტის შემთხვევაში შესაძლოა განხორციელდეს გარიგების პირობების შეთანხმების ფარგლებში.

კანონმდებლობის დარღვევა (იხ. 25-ე და 29-ე პუნქტები)

გ87. ასს 250-ის (გადასინჯული)[68] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის შესაძლოა ცნობილი გახდეს ინფორმაცია კანონმდებლობის დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შემთხვევების

68. ასს 250 (გადასინჯული), *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*.

შესახებ. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის გარიგების პარტნიორს შესაძლოა სათანადო ეთიკური მოთხოვნები ან კანონმდებლობა ავალდებულებდეს ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას კომპონენტის აუდიტორისთვის.[69] ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ვალდებულება, დარღვევის ან საეჭვო დარღვევის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების შესახებ შესაძლოა გავრცელდეს იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორებზეც, რომლისთვისაც აუდიტის ჩატარება მოითხოვება კანონმდებლობით, მარეგულირებელი ნორმებით, ან სხვა მიზეზების გამო, მაგრამ რომლის მიმართ არანაირი აუდიტის სამუშაო არ სრულდება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის.

## ნათელი წარმოდგენის შექმნა ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

გ88. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[70] მოიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს, რომლებიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნას. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 დანართში მოცემულია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც ხელს შეუწყობს შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლას ჯგუფის გარემოს კონტექსტში და შემდეგ უფრო დეტალურად არის განხილული, როგორ უნდა გამოიყენონ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ჯგუფის ფინანსური ანგარიშების აუდიტში.

გ89. ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შესაძლებელია:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან სხვა შესაფერის პირებთან კომუნიკაციის მეშვეობით სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებთან (თუ ასეთი განყოფილება არსებობს) და იმ პირებთან, რომელთათვისაც ცნობილია ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა, სააღრიცხვო პოლიტიკა და

69. იხ. მაგალითად, *ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსის* (ბესსს-ის კოდექსის) მ 360.17 და მ 360.18 პუნქტები.

70. ასს 315 (გადასინჯული 20219 წელს), პუნქტები 19-27-ე, გ59-გ183.

მეთოდები და კონსოლიდაციის პროცესი;

- კომპონენტის აუდიტორებთან კომუნიკაციის შედეგად; ან
- იმ აუდიტორებთან კომუნიკაციით, რომლებიც ატარებენ ჯგუფში შემავალი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად, ან სხვა მიზეზების გამო.

გ90. ჯგუფის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასება შესაძლოა სხვადასხვა გზით განხორციელდეს, იმისდა მიხედვით, აუდიტის რომელ მეთოდებსა და მეთოდოლოგიას ენიჭება უპირატესობა და, ამასთან, შესაძლოა სხვადასხვაგვარად გამოისახოს. შესაბამისად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ რისკის შეფასების პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს კომპონენტის აუდიტორებისთვის ინფორმაციის მიწოდება პრიორიტეტული მიდგომის შესახებ ან ინსტრუქციების მიცემა.

*განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის* (იხ. 30-ე პუნქტი)

გ91. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[71] გამოყენებისას ჯგუფის გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვან წევრებს მოეთხოვებათ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებასთან დაკავშირებული საკითხებისა და არსებითი უზუსტობის მიმართ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საკითხის განხილვა. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის გადაწყვეტილებაზე, გარიგების გუნდის რომელი წევრები მიიღებენ მონაწილეობას ამ განხილვაში და რა საკითხებს განიხილავენ, გავლენას ახდენს ისეთი საკითხები, როგორიც არის საწყისი მოლოდინი არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ და წინასწარი მოლოდინი იმის თაობაზე, კომპონენტის აუდიტორები მიიღებენ თუ არა მონაწილეობას ჯგუფის აუდიტში.

გ92. ამგვარი განხილვა ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ:

- ერთმანეთს გაუზიარონ კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ ცნობილი ინფორმაცია, მათ შორის, რომელი კომპონენტების საქმიანობა არის ცენტრალიზებული;
- გაცვალონ ინფორმაცია კომპონენტების ან ჯგუფის ბიზნესრისკების შესახებ და ასევე იმის თაობაზე, როგორ შეუძლია თანდაყოლილ რისკფაქტორებს გავლენის მოხდენა ოპერაციების

71. ასს 315 (გადასინჯული 20219 წელს), მე-17 პუნქტი.

კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის უზუსტობისკენ მიდრეკილებაზე;

- ერთმანეთს გაუზიარონ იდეები იმის თაობაზე, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება როგორ და სად შეიძლება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ. ასს 240[72] მოითხოვს, რომ გარიგების გუნდმა განხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღება გაამახვილოს იმაზე, ფინანსური ანგარიშგება როგორ და სად შეიძლება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, მათ შორის, როგორ შეიძლება თაღლითობის ჩადენა;
- გამოავლინონ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის ისეთი პოლიტიკა, რომელიც შეიძლება მიკერძოებული იყოს ან შემუშავებული იყოს შემოსავლების მართვისთვის, რამაც შესაძლოა გამოიწვიოს თაღლითური ფინანსური ანგარიშგების შედგენა;
- განიხილონ ცნობილი გარე და შიდა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ჯგუფზე და შესაძლოა გამოიწვიოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან სხვა პირებისთვის თაღლითობის ჩადენის მოტივაციის შექმნა ან ზეწოლა, შექმნან თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, ან მიანიშნებდნენ ისეთ კულტურის ან გარემოს არსებობაზე, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას, კომპონენტის ხელმძღვანელობას ან სხვებს თაღლითობის ჩადენის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობას მისცემს;
- განიხილონ რისკი იმისა, რომ ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობამ შესაძლოა უგულებელყოს კონტროლი;
- განიხილონ გამოვლენილი თაღლითობა ან ინფორმაცია, რომელიც მიანიშნებს, რომ ადგილი აქვს თაღლითობას;
- გამოავლინონ კომპონენტებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები, სადაც შესაძლოა დაბრკოლებები შეექმნას პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებას;
- განიხილონ, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, ხოლო თუ ასე არ არის, როგორ ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკებში

72. ასს 240, მე-16 პუნქტი.

განსხვავებების გამოვლენა და მათი კორექტირება (როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით);

- ერთმანეთს გაუზიარონ ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ ცნობილი ისეთი ინფორმაცია, რომლის გამოყენება შესაძლებელია უფრო ფართოდ, ზოგიერთ ან ყველა სხვა კომპონენტთან მიმართებით;
- ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია, რომელიც შესაძლოა მიანიშნებდეს ეროვნული კანონმდებლობის დარღვევაზე, როგორიც არის ქრთამის გადახდა და შიდა გადაცემის ფასების დადგენის არასათანადო მეთოდები;
- განიხილონ ჯგუფის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის ხელმძღვანელობის ან გარიგების გუნდის მიერ გამოვლენილი ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნარზე;
- განიხილონ ჯგუფის ხელმძღვანელობის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილი დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები ან ოპერაციები, ასევე სხვა დაკავშირებული მხარეები, რომლის შესახებაც ცნობილია გარიგების გუნდისთვის.

*ჯგუფი და მისი გარემო* (იხ. პუნქტი 30(ა))

გ93. ჯგუფის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს საშუალება მისცეს, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიც არის, მაგალითად:

- ჯგუფის სტრუქტურის სირთულე. ჯგუფის სტრუქტურა შესაძლოა გაცილებით რთული იყოს, ვიდრე ერთი სუბიექტის, ვინაიდან შესაძლოა ჯგუფს რამდენიმე შვილობილი საწარმო, ქვედანაყოფი ან სხვა ბიზნესერთეული ჰქონდეს, მათ შორის, მრავალ ადგილას. ასევე, ჯგუფის იურიდიული სტრუქტურა შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი საოპერაციო სტრუქტურისგან, მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისთვის. რთული სტრუქტურა ხშირად ისეთ ფაქტორებს წარმოშობს, რომელმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა, მაგალითად, გუდვილი, ერთობლივი საწარმოები ან სპეციალური დანიშნულების სუბიექტები სათანადოდ აღირიცხება თუ არა და განმარტებით შენიშვნებში

გამჟღავნებულია თუ არა ადეკვატური ინფორმაცია;

- ჯგუფის საქმიანობის გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა. თუ ჯგუფი საქმიანობას ახორციელებს მრავალ ადგილას, ამან შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. მაგალითად, სხვადასხვა გეოგრაფიულ რეგიონთან შესაძლოა განსხვავებული ენა, კულტურა და ბიზნესის წარმართვის მიდგომები იყოს დაკავშირებული;
- ჯგუფის სტ გარემოს სტრუქტურა და სირთულე. ჯგუფის სტ გარემო ხშირად ისეთ ფაქტორებს წარმოშობს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. მაგალითად, შესაძლოა ჯგუფს ჰქონდეს რთული სტ გარემო, რადგან რამდენიმე სტ სისტემას იყენებენ, რომლებიც ინტეგრირებული არ არის ერთმანეთთან იმის გამო, რომ ჯგუფში არსებობს ახლად შეძენილი ან შერწყმული სუბიექტები. ამგვარად, შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს სტ გარემოს უსაფრთხოების მექანიზმების სირთულის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა, მათ შორის, სტ გამოყენებითი პროგრამების, მონაცემთა ბაზებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დაუცველობის/დაცულობის ხარისხის. გარდა ამისა, ჯგუფი სტ გარემოს გარკვეული ასპექტებისთვის შესაძლოა იყენებდეს ერთ ან რამდენიმე გარე მომსახურების პროვაიდერს;
- შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორები, მათ შორის მარეგულირებელი გარემო. განსხვავებული კანონმდებლობის შედეგად შესაძლოა ისეთი ფაქტორები წარმოიშვას, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა. ჯგუფს შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ოპერაციები, რომლებზეც ვრცელდება სხვადასხვა იურისდიქციის ძალიან რთული კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, ან მის შემადგენლობაში შედიოდეს სხვადასხვა დარგის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომელთა საქმიანობას განსხვავებული ტიპის კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები არეგულირებს;
- საკუთრება და ურთიერთკავშირი მესაკუთრეებსა და სხვა ადამიანებს ან სუბიექტებს, მათ შორის, დაკავშირებულ მხარეებს შორის. საკუთრებისა და ზემოაღნიშნული ურთიერთკავშირების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შესაძლოა გაცილებით რთული იყოს ისეთ ჯგუფში, რომელიც მრავალი იურისდიქციის ფარგლებში საქმიანობს, ასევე იმ შემთხვევაში, როდესაც იცვლება საკუთრება სუბიექტის დაფუძნების, შეძენის, გასხვისების ან ერთობლივი საწარმოს შექმნის გამო. ამ ფაქტორებმა შესაძლოა

გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძნობელობის გაზრდა.

გ94. იმის შესწავლა, რამდენად მსგავსია ჯგუფის ოპერაციები ან საქმიანობები, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის მსგავსი რისკების გამოვლენაში ყველა კომპონენტში და სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაში.

გ95. ჩვეულებრივ, ჯგუფის ხელმძღვანელობა აფასებს და განიხილავს სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგებს. ჯგუფის ხელმძღვანელობის გამოკითხვის შედეგად შესაძლოა გამოვლინდეს, რომ ჯგუფის ხელმძღვანელობა ჯგუფში შემავალი სუბიექტების და ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების შეფასებისას ეყრდნობა გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს. საქმიანობის შედეგების შეფასების მაჩვენებლების შესწავლამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს:

- ისეთი სფეროების გამოვლენას, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობების წარმოქმნის მიმართ მგრძნობელობა (მაგალითად, კომპონენტის ხელმძღვანელობაზე ზეწოლის გამო იმასთან დაკავშირებით, რომ შეასრულოს საქმიანობის გარკვეული მაჩვენებლები); და
- ისეთი კონტროლის მექანიზმების გამოვლენას, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.

*ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემა*

კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი (იხ. პუნქტი 30(გ)(i))

გ96. შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობას შემუშავებული ჰქონდეს კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლის ერთნაირად გამოყენება გამიზნულია ჯგუფში შემავალ ბევრ სუბიექტსა თუ ბიზნესერთეულში (ე.ი. საერთო კონტროლის პროცედურები). მაგალითად, ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა საერთო კონტროლის პროცედურა ჰქონდეს შემუშავებული მარაგის მართვისთვის, რომელიც მოქმედებს ერთი და იმავე სტ სისტემის მეშვეობით და დანერგილია ჯგუფში შემავალ ყველა სუბიექტსა და ბიზნესერთეულში. საერთო კონტროლის პროცედურები შესაძლოა არსებობდეს ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის ნებისმიერ კომპონენტში და ჯგუფში შესაძლოა დანერგილი იყოს სხვადასხვა დონეზე (მაგალითად, მთლიანად კონსოლიდირებული ჯგუფის დონეზე, ან

აგრეგირების სხვა დონეებზე ჯგუფის ფარგლებში). საერთო კონტროლის პროცედურები შესაძლოა იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირია ისეთი კონტროლის პროცედურა, რომელიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ სათანადო რეაგირება მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. არაპირდაპირია კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ხელს უწყობს პირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირებას.[73]

გ97. ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლა მოიცავს ჯგუფის მასშტაბით ამ კომპონენტებში დანერგილი კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების შესწავლას. ჯგუფის მასშტაბით მოქმედი კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების შესწავლისას შესაძლოა შესაფერისი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა ცენტრალიზებულია თუ არა და გამიზნულია თუ არა იმისთვის, რომ დანერგილი იყოს ზოგიერთ ან ყველა კომპონენტში (ე.ი. მოდიფიკაციის გარეშე);
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგილია თუ არა, ხოლო თუ დანერგილია, მასზე მონიტორინგს ყველა კომპონენტში მსგავსი პასუხისმგებლობისა და შესაძლებლობების მქონე პირები ახორციელებენ თუ არა (მონიტორინგის პროცესის არსებობის შემთხვევაში);
- თუ კონტროლის პროცედურა სტ გამოყენებითი პროგრამების ინფორმაციას იყენებს, ერთი და იგივეა თუ არა ყველა კომპონენტში ან ყველა ადგილას გამოყენებული ის სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებიც ინფორმაციას ქმნიან; ან
- თუ კონტროლის პროცედურა ავტომატიზებულია, ერთნაირად არის თუ არა იგი ინტეგრირებული თითოეულ სტ გამოყენებით პროგრამაში ყველა კომპონენტში.

გ98. ხშირად შესაძლოა განსჯა იყოს საჭირო იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურა არის თუ არა საერთო კონტროლის პროცედურა. მაგალითად, შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობა მოითხოვდეს, რომ ყველა სუბიექტი და ბიზნესერთეული ყოველთვიურად ატარებდეს მომხმარებლების იმ ანგარიშების ხანდაზმულობის შეფასებას, რომლებიც შექმნილია ამა თუ იმ კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამების მიერ. თუ მომხმარებლების ანგარიშების

73. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ5.

ხანდაზმულობის ანალიტიკურ ანგარიშებს სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამა ქმნის, ან სხვადასხვა სუბიექტსა თუ ბიზნესერთეულში დანერგილი სტ გამოყენებითი პროგრამები განსხვავებულია, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს იმის განხილვა, შესაძლებელია თუ არა ამ კონტროლის პროცედურის მიჩნევა საერთო კონტროლის პროცედურად. განხილვის აუცილებლობა იმით არის განპირობებული, რომ სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამის არსებობის გამო შესაძლოა განსხვავდებოდეს კონტროლის პროცედურების დიზაინი (მაგალითად, სტ გამოყენებითი პროგრამა ერთნაირად არის თუ არა კონფიგურირებული ყველა კომპონენტში და არსებობს თუ არა ქმედითი საერთო სტ კონტროლის პროცედურები სხვადასხვა სტ გამოყენებით პროგრამაში).

გ99. იმის დადგენა, ჯგუფის ფარგლებში რა დონეზე მუშაობს კონტროლის პროცედურები (მაგალითად, მთელი კონსოლიდირებული ჯგუფის დონეზე თუ ჯგუფის ფარგლებში აგრეგირების სხვა დონეებზე), ასევე კონტროლის პროცედურების ცენტრალიზაციისა და ერთგვაროვნების ხარისხის განსაზღვრა შესაძლოა მნიშვნელოვანი ფაქტორი იყოს ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად იმის თაობაზე, როგორ მუშავდება და კონტროლდება ინფორმაცია. გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა კონტროლის პროცედურები ცენტრალიზებულად სრულდებოდეს (მაგალითად, სრულდებოდეს მხოლოდ ერთ სუბიექტში ან ბიზნესერთეულში), მაგრამ შესაძლოა ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენდეს სხვა სუბიექტებზე ან ბიზნესერთეულებზე (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრი, რომელიც ოპერაციებს ამუშავებს სხვა სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების სახელით ჯგუფის ფარგლებში). საერთო მომსახურების ცენტრში შესაძლოა ერთნაირად ხდებოდეს ჯგუფის ნებისმიერი სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ოპერაციების დამუშავება და ერთნაირი კონტროლის პროცედურები იყოს დაკავშირებული ამ პროცესთან (მაგალითად, შესაძლოა ერთნაირი იყოს პროცესები, რისკები და კონტროლის პროცედურები, ოპერაციის წყაროს მიუხედავად). ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს მოქმედი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და მათი დიზაინის შეფასება, ასევე იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი და, შესაბამის შემთხვევაში, მათი ფუნქციონირების

ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება იმგვარად, თითქოს ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს.

ცენტრალიზებული საქმიანობა (იხ. პუნქტი 30(გ)(i)–(ii))

გ100. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა ცენტრალიზებული ჰქონდეს ზოგიერთი საქმიანობა, მაგალითად, საერთო ოპერაციების ან ფინანსური ინფორმაციის ამა თუ იმ კონკრეტული ნაკრებისთვის შესაძლოა ერთნაირად და ცენტრალიზებულად სრულდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან ან ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული ფუნქციები ბევრი სუბიექტის ან ბიზნეს-ერთეულისთვის (მაგალითად, როდესაც რეალიზაციის ოპერაციების ინიცირებას, ავტორიზაციას, დოკუმენტირებას, დამუშავებას, ან ანგარიშის წარდგენას ახორციელებს საერთო მომსახურების ცენტრი).

გ101. იმის შესწავლამ, ჯგუფის ცენტრალიზებული საქმიანობები რამდენად მიესადაგება ჯგუფის საერთო სტრუქტურასა და მისი საქმიანობის სპეციფიკას, შესაძლოა ხელი შეუწყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას და ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო ზომების განსაზღვრას. მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის კონტროლის პროცედურები შესაძლოა სხვა კონტროლის პროცედურებისგან დამოუკიდებლად ფუნქციონირებდეს, ან დამოკიდებული იყოს იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის კონტროლის პროცედურების მუშაობაზე, საიდანაც მიღებულია ფინანსური ინფორმაცია (მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციის ინიცირებას და ავტორიზაციას შესაძლოა ერთი სუბიექტი ან ბიზნესერთეული ახორციელებდეს, მაგრამ მათი დამუშავება საერთო მომსახურების ცენტრში ხდებოდეს).

გ102. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს კომპონენტის აუდიტორები ჩართოს საერთო კონტროლის პროცედურების ან ცენტრალიზებულ საქმიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაში. ასეთ ვითარებაში მნიშვნელოვანია ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის ქმედითი თანამშრომლობა, ვინაიდან საერთო კონტროლის პროცედურების ან ცენტრალიზებულ საქმიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების მეშვეობით მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ხელს უწყობს ჯგუფის მასშტაბით ჩასატარებელი

ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას.

ინფორმირება მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებიც ხელს უწყობს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (იხ. პუნქტი 30(გ)(iv))

გ103. ჯგუფის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მიზნებისთვის შესაძლოა იყენებდნენ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთ საფუძვლებს, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებისგან. ასეთ შემთხვევაში იმის გარკვევა, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის დადგენილი პროცესები რამდენად მიესადაგება ჯგუფის სააღრიცხვო პოლიტიკას და, შესაბამის შემთხვევაში, იმ საანგარიშგებო თარიღებს, რომლებიც განსხვავდება ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან, ჯგუფის აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე, როგორ ხორციელდება კორექტირებები, შეჯერებები და რეკლასიფიკაცია და ვინ აკეთებს ამას – ჯგუფის ხელმძღვანელობა ცენტრალიზებულად თუ ესა თუ ის სუბიექტი ან ბიზნესერთეული.

ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის განკუთვნილი ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინსტრუქციები

გ104. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[74] გამოყენებისას ჯგუფის აუდიტორს მოეთხოვება იმის შესწავლა, ჯგუფის ხელმძღვანელობა როგორ აწვდის ინფორმაციას შესაბამის მხარეებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ. ფინანსური ინფორმაციის ერთგვაროვნებისა და შესადარისობისმიღწევის მიზნით ჯგუფის ხელმძღვანელობა შესაძლოა გამოსცემდეს ინსტრუქციებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის (მაგალითად, ინფორმაციას აწვდიდეს მათ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული პოლიტიკების შესახებ), რომელიც მოიცავს გარკვეულ დეტალებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის შესახებ, ან შესაძლოა ჯგუფის ხელმძღვანელობას საერთო პოლიტიკა ჰქონდეს შემუშავებული მთელი ჯგუფისთვის. ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინსტრუქციების შესწავლამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე. მაგალითად,

74. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 25(ბ).

არაადეკვატურმა ინსტრუქციებმა შესაძლოა გამოიწვიოს უზუსტობების წარმოშობის ალბათობის ზრდა, ვინაიდან წარმოიშობა რისკი იმისა, რომ ოპერაციების აღრიცხვა ან დამუშავება შესაძლოა არასწორად ხდებოდეს, ან არასწორად გამოიყენებოდეს სააღრიცხვო პოლიტიკა.

გ105. ჯგუფის აუდიტორის მიერ ზემოაღნიშნული ინსტრუქციების ან პოლიტიკების შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების განხილვას:

- ცხადი და პრაქტიკულია თუ არა ანგარიშგების პაკეტის მოსამზადებლად განკუთვნილი ინსტრუქციები;
- ეს ინსტრუქციები:
  - ადეკვატურად აღწერს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მახასიათებლებს და გამოსაყენებელ სააღრიცხვო პოლიტიკებს;
  - ეხება თუ არა იმ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ისეთი ინფორმაციის მოსამზადებლად, რომელიც საკმარისი იქნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესასრულებლად, მაგალითად, ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ და სეგმენტის ინფორმაცია;
  - ეხება თუ არა კონსოლიდაციის კორექტირებების განსახორციელებლად აუცილებელ ინფორმაციას, როგორიც არის, მაგალითად, შიდაჯგუფური ოპერაციები და არარეალიზებული მოგება და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები; და
  - მოიცავს თუ არა ანგარიშგების მომზადების გრაფიკს.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები (იხ. 31-32-ე პუნქტები)*

გ106. ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა კომპონენტების აუდიტორებს ინფორმაცია მიაწოდოს 31-ე პუნქტის შესაბამისი საკითხების შესახებ, თუ ეს საკითხები შესაფერისია ამ კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოსთვის. გ144 პუნქტი მოიცავს სხვა საკითხების მაგალითებს, რომლის დროული

ინფორმირება შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორის მიერ სამუშაოს შესრულების პროცესში.

გ107. ზოგ შემთხვევაში დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათმა შესაძლოა გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმაზე უფრო მაღალი რისკი წარმოშობა, რაც არდაკავშირებულ მხარეებს შორის განხორციელებულ ოპერაციებს ახასიათებს.[75] ჯგუფის აუდიტში შესაძლოა უფრო მაღალი იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, მათ შორის, თაღლითობით გამოწვეული, რომელიც დაკავშირებულია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან, როდესაც:

- ჯგუფის სტრუქტურა რთულია;
- ჯგუფის საინფორმაციო სისტემა ინტეგრირებული არ არის და, მაშასადამე, ნაკლებად ეფექტურია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოსავლენად; და
- არსებობს მრავალი ან ხშირი დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, რომლებიც განხორციელებულია ჯგუფის სუბიექტებსა და ჯგუფის ბიზნესერთეულებს შორის.

ამგვარად, ასეთ ვითარებაში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც მოითხოვება ასს 200-ით[76].

**არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება (იხ. 33-ე პუნქტი)**

გ108. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესი უწყვეტი და დინამიკური პროცესია და შესაძლოა რთულიც კი იყოს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტის საქმიანობები რთული ან სპეციალიზებულია, ან ჯგუფის ბევრი კომპონენტი სხვადასხვა ადგილას არის განთავსებული. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[77] გამოყენებისას აუდიტორი განსაზღვრავს საწყის მოლოდინებს პოტენციური არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს, ჯგუფისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაციის, ფინანსური ანგარიშგების

75. ასს 550, მე-2 პუნქტი.

76. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

77. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ126.

წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის საფუძველზე.

გ109. არსებითი უზუსტობის პოტენციური რისკების შესახებ საწყის მოლოდინებში გაითვალისწინება აუდიტორის ცოდნა ჯგუფის, მათ შორის, მისი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების და ასევე იმ გარემოსა და დარგების, სადაც ისინი საქმიანობენ. ამგვარი საწყისი მოლოდინების საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, კომპონენტის აუდიტორები ჩართოს რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებაში და ხშირ შემთხვევაში ასეც ხდება, ვინაიდან მათ შესაძლოა ჰქონდეთ ამ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების შესახებ უშუალო ცოდნა და მათთან მუშაობის უშუალო გამოცდილება, რაც შეიძლება ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს ამ საქმიანობებისა და დაკავშირებული რისკებისა შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და იმის შეცნობაში, სად შეიძლება წარმოიშვას ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები ამ სუბიექტებთან ან ბიზნესერთეულებთან დაკავშირებით.

გ110. მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით ჯგუფის აუდიტორს ევალება პასუხისმგებლობის აღება თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე. ამგვარი შეფასება მოიცავს უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის შეფასებას, რაც ითვალისწინებს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას:[78]

- თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ შესაფერისი მტკიცებების მიდრეკილებაზე;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე.

გ111. ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების საფუძველზე ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი წარმოიშობა მხოლოდ გარკვეული კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით. მაგალითად, სასამართლო სარჩელთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკი შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ისეთ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში, რომლებიც საქმიანობენ რომელიმე კონკრეტულ იურისდიქციაში, ან რომლებსაც მსგავსი ოპერაციები ან საქმიანობა აქვთ.

78. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.

გ112. მე-3 დანართში მოცემულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც ინდივიდუალურად ან ერთობლივად შესაძლოა მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით.

*თაღლითობა*

გ113. ასს 240-ის[79] გამოყენებისას აუდიტორს ევალება თაღლითობით გამოწვეული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა განკუთვნილია მტკიცების დონეზე შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად გამოყენებული ინფორმაცია შესაძლოა მოიცავდეს:

- ჯგუფის ხელმძღვანელობისეულ შეფასებას იმ რისკის, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება შესაძლოა არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის გამო;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესს, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, თაღლითობით გამოწვეული რისკების გამოვლენისა და მათზე რეაგირებისთვის, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილ სპეციფიკურ თაღლითობის რისკებს, ან ისეთი ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებს ან განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, რომელთანაც უფრო მაღალი თაღლითობის რისკია დაკავშირებული;
- არსებობს თუ არა კონკრეტული კომპონენტები, რომლებიც უფრო მგრძნობიარეა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- კონსოლიდაციის პროცესში არსებობს თუ არა თაღლითობის რისკფაქტორები ან ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორები;
- როგორ ახორციელებენ ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ჯგუფის ხელმძღვანელობის იმ პროცესების

79. ასს 240, პუნქტები 26-ე და 31-ე.

მონიტორინგს, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე რეაგირებისთვის, ასევე კონტროლის იმ პროცედურების, რომლებიც ჯგუფის ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს ამ რისკების შესამცირებლად;

- ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ჯგუფის ხელმძღვანელობის, შიდა კონტროლის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების (და შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის ხელმძღვანელობის, კომპონენტის აუდიტორებისა და სხვა პირების) მიერ გაცემულ პასუხებს ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჩატარებულ გამოკითხვაზე, რომელიც ეხება იმის დადგენას, ცნობილია თუ არა მათთვის რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს რომელიმე კომპონენტზე ან ჯგუფზე.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები* (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ114. იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორებს რთავს რისკის შეფასების პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების პროცესში, მაინც ჯგუფის აუდიტორია პასუხისმგებელი ჯგუფისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ სათანადო წარმოდგენის შექმნაზე, რათა მას ჰქონდეს საკმარისი საფუძველი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად 33-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ115. როდესაც რისკის შეფასების პროცედურებიდან აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები არ ქმნის სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[80] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა რისკის შეფასების იმდენი დამატებითი პროცედურა უნდა ჩაატაროს, სანამ არ მოიპოვებს აუდიტის მტკიცებულებებს ამგვარი საფუძვლის შესაქმნელად.

80. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 35-ე პუნქტი.

**არსებითობა**

*კომპონენტის სამუშაო არსებითობა* (იხ. პუნქტი 35(ა))

გ116. 35(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა თითოეული კომპონენტისთვის განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა, როდესაც ტარდება აუდიტის პროცედურები დეზაგრეგირებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით. კომპონენტის სამუშაო არსებითობის სიდიდე შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა კომპონენტისთვის. ამასთან, ცალკეული კომპონენტისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობა აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის სამუშაო არსებითობის არითმეტიკული ნაწილი იყოს და, მაშასადამე, კომპონენტების სამუშაო არსებითობის თანხების გაერთიანებულმა სიდიდემ შესაძლოა გადააჭარბოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეს.

გ117. წინამდებარე ასს არ მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ოპერაციების თითოეული კატეგორიისთვის, თითოეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული თითოეული ინფორმაციისთვის იმ კომპონენტებში, სადაც აუდიტის პროცედურები ტარდება. თუმცა, როდესაც ამა თუ იმ ჯგუფის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ოპერაციების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული კატეგორია, ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლისთვისაც უზუსტობების სავარაუდო სიდიდე ნაკლებია მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე, შესაძლოა გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყოს, რომ ეს გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც ისინი მიიღებენ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. ასს 32081 მოითხოვს არსებითობის ისეთი დონის ან დონეების დადგენას, რომელსაც გამოიყენებენ ამ კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ მიზანშეწონილია თუ არა მოცემული კომპონენტისთვის განსაზღვრულ იმ სამუშაო არსებითობაზე ნაკლები სიდიდის არსებითობის გამოყენება, რომელიც მან სამუშაოდ მიაწოდა ამ კომპონენტის აუდიტორს.[82]

81. ასს 320, პუნქტები მე-10 და გ11-გ12.

82 . ასს 320, პუნქტი გ13.

გ118. კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა და საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. ჯგუფის აუდიტორს კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრისას შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- რა დონეზე არის აგრეგირებული კომპონენტების ფინანსური ინფორმაცია (მაგალითად, თუ კომპონენტების ინფორმაციის დეზაგრეგირების დონე იზრდება, როგორც წესი, აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით, უფრო მიზანშეწონილია ნაკლები სიდიდის კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დადგენა). ჯგუფის მიმართ ცალკეული კომპონენტის შედარებითი მნიშვნელობა შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ინფორმაციის დეზაგრეგირების ხარისხზე (მაგალითად, თუ ერთი კომპონენტი ჯგუფის დიდ ნაწილს წარმოადგენს, სავარაუდოდ, კომპონენტების ინფორმაცია ნაკლებად დეზაგრირებული იქნება);
- კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული უზუსტობების ხასიათის, სიხშირისა და სიდიდის შესახებ მოლოდინები, მაგალითად:
  - როდესაც არსებობს მხოლოდ რომელიმე კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული რისკები (მაგალითად, დარგისთვის სპეციფიკური ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხები, უჩვეულო ან რთული ოპერაციები);
  - კომპონენტში წინა წლების აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე.

გ119. აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით, 35(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დონე ნაკლები იყოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონეზე. როგორც ახსნილია გ118 პუნქტში, თუ კომპონენტებში იზრდება ინფორმაციის დეზაგრეგირების ხარისხი, როგორც წესი, აგრეგირების რისკზე რეაგირების მიზნით უფრო მიზანშეწონილი იქნება კომპონენტისთვის უფრო ნაკლები დონის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა კომპონენტის სამუშაო არსებითობა განისაზღვროს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის დონესთან მიახლოებული ოდენობით, იმის გამო, რომ ნაკლებია აგრეგირების რისკი, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ძირითად ნაწილს წარმოადგენს. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის

სამუშაო არსებითობას ადგენს ისეთი სუბიექტის არამაკონტროლებელი წილისთვის, რომელიც წილობრივი მეთოდით აღირიცხება, მას შეუძლია გაითვალისწინოს ჯგუფის საკუთრების პროცენტული წილი ამ ინვესტირებულ სუბიექტში და ამ სუბიექტის მოგებისა და ზარალის წილი.

გ120. ზოგ შემთხვევაში, ჯგუფის აუდიტორმა ან კომპონენტის აუდიტორმა დამატებითი აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ჩაატაროს ოპერაციების ამა თუ იმ მნიშვნელოვან კატეგორიასთან ან მნიშვნელოვან ანგარიშის ნაშთებთან მიმართებით ისე, თითქოს ისინი ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს (ე.ი. არ განახორციელოს დეზაგრეგირება კომპონენტების მიხედვით). ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი პროცედურების ჩასატარებლად, ხშირად გამოიყენება ჯგუფის სამუშაო არსებითობა.

*„აშკარად ტრივიალური“* ზღვარი (იხ. პუნქტი 35(ბ))

გ121. ზღვარი იმ უზუსტობებისთვის, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს ჯგუფის აუდიტორს, განისაზღვრება ისეთი ოდენობით, რომელიც ტოლი ან ნაკლებია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის აშკარად ტრივიალურად მიჩნეულ თანხაზე. ასს 450-ის[83] შესაბამისად ეს ზღვარი არის სიდიდე, რომელზე მცირე უზუსტობების დაგროვება აუცილებელი არ იქნება, ვინაიდან ჯგუფის აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების დაგროვება აშკარად არსებით გავლენას არ იქონიებს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

*კომპონენტის სამუშაო არსებითობის ინფორმირება* (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ122. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, რომ ჯგუფის აუდიტორმა კომპონენტის აუდიტორი ჩართოს შესაბამისი კომპონენტისთვის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრის საკითხში, კომპონენტის შესახებ კომპონენტის აუდიტორის ცოდნისა და კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის პოტენციური უზუსტობის წყაროების გათვალისწინებით. ამასთან დაკავშირებით, ჯგუფის აუდიტორს ასევე შეუძლია გაითვალისწინოს ჯგუფის სამუშაო არსებითობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება კომპონენტის აუდიტორისთვის, მასთან თანამშრომლობის მიზნით იმის დასადგენად,

83. ასს 450, პუნქტი გ3.

კომპონენტის სამუშაო არსებითობა, ჯგუფის სამუშაო არსებითობასთან მიმართებით, არის თუ არა არსებული გარემოებების შესაფერისი.

გ123. კომპონენტის სამუშაო არსებითობა, სულ მცირე ნაწილობრივ მაინც, ეყრდნობა კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში პოტენციური უზუსტობების ხასიათის, სიხშირისა და სიდიდის შესახებ მოლოდინებს. ამგვარად, მნიშვნელოვანია კომპონენტის აუდიტორსა და ჯგუფის აუდიტორს შორის მუდმივი კომუნიკაცია, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობების რაოდენობა და სიდიდე მოსალოდნელზე უფრო მაღალია.

**შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება (იხ. 37-ე პუნქტი)**

*დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება*

*დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ცენტრალიზებულად*

გ124. შესაძლოა დამატებითი აუდიტის პროცედურები შემუშავდეს და ჩატარდეს ცენტრალიზებულად, იმ შემთხვევაში, თუ ერთ ან რამდენიმე მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან მოსაპოვებელი აუდიტის მტკიცებულებები ერთობლიობაში მიესადაგება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, მაგალითად, თუ რეალიზაციის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოება მთელ ჯგუფში ცენტრალიზებულად ხდება (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრში). როდესაც აუდიტორი ადგენს, ცენტრალიზებულად ჩაატაროს თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურები, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ფინანსური ანგარიშგებისთვის შესაფერისი საქმიანობების ცენტრალიზების დონე;
- კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნების ხასიათი და ხარისხი; და
- ჯგუფის საქმიანობის სახეებისა და ბიზნესის მიმართულებების მსგავსება.

გ125. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების მიზნებისთვის შეუძლია რამდენიმე კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია ისე განიხილოს, თითქოს ერთი გენერალური ერთობლიობა იყოს, მაგალითად, როდესაც ოპერაციები ერთგვაროვნად მიიჩნევა იმის გამო, რომ მათ

ერთი და იგივე მახასიათებლები აქვთ, დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებიც ერთნაირია და კონტროლის პროცედურებიც ერთნაირად არის შემუშავებული და ერთნაირად ფუნქციონირებს.

გ126. როდესაც დამატებითი აუდიტის პროცედურები ცენტრალიზებულად ტარდება, მაშინაც არის შესაძლებელი ამ პროცესში კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა. მაგალითად, თუ ჯგუფს რამდენიმე საერთო მომსახურების ცენტრი აქვს, ჯგუფის აუდიტორს ამ საერთო მომსახურების ცენტრებთან მიმართებით დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში შეუძლია კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა.

დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ცალკეული კომპონენტის დონეზე

გ127. სხვა გარემოებებში, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის იმ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან, შესაძლოა უფრო ეფექტიანად ჩატარდეს კომპონენტის დონეზე. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ჯგუფს აქვს ამონაგების განსხვავებული ნაკადები;
- ჯგუფს აქვს ბიზნესის რამდენიმე მიმართულება;
- ჯგუფი საქმიანობს მრავალ ადგილას; ან
- შიდა კონტროლის სისტემები დეცენტრალიზებულია.

დიდი რაოდენობის კომპონენტები, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის ინდივიდუალურად არსებითი არ არის, მაგრამ არსებითია ერთობლივად

გ128. ჯგუფი შესაძლოა შედგებოდეს მრავალი კომპონენტისგან, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის ინდივიდუალურად არსებითი არ არის, მაგრამ ერთობლივად არსებითია. იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში დეზაგრეგირებულია მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია დიდი რაოდენობის კომპონენტების მიხედვით, შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დამატებითი პრობლემები შეექმნას დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების საკითხში.

გ129. შესაძლოა, ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელი იყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ცენტრალიზებულად ჩატარებით ამ

მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით (მაგალითად, თუ ისინი ერთგვაროვანია, საერთო კონტროლს ექვემდებარება და სათანადო ინფორმაციაზე წვდომის მოპოვება შესაძლებელია). დამატებითი აუდიტის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ძირითად ანალიზურ პროცედურებსაც ასს 520-ის[84] შესაბამისად. გარიგების გარემოებისადა მიხედვით, ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია შესაძლოა აგრეგირებული იყოს სათანადო დონეზე მოლოდინებისა და იმ თანხის განსაზღვრის მიზნით, რითაც აღრიცხული თანხები განსხვავდება მოსალოდნელი მნიშვნელობებისაგან. ასეთ ვითარებაში შესაძლოა სასარგებლო იყოს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება.

გ130. სხვა შემთხვევაში, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირების მიზნით, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება შესაძლოა აუცილებელი იყოს შერჩეულ კომპონენტებთან მიმართებით. პროფესიული განსჯის საგანია იმ კომპონენტების დადგენა, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის პროცედურები, ასევე შერჩეულ კომპონენტებში ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლოა სასარგებლო იყოს ტესტირებისთვის შერჩეულ კომპონენტებში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინებაც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით (იხ. ასევე პუნქტი გ136).

*დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი და მოცულობა*

გ131. შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ კომპონენტში მიზანშეწონილი იქნება შემდეგი მოცულობის სამუშაო შესრულება (საჭიროების შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობით):

- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთლიან ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით;

84. ასს 520, *ანალიზური პროცედურები.*

- დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით; ან
- სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

გ132. მიუხედავად იმისა, რომ ჯგუფის აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრასა და ამ პროცედურების ჩატარებაზე, ჯგუფის აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზეა შესაძლებელი კომპონენტის აუდიტორების ჩართვა და ხშირად ასეც ხდება, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში.

*დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთლიან ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით*

გ133. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება კომპონენტის მთელ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით მიზანშეწონილი მიდგომაა, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- აუცილებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კომპონენტის მთელი ფინანსური ინფორმაციის ან მისი მნიშვნელოვანი ნაწილის შესახებ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ, შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით;
- არსებობს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის ყოვლისმომცველი რისკი კომპონენტის ისეთი მოვლენების ან პირობების გამო, რომლებიც შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ ჯგუფის აუდიტორმა შეაფასოს ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ ჯგუფის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით გამოტანილი დასკვნა.

*დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით*

გ134. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ კომპონენტის ერთ ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით

შენიშვნებში გამჟღავნებულ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება მიზანშეწონილი მიდგომა იქნება. მაგალითად, კომპონენტს შესაძლოა შეზღუდული რაოდენობის ოპერაციები ჰქონდეს, მაგრამ მას ეკუთვნოდეს ჯგუფის მიწისა და შენობა-ნაგებობების მნიშვნელოვანი ნაწილი, ან ჰქონდეს გადასახადის მნიშვნელოვანი ნაშთები.

სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება

გ135. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავება და ჩატარება ამა თუ იმ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით მიზანშეწონილი მიდგომა იქნება, თუ აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება საჭიროა მხოლოდ ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცების შესახებ. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, ცენტრალიზებულად ჩაატაროს გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ტესტირება და შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ამ კომპონენტში სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება (მაგალითად, ამ კომპონენტის იურისდიქციაში პრეტენზიების ან სასამართლო ხარჯების შეფასებასთან ან აქტივის არსებობასთან დაკავშირებული სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების).

*არაპროგნოზირებადობის ელემენტი*

გ136. არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინებამ იმ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში შესასრულებელი სამუშაოს ტიპში, სადაც პროცედურები უნდა ჩატარდეს და ამ სამუშაოში ჯგუფის აუდიტორის მონაწილეობის მასშტაბმა, შესაძლოა გამოიწვიოს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციაში არსებული ისეთი არსებითი უზუსტობის გამოვლენის ალბათობის გაზრდა, რომელსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის წარმოშობა.[85]

*კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობა*

გ137. ჯგუფის დონეზე ან კომპონენტების დონეზე ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს დაეყრდნოს მთელი ჯგუფის მასშტაბით მოქმედი კონტროლის პროცედურების

85. ასს 240, პუნქტი 30(გ).

ფუნქციონირების ეფექტიანობას. ასს 330[86] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეიმუშაოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები. ამგვარი კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორები იყვნენ ჩართული.

გ138. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, ასს 330[87] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სპეციალური გამოკითხვები ჩაატაროს ამ საკითხების შესასწავლად და მათი პოტენციური შედეგების დასადგენად. თუ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების შედეგად მოსალოდნელზე მეტი გადახრები გამოვლინდება, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ჯგუფის აუდიტის გეგმის გადახედვა და შესწორება. ჯგუფის აუდიტის გეგმის შესწორებები შესაძლოა მოიცავდეს:

- დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარების მოთხოვნას გარკვეულ კომპონენტებში;
- სხვა შესაფერისი კონტროლის პროცედურების გამოვლენას, რომლებიც შემუშავებული და დანერგილია ეფექტიანად და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარებას;
- დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად შერჩეული კომპონენტების რაოდენობის გაზრდას.

გ139. როდესაც ცენტრალიზებულად ტარდება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება (მაგალითად, საერთო მომსახურების ცენტრის კონტროლის პროცედურების ან საერთო კონტროლის პროცედურების), ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს კომპონენტის აუდიტორების ინფორმირება შესრულებული აუდიტის სამუშაოს შესახებ. მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს სთხოვენ კომპონენტის მთლიან ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავებას და ჩატარებას, ან ერთი ან რამდენიმე კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავებას და ჩატარებას, კომპონენტის აუდიტორს შეუძლია, ჯგუფის აუდიტორთან ერთად

86. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

87. ასს 330, მე-17 პუნქტი.

განიხილოს ცენტრალიზებულად ჩატარებული კონტროლის ტესტები, რათა განსაზღვროს ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

*კონსოლიდაციის პროცესი*

*კონსოლიდაციის პროცედურები* (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ140. კონსოლიდაციის პროცესთან, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციასთან დაკავშირებული დამატებითი აუდიტის პროცედურები შესაძლოა მოიცავდეს:

- იმის დადგენას, კონსოლიდაციისას აისახა თუ არა აუცილებელი საბუღალტრო გატარებები; და
- კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას და სათანადო რეაგირების ზომებს, თუ რომელიმე კონტროლის პროცედურა არაეფექტურად მიიჩნევა.

კონსოლიდაციის კორექტირებები და რეკლასიფიკაცია (იხ. პუნქტი 38(ბ))

გ141. კონსოლიდაციის პროცესი შესაძლოა მოითხოვდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი თანხების კორექტირებას და რეკლასიფიკაციას, რასაც არ აკეთებს ტიპური სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაძლოა მათზე არ ვრცელდებოდეს იგივე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სხვა ფინანსურ ინფორმაციასთან. ჯგუფის აუდიტორის მიერ განხორციელებული ამგვარი კორექტირებებისა და რეკლასიფიკაციების მართებულობის, სისრულისა და სისწორის შეფასება შესაძლოა მოიცავდეს:

- იმის შეფასებას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ ასახავს თუ არა შესაბამის მოვლენებსა და ოპერაციებს;
- იმის დადგენას, სათანადოდ არის თუ არა ჩართული ის სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლის ფინანსური ინფორმაცია ჩაერთო ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სწორად არის თუ არა გამოთვლილი, დამუშავებული და ავტორიზებული ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ და, შესაბამის შემთხვევაში კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ;
- იმის დადგენას, მნიშვნელოვანი კორექტირებები სათანადოდ

დასაბუთებულია თუ არა და საკმარისად დოკუმენტირებულია; და

- შიდაჯგუფური ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების შეჯერებისა და ელიმინირების შეფასებას.

*კომპონენტების აუდიტორების მონაწილეობის შემთხვევაში გასათვალისწინებელი საკითხები*

გ142. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი კომპონენტის აუდიტორს რთავს დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავების ან ჩატარების პროცესში, შესაძლოა კომპონენტის აუდიტორმა დაადგინოს, რომ მიზანშეწონილი იქნება აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება და ამის შესახებ აცნობოს ჯგუფის აუდიტორს. ასეთ ვითარებაში, როდესაც ჯგუფის აუდიტორი გადაწყვეტილებას იღებს იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის ჩართვა დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების პროცესში, მას შეუძლია კომპონენტის აუდიტორთან ერთად განიხილოს, მაგალითად:

- აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები;
- კომპონენტის აუდიტორის დასკვნა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიზნებისთვის.

გ143. ჯგუფის აუდიტორის მონაწილეობის ადეკვატური დონე შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ჯგუფის კონკრეტულ გარემოებებსა და სტრუქტურაზე, ასევე სხვა ფაქტორებზე, როგორიც არის, მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორის მუშაობის წინა წლების გამოცდილება იმ კომპონენტის აუდიტორებთან, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ კონსოლიდაციის, მათ შორის, ქვეკონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით, ასევე ჯგუფის აუდიტის გარიგების კონკრეტული გარემოებები (მაგალითად, თუ ამა თუ იმ სუბიექტის ან ბიზნესერთეულის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენეს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის).

## კომპონენტის აუდიტორის კომუნიკაციისა და მისი სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

*ჯგუფის აუდიტის შესახებ ჯგუფის აუდიტორის მიერ დასკვნის გამოსატანად რელევანტური საკითხების ინფორმირება* (იხ. 45-ე პუნქტი)

გ144. მართალია, საკითხები, რომლის ინფორმირებაც 45-ე პუნქტით მოითხოვება, რელევანტურია ჯგუფის აუდიტის შესახებ დასკვნის გამოსატანად ჯგუფის აუდიტორის მიერ, მაგრამ გარკვეული საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება შესაძლებელია იმ დროს, როდესაც კომპონენტის აუდიტორი პროცედურებს ასრულებს. 32-ე და 50-ე პუნქტებში აღწერილი საკითხების გარდა, ამგვარი საკითხები შესაძლოა მოიცავდეს ასევე მაგალითად:

- ინფორმაციას სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევების, მათ შორის, დამოუკიდებლობის დებულებების გამოვლენილი დარღვევების შესახებ;
- ინფორმაციას კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების შესახებ;
- არსებითი უზუსტობის ახლად წარმოშობილ მნიშვნელოვან რისკებს, მათ შორის, თაღლითობის რისკებს;
- ინფორმაციას გამოვლენილი ან საეჭვო თაღლითობის, ან კანონსაწინააღმდეგო ქმედებების შესახებ, რომელშიც ჩარეულია კომპონენტის ხელმძღვანელობა ან ის თანამშრომლები, რომლებსაც არსებითი გავლენის მოხდენა შეუძლიათ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- მნიშვნელოვან ან უჩვეულო/არაორდინარულ ოპერაციებს.

*ინფორმირება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში გამოვლენილი უზუსტობების შესახებ* (იხ. პუნქტი 45(ე))

გ145. კომპონენტებში არსებული შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების ცოდნამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს მიანიშნოს შიდა კონტროლის პოტენციური ყოვლისმომცველი ნაკლოვანებების არსებობაზე, თუ ამ ინფორმაციას განიხილავს ნაკლოვანებების შესახებ 45(ზ) პუნქტის შესაბამისად მიწოდებულ ინფორმაციასთან ერთად. გარდა ამისა, თუ გამოვლინდება მოსალოდნელზე მეტი რაოდენობის უზუსტობა (შეუსწორებელი ან შესწორებული), ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ მაღალია უზუსტობების ვერ გამოვლენის რისკი, რის შედეგადაც ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა დაასკვნას, რომ გარკვეულ კომპონენტებთან

დაკავშირებით აუცილებელია დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

*კომპონენტის აუდიტორის საერთო მოსაზრებები ან დასკვნები* (იხ. პუნქტი 45(ლ)

გ146. კომპონენტის აუდიტორისგან მიღებული ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსზე გავლენას ახდენს იმ სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა, რომლის შესრულებაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს. ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები შესაძლოა ეხებოდეს კომპონენტის აუდიტორისგან მისაღები საერთო დასკვნის ფორმას ან სპეციფიკურ ტექსტს იმ აუდიტის სამუშაოს შესახებ, რომელიც შესრულდა ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა ადგილობრივი კანონმდებლობა ადგენდეს კომპონენტის აუდიტორის მიერ წარსადგენი დასკვნის კონკრეტულ ფორმას (როგორიც არის, მაგალითად, მოსაზრება).

*იმის შეფასება, კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნის ადეკვატურია თუ არა* (იხ. პუნქტი 46(ბ))

გ147. თუ ჯგუფის აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია ჯგუფის აუდიტორის მიზნების ადეკვატური არ არის, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია, მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- შესაძლებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორისგან დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება (მაგალითად დამატებითი განხილვის ან შეხვედრების მოწყობის გზით);
- აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა 47-ე პუნქტის შესაბამისად;
- აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება 48-ე პუნქტის შესაბამისად; ან
- არსებობს თუ არა რაიმე ეჭვები კომპონენტის აუდიტორის კომპეტენციასთან ან შესაძლებლობებთან დაკავშირებით.

*კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა* (იხ. 47-ე პუნქტი)

გ148. გ75 პუნქტში მოცემულია მითითებები ჯგუფის აუდიტორისთვის იმის თაობაზე, როგორ უნდა განსაზღვროს კომპონენტის აუდიტორის ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მისი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მასშტაბი, ჯგუფის აუდიტის

ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით და ასევე სხვა საკითხების (მაგალითად, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების) გათვალისწინებით. ჯგუფის აუდიტორის მიერ 47(გ) პუნქტის შესაბამისად ჩატარებულ მიმოხილვაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს შემდეგმა საკითხებმა, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფის აუდიტორის მუდმივ ჩართულობასთან კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოში:

- კომპონენტის აუდიტორისგან მიღებული ინფორმაცია, მათ შორის, წინამდებარე ასს-ის 45-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაცია; და
- კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას (მაგალითად, 34-ე, 42-ე და 43-ე პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად), ან ჯგუფის გარიგების პარტნიორის მიერ ასს 220 (გადასინჯული) 31-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ149. ქვემოთ განხილულია სხვა ფაქტორები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, მოცემულ გარემოებებში აუცილებელია თუ არა კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარება, ხოლო თუ აუცილებელია, რა მოცულობით:

- რა დონეზე იყო ჩართული კომპონენტის აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებში და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში;
- კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა და მის მიერ გამოვლენილი ფაქტები ან ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი საკითხების შესახებ გამოტანილი დასკვნები;
- კომპონენტის აუდიტორის გარიგების გუნდის გამოცდილი წევრების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრიათ ნაკლებად გამოცდილი წევრების სამუშაოს მიმოხილვაზე; და
- კომპონენტის აუდიტორსა და ჯგუფის აუდიტორზე ვრცელდება თუ არა აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვასთან დაკავშირებული საერთო პოლიტიკა ან პროცედურები.

**შემდგომი მოვლენები** (იხ. 49-50-ე პუნქტები)

გ150. ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს:

- კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს პროცედურების ჩატარება შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით, რაც მას დაეხმარება ისეთი მოვლენების გამოვლენაში, რომლებიც მოხდა კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის თარიღებსა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში;
- პროცედურები ჩაატაროს კომპონენტის აუდიტორის მიერ შემდგომი მოვლენების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების თარიღსა და ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდთან დაკავშირებით.

**მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის შეფასება**

*აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა* (იხ. 51-ე პუნქტი)

გ151. ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი კუმულაციური და უწყვეტი პროცესია. ვინაიდან ჯგუფის აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებს ატარებს, მოპოვებულმა აუდიტის მტკიცებულებებმა შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორი აიძულოს სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა, თუ კი მის ყურადღებას მიიპყრობს იმ ინფორმაციისგან მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინფორმაცია, რომელსაც დაეყრდნო რისკის შეფასება. მაგალითად:

- კომპონენტში გამოვლენილი უზუსტობები შესაძლოა სხვა კომპონენტებთან კავშირში საჭიროებდეს განხილვას; ან
- შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს კომპონენტის ინფორმაციაზე ან თანამშრომლებთან წვდომის შეზღუდვების შესახებ, რაც გამოიწვია გარემოს შეცვლამ (მაგალითად, ომმა, სამოქალაქო არეულობამ ან დაავადების აფეთქებამ).

ასეთ ვითარებაში შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხელახლა შეფასება, ყველა ან ზოგიერთი მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ

ინფორმაციასა და შესაბამის მტკიცებებთან დაკავშირებული რისკების შესწორებული შეფასებების საფუძველზე.

გ152. 51-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეფასება ჯგუფის აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგია და ჯგუფის აუდიტის გეგმა, რომლებიც შემუშავებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, ისევ შესაფერისია თუ არა. ასს 330[88]-ის მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა, არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებების მიუხედავად, ძირითადი პროცედურები უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ, შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს ასევე ზემოაღნიშნული შეფასების განსახორციელებლად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში.

გ153. როდესაც ჯგუფის აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობას და შესაფერისობას აფასებს, მას შეუძლია განიხილოს, გარიგების გუნდი მოქმედებდა თუ არა პროფესიული სკეპტიციზმით, მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, გ17 პუნქტში აღწერილი საკითხები მიუღებლად ხომ არ გამოიწვევს იმას, რომ გარიგების გუნდმა:

- მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს, რომლის მოპოვებაც ადვილია, ისე რომ არ გაითვალისწინოს მათი რელევანტურობა და საიმედოობა;
- მოიპოვოს იმაზე ნაკლებად სარწმუნო მტკიცებულებები, რაც აუცილებელია მოცემულ გარემოებებში; ან
- აუდიტის პროცედურები იმგვარად შეიმუშაოს და ჩაატაროს, რომ ისინი გამიზნულად განკუთვნილი იყოს დამადასტურებელი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ან საწინააღმდეგო აუდიტის მტკიცებულებების გამოსარიცხად.

გ154. ასს 220 (გადასინჯული)[89] მოითხოვს, რომ გარიგების პარტნიორმა, აუდიტის დოკუმენტაციისა და გარიგების გუნდთან ჩატარებული განხილვის შედეგად, აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ან ამ თარიღამდე დაადგინოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად და აუდიტორის დასკვნის შესადგენად. ინფორმაცია,

88. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

89. ასს 220 (გადასინჯული), 32-ე პუნქტი.

რომელიც შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს გამოადგეს კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესაფასებლად, დამოკიდებულია ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებულ კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე და შესაძლოა მოიცავდეს:

- კომპონენტის აუდიტორებისგან 45-ე პუნქტის შესაბამისად მიღებულ ინფორმაციას, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების ზოგად მოსაზრებებს ან დასკვნებს ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით;
- ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას კომპონენტის აუდიტორებისგან მიღებულ სხვა ინფორმაციას, მათ შორის, რომელიც მოითხოვება 32-ე პუნქტით; და
- ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებზე ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის გაწევას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას, მათ შორის, შესაბამის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვას, რომელიც ჯგუფის აუდიტორმა ჩაატარა 47-ე პუნქტის შესაბამისად.

გ155. გარკვეულ გარემოებებში, შესაძლოა თავად საერთო შემაჯამებელმა მემორანდუმმა, სადაც აღწერილია შესრულებული სამუშაო და მათი შედეგები, შექმნას საფუძველი ჯგუფის აუდიტორისთვის, რომლის მიხედვით დაასკვნის, რომ კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისია ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვეს ჯგუფის აუდიტორის მიერ განსაზღვრული და ინფორმირებული სპეციფიკური დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება.

*ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე გავლენის შეფასება* (იხ. 52-ე პუნქტი)

გ156. ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასება შესაძლოა ითვალისწინებდეს იმის განხილვას, კომპონენტის აუდიტორების მიერ შესწორებული და შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ მოწოდებული ინფორმაცია მიანიშნებს თუ არა სისტემური პრობლემის არსებობაზე (მაგალითად, ისეთ ოპერაციებთან დაკავშირებით, რომლებზეც ვრცელდება საერთო სააღრიცხვო პოლიტიკა ან საერთო

კონტროლის პროცედურები), რომელიც გავლენას იქონიებს სხვა კომპონენტებზეც.

**აუდიტორის დასკვნა** (იხ. 53-ე პუნქტი)

გ157. მართალია, კომპონენტის აუდიტორებს შეუძლიათ სამუშაოს შესრულება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის და, როგორც ასეთი, ისინი აგებენ პასუხს თავიანთ აღმოჩენილ ფაქტებზე ან დასკვნებზე, მაგრამ ჯგუფის აუდიტორულ მოსაზრებაზე პასუხისმგებელია ჯგუფის გარიგების პარტნიორის ფირმა.

გ158. როდესაც ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირდება იმის გამო, რომ ჯგუფის აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტების მტკიცებულებების მოპოვება ერთი ან რამდენიმე კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნას დაემატება ნაწილი „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“, სადაც აღწერილი იქნება მიზეზები, რის გამოც შეუძლებელი იყო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.[90] გარკვეულ გარემოებებში შესაძლოა აუცილებელი იყოს აუდიტორის დასკვნაში კომპონენტის აუდიტორის მითითება, რათა ადეკვატურად იყოს ახსნილი მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომწვევი მიზეზები, მაგალითად, როდესაც კომპონენტის აუდიტორს არ შეუძლია კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით მოთხოვნილი სამუშაოს შესრულება ან დასრულება ისეთი გარემოებების გამო, რომელსაც ვერ აკონტროლებს კომპონენტის ხელმძღვანელობა.

**კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან**

*კომუნიკაცია ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან (იხ. პუნქტები 54-ე და 56-ე)*

გ159. ჯგუფის აუდიტი შესაძლოა რთული იყოს ჯგუფში შემავალი სუბიექტებისა და ბიზნესერთეულების რაოდენობისა და მათი საქმიანობის სპეციფიკის გამო. გარდა ამისა, როგორც ახსნილი იყო გ7 პუნქტში, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ჯგუფის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის გარკვეულ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს ერთად განიხილავს, რო-

90. ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტები მე-20 და 24-ე.

გორც კომპონენტს. ამგვარად, ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს კომპონენტებში შესრულებული სამუშაოს კოორდინაციას, მათ შორის, იმ შემთხვევაში, როდესაც ამ სამუშაოში კომპონენტის აუდიტორებიც მონაწილეობენ, ასევე კომპონენტის ხელმძღვანელობის იდენტიფიკაციას (იხ. პუნქტი გ24).

გ160. ასს 240[91] მოიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს თაღლითობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობისთვის, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ თაღლითობაში შესაძლოა ჩარეული იყოს ხელმძღვანელობაც – მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის.

გ161. ჯგუფის ხელმძღვანელობას შესაძლოა დასჭირდეს ზოგიერთი არსებითი დელიკატური ინფორმაციის კონფიდენციალურობის შენარჩუნება. ქვემოთ მოყვანილია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, მაგრამ ცნობილი არ იყოს კომპონენტის ხელმძღვანელობისთვის:

- პოტენციური სასამართლო პროცესი;
- არსებითი საოპერაციო აქტივების გასხვისების გეგმები;
- შემდგომი მოვლენები;
- მნიშვნელოვანი იურიდიული ხელშეკრულებები.

გ162. ჯგუფის ხელმძღვანელობამ შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს აცნობოს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების კანონდარღვევების ან სავარაუდო დარღვევების შესახებ. ასეთი შემთხვევებისთვის გ87 პუნქტში მოცემულია მითითებები ჯგუფის გარიგების პარტნიორისთვის.

*კომუნიკაცია ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან*
(იხ. 57-ე პუნქტი)

გ163. საკითხები, რომლის შესახებაც ჯგუფის აუდიტორი აცნობებს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომელზეც ჯგუფის აუდიტორის ყურადღება მიაპყრეს კომპონენტის აუდიტორებმა და ჯგუფის აუდიტორი ამის ცოდნას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის შესასრულებლად.

91. ასს 240, პუნქტები 41-43-ე.

ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება შესაძლოა სხვადასხვა დროს განხორციელდეს ჯგუფის აუდიტის მიმდინარეობისას. მაგალითად, 57(ა) პუნქტში მითითებული საკითხის ინფორმირება შესაძლოა მას შემდეგ განხორციელდეს, რაც ჯგუფის აუდიტორი განსაზღვრავს კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელ სამუშაოს. მეორე მხრივ, 57(ბ) პუნქტში მითითებული საკითხის ინფორმირება შესაძლებელია აუდიტის დასრულებისას, ხოლო 57(გ) – (დ) პუნქტებში მითითებული საკითხების – მათი წარმოშობისთანავე.

გ164. ასს 260 (გადასინჯული)[92] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს მიაწოდოს ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ. ჯგუფის აუდიტში ამ ინფორმაციიდან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები შეიტყობენ, ჯგუფის აუდიტორმა რომელ კომპონენტებთან დაკავშირებით გადაწყვიტა აუდიტის სამუშაოს შესრულება, მათ შორის, ჯგუფში შემავალ ზოგიერთ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს ერთად განიხილავენ თუ არა, როგორც კომპონენტს, ასევე კომპონენტის აუდიტორების მონაწილეობის დაგეგმილი დონის შესახებ. ამგვარი ინფორმაცია ხელს უწყობს ჯგუფსა და მისი გარემოსთან (იხ. 30-ე პუნქტი) და ისეთ სფეროებთან დაკავშირებული საკითხების (თუ ასეთი არსებობს) განხილვას და ურთიერთგაგების მიღწევას, სადაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს მოსთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

*ინფორმირება შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ* (იხ. 58-ე პუნქტი)

გ165. ჯგუფის აუდიტორს ევალება, ჩატარებული აუდიტის სამუშაოს საფუძველზე დაადგინოს, ერთი ან რამდენიმე გამოვლენილი ნაკლოვანება, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, წარმოადგენს თუ არა მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.[93] ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს, კომპონენტის აუდიტორს მოსთხოვოს ინფორმაცია იმის თაობაზე, კომპონენტში გამოვლენილი ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების

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

93. ასს 265, მე-8 პუნქტი.

ერთობლიობა არის თუ არა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

**დოკუმენტაცია** (იხ. 59-ე პუნქტი)

გ166. სხვა ასს-ები მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნულია, რომ უფრო ნათელი გახდეს ასს 230-ის მოთხოვნების გამოყენება ამ სხვა ასს-ების კონკრეტულ გარემოებებში. ასს 230-ის დანართში ჩამოთვლილია სხვა ასს-ები, რომლებიც მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებსა და მითითებებს.

გ167. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაცია განამტკიცებს ჯგუფის აუდიტორის მიერ 51-ე პუნქტის შესაბამისად განხორციელებულ შეფასებას იმის თაობაზე, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებსაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება. იხილეთ ასევე გ154 პუნქტი.

გ168. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავს:

- ჯგუფის აუდიტორის ფაილში შეტანილ დოკუმენტაციას; და
- განცალკევებულ დოკუმენტაციას, რომელიც შეტანილია შესაბამისი კომპონენტის აუდიტორების ფაილებში, კომპონენტის აუდიტორების მიერ ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის შესრულებული სამუშაოს შესახებ (ე.ი. კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია).

გ169. ჯგუფის აუდიტის დოკუმენტაციის დაკომპლექტებასა და შენახვაზე ვრცელდება ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები ხმსს 1-ის[94] შესაბამისად. ჯგუფის აუდიტორს შეუძლია კომპონენტის აუდიტორებისთვის სპეციალური ინსტრუქციების მიცემა, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტაციის დაკომპლექტებისა და შენახვის წესებს.

*კომპონენტების განსაზღვრისთვის ჯგუფის აუდიტორის მიერ გამოყენებული საფუძველი* (იხ. პუნქტი 59(ბ)

გ170. ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტების განსაზღვრისთვის გამოყენებული საფუძვლის დოკუმენტირება შესაძლებელია სხვადასხვა

94. ხმსს 1, პუნქტები 31(ვ) და გ83–გ85.

გზით, მათ შორის, იმ დოკუმენტაციის, რომელიც დაკავშირებულია 22-ე, 23-ე და 57(ა) პუნქტების მოთხოვნების შესრულებასთან.

გ171. ხმსს 1[95] მოიცავს მითითებებს ისეთ საკითხებზე, რომელსაც შესაძლოა ითვალისწინებდეს ფირმის პოლიტიკა ან პროცედურები გარიგების გუნდის წევრების კომპეტენციასა და შესაძლებლობებთან დაკავშირებით. ამგვარ პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა აღწერილი იყოს ან მოცემული იყოს მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა მოხდეს გარიგების გუნდის, მათ შორის, კომპონენტის აუდიტორების კომპეტენციისა და შესაძლებლობების განსაზღვრის პროცესის დოკუმენტირება. მაგალითად, კომპონენტის აუდიტორისგან 24-ე პუნქტის შესაბამისად მოპოვებული დასტური შესაძლოა მოიცავდეს ინფორმაციას შესაბამის დარგში კომპონენტის აუდიტორის მუშაობის გამოცდილების შესახებ. ჯგუფის აუდიტორმა შესაძლოა მოითხოვოს ასევე იმის დადასტურებაც, რომ კომპონენტის აუდიტორს აქვს საკმარისი დრო დავალებული აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად.

*კომპონენტების აუდიტორების ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დოკუმენტაცია* (იხ. პუნქტი 59(ვ))

გ172. როგორც აღწერილი გ75 პუნქტში, ჯგუფის აუდიტში ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და მიმოხილვის მიდგომას განსაზღვრავს ჯგუფის აუდიტორი კონკრეტული გარიგების ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით და, როგორც წესი, მოიცავს ჯგუფის აუდიტორის ფირმის პოლიტიკას ან პროცედურებს და ასევე ჯგუფის აუდიტისთვის სპეციფიკურ საპასუხო ზომებს. ამგვარ პოლიტიკაში ან პროცედურებში შესაძლოა ასევე აღწერილი იყოს ან მოცემული იყოს მითითებები იმ დოკუმენტაციის შესახებ, რომელიც ეხება ჯგუფის აუდიტორის მიერ გარიგების გუნდისთვის გაწეულ ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას.

გ173. ასს 300[96] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელშიც აისახება გარიგების გუნდის წევრებზე განსახორციელებელი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის დაგეგმილი ხასიათი, ვადები და მასშტაბი.

95. ხმსს 1, პუნქტი გ96.

96. ასს 300, მე-9 პუნქტი.

როდესაც ჯგუფის აუდიტში კომპონენტის აუდიტორები მონაწილეობენ, ხშირად გეგმაში ამ საკითხების მოცულობა სხვადასხვა კომპონენტისთვის სხვადასხვანაირი იქნება, რაც იმას ნიშნავს, რომ კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათზე, ვადებსა და მასშტაბზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გ51 პუნქტში აღწერილი საკითხები.

გ174. ჯგუფის აუდიტორის დოკუმენტაცია, რომელიც ეხება კომპონენტის აუდიტორების ხელმძღვანელობასა და ზედამხედველობას და მათი სამუშაოს მიმოხილვას, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად:

- კომპონენტის აუდიტორებთან მოთხოვნილ კომუნიკაციას, მათ შორის, წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნის შესაბამისად გამოცემულ ინსტრუქციებს და დასტურის წერილებს;
- იმ საფუძვლის დასაბუთებას, რომლის მიხედვითაც შეირჩა კომპონენტის აუდიტორების ობიექტები ადგილზე მისვლისთვის, შეხვედრებზე დამსწრები პირები და განსახილველი საკითხების ხასიათი;
- კომპონენტის აუდიტორებთან ან კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან გამართულ შეხვედრებზე განხილულ საკითხებს;
- იმ საფუძვლის დასაბუთებას, რომლის მიხედვითაც ჯგუფის აუდიტორის გადაწყვეტილებით შეირჩა მიმოხილვისთვის კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია;
- კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოში დაგეგმილი მონაწილეობის ხასიათსა და მასშტაბში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილების მიზეზებს (მაგალითად, უფრო გამოცდილი გარიგების გუნდის წევრების დანიშვნა აუდიტის ისეთ სფეროებზე, რომლებიც თავდაპირველად დაგეგმილთან შედარებით უფრო რთული ან სუბიექტური აღმოჩნდა).

გ175. 47-ე პუნქტის თანახმად, ჯგუფის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა და რა მოცულობით არის საჭირო ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორის დამატებითი აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა. ჯგუფის აუდიტორის ამ გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებული მითითებები მოცემულია გ148-გ149 პუნქტებში.

გ176. როგორც წესი, აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში შეტანილი იყოს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაცია. თუმცა, ჯგუფის აუდიტორს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში

შეიტანს მოკლე ინფორმაციას ზოგიერთი კომპონენტის აუდიტის დოკუმენტაციიდან, ან პირდაპირ გადმოიტანს ზოგიერთ ინფორმაციას, ან შეინახავს დოკუმენტაციის ასლებს, ამა თუ იმ კონკრეტული საკითხის აღწერის გასამყარებლად, რომლის შესახებ მას აცნობა კომპონენტის აუდიტორმა, მათ შორის, იმ საკითხების, რომლის ინფორმირება მოითხოვება წინამდებარე ასს-ით. კომპონენტის აუდიტორის ამგვარი დოკუმენტაციის მაგალითებია:

- კომპონენტის აუდიტორის მიერ განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი განსჯის ჩამონათვალი/აღწერა ან მათი რეზიუმე და განსჯის შედეგად გამოტანილი დასკვნები, რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის;
- საკითხები, რომლის შესახებ ინფორმირება შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ჯგუფის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის; ან
- საკითხები, რომლებიც ჯგუფის აუდიტორმა შეიძლება აუდიტის ძირითად საკითხებად მიიჩნიოს და უნდა აისახოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტორის დასკვნაში.

გ177. როდესაც კანონმდებლობით მოითხოვება, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს კომპონენტის აუდიტორის გარკვეული დოკუმენტაციის ჩართვა ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში, მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანოს მოთხოვნის შესასრულებლად, რომელიც ეხება კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის მიმოხილვას.

გ178. ფირმის ხარისხის მართვის სისტემის შესაბამისად დადგენილი ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები, ან ფირმის ან ქსელის მიერ გამოყოფილი რესურსები შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორს დაეხმაროს კომპონენტის აუდიტორებზე განხორციელებული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის შესახებ დოკუმენტაციის შექმნაში. მაგალითად, ჯგუფის აუდიტორსა და კომპონენტის აუდიტორებს შორის კომუნიკაციის გასაადვილებლად შესაძლებელია ელექტრონული აუდიტის ინსტრუმენტის გამოყენება. აუდიტის ელექტრონული ინსტრუმენტის გამოყენება ასევე შესაძლებელია აუდიტის დოკუმენტაციისთვისაც, მათ შორის, ინფორმაციის მისაწოდებლად მიმომხილველის (მიმომხილველების) და დოკუმენტაციის მიმოხილვის თარიღ(ებ)ისა და მოცულობის შესახებ.

*დამატებითი მოსაზრებები ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომა შეზღუდულია* (იხ. 59-ე პუნქტი)

გ179. გარკვეულ გარემოებებში, ჯგუფის აუდიტისთვის აუდიტის დოკუმენტაციის შექმნასთან შესაძლოა გარკვეული დამატებითი სირთულეები ან პრობლემები იყოს დაკავშირებული. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს მაგალითად, როდესაც კანონმდებლობა კომპონენტის აუდიტორს უკრძალავს დოკუმენტაციის გაგზავნას თავისი იურისდიქციის ფარგლებს გარეთ, ან როდესაც ომი, სამოქალაქო არეულობა ან დაავადების აფეთქება ზღუდავს შესაბამისი კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომას.

გ180. შესაძლოა ჯგუფის აუდიტორმა ამგვარი შეზღუდვების გადალახვა შეძლოს მაგალითად, შემდეგი ზომების გატარებით:

- კომპონენტის აუდიტორთან ადგილზე მისვლით ან შეხვედრის მოწყობით სხვა ადგილას, კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩასატარებლად;
- აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის მიმოხილვის ჩატარებით დისტანციურად, ტექნოლოგიების გამოყენებით, როდესაც ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით;
- კომპონენტის აუდიტორისთვის მემორანდუმის მომზადებისა და მიწოდების მოთხოვნით, რომელშიც ასახული იქნება შესაბამისი ინფორმაცია და, აუცილებლობის შემთხვევაში, კომპონენტის აუდიტორთან განხილვის ორგანიზებით, მემორანდუმის შინაარსის განსახილველად; ან
- კომპონენტის აუდიტორთან ერთად ჩატარებული პროცედურების, მოპოვებული მტკიცებულებებისა და კომპონენტის აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების განხილვით.

პროფესიული განსჯის საგანია გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, ზემოთ აღწერილი ერთი ან რამდენიმე ქმედება საკმარისი იქნება თუ არა არსებული შეზღუდვების გადასალახად ჯგუფის აუდიტის ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით.

გ181. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შეზღუდულია კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციასთან წვდომა, მაინც აუცილებელია, რომ ჯგუფის აუდიტორის დოკუმენტაცია შეესაბამებოდეს ასს-ების მოთხოვნებს, მათ შორის, იმ მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება ჯგუფის აუდიტორის მიერ კომპონენტის აუდიტორებისთვის გაწე-

ული ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის ამსახველ დოკუმენტაციას. ასეთ ვითარებაში ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა გამოადგეს გ148–გ149 პუნქტებში მოცემული მითითებები, როდესაც ადგენს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვის მასშტაბს. გ176 და გ177 პუნქტებში მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ამა თუ იმ კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციის ჩართვა ჯგუფის აუდიტორის აუდიტის ფაილში.

გ182. თუ ჯგუფის აუდიტორი ვერ შეძლებს კომპონენტის აუდიტორის აუდიტის დოკუმენტაციაზე წვდომასთან დაკავშირებული შეზღუდვების გადალახვას, ჯგუფის აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს იმის განხილვა, არსებობს თუ არა აუდიტის მასშტაბის ისეთი შეზღუდვა, რომლის გამო აუცილებელი იქნება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული მოსაზრების მოდიფიცირება. იხ. გ45 პუნქტი.

**1-ელი დანართი:**
(იხ. პუნქტი გ45)

**დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუში ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც ჯგუფის გარიგების გუნდს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება**

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის იმ სუბიექტის ჯგუფის აუდიტი, რომელსაც ჰყავს შვილობილი საწარმოები (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) გამოიყენება);
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- ჯგუფის აუდიტორს არ შეუძლია წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მნიშვნელოვანი კომპონენტის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებულია 15 მლნ დოლარის ღირებულებით, მთლიანობაში ანგარიშგებაში კი ასახულია 60 მლნ დოლარის ღირებულების აქტივები), რადგან ჯგუფის აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი არ იყო ბუღალტრული ჩანაწერები, კომპონენტის ხელმძღვანელობასთან ან აუდიტორთან კონტაქტის დამყარება;
- ჯგუფის აუდიტორი გაეცნო 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის კომპონენტის აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, მის შესახებ გაცემულ აუდიტორის დასკვნასთან ერთად და განიხილა ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ჯგუფის ხელმძღვანელობასთან ინახება;

- ჯგუფის გარიგების პარტნიორის აზრით, ამ შემთხვევაში, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის;[97]
- ზესსს-ის კოდექსი მოიცავს ყველა სათანადო ეთიკურ მოთხოვნას, რომელიც ამ აუდიტის შესაფერისია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაუწყვეტია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;[98]
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული პირობითი მოსაზრება გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

97. თუ ჯგუფის გარიგების პარტნიორის შეფასებით, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც, ჯგუფის გარიგების პარტნიორმა უარი უნდა განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.

98. ასს 701 – *„აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“*.

# დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

## დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე [99]

### პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი საარღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC ჯგუფის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

### პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC კომპანიის ინვესტიცია XYZ კომპანიაში, რომელიც წარმოადგენს მოცემული წლის განმავლობაში შეძენილ უცხოურ მეკავშირე კომპანიას და აღირიცხება წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია $15 მლნ ღირებულებით, ხოლო ABC კომპანიის კუთნილი წილი $1 მლნ XYZ კომპანიის წმინდა შემოსავალში ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დასრულებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ჩვენ ვერ შევძელით 20X1 წლის

99. ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან ჩვენთვის ხელმისაწვდომი არ გახადეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაცია და უარი გვითხრეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასთან და აუდიტორებთან დაკავშირებაზე. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა აღნიშნული თანხების რამენაირად კორექტირება.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის* (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსს-ის კოდექსი) შესაბამისად. გარდა ამისა, შევასრულეთ ბესსს-ის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

**სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]**

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული)[100] მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის გოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.*]

**ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე [101]**

---

100. ასს 720 (გადასინჯული) – „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით*“.

101. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული))*[102] *შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში. მხოლოდ ამოღებული იქნება ბოლო ორი აბზაცი, რომლებიც გამოიყენება საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტების აუდიტორის დასკვნაში.*]

**დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში*]

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

102. ასს 700 (გადასინჯული) – *„მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.*

## მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ88)

### ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა.

1. ამ დანართში განხილულია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს შიდა კონტროლის სისტემის შესასწავლად ჯგუფის გარემოს კონტექსტში. ამასთან, უფრო განვრცობილია მასალა იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[103] ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით. ეს მაგალითები შესაძლოა შესაფერისი არ იყოს ჯგუფის აუდიტის ყველა გარიგებისთვის და არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი.

### კონტროლის გარემო

2. ჯგუფის აუდიტორმა კონტროლის გარემოს გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

   - ჯგუფის მართვის სტრუქტურა და ხელმძღვანელობის ფუნქციები ჯგუფის მასშტაბით, ასევე ჯგუფის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ზედამხედველობაზე, მათ შორის, შეთანხმებები, რომლებიც ეხება უფლებამოსილი და პასუხისმგებელი პირების დანიშვნას ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობაში;
   - როგორ არის სტრუქტურირებული და ორგანიზებული ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის ზედამხედველობის პროცესი, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები;
   - როგორ ხდება ეთიკისა და ქცევის სტანდარტების ინფორმირება და პრაქტიკაში რეალიზება ჯგუფის მასშტაბით (მაგალითად, ჯგუფის დონის პროგრამები, როგორიც არის ქცევის კოდექსი და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები);
   - პოლიტიკისა და პროცედურების ერთგვაროვნება ჯგუფის მასშტაბით, მათ შორის, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების სახელმძღვანელო.

### ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი

3. ჯგუფის აუდიტორის მიერ ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესის შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი რისკის შეფასების პროცესი, რომელიც წარმოადგენს იმ ბიზნესრისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის გამოვლენის, გაანალიზებისა და მართვის პროცესს, რომლებმაც

103. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი.

ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლოა არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს. გარდა ამისა, შესაძლოა მოიცავდეს იმის გარკვევასაც, როგორ არის ორგანიზებული ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი და ამ პროცესში როგორ არიან ჩართული ჯგუფში შემავალი სუბიექტები და ბიზნესერთეულები.

### შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესი

4. ჯგუფის აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიც არის, მაგალითად კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი, მათ შორის, როგორ ხორციელდება ზემოაღნიშნული მონიტორინგის პროცესი და, შესაბამის შემთხვევაში, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა ჯგუფის მასშტაბით, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის ხასიათი, მისი პასუხისმგებლობები და კონკრეტულად ის საქმიანობები, რომლებიც დაკავშირებულია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების კონტროლის პროცედურების მონიტორინგთან. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)[104] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს, შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბა-მისი პოლიტიკა და პროცედურები რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტურობას, ასევე შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენტურობის დონე და იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს.

### საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

5. ჯგუფის აუდიტორმა ჯგუფის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

- ცენტრალიზაციის დონე ჯგუფის სტ გარემოში და სტ გამოყენებითი პროგრამების, სტ პროცესებისა და სტ ინფრასტრუქტურის ერთგვაროვნება;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ახორციელებს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ოპერაციებისა და ფინანსური შედეგების მონიტორინგს, მათ შორის, რეგულარული ანგარიშების მომზადების პროცედურებს, რაც ჯგუფის ხელმძღვანელობას საშუალებას

104. ასს 610 (გადასინჯული 2019 წელს), *შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება.*

აძლევს, მონიტორინგი განახორციელოს ბიუჯეტების შესრულების მდგომარეობაზე და გაატაროს სათანადო ზომები;

- ჯგუფის დონეზე შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგი, კონტროლი, შეჯერება და ელიმინირება;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისგან მიღებული ფინანსური ინფორმაციის დროულობის მონიტორინგისა და ამ ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის შეფასებისთვის.

კონსოლიდაციის პროცესი

6. ჯგუფის აუდიტორმა კონსოლიდაციის პროცესის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგ საკითხები:

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან დაკავშირებული საკითხები

- რამდენად ესმით ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების იდენტიფიკაციისა და ბუღალტრული აღრიცხვისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრისთვის, ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენის მიზნით ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების იდენტიფიკაციისთვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის მიზნით;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოიყენება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, წინა ფინანსურ წელთან შედარებით მასში შესული ცვლილებები, ასევე ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ან გადასინჯული სტანდარტების შემოღებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

- პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი იმ სუბიექტების ან ბიზნესერთეულებისთვის, რომლებსაც ჯგუფის საანგარიშგებო თარიღისგან განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღები აქვთ.

კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული საკითხები

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესასწავლად და, შესაბამის შემთხვევაში, ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების უზრუნველსაყოფად ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკებში არსებული განსხვავებების გამოსავლენად და, საჭიროებისამებრ, დასაკორექტირებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. ერთგვაროვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა არის ჯგუფის მიერ დადგენილი სპეციფიკური პრინციპები, საფუძვლები, კონვენციები, წესები და პრაქტიკული მეთოდები/ხერხები, რომლებიც ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს და რომლებსაც ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები იყენებენ მსგავსი ოპერაციების ერთნაირად წარსადგენად ანგარიშგებაში. როგორც წესი, ეს პოლიტიკა აღწერილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების სახელმძღვანელოში და ანგარიშგების პაკეტში, რომელიც გამოცემულია ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ.

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ კონსოლიდაციის მიზნებისთვის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების სისრულეს, სისწორეს და დროულ წარდგენას.

- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ჯგუფში შემავალი უცხოური სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაციის გადასაყვანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ვალუტაში.

- როგორ არის ორგანიზებული კონსოლიდაციის შესაფერისი სტ გარემო და პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს კონსოლი-

დაციის პროცესისთვის, მათ შორის, შესაბამისი სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის საჭირო ინფორმაციის ნაკადებს.

- ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ინფორმაციის მოსაპოვებლად შემდგომი მოვლენების შესახებ.

კონსოლიდაციის კორექტირებებსა და რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებული საკითხები

- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია კონსოლიდაციის კორექტირებების აღრიცხვისთვის, მათ შორის, შესაბამისი საბუღალტრო გატარებების მომზადება, ავტორიზაცია და დამუშავება, ასევე კონსოლიდაციის პროცესზე პასუხისმგებელი პერსონალის გამოცდილება;
- კონსოლიდაციის კორექტირებები, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით;
- იმ მოვლენებისა და ოპერაციების კომერციული არსი, რომლებიც იწვევს კონსოლიდაციის კორექტირებებს;
- ჯგუფში შემავალ სუბიექტებს ან ბიზნესერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციების სიხშირე, ხასიათი და მოცულობა;
- შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და არარეალიზებული მოგების, ასევე შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ელიმინირების პროცედურები;
- შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრისთვის გამოყენებული ეტაპები, გუდვილის ამორტიზაციის (შესაბამის შემთხვევაში) და გუდვილის გაუფასურების ტესტირების პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად;
- ძირითად მესაკუთრესთან ან უმცირესობის წილის მფლობელებთან დადებული შეთანხმებები, რომელიც ეხება ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ მიღებულ ზარალს (მაგალითად, უმცირესობის წილის ვალდებულება ამგვარი ზარალის ანაზღაურებასთან მიმართებით).

## მაკონტროლებელი საქმიანობა

7. ჯგუფის აუდიტორმა მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის გაცნობისას შესაძლოა შეისწავლოს, მაგალითად, შემდეგი საკითხები:

- ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ერთგვაროვნება და სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მთელი ჯგუფის ან მისი ნაწილისთვის;
- მთელ ჯგუფში ან მის გარკვეულ ნაწილში მოქმედი კონტროლის იმ პროცედურების დიზაინის ერთგვაროვნების ხარისხი, რომლებიც განკუთვნილია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე;
- რამდენად თანამიმდევრულად არის დანერგილი ერთნაირი დიზაინის მქონე კონტროლის პროცედურები მთელ ჯგუფში ან მის ნაწილში.

## მე-3 დანართი

### ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებსაც შეუძლია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი მოვლენების (მათ შორის, ოპერაციების) და პირობების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან, მათ შორის, კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე. თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით მოყვანილი მაგალითები ფართო სპექტრის მოვლენებსა და პირობებს მოიცავს; თუმცა, ყველა ეს მოვლენა და პირობა შესაფერისი არ იქნება ჯგუფის აუდიტის ყველა გარიგებისთვის და არც მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი და ამომწურავი. მოვლენები და პირობები კატეგორიებად დაყოფილია იმგვარი თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით, რომლებიც შესაძლოა ყველაზე დიდი გავლენის მქონე იყოს კონკრეტულ გარემოებებში. მნიშვნელოვანია, რომ თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის არსებული ურთიერთკავშირების გამო, მოვლენებისა და პირობების კონკრეტულ მაგალითზე, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სხვა თანდაყოლილი რისკსფაქტორებიც, სხვადასხვა ხარისხით. ასევე იხილეთ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-2 დანართი.

| თანდაყოლილი რისკფაქტორი | ისეთი მოვლენების ან პირობების მაგალითები, რომლებსაც არსებითი უზუსტობის რისკების წარმოშობა შეუძლია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში მტკიცების დონეზე |
|---|---|
| სირთულე | • რთული ოპერაციების არსებობა, რომლებიც აღირიცხება ჯგუფში შემავალ რამდენიმე სუბიექტში ან ბიზნესერთეულში;<br>• ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისგან;<br>• სააღრიცხვო შეფასებები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის მოსამზადებლად რთულ პროცესებს იყენებენ ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, როგორიც არის, მაგალითად, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვა; |

| | |
|---|---|
| | • ოპერაციები, რომლებზეც ვრცელდება რამდენიმე იურისდიქციის მაღალი დონის, რთული რეგულირების რეჟიმი, ან ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლებიც მრავალ დარგში საქმიანობენ და ამ დარგებზე რეგულირების განსხვავებული რეჟიმი ვრცელდება. |
| სუბიექტურობა | • განსჯა, რომელიც ეხება იმის განსაზღვრას, ჯგუფში შემავალი რომელი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური ინფორმაცია საჭიროებს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ინტეგრირებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მაგალითად, ჯგუფში არსებობს თუ არა სპეციალური დანიშნულების ან არაკომერციული სუბიექტები და საჭიროა თუ არა მათი ინტეგრაცია.<br>• განსჯა, რომელიც ეხება ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენების სისწორის დადგენას. |
| ცვლილება | • სუბიექტების შეძენის ან გასხვისების, ან რეორგანიზაციების სიხშირე. |
| განუსაზღვრელობა | • ჯგუფში შემავალი სუბიექტები ან ბიზნესერთეულები, რომლებიც უცხოურ იურისდიქციებში საქმიანობენ და შესაძლოა ისეთი ფაქტორების ზემოქმედებას განიცდიდნენ, როგორიც არის, მაგალითად სახელმწიფოს მხრიდან მოულოდნელი ჩარევა ისეთ სფეროებში, როგორიც არის ვაჭრობა და ფისკალური პოლიტიკა, ასევე ვალუტისა და დივიდენდების მოძრაობასთან დაკავშირებული შეზღუდვები და ვალუტის კურსების ცვალებადობა. |
| ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან სხვა თაღლითობის რისკფაქტორებით | • დაკავშირებულ მხარეთა უჩვეულო ურთიერთობები და ოპერაციები.<br>• განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღების მქონე სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების |

| | |
|---|---|
| გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რამდენადაც ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე | არსებობა ჯგუფში, რაც შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ოპერაციების შესრულების ვადებით მანიპულირებისთვის.<br>• წინა პერიოდებში გამოვლენილი არაავტორიზებული ან არასრულყოფილი კონსოლიდაციის კორექტირებები.<br>• ჯგუფში აგრესიული საგადასახადო დაგეგმვის გამოყენება, ან ოფშერულ ზონაში მდებარე სუბიექტებთან განხორციელებული მსხვილი ფულადი ოპერაციები.<br>• წინა პერიოდებში გამოვლენილი შიდაჯგუფური ანგარიშების ნაშთები, რომლის დაბალანსება ან შეჯერება არ განხორციელდა კონსოლიდაციისას.<br>• ჯგუფის ფარგლებში განხორციელებული ფულადი სახსრების გადარიცხვის მსხვილი ან უჩვეულო ოპერაციები, კერძოდ, ახლად დაფუძნებულ სუბიექტებში ან ბიზნესერთეულებში, რომლებიც საქმიანობენ მნიშვნელოვანი ან გაზრდილი თაღლითობის რისკის მქონე რეგიონებში. |

ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები იმისა, რომ კონტროლის გარემო, ჯგუფის რისკის შეფასების პროცესი ან ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი ჯგუფის პროცესი შესაძლოა არ იყოს ჯგუფის გარემოებების შესაფერისი, ჯგუფის ხასიათისა და სირთულის გათვალისწინებით და არ ქმნიდეს სათანადო საფუძველს ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის:

- კორპორაციული მართვის არადამაკმაყოფილებელი სტრუქტურები, მათ შორის, გადაწყვეტილებების მიღების პროცესები, რომლებიც არ არის გამჭვირვალე;
- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების არარსებობა ან არაეფექტურობა, მათ შორის, არაადეკვატურობა ჯგუფის მმართველობითი ინფორმაციის, რომელიც ეხება ოპერაციების და ჯგუფში შემავალი სუბიექტების ან ბიზნესერთეულების ფინანსური შედეგების მონიტორინგს.

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

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

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

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

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

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

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

978-1-60815-543-9

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-507-1

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

# სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™