

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 330

აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის

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

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 330-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები	5
აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	6-23
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	24
აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	25-27
დოკუმენტაცია	28-30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები	გ1-გ3
აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	გ4-გ58
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	გ59
აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	გ60-გ62
დოკუმენტაცია	გ63

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 330 „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“- უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“- ერთად.

შესავალი

ასს 330-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹ შესაბამისად დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) *ძირითადი პროცედურა* – აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:
 - (i) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტირება; და
 - (ii) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან;
 - ბ) *კონტროლის ტესტი* - აუდიტის პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

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

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების დონისძიებები

5. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის დონის-ძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

აუდიტის პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

6. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. (იხ. პუნქტები გ4-გ8, გ42-გ52)
7. დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისას, აუდიტორმა:
 - ა) ოპერაციების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისთვის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთის, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის უნდა განიხილოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება, მათ შორის:
 - (i) უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე, რომელიც გამოწვეულია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და
 - (ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს არსებითი უზუსტობის რისკზე (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას); და (იხ. პუნქტები გ9-გ18)
 - ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება. (იხ. პუნქტი გ19)

კონტროლის ტესტები

8. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:
- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას); ან
 - ბ) მართლ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ20-გ24)
9. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პუნქტი 25)

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

10. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:
- ა) კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვებთან ერთად, უნდა ჩაატაროს სხვა აუდიტის პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:
 - (i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და
 - (iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პუნქტები გ26-გ30)
 - ბ) უნდა განსაზღვროს, თუ ეს აქამდე უკვე არ გაუკეთებია, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები) და თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტური მუშაობის განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ32)

კონტროლის ტესტების ვადები

11. აუდიტორმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს დროის გარკვეული მომენტისათვის, ან პერიოდისთვის, რომლის განმავლობაშიც ის აპირებს ამ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, მე-12 და მე-15 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, რათა შეიქმნას სათანადო ბაზა კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად. (იხ. პუნქტი გ33)

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება

12. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში კრებს აუდიტის მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მან:
- ა) აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და
 - ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ33-გ35)

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება

13. როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან ადგენს დროის იმ ინტერვალს, რომელიც შესაძლოა დატოვოს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირებამდე, აუდიტორი იხილავს შემდეგ ფაქტორებს:
- ა) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სუბიექტში დანერგილ შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;
 - ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმომობილ რისკებს, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები მანუალურია თუ ავტომატიზებული;
 - გ) საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობას;
 - დ) კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას და როგორ იყენებს მას სუბიექტი, მათ შორის კონტროლის მოცემული პროცედურის გამოყენებაში არსებული გადახრების ხასიათსა და სიხშირეს, ასევე

ადგილი ჰქონდა თუ არა პერსონალში იმგვარ ცვლილებებს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს კონტროლის პროცედურის გამოყენებაზე;

- ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;
- ვ) არსებითი უზუსტობების რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პუნქტი გ36)

14. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც რელევანტურია და საიმედო ეს აუდიტის მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან ინსპექტირების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:

- ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების მიზანშეწონილობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ტესტი აღნიშნული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე მიმდინარე აუდიტშიც. (იხ. პუნქტი გ37)
- ბ) თუ კონტროლის პროცედურები არ შეცვლილა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე ერთხელ მაინც ყოველ მესამე აუდიტში, ხოლო ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის ტესტირება - ყოველ აუდიტში, რათა თავიდან აიცილოს იმის შესაძლებლობა, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩაატარებს ყველა კონტროლის პროცედურის ტესტირებას, რომელზეც დაყრდნობას აპირებს და მომდევნო ორ პერიოდში არ ჩაატარებს. (იხ. პუნქტები გ38-გ40)

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

15. თუ აუდიტორი აპირებს კონტროლის ისეთ პროცედურებზე დაყრდნობას, რომლებიც რომელიმე რისკს უკავშირდება და დაადგენს, რომ

ეს რისკი მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდში.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება

16. როდესაც აფასებს კონტროლის ისეთი პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გვიჩვენებს თუ არა ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმას, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლი ეფექტურია. (იხ. პუნქტი გ41)
17. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სპეციალური გამოკითხვები ამ საკითხებსა და მათ პოტენციურ შედეგებში გასარკვევად და განსაზღვროს: (იხ. პუნქტი გ42)
 - ა) ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჩატარებული კონტროლის ტესტები, ამ კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად;
 - ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან
 - გ) საჭიროა თუ არა ძირითადი პროცედურების ჩატარება არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით.

ძირითადი პროცედურები

18. იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის. (იხ. პუნქტები გ43-გ49)
19. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტები გ50-გ53)

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები

20. აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტის პროცედურები:
 - ა) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შედარება ან შეჯერება შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერთან; მათ შორის, ახსნა-

განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ის მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან; და

- ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პუნქტი გ54)

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები

- 21. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვანი რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტის პროცედურებმა უნდა მოიცვას ელემენტების ტესტირება. (იხ. პუნქტი გ55)

ძირითადი პროცედურების ჩატარების დრო

- 22. თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს (შუალედურ პერიოდში) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდისთვის უნდა ჩაატაროს:

- ა) ძირითადი პროცედურები, შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ კონტროლის ტესტებთან ერთად; ან
- ბ) მარტო ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური პერიოდის აუდიტის დასკვნების გასავრცელებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე. (იხ. პუნქტები გ56-გ59)

- 23. თუ შუალედურ პერიოდში გამოვლინდება ისეთი უზუსტობები, რომელთა არსებობასაც არ მოელოდა აუდიტორი, როდესაც აფასებდა არსებითი უზუსტობის რისკებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი რისკის შეფასებისა და დარჩენილი პერიოდისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა. (იხ. პუნქტი გ60)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა

- 24. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძ-

ვლებთან. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ ასახავდეს:

- ფინანსური ინფორმაციის სათანადო კლასიფიკაციასა და აღწერილობას და შესაბამის ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს; და
- შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმატი, სტრუქტურა და შინაარსი. (იხ. პუნქტი გ61)

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

25. სანამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, შესაფერისი რჩება თუ არა კვლავ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ62-გ63)
26. აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტის მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პუნქტი გ64)
27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები რომელიმე რელევანტური მტკიცების შესახებ, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:²
 - ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და
- გ) აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს აშკარად არ ჩანს. (იხ. პუნქტი გ6)
29. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენებას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ წინა აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურებისადმი ნდობის საკითხთან დაკავშირებით.
30. აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია თანხვდება ან შეესაბამება შესაფერის საბუღალტრო ჩანაწერებს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ1. საერთო ხასიათის ღონისძიებები, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის, შეიძლება მოიცავდეს:
- გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე;
 - შედარებით გამოცდილი პერსონალის ან სპეციალური კვალიფიკაციის პერსონალის შეყვანას გუნდში ან ექსპერტების სამუშაოს გამოყენებას;
 - გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს მართვისა და ზედამხედველობის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის ცვლილებებს და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვას;
 - ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების შერჩევისას - მეტი დამატებითი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას;
 - ცვლილებების შეტანას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში, როგორც მოითხოვება ასს 300-ით, ან დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებში, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება მოიცავდეს:

- აუდიტორის მიერ სამუშაო არსებითობის განსაზღვრას ასს 320-ის შესაბამისად;
 - აუდიტორის გეგმებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების ჩატარებაზე და იმ აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობას, რომლებიც აუცილებელია კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობის აუდიტორის განზრახვის გასამყარებლად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ნაკლოვანებები გამოვლენილია შიდა კონტროლის გარემოში ან სუბიექტის მონიტორინგის ღონისძიებებში;
 - ძირითადი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. მაგალითად, როდესაც აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკი შეფასებული აქვს, როგორც მაღალი, ძირითადი პროცედურების ჩატარება შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის ან მის მახლობელ პერიოდში.
- გ2. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე და, მაშასადამე, აუდიტორის რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებებზე, გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა კონტროლის გარემოს შესახებ. ეფექტური, ქმედითი კონტროლის გარემო აუდიტორს საშუალებას მისცემს უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლს და სუბიექტში შექმნილი აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობას. მაგალითად, აუდიტორს საშუალება მიეცემა, ზოგიერთი აუდიტის პროცედურა ჩაატაროს შუალედურ პერიოდში და არა პერიოდის ბოლოს. თუმცა, თუ კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებები ახასიათებს, ამას საპირისპირო შედეგი მოჰყვება; მაგალითად, არაეფექტური კონტროლის გარემოს საპასუხოდ, აუდიტორმა შეიძლება:
- უფრო მეტი აუდიტის პროცედურა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში;
 - უფრო დეტალური აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან;
 - გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.
- გ3. მაშასადამე, ამგვარ განხილვას მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის გენერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდგომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირითადი

თადი პროცედურებიც ერთობლივად გამოიყენება (კომბინირებული მიდგომა).

აუდიტის პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

დამატებითი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ4. აუდიტორის მიერ კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს, რის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის აუდიტორულ მიდგომას დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ:

- ა) მხოლოდ კონტროლის ტესტების ჩატარებით შეუძლია ეფექტური რეაგირება ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე;
- ბ) რომელიმე კონკრეტული მტკიცებისათვის შესაფერისი იქნება მარტო ძირითადი პროცედურების ჩატარება და, მაშასადამე, აუდიტორი გამორიცხავს კონტროლის პროცედურების გავლენას არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორს არ გამოუვლენია ისეთი რისკი, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და, მაშასადამე, არ მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება. ამგვარად, აუდიტორს უფლება აქვს, არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის; ან
- გ) ეფექტური იქნება კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, ანუ ერთობლივად ჩაატარებს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.

აუდიტორს არ ევალება დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება, როდესაც შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მისაღებ დაბალ დონეზე ნაკლებია. თუმცა, რა მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს აუდიტორმა და რა დონისაც არ უნდა იყოს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ის მაინც გეგმავს და ატარებს ძირითად პროცედურებს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისათვის, როგორც ამას მოითხოვს მე-18 პუნქტი.

- გ5. დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი ეხება ამ პროცედურების მიზანს (ე.ი. კონტროლის ტესტია თუ ძირითადი პროცედურა) და მის ტიპს (ანუ რომელი პროცედურაა: ინსპექტირება, დაკვირვება, გამოკითხვა, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულებული პროცედურა თუ ანალიზური პროცედურა). გარკვეული აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. ძირითადი პროცედურების ხასიათს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.
- გ6. ვადები ეხება აუდიტის პროცედურების ჩატარების თარიღს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტის პროცედურები.
- გ7. აუდიტის პროცედურების მოცულობა გულისხმობს ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების რაოდენობას, მაგალითად შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ან კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვების რაოდენობა.
- გ8. დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას კონკრეტული მტკიცების დონეზე, გამჭვირვალე კავშირი მყარდება აუდიტორის დამატებით ძირითად პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის.

პროცედურები კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პუნქტი7(ა))

ხასიათი

- გ9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ცალკეული მტკიცების დონეზე განსაზღვროს თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასებების საფუძველზე. აუდიტორი თანდაყოლილ რისკს აფასებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებით და ამ დროს ითვალისწინებს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკვაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ რელევანტური მტკიცებების მიდრეკილებაზე.³ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკები, მათ შორის შეფასებული რისკების გამომწვევი მიზეზები შეიძლება გავლენას ახდენდეს, როგორც ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ტიპზე, ასევე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად, როდესაც შეფასებული რისკი მაღალია, აუდიტორს შეუძლია ხელშეკრულების

3. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს). 31-ე და 34-ე პუნქტები.

პირობების დადასტურება კონტრაქტთან, ამ დოკუმენტის ინსპექტირებასთან ერთად. შემდეგ, გარკვეული აუდიტის პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. მაგალითად, ამონაგებთან დაკავშირებით, კონტროლის ტესტები შესაძლოა ყველაზე მეტად მიესადაგებოდეს სისრულის მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკს, ხოლო წარმოშობის მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკს კი უფრო მეტად შეესაბამება ძირითადი პროცედურები.

გ10. ფაქტორები, რომლებმაც განაპირობა რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტორს გამოადგება აუდიტის პროცედურების ხასიათის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ აუდიტორი რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის კონკრეტული მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად, მიიჩნევს, რომ შედარებით დაბალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურებით. მეორე მხრივ, თუ დაბალია აუდიტორის მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი იმის გამო, რომ იგი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას და ძირითადი პროცედურების დაგეგმვას აპირებს რისკის ამ დაბალ შეფასებაზე დაყრდნობით, მაშინ იგი ამ კონტროლის პროცედურებზე ატარებს კონტროლის ტესტებს, 8(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც საქმე ეხება ისეთი კატეგორიის ოპერაციებს, რომლებიც, გონივრულობის ფარგლებში, ერთგვაროვანია, არ არის რთული მახასიათებლების მქონე, მათი დამუშავება შაბლონური წესით ხდება და კონტროლდება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ.

ვადები

გ11. აუდიტორს უფლება აქვს, კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს შუალედურ თარიღში (საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე), ან პერიოდის ბოლოს. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობების რისკი, მით მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი უფრო ეფექტურად მიიჩნევს ძირითადი პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ვიდრე წინა თარიღებში, ან აუდიტის პროცედურებს ჩაატარებს წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა შეუძლებელია (მაგალითად, აუდიტის პროცედურების ჩატარება შერჩეულ ადგილებზე, წინასწარი შეტყობინების გარეშე). ამგვარი მიდგომის გამოყენება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის. მაგალითად,

თუ აუდიტორი გამოავლენს წინასწარგამიზნული უზუსტობის ან მანიპულაციის რისკს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეფექტური არ იქნება შუალედური თარიღისთვის ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე.

- გ12. მეორე მხრივ, აუდიტის პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მნიშვნელოვანი პრობლემების გამოვლენაში აუდიტის ადრეულ ეტაპზე და, შესაბამისად, გადაჭრას ისინი ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან შეიმუშაოს აუდიტის ჩატარების ეფექტური მიდგომა ამ პრობლემებთან მიმართებით.
- გ13. გარდა ამისა, გარკვეული აუდიტის პროცედურების ჩატარება მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის შემდეგ არის შესაძლებელი, მაგალითად:
- ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შეჯერება, ან შესაბამისობაში მოყვანა შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერთან, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან;
 - ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება; და
 - პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია იმის რისკზე რეაგირებისათვის, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სუბიექტს შეიძლება დადებული ჰქონდეს ფიქტიური გაყიდვების ხელშეკრულებები, ან შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ფიქტიური ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დამთავრებული არ იყო პერიოდის ბოლოს.
- გ14. აუდიტორის მსჯელობასა და გადაწყვეტილებაზე, როდის ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორებიც:
- კონტროლის გარემო;
 - როდის იქნება აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაფერისი ინფორმაცია (მაგალითად, ელექტრონული ფაილები შესაძლოა შემდგომში წაიშალოს, ან პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი უნდა დააკვირდეს, შესაძლოა მხოლოდ დროის გარკვეულ პერიოდში ტარდებოდეს);
 - რისკის ხასიათი (მაგალითად, თუ არსებობს რისკი იმისა, რომ ამონაგების თანხები გაბერილია, რათა შემოსავლების პროგნოზირებული თანხები შემდეგ დაკმაყოფილდეს ყალბი გაყიდვების ხელშეკრულებების შექმნით, აუდიტორმა შესაძლოა მოი-

სურვოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ხელშეკრულებების შემოწმება);

- ის პერიოდი ან თარიღი, რომელსაც ესა თუ ის აუდიტის მტკიცებულება ეხება;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დრო, განსაკუთრებით იმ ახსნა-განმარტებების, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული თანხების უფრო დეტალურ განმარტებას.

მოცულობა

გ15. აუდიტის პროცედურების მოცულობას განსაზღვრავს აუდიტორი, თავისი შეხედულებისამებრ, არსებითობის, შეფასებული რისკისა და რწმუნების იმ დონის გათვალისწინებით, რომლის მიღწევასაც აუდიტორი გეგმავს. როდესაც რომელიმე ერთი მიზნის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ სხვადასხვა ტიპის პროცედურების კომბინაციით, თითოეული პროცედურის მოცულობა იზოლირებულად განიხილება. საზოგადოდ, არსებითი უზუსტობების რისკის ზრდასთან ერთად, იზრდება აუდიტის პროცედურების მოცულობა. მაგალითად, თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, ან ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე. ამასთან, აუდიტის პროცედურების მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ აუდიტის პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.

გ16. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შესაძლოა აუდიტორს უფრო ფართო ტესტირების ჩატარების საშუალება მისცეს ელექტრონულ ოპერაციებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფაილებზე; ეს შეიძლება სასარგებლო იყოს მაშინ, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს ტესტირების მოცულობის შეცვლას, მაგალითად თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება შესაძლებელია ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, ოპერაციების დასახარისხებლად სპეციფიკური მახასიათებლების (ნიშნების) მიხედვით, ან შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირების ჩასატარებლად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ17. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში, აუდიტორის მსჯელობაზე დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტის სავალდებულო და სხვა სპეციალური მოთხოვნები.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ18. მცირე სიდიდის სუბიექტებში შეიძლება არ იყოს ბევრი ისეთი სახეობის მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომლის დადგენასაც აუდიტორი შეძლებს, ან შეიძლება შეზღუდულად იყოს დოკუმენტირებული კონტროლის პროცედურების არსებობა ან მათი მუშაობა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს აუდიტორისათვის ისეთი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითადი პროცედურებით იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, კონტროლის პროცედურების ან სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების არარსებობის გამო, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს მცირე საწარმოში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

რისკის მაღალი შეფასებები (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ19. როდესაც აუდიტორი უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს კრებს რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორი ზრდის მტკიცებულებების რაოდენობას, ან უფრო რელევანტურ ან საიმედო მტკიცებულებებს მოიპოვებს, მაგალითად უფრო მეტ ყურადღებას ამახვილებს მესამე მხარეების მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან დამადასტურებელ მტკიცებულებებს მოიპოვებს რამდენიმე სხვადასხვა დამოუკიდებელი წყაროდან.

კონტროლის ტესტები

კონტროლის ტესტების დაგეგმვა და ჩატარება (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ20. კონტროლის ტესტები მხოლოდ კონტროლის იმ პროცედურებზე ტარდება, რომლებიც, აუდიტორის აზრით, სათანადოდ არის შემუშავებული იმ თვალსაზრისით, რომ ამა თუ იმ რელევანტურ მტკიცებაში თავიდან აიცილოს არსებითი უზუსტობის წარმოშობა, ან გამოავლინოს და შეასწოროს და აუდიტორი გეგმავს ამ კონტროლის პროცედურების ტესტირებას. თუ სუბიექტი აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს არსებითად განსხვავებულ კონტროლის პროცედურებს იყენებდა, აუდიტორი თითოეულ მათგანს ცალ-ცალკე განიხილავს.

გ21. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება სულ სხვა რამეა, ვიდრე აუდიტორის მიერ კონტროლის პრო-

ცედურების დიზაინისა და მათი დანერგვის შესწავლა და შეფასება. თუმცა, ორივე შემთხვევაში, ერთი და იგივე აუდიტის პროცედურები გამოიყენება. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეფექტური იქნება, ჩაატაროს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება და იმავე დროს შეაფასოს მათი დიზაინი და გაიგოს, დანერგილია თუ არა პრაქტიკაში აღნიშნული კონტროლის პროცედურები.

გ22. თუმცა, რისკის შეფასების ზოგიერთი პროცედურა შესაძლოა სპეციალურად გამიზნული არ იყოს როგორც კონტროლის ტესტი. ამიტომ მათ შესაძლოა ვერასდროს უზრუნველყონ აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებით კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე და, შესაბამისად, არ გამოდგეს კონტროლის ტესტად. მაგალითად, აუდიტორმა რისკის შეფასების პროცედურებში შეიძლება ჩართოს:

- ხელმძღვანელობის გამოკითხვები ბიუჯეტების გამოყენების თაობაზე;
- დააკვირდეს საბიუჯეტო და ფაქტობრივი ხარჯების ყოველთვიურ შედარებას, რომელსაც ხელმძღვანელობა ატარებს;
- გაეცნოს ანგარიშებს, რომლებიც ეხება საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების გამოკვლევას.

ზემოაღნიშნული აუდიტის პროცედურები ინფორმაციას იძლევა სუბიექტის ბიუჯეტის შედგენის პოლიტიკაზე და დანერგილია თუ არა იგი პრაქტიკაში. ასევე, აუდიტორს უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებებით იმის შესახებ, ეფექტიანია თუ არა საბიუჯეტო პოლიტიკის ესა თუ ის ოპერაცია, ხარჯების კლასიფიკაციაში არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის უნარის თვალსაზრისით.

გ23. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის ტესტები, რომლებსაც ჩაატარებს იმავე ოპერაციის ელემენტების ტესტებთან ერთად. მართალია, კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების ელემენტების ტესტების მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შესაძლებელია ორივე ტიპის ტესტის ჩატარება ერთად – ერთი და იმავე ოპერაციისათვის კონტროლის ტესტი ჩატარდება და ოპერაციის ელემენტების ტესტებიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშ-ფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტის მტკიცებულება. ორმაგი მიზნის ტესტის ჩამოყალიბება და შედეგების შეფასება თითოეული მიზნისთვის ცალ-ცალკე ხდება.

გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით.⁴ ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სუბიექტი თავის ბიზნესს საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით ახორციელებს და სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის გარეშე, ოპერაციების შესახებ სხვა არავითარი დოკუმენტაცია არ იქმნება და არ ინახება. ასეთ შემთხვევაში, 8(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკზე რეაგირებისთვის, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.

აუდიტის მტკიცებულებები და მათზე დაგეგმილი დაყრდნობა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ25. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე უფრო მაღალი დონის რწმუნების მიღწევა შესაძლებელია, როდესაც აუდიტორი ისეთ მიდგომას ირჩევს, რომელიც უპირატესად კონტროლის ტესტების ჩატარებას გულისხმობს, კერძოდ მაშინ, როდესაც შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მარტო ძირითადი პროცედურებით.

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

გამოკითხვებთან ერთად ჩასატარებელი სხვა აუდიტის პროცედურები (იხ. პუნქტი 10(ა))

გ26. მარტო გამოკითხვის პროცედურა საკმარისი არ არის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის. შესაბამისად, გამოკითხვასთან ერთად, სხვა აუდიტის პროცედურებიც ტარდება. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება ითქვას, რომ თუ ტესტირება გამოკითხვის საშუალებით ჩატარდება და იმავდროულად შემოწმდება ინსპექტირების გზით ან კონტროლის პროცედურა ხელახლა შესრულდება აუდიტორის მიერ, ჩვეულებრივ, ამგვარად მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები უფრო მაღალი დონის რწმუნებით უზრუნველყოფს აუდიტორს, ვიდრე გამოკითხვითა და დაკვირვებით მოპოვებული, ვინაიდან დაკვირვება მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტს ეხება - როდესაც დაკვირვება წარმოებს.

გ27. კონკრეტული კონტროლის პროცედურის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტის პროცედურის ტიპზე, რომელიც საჭიროა აუდიტის მტკი-

⁴ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 33-ე პუნქტი.

ცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობა მტკიცდება დოკუმენტაციიდან, კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე აუდიტის მტკიცებულებების შესაკრებად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის ინსპექტირება. თუმცა, კონტროლის სხვა პროცედურებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ან შესაფერისი არ იყოს ამგვარი დოკუმენტაციის არსებობა. მაგალითად, შესაძლოა არ არსებობდეს დოკუმენტაცია კონტროლის გარემოში ზოგიერთი ფაქტორის მოქმედების შესახებ, როგორცაა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება, ან ზოგიერთი ტიპის კონტროლის პროცედურისთვის, როგორცაა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შესაძლებელია გამოკითხვითა და სხვა აუდიტის პროცედურებით ერთობლივად, მაგალითად დაკვირვებით ან კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

კონტროლის ტესტების მოცულობა

გ28. როდესაც საჭიროა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდა. იმისდა მიხედვით, რა დონეზე აპირებს კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, აუდიტორი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრის დროს განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- სუბიექტის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურის სიხშირე მოცემულ პერიოდში;
- დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდიდან, რომლის დროსაც აუდიტორი ეყრდნობა კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- სავარაუდო გადახრა კონტროლის პროცედურიდან;
- იმ აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის მოპოვებასაც გეგმავს აუდიტორი კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობასთან დაკავშირებით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე;
- რა ხარისხისაა მოცემული მტკიცების შესახებ სხვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები.

სხვა სახელმძღვანელო მითითებები ტესტირების მოცულობის შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.⁵

- გ29. საინფორმაციო ტექნოლოგიური პროცესისათვის დამახასიათებელი სტაბილურობის გამო, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს ტესტირების გაფართოება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურისთვის. ავტომატიზებული კონტროლი მუდმივად უნდა ფუნქციონირებდეს, თუ სტ გამოყენებითი პროგრამა (მათ შორის ცხრილები, ფაილები ან სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ პერმანენტულად გამოყენებული მონაცემები) არ შეიცვალა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო (ეს შეიძლება შემოწმდეს იმ მომენტში, როდესაც კონტროლის პროცედურა პირველად დაინერგება ან სხვა დროს), იგი ითვალისწინებს ტესტების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ კონტროლის პროცედურა მიმდინარე პერიოდშიც ისევე ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტირებას, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამასთან.
- გ30. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია კონტროლის იმ პროცედურების ტესტების ჩატარება (კონტროლის ტესტები), რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ან დაკავშირებულია სუბიექტის სისტემის მიერ შემქნილი ანგარიშების სისრულესა და სისწორესთან, ანდა განკუთვნილია ისეთ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. ზემოაღნიშნული კონტროლის ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტებს, რომლებიც დაკავშირებულია 10(ა) პუნქტში მითითებულ საკითხებთან. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება აღარ დასჭირდეს რაიმე დამატებითი პროცედურების ჩატარება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად 10(ა) პუნქტში მითითებული საკითხების შესახებ.
- გ31. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ სტ საერთო კონტროლის პროცედურები არ არის ადეკვატური, აუდიტორს შეუძლია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული დაკავშირებული რისკ(ებ)ის განხილვა, რომლებიც გამოავლინა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)⁶ შესაბამისად, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ არსებითი უზუსტობის

5. ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

6. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(გ)(ი).

რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი პროცედურების განსაზღვრისთვის. ამგვარი პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს იმის დადგენას:

- არსებობს თუ არა სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკ(ებ)ი. მაგალითად, თუ აგრკვეულ მომხმარებლებს აქვთ უნებრთვო წვდომის შესაძლებლობა სტ გამოყენებით პროგრამაზე (მაგრამ არა აქვთ წვდომა სისტემის იმ ჩანაწერებზე ან მათ შეცვლაზე, რომლებიც აკონტროლებს სტ გამოყენებით პროგრამაზე წვდომას), აუდიტორს შეუძლია სისტემის ჩანაწერების ინსპექტირება აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, რომ ეს მომხმარებლები არ შესულან სტ გამოყენებით პროგრამაში მოცემული პერიოდის განმავლობაში;
- არსებობს თუ არა რაიმე ალტერნატიული ან ზედმეტი (არასაჭირო) სტ საერთო კონტროლის პროცედურები ან სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკ(ებ)ზე. თუ ასეა, აუდიტორს შეუძლია ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (თუ უკვე არ აქვს გამოვლენილი) და, მამასადამე, მათი დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი და შემდეგ მათი ეფექტიანობის ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება. მაგალითად, თუ ადეკვატური არ არის მომხმარებლის წვდომასთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს სხვა კონტროლის მექანიზმი, რომლის მეშვეობით სტ-ის ხელმძღვანელი პერსონალი დროულად იხილავს საბოლოო მომხმარებლის წვდომის შესახებ ანგარიშებს. მაგალითად, შემდეგ გარემოებებში სტ გამოყენებითი კონტროლის პროცედურა შეიძლება რეაგირებდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკზე: როდესაც შესაძლებელია იმ ინფორმაციის შეჯერება გარე წყაროებთან (მაგ., ბანკის ამონაწერთან), რომელზეც გავლენას ახდენს სტ საერთო კონტროლის ნაკლოვანება, ან ისეთ შიდა წყაროებთან, რომლებზეც გავლენას არ ახდენს სტ საერთო კონტროლის ნაკლოვანება (როგორცაა, მაგალითად, განცალკევებული სტ გამოყენებითი პროგრამა ან მონაცემების წყარო).

არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ტესტირება (იხ. პუნქტი 10(ბ))

გ32. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების (მაგ., სტ საერთო კონტროლის პროცედურების) ეფექტიან მუშაობაზე. როგორც ახსნილია გ29 და გ29 პუნქტებში, აუდიტორს სტ

საერთო კონტროლის პროცედურები შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, იმის გამო, რომ ისინი ხელს უწყობს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, ან სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ინფორმაციის, მათ შორის, სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მთლიანობის უზრუნველყოფას. 10(ბ) პუნქტის მოთხოვნაში აღიარებულია, რომ აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს გარკვეული არაპირდაირი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რომლებიც განკუთვნილია 10(ა) პუნქტში მითითებული საკითხების გასათვალისწინებლად.

კონტროლის ტესტების ვადები

კონტროლის ტესტებზე დასაყრდნობად გამიზნული პერიოდი (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ33. აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც დროის ამა თუ იმ მომენტს ეხება, შესაძლოა აუდიტორის მიზნის შესაფერისი იყოს მაშინ, მაგალითად, როდესაც კონტროლის ტესტები მოიცავს სუბიექტის მარაგის ინვენტარიზაციას პერიოდის ბოლოს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი კონტროლზე დაყრდნობას აპირებს დროის გარკვეული პერიოდისთვის, მას გამოადგება ისეთი ტესტები, რომლებიც აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტიანი მუშაობის შესახებ, დროის შესაფერის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. ამგვარი ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გათვალისწინებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებას.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ34. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გეგმავს, რა სახის დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს კონტროლის იმ პროცედურების შესახებ, რომლებიც ფუნქციონირებდა შუალედური პერიოდის შემდეგ დარჩენილ პერიოდში, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:

- მოცემული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობა;
- კონტროლის კონკრეტული პროცედურები, რომელთა ტესტირებაც შუალედურ პერიოდში ჩაატარა და მათში ტესტირების შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემაში, პროცესებსა და პერსონალში;

- რა ხარისხის აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე;
- საანგარიშგებო პერიოდის დარჩენილი ნაწილის ხანგრძლივობა;
- რა დონეზე აპირებს აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით;
- კონტროლის გარემო.

გ35. მაგალითად, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების ჩატარებით დარჩენილ პერიოდზე, ან სუბიექტის მიერ ჩატარებულ შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ36. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტის მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. მაგალითად, წინა პერიოდის აუდიტში, შესაძლოა, აუდიტორს დადგენილი ჰქონდეს, რომ ავტომატიზებული კონტროლი ისე მუშაობდა, როგორც დაპროექტებული იყო. აუდიტორი კრებს აუდიტის მტკიცებულებებს, რათა განსაზღვროს, შეიცვალა თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებში რაიმე, რაც გავლენას იქონიებს მის ამჟამინდელ ეფექტურ ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებითა და კომპიუტერის ჩანაწერების ინსპექტირებით ნახავს, კონტროლის რომელი პროცედურა შეიცვალა. ამ ცვლილებების შესახებ შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ სავარაუდო აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდას ან შემცირებას, რომელიც მოსაპოვებელია მიმდინარე პერიოდში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიცვალა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ37. ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე, ვინაიდან ისინი შეიძლება აღარ გამოდგეს ამჟამად დასაყრდენ ბაზად. მაგალითად, სისტემის იმგვარი შეცვლა, რომელიც სუბიექტს ახალი ანგარიშის მიღების საშუალებას აძლევს სისტემიდან, ალბათ, გავლენას არ იქონიებს წინა პერიოდის აუდიტის მტკიცებუ-

ლებების რელევანტურობაზე; მეორე მხრივ, თუ სისტემის შეცვლა მონაცემების სხვანაირად დაგროვებას ან გაანგარიშებას იწვევს, ასეთი ცვლილება გავლენას იქონიებს.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არ შეცვლილა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ38. აუდიტორის გადაწყვეტილება, დაეყრდნოს თუ არა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებიც:

- ა) არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ; და
- ბ) არ არის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ამსუბუქებს რომელიმე მნიშვნელოვან რისკს - პროფესიული განსჯის საგანია. გარდა ამისა, აუდიტორის განსასჯელია ასევე დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობის განსაზღვრა, რომლის შემდეგაც ხელახლა უნდა ჩატარდეს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, მაგრამ როგორც 14 (ბ) პუნქტით მოითხოვება, ეს უნდა გააკეთოს სულ მცირე სამ წელიწადში ერთხელ მაინც.

გ39. საზოგადოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, ან შიდა კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობის ხარისხი, მით უფრო ნაკლები იქნება ზემოაღნიშნული შუალედური ინტერვალი. შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება განაპირობოს შიდა კონტროლის ხელახალი ტესტირების პერიოდის შემცირება ან გამოიწვიოს ის, რომ აუდიტორი საერთოდ არ დაეყრდნობა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს:

- კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება;
- სუბიექტში დანერგილი შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ნაკლოვანება;
- შესაფერის კონტროლის პროცედურებში მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტების არსებობა;
- პერსონალის იმგვარი ცვლილებები, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კონტროლის გამოყენებაზე;
- გარემოებების იმგვარი შეცვლა, რაც შიდა კონტროლის შეცვლის აუცილებლობაზე მეტყველებს;
- ნაკლოვანება საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურებში.

გ40. როდესაც აუდიტორი რამდენიმე კონტროლის პროცედურის შესახებ გადაწყვეტს, რომ მისაღებია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, ამ კონტროლის პროცედურებიდან ზოგიერთის ტესტირება ყოველ აუდიტში დამატას-

ტურებელ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის გარემოს ეფექტიანობაზე მიმდინარე პერიოდშიც. ეს აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობა.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება (იხ. პუნქტები 16-17)

- გ41. აუდიტორის პროცედურებით გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების არსებობის მნიშვნელოვანი ინდიკატორია.
- გ42. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირების კონცეფცია აღიარებს, რომ შეიძლება არსებობდეს გარკვეული გადახრა სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორცაა: ძირითადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვლელადობა ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა. გამოვლენილი გადახრის დონე, კერძოდ, მოსალოდნელ გადახრის დონესთან შედარებით, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ არ შეიძლება კონკრეტული მტკიცების დონეზე კონტროლზე დაყრდნობა, რისკის შესამცირებლად აუდიტორის მიერ შეფასებულ დონემდე.

ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-6 და მე-18 პუნქტები)

- გ43. მე-18 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, ანგარიშის არსებით ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან მიმართებით, აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან მიმართებით, ვინაიდან მე-6 პუნქტით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. შესაბამისად, აუდიტორს ევალება ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება მე-18 პუნქტის შესაბამისად:

- როდესაც მე-6 პუნქტის შესაბამისად ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან მიმართებით დაგეგმილი და ჩატარებული დამატე-

ბითი აუდიტორული პროცედურები არ მოიცავს ძირითად პროცედურებს; ან

- ოპერაციების თითოეულ ისეთ კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც არ წარმოადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიას, მნიშვნელოვან ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას, მაგრამ მიჩნეულია არსებითად ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)⁷ შესაბამისად;

ზემოაღნიშნული მოთხოვნა ასახავს შემდეგ ფაქტებს: (ა) აუდიტორისეული რისკის შეფასების პროცესი მსჯელობითი ხასიათისაა და შესაძლოა ვერ გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობის ყველა რისკი; და (ბ) შიდა კონტროლს თანდაყოლილი შეზღუდვები ახასიათებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურის უფულებელობის შესაძლებლობა.

გ44. სავალდებულო არ არის ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან დაკავშირებული ყველა მტკიცების ტესტირების ჩატარება. ამის ნაცვლად, ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრის პროცესში, აუდიტორი ითვალისწინებს ისეთ მტკიცებას (მტკიცებებს), სადაც თუ უზუსტობა წარმოიშობა, არსებობს გონივრული ალბათობა იმისა, რომ ეს უზუსტობა არსებითი იქნება, რაც აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი პროცედურების სათანადო ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

ძირითადი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

გ45. გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ:

- მართო ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე. მაგალითად, თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი გამყარებულია კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებებით;
- შესაფერისია მართო ელემენტების ტესტების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტების ერთობლივად ჩატარება.

7. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), 36-ე პუნქტი.

- გ46. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას. ასს 520⁸ ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.
- გ47. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკის შეფასებას ან მტკიცების ტიპს. მაგალითად, არსებობს ან წარმოშობის მტკიცებასთან დაკავშირებული ელემენტების ტესტების დაგეგმვის დროს, აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მუხლებიდან არჩევს თანხას და კრებს სათანადო აუდიტის მტკიცებულებებს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი ელემენტების ტესტებს გეგმავს სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით, ის მუხლს ისეთი აუდიტის მტკიცებულებებიდან შეარჩევს, საიდანაც ჩანს, რომ მოცემული მუხლი ჩართული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო თანხაში და იკვლევს, გათვალისწინებულია თუ არა ეს მუხლიც.
- გ48. ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში ის კონტროლის პროცედურები გაითვალისწინება, რომელთა ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტის პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტის პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.
- გ49. ელემენტების ტესტების დაგეგმვისას ტესტირების მოცულობაში, ჩვეულებრივ, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა იგულისხმება. თუმცა, სხვა საკითხების გათვალისწინებაც საჭიროა, მათ შორის, უფრო ეფექტური ხომ არ არის ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა მეთოდების გამოყენება. იხ. ასს 500.⁹

საჭიროა თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის ჩატარება (იხ. მე-19 პუნქტი)

- გ50. გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც შესამოწმებელი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, თუმცა მისი გამოყენების არეალი მარტო ამით არ შემოიფარგლება. მაგალითად, აუდიტორს უფლება აქვს მოითხოვოს ხელშეკრულებების, შეთანხმების პირობების დადასტურება ან სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დადასტურება. გარე მხარეებთან

8. ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“.

9. ასს 500 - „აუდიტის მტკიცებულება“, მე-10 პუნქტი.

დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე „დამატებითი ხელშეკრულება“, რომელიც დაკავშირებული იქნება სუბიექტის ამონაგების დროში გამოიჯენის მტკიცებასთან. ქვემოთ განხილულია სხვა სიტუაციები, როდესაც გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ბანკის ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა შესაფერისი ინფორმაცია;
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები;
- მარაგი, რომელიც ინახება მესამე მხარისგან ხელშეკრულებით აღებულ საწყობებში, პროცესის მიმდინარეობისას, ან კონსიგნაციით;
- ქონების გადაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომლებიც იმყოფება იურისტებთან ან საფინანსო მომსახურების ორგანიზაციებთან შესანახად ან უზრუნველყოფის სახით;
- ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც შესანახად იმყოფება მესამე მხარესთან, ან შემენილია აქციებით მოვაჭრე ბროკერებისგან, მაგრამ საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ არის კომპანიისთვის მოწოდებული;
- სესხის გამცემთა დავალიანების თანხები, მათ შორის გადახდისა და სხვა შემზღუდავი პირობები;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ნაშთები და გადახდის პირობები.

გ51. მართალია, გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გარკვეულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, მაგრამ არსებობს ზოგიერთი მტკიცება, რომელთა შესახებ გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა ნაკლებად შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს. მაგალითად, გარე მხარეებთან დადასტურება ნაკლებად შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შესახებ, თუმცა გამოდგება მათი არსებობის დასადასტურებლად.

გ52. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ერთი მიზნისთვის ჩატარებული დადასტურების პროცედურა ხელსაყრელ შესაძლებლობას

ქმნის აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სხვა საკითხებზეც, მაგალითად, საბანკო ანგარიშების დასტურის მოთხოვნა ხშირად მოიცავს ინფორმაციის მოთხოვნას ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან დაკავშირებით. ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა.

გ53. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გადაწყვეტაში, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა, როგორც ძირითადი აუდიტის პროცედურა:

- დამადასტურებელი მხარის ინფორმირებულობა განსახილველი საგნის შესახებ - პასუხები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ დამადასტურებელი მხარიდან პასუხის გამცემი პირი არის ის, რომელსაც დასადასტურებელი ინფორმაციის შესახებ აქვს აუცილებელი ცოდნა;
- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა ან პასუხის გაცემის სურვილი - მაგალითად, დამადასტურებელ მხარეს:
 - შეიძლება არ ჰქონდეს დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემის უფლებამოსილება;
 - შეიძლება პასუხის გაცემა ძალიან ძვირად მიიჩნიოს, ან ჩათვალოს, რომ დიდ დროს მოითხოვს;
 - შეიძლება აწუხებდეს იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა პასუხის გაცემის შედეგად;
 - შეიძლება ოპერაციებს სხვა ვალუტაში ასახავდეს; ან
 - ისეთ გარემოში ეწეოდეს საქმიანობას, სადაც დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა არ წარმოადგენს კომპანიების ყოველდღიური საქმიანობის მნიშვნელოვან ასპექტს.

ასეთ შემთხვევებში, დამადასტურებელმა მხარემ შეიძლება არ უპასუხოს დასტურის მოთხოვნას, ან დაუდევრად უპასუხოს, ან არასაიმედო ინფორმაცია გასცეს.

- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა - თუ დამადასტურებელი მხარე სუბიექტის დაკავშირებული მხარეა, შეიძლება მისგან მიღებული პასუხი ნაკლებად საიმედო იყოს.

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ54. ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული აუდიტორის ძირითადი პროცედურები დამოკიდებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სპეციფიკასა და

სირთულეზე და მასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ55. წინამდებარე ასს-ის 21-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. გარე მხარეებისგან დადასტურების სახით მიღებული აუდიტის მტკიცებულება, რომელსაც აუდიტორი იღებს უშუალოდ სათანადო დამადასტურებელი მხარეებისგან, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედოობის მქონე აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომელიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით, ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა გაამართლოს კომპანიის შემოსავლებზე მოლოდინი, შესაძლოა არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვების მაჩვენებელს გაყიდვის ისეთ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ამონაგების არასათანადოდ აღიარებით, რომლის პირობები ხელს უშლის (კრძალავს) ამონაგების აღიარებას, ან გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერით საქონლის გაგზავნამდე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაგეგმოს გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები არა მარტო გადავადებული თანხების დასადასტურებლად, არამედ გაყიდვის ხელშეკრულების პირობების (დეტალების) დასადასტურებლადაც, მათ შორის თარიღის, საქონლის უკან-დაბრუნებისა და მიწოდების პირობების დასადასტურებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების გამყარება, სუბიექტის არასაფინანსო პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით გაყიდვის შეთანხმებასა და მიწოდების პირობებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.

ძირითადი პროცედურების ვადები (იხ. პუნქტები 22-23-ე)

გ56. მეტ წილ შემთხვევებში, რომელიმე წინა აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მიღებული აუდიტის მტკიცებულებები მიმდინარე პერიოდზე ცოტა აუდიტის მტკიცებულებებს იძლევა, ან საერთოდ არავითარს. თუმცა არსებობს გამონაკლისიც, მაგალითად რომელიმე წინა აუდიტში მოპოვებული იურიდიული დასკვნა, რომელიც სეკურიტიზაციის სტრუქტურას ეხება, რომელიც არ შეცვლილა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, შესაძლოა მიმდინარე წელსაც შესაფერისი იყოს. ასეთ შემთხვევებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს

წინა პერიოდის აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, თუ მტკიცებულება და შესაბამისი განსახილველი საგანი ძირეულად არ შეცვლილა და აუდიტორმა აუდიტის პროცედურები ჩაატარა მისი რელევანტურობის დასადგენად მიმდინარე პერიოდისთვის.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. 22-ე პუნქტი)

გ57. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს ძირითადი პროცედურების ჩატარება შუალედურ პერიოდში და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნაშთის შესახებ ინფორმაცია შეუდაროს და შეაჯგუროს შუალედური პერიოდის შესადარის ინფორმაციასთან, რათა:

- ა) გამოავლინოს თანხები, რომლებიც არაორდინარული ჩანს;
- ბ) გამოიკვლიოს ამგვარი თანხები; და
- გ) ჩაატაროს ანალიზური ძირითადი პროცედურები, ან ელემენტების ტესტები შუალედური პერიოდის ტესტირებისათვის.

გ58. როდესაც აუდიტორი ძირითად პროცედურებს შუალედურ პერიოდში ატარებს ისე, რომ შემდეგში დამატებით პროცედურებს აღარ ატარებს, იზრდება რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ უზუსტობებს. აღნიშნული რისკი მით უფრო მეტად იზრდება, რაც უფრო დიდია დარჩენილი პერიოდი. შემდეგი ფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, უნდა ჩაატაროს თუ არა ძირითადი პროცედურები შუალედურ პერიოდში:

- კონტროლის გარემო და კონტროლის პროცედურები;
- როდის იქნება ხელმისაწვდომი მისთვის აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაცია;
- ძირითადი პროცედურის მიზანი;
- არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;
- ოპერაციის კატეგორია ან ანგარიშის ნაშთის თავისებურება და შესაბამისი მტკიცებები;
- აუდიტორის შესაძლებლობა, დარჩენილ პერიოდზე ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, ან ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები ერთად, რათა შეამციროს რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს უზუსტობები, რომლებიც იარსებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

გ59. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას შუალედური ტესტირების შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის

დამთავრებამდე დარჩენილ პერიოდთან მიმართებით, იგი განიხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

- არის თუ არა კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების საბოლოო ნაშთები, ან ანგარიშთა ნაშთები, გონივრულობის ფარგლებში, პროგნოზირებადი სიდიდის მიხედვით, შედარებითი მნიშვნელობითა და შედგენილობით;
- არის თუ არა შესაფერისი და მისაღები სუბიექტის მიერ აღნიშნული კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშთა ნაშთების ანალიზისა და კორექტირებისათვის შუალედურ თარიღებში გამოყენებული პროცედურები და ბუღალტრული აღრიცხვის დროში გამიჯვნისათვის დადგენილი სათანადო პროცედურები;
- შექმნის თუ არა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო ნაშთებსა და დარჩენილი პერიოდის ოპერაციების შესახებ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც საკმარისი იქნება:
 - ა) მნიშვნელოვანი არაორდინარული ოპერაციების ან გატარებების (მათ შორის, რომელიც უკავშირდება პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ პერიოდს) გამოკვლევის ჩასატარებლად;
 - ბ) მნიშვნელოვანი ცვალებადობების მიზეზების, ან სავარაუდო ცვალებადობების მიზეზების გამოსაკვლევად, რომელიც არ დაფიქსირებულია; და
 - გ) აგრეთვე ოპერაციების კატეგორიების ან ანგარიშთა ნაშთების შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილებების გამოსაკვლევად.

შუალედურ პერიოდში გამოვლენილი უზუსტობები (იხ. 23-ე პუნქტი)

გ60. როდესაც შუალედურ პერიოდში მოულოდნელი უზუსტობების გამოვლენის შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ საჭიროა დარჩენილი პერიოდის ტესტირებისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, იგი აფართოებს, ან იმეორებს შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ61. მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის, შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული შენიშვნების წარდგენის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი, მაგალითად, გამოყენებული ტერმინოლოგიის შესაბამისობის განხილვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ ტერმინოლოგიასთან, ასევე ინფორმაციის დეტალიზების დონის, თანხების

აგრეგირებისა და დეზაგრეგირების დონისა და ამ თანხების საფუძვლების განხილვა.

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (იხ. პუნქტები 25-27-ე)

გ62. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ერთიანი და იტერაციული პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტის პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა შეკრებილმა აუდიტის მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს, შეცვალოს სხვა დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. შესაძლოა აუდიტორის ყურადღების ქვეშ ისეთი ინფორმაცია მოექცეს, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისაგან, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორი რისკის შეფასების დროს. მაგალითად:

- უზუსტობების სიდიდემ, რომელსაც აუდიტორი ძირითადი პროცედურებით გამოავლენს, შესაძლოა აუდიტორს შეაცვლევინოს გადაწყვეტილება რისკების შეფასების შესახებ და მიანიშნოს შიდა კონტროლის არსებით ნაკლოვანებებზე;
- აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული შეუსაბამოები, ან საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, ან აღმოაჩინოს, რომ მტკიცებულებები არ არსებობს (აკლია);
- აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმაც შესაძლოა აუდიტორს მიანიშნოს ადრე შეუცნობელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების ხელახლა შეფასება არსებითი უზუსტობის რისკების შესწორებულ შეფასებებზე დაყრდნობით და მათი გავლენის გათვალისწინებით ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებზე, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასა და მათ შესაბამის მტკიცებებზე. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს).¹⁰

გ63. აუდიტორი ვერ დაუშვებს, რომ თაღლითობის ან შეცდომის შემთხვევა იზოლირებული მოვლენაა. მაშასადამე, იმის დასადგენად, რისკების შეფასება ისევ ადეკვატურია თუ არა, მნიშვნელოვანია აუდიტორმა განიხილოს, როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის გამოვლენა შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

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

- გ64. აუდიტორის მსჯელობაზე, რომელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:
- მოცემული მტკიცების პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და როგორია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი ინდივიდუალური გავლენის, ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან აგრეგირებული გავლენის ალბათობა;
 - ხელმძღვანელობის მიერ რისკებზე რეაგირებისათვის გამოყენებული ღონისძიებებისა და კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა;
 - წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება ანალოგიურ პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებით;
 - ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგები, მათ შორის, ავლენს თუ არა მოცემული აუდიტის პროცედურები თაღლითობის ან შეცდომის კონკრეტულ შემთხვევებს;
 - ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
 - აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
 - აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

- გ65. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმა და შინაარსი პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე და მისი შიდა კონტროლი, ასევე სუბიექტისგან მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდიკა.

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEATM), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ზუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC®) პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

International Standards on Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Auditing Practice Notes (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნებს), განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და IAASB-ს სხვა პუბლიკაციებს გამოსცემს IFAC და საავტორო უფლებაც IFAC-ს ეკუთვნის.

საავტორო უფლება © 2024 წლის აგვისტო, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570
www.iaasb.org
978-1-60815-581-1

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2024 წლის აგვისტოში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2025 წლის იანვარში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

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

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

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

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

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

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

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™