

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 505

გარე მხარეების დადასტურება

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

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 505-ის მოქმედების სფერო	1
აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები	2-3
ძალაში შესვლის თარიღი	4

მიზანი	5
---------------------	---

განმარტებები	6
---------------------------	---

მოთხოვნები

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები.....	7
ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე	8-9
გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები	10-14
უარყოფითი დასტური	15
მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება	16

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები	გ1-გ7
ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე	გ8-გ10
გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები	გ11-გ22
უარყოფითი დასტური	გ23

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება გ24-გ25

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 505 - „გარე მხარეების დადასტურება“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

ასს 505-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის მიერ გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების გამოყენებას, აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ასს 330-ისა¹ და ასს 500-ის² მოთხოვნების შესაბამისად. იგი არ ეხება გამოკითხვებს, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს სუბიექტთან დაკავშირებულ სასამართლო პროცესებსა და პრეტენზიებთან მიმართებით, რასაც არეგულირებს ასს 501.³

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

2. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელშიც მტკიცებულება იქნა მოპოვებული.⁴ ამ ასს-ში ასევე მოცემულია ზოგადი მოსაზრებები აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ⁵:
 - აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან;
 - უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს;
 - აუდიტის მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქალაქში ან ელექტრონული, ან სხვა ფორმით.

შესაბამისად, აუდიტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, გარე მხარის დასტურის სახით არსებული აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო დამადასტურებელი მხარისგან, შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება. წინამდებარე ასს-ის მიზანია,

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

2. ასს 500 - „აუდიტის მტკიცებულება“.

3. ასს 501 - „აუდიტის მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება მერჩეული მუხლებისათვის“.

4. ასს 500, პუნქტი გ5.

5. ასს 500, პუნქტი გ31.

აუდიტორს დაეხმაროს გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაში, რათა მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები.

3. სხვა ასს-ებში აღიარებულია გარე მხარეებიდან მიღებული დასტურის (გარე დასტურის), როგორც აუდიტის მტკიცებულების მნიშვნელობა, მაგალითად:

- ასს 330-ში განხილულია აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის საერთო ღონისძიებების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაზე, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებს და მათზე რეაგირებისთვისაა გამიზნული.⁶ გარდა ამისა, ასს 330-ის თანახმად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნისთვის, იმის მიუხედავად, როგორია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები. აუდიტორს ასევე მოეთხოვება იმის განხილვა, ჩატარებს თუ არა გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებს, როგორც ძირითად აუდიტის პროცედურებს.⁷
- ასს 330 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება.⁸ ამ მიზნით, აუდიტორმა შეიძლება გაზარდოს მტკიცებულებების რაოდენობა, ან უფრო საიმედო და რელევანტური მტკიცებულებები მოიპოვოს, ან ორივე მიდგომა გამოიყენოს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება გაამახვილოს მტკიცებულებების მოპოვებაზე უშუალოდ მესამე მხარისგან, ან დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოპოვებაზე რამდენიმე სხვადასხვა წყაროდან. ასს 330-ში ასევე აღნიშნულია, რომ გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი ღონის საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც აუდიტორს ესაჭი-

6. ასს 330, პუნქტი მე-5-6.

7. ასს 330, პუნქტი მე-18-19.

8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

როგოც თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის.⁹

- ასს 240-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს და გაგზავნოს დასტურის მოთხოვნები დამატებითი დამადასტურებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, როგორც კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების ღონისძიება.¹⁰
- ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ სუბიექტისგან დამოუკიდებელი მხარისგან დამადასტურებელი ინფორმაციის მოპოვებამ, როგორცაა გარე დასტური, შეიძლება აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელსაც მოიპოვებს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული მტკიცებულებებიდან, ან ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილიდან.¹¹

ძალაში შესვლის თარიღი

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

მიზანი

5. გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორის მიზანია ისეთი პროცედურებს დაგეგმვა და ჩატარება, რომ მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებები.

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) გარე დასტური - აუდიტის მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე) უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით;
 - ბ) დადებითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს მიაწოდოს მოთხოვნილი ინფორმაცია ან მიუთითოს, ეთანხმება თუ არა

⁹ ასს 330, პუნქტი გ53.

¹⁰ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი გ38.

¹¹ ასს 500, პუნქტები გ8-გ9.

დამადასტურებელი მხარე დასტურის მოთხოვნაში ასახულ ინფორმაციას;

- გ) უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა - მოთხოვნა იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ უშუალოდ აუდიტორს უპასუხოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დამადასტურებელი მხარე არ ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას;
- დ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა - დადებითი დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში, დამადასტურებელი მხარის მიერ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის არგაცემა ან სრული პასუხის არგაცემა, ან უკანდაბრუნებული მოთხოვნა, რომელიც ადრესატს არ მიუღია;
- ე) გადახრა - პასუხი, სადაც მითითებულია, რომ განსხვავება არსებობს დასადასტურებლად მოთხოვნილ ინფორმაციას, ან სუბიექტის ჩანაწერებში არსებულ ინფორმაციასა და დამადასტურებელი მხარის მიერ მიწოდებულ ინფორმაციას შორის.

მოთხოვნები

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

- 7. როდესაც გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებს იყენებს, აუდიტორმა კონტროლი უნდა განახორციელოს გარე დასტურის მოთხოვნებზე, მათ შორის:
 - ა) დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრაზე; (იხ. პუნქტი გ1)
 - ბ) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევაზე; (იხ. პუნქტი გ2)
 - გ) დასტურის მოთხოვნის დამუშავებაზე, მათ შორის, იმის დადგენაზე, სათანადოდ არის თუ არა მითითებული ადრესატი დასტურის მოთხოვნებზე და შეიცავს თუ არა უკან დასაბრუნებელ ინფორმაციას, რომლის პასუხი უშუალოდ აუდიტორს უნდა გაეგზავნოს; და (იხ. პუნქტები გ3-გ6)
 - დ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო მოთხოვნების გაგზავნაზეც, აუცილებლობის შემთხვევაში. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

- 8. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორმა უნდა:

- ა) გამოიკითხოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და ეძებოს აუდიტის მტკიცებულებები, მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ; (იხ. პუნქტი გ8)
 - ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე; და (იხ. პუნქტი გ9)
 - გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტი გ10)
9. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტის პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ასს 260-ის (გადასინჯული)¹² მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹³

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების საიმედოობა

- 10. თუ აუდიტორი დაადგენს ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებები ეჭვის გასაქარწყლებლად. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)
- 11. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო არ არის, მან უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. (იხ. პუნქტი გ17)

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები

- 12. თითოეული უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნისთვის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური

¹² ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“; მე-16 პუნქტი.

¹³ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე

13. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე, ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს აუდიტორს მისთვის საჭირო აუდიტის მტკიცებულებებით. თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს ამგვარ ინფორმაციას, მან ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე. (იხ. პუნქტი გ20)

გადახრები

14. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გადახრები, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა ისინი უზუსტობების არსებობის მიმანიშნებელი. (იხ. პუნქტები გ21-გ22)

უარყოფითი დასტური

15. უარყოფითი დასტური უფრო ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე დადებითი. შესაბამისად, აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა ერთადერთი ძირითადი აუდიტის პროცედურის სახით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც არსებობს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი: (იხ. პუნქტი გ23)

- ა) აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკი შეაფასა, როგორც დაბალი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვა ამ მტკიცების შესაფერის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე;
- ბ) უარყოფითი დასტურის პროცედურებისთვის განსაზღვრული ელემენტების გენერალური ერთობლიობა შედგება დიდი რაოდენობის მცირე სიდიდის ერთგვაროვანი ანგარიშების ნაშთებისაგან, ოპერაციების ან პირობებისგან;
- გ) მოსალოდნელია, რომ ძალიან მცირე იქნება გადახრის კოეფიციენტი; და
- დ) აუდიტორისათვის ცნობილი არ არის ისეთი გარემოებები ან პირობები, რის გამოც უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის მიმღებები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამგვარ მოთხოვნას.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება

16. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, უზრუნველყოფს თუ არა მას გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებით, ან აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტები გ24-გ25)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები

დასადასტურებელი ან მოსათხოვნი ინფორმაციის განსაზღვრა
(იხ. პუნქტი 7(ა))

- გ1. გარე მხარეების დადასტურების პროცედურები ხშირად ტარდება ანგარიშის ნაშთებისა და მათი ელემენტების შესახებ ინფორმაციის დასადასტურებლად ან მოსათხოვნად. მათი გამოყენება ასევე შესაძლებელია ხელშეკრულების, შეთანხმების პირობების ან სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დასადასტურებლად, ან გარკვეული პირობების, მაგალითად არაძირითადი ხელშეკრულების“ არარსებობის დასადასტურებლად.

შესაფერისი დამადასტურებელი მხარის შერჩევა (იხ. პუნქტი 7(ბ))

- გ2. დასტურის მოთხოვნების პასუხები უფრო რელევანტურ და საიმედო აუდიტის მტკიცებულებებს მაშინ უზრუნველყოფს, როდესაც მოთხოვნები ისეთ დამადასტურებელ მხარეს ეგზავნება, რომელმაც, აუდიტორის აზრით, იცის დასადასტურებელი ინფორმაცია. მაგალითად, საფინანსო დაწესებულების მუშაკი, რომელიც კარგად არის ინფორმირებული იმ ოპერაციების ან ხელშეკრულებების შესახებ, რომელთა დადასტურებაც მოითხოვება, შეიძლება ყველაზე შესაფერისი პირი იყოს იმ საფინანსო დაწესებულებაში, რომლისგანაც დადასტურებას ითხოვენ.

დასტურის მოთხოვნების დამუშავება (იხ. პუნქტი 7(გ))

- გ3. დასტურის მოთხოვნის ფორმატმა შეიძლება პირდაპირპროპორციული გავლენა მოახდინოს დასტურის პასუხის დონეზე და ამ პასუხებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობასა და ხასიათზე.
- გ4. დასტურის მოთხოვნების დამუშავების პროცესში გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- მტკიცებები, რომლებსაც დასტურის მოთხოვნა უკავშირდება;
- კონკრეტული გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის თაღლითობის რისკები;
- დასტურის მოთხოვნის ფორმატი და სტრუქტურა;
- წინა პერიოდების აუდიტში ან სხვა გარიგებებში შეძენილი გამოცდილება;
- ინფორმაციის მიწოდების მეთოდი (მაგალითად, ქაღალდის ფორმით, ელექტრონული თუ სხვა საშუალებით);
- ხელმძღვანელობის მიერ ნებართვის მიცემა დამადასტურებელი მხარისთვის, უპასუხოს აუდიტორს. დამადასტურებელმა მხარემ პასუხის გაცემა შეიძლება მარტო ისეთ დასტურის მოთხოვნებზე მოისურვოს, რომელიც ავტორიზებული იქნება ხელმძღვანელობის მიერ;
- გამიზნული დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა, დაადასტუროს ან მიაწოდოს აუდიტორს მოთხოვნილი ინფორმაცია (მაგალითად, ინდივიდუალური ანგარიშ-ფაქტურის თანხა ან მთლიანი ნაშთი).

გ5. გარე დადებით დასტურის მოთხოვნაში დამადასტურებელ მხარეს პასუხის გაცემას სთხოვენ ყველა შემთხვევაში: მაშინაც, თუ მას სთხოვენ, რომ დაეთანხმოს წერილში მოტანილ ინფორმაციას და მაშინაც, თუ სთხოვენ გარკვეული ინფორმაციის მიწოდებას. როგორც წესი, იგულისხმება, რომ დადებითი დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო აუდიტის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, მაგრამ არსებობს რისკი იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ დასტურის მოთხოვნას შეიძლება ინფორმაციის სისწორის გადამოწმების გარეშე უპასუხოს. აუდიტორმა აღნიშნული რისკი შეიძლება შეამციროს ისეთი დადებითი დასტურის მოთხოვნის მეშვეობით, როდესაც მის მიერ მომზადებულ დასტურის მოთხოვნაში ჩაწერილი არ იქნება თანხა (ან სხვა ინფორმაცია) და დამადასტურებელ მხარეს სთხოვს, თვითონ ჩაწეროს თანხა, ან მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია. მეორე მხრივ, ასეთი ტიპის „ცარიელი“ დასტურის მოთხოვნის გამოყენებამ შეიძლება უფრო დაბალი ხარისხის პასუხი მოგვცეს, რადგან მის შესავსებად დამადასტურებელ მხარეს დამატებითი სამუშაოს შესრულება მოუწევს.

გ6. იმის დადგენა, სათანადოდ არის თუ არა განსაზღვრული ადრესატი, გულისხმობს დასტურის მოთხოვნის გაგზავნამდე ზოგიერთი ან ყველა მისამართის შემოწმებას.

საკონტროლო დასტურის მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 7(დ))

გ7. აუდიტორს შეუძლია დამატებითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა, თუ დასტურის მოთხოვნის პასუხს მიზანშეწონილი დროის განმავლობაში არ მიიღებს. მაგალითად, აუდიტორმა თავდაპირველი მისამართების გადამოწმების შემდეგ, შეიძლება გაგზავნოს დამატებითი ან განმეორებითი დასტურის მოთხოვნები.

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

ხელმძღვანელობის უარის საფუძვლიანობა (იხ. პუნქტი 8(ა))

გ8. ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე წარმოადგენს იმ აუდიტის მტკიცებულებების შეზღუდვას, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს სურს. შესაბამისად, აუდიტორს სჭირდება ამ შეზღუდვის მიზეზების გამორკვევა. ამგვარი უარის ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული მიზეზი შეიძლება იყოს სავარაუდო დამადასტურებელ მხარესთან დაუმთავრებელი სასამართლო დავა ან მოლაპარაკებები, რომლის შედეგებზეც შეიძლება გავლენა მოახდინოს უდროო დროს გაგზავნილმა დასტურის მოთხოვნამ. აუდიტორს მოეთხოვება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ, რადგან არსებობს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს შეუშლის ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებაში, რომლებიც თაღლითობას ან შეცდომას გამოავლენს.

გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე (იხ. პუნქტი 8(ბ))

გ9. აუდიტორმა 8(ბ) პუნქტით გათვალისწინებული შეფასების შემდეგ შეიძლება დაასკვნას, რომ მიზანშეწონილია რომელიმე კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹⁴ მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია, ეს შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის შესაბამისად.¹⁵

¹⁴ ასს 315 (გადასინჯული) - „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“, 31-ე პუნქტი.

¹⁵ ასს 240, 25-ე პუნქტი.

ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები (იხ. პუნქტი 8(გ))

გ10. ამ სიტუაციის შესაფერისი ალტერნატიული აუდიტის პროცედურები შეიძლება მსგავსი იყოს უპასუხოდ დატოვებულ მოთხოვნებთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების, რომლებიც განხილულია გ18-გ19 პუნქტებში. ამგვარ პროცედურებში ასევე გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტორის შეფასების შედეგები, რომელიც აუდიტორმა განსაზღვრა წინამდებარე ასს-ის 8(ბ) პუნქტის მიხედვით.

გარე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების შედეგების საიმედოობა
(იხ. მე-10 პუნქტი)

გ11. ასს 500-ში აღნიშნულია, რომ მაშინაც კი, როდესაც აუდიტის მტკიცებულებები მოპოვებულია სუბიექტისგან დამოუკიდებელი გარე მხარისგან, შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც გააღწიებს იქონიებს მათ საიმედოობაზე.¹⁶ ყველა პასუხისთვის დამახასიათებელია დაყოვნების, გადაკეთების, ან თაღლითობის რისკი. ამგვარი რისკები ყოველთვის არსებობს, იმის მიუხედავად, რა სახით იქნება მიღებული პასუხები: ქაღალდზე, ელექტრონული ფორმით თუ სხვა საშუალებით. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება პასუხის საიმედოობაში დაეჭვების საფუძველს ქმნიდეს:

- პასუხი უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო თუ არა; ან
- ჩანს თუ არა, რომ პასუხი გამოგზავნილია თავდაპირველად განსაზღვრული დამადასტურებელი მხარისგან.

გ12. ელექტრონული ფორმით, მაგალითად ფაქსით ან ელექტრონული ფოსტით მიღებული პასუხები ექვემდებარება საიმედოობის რისკს, რადგან რესპონდენტის ვინაობა და უფლებამოსილება შეიძლება რთულად დასამტკიცებელი იყოს, ხოლო ინფორმაციის გადაკეთება - რთულად გამოსავლენი. აღნიშნული რისკების შემცირება შესაძლებელია აუდიტორისა და რესპონდენტის მიერ გამოყენებული ისეთი პროცედურებით, რომლებიც ქმნის ელექტრონული ფორმით მიღებული პასუხებისთვის უსაფრთხო გარემოს. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ არსებობს ამგვარი უსაფრთხო პროცედურები, რომლებიც სათანადოდ კონტროლდება, შესაბამისი პასუხების საიმედოობა იზრდება. ელექტრონული წესით შესრულებული დადასტურების პროცედურა შეიძლება აერთიანებდეს სხვადასხვა

¹⁶ ასს 500, პუნქტი გ31

ტექნიკურ საშუალებას, რომელთა მიზანია ელექტრონული ფორმით ინფორმაციის გამგზავნის იდენტურობის რატიფიკაცია, მაგალითად ინფორმაციის კოდირება, ელექტრონული ციფრული ხელმოწერებისა და ვებგვერდის ნამდვილობის შემოწმების პროცედურების გამოყენება.

- გ13. თუ დამადასტურებელი მხარე ინფორმაციის შესათანხმებლად და დასტურის მოთხოვნაზე პასუხების გასაგზავნად მესამე მხარეს იყენებს, აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შემდეგ რისკებზე რეაგირებისათვის:
- ა) რისკი იმისა, რომ პასუხი შეიძლება გამოგზავნილი არ იყოს სათანადო წყაროსგან;
 - ბ) რესპონდენტს შეიძლება არ ჰქონდეს პასუხის გაცემის უფლებამოსილება; და
 - გ) შეიძლება დარღვეული იყოს გადაცემული ინფორმაციის მთლიანობა.
- გ14. ასს 500-ით აუდიტორს მოეთხოვება იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა პროცედურების შეცვლა ან დამატება აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებული ეჭვების გასაქარწყლებლად.¹⁷ აუდიტორმა დასტურის მოთხოვნის პასუხის წყაროსა და პასუხის შინაარსის შემოწმება შეიძლება ამჯობინოს დამადასტურებელ მხარესთან დაკავშირების გზით. მაგალითად, როდესაც დამადასტურებელი მხარე პასუხს ელექტრონული ფოსტით აგზავნის, აუდიტორი შეიძლება ტელეფონით ესაუბროს დამადასტურებელ მხარეს, რათა დაადგინოს, ნამდვილად დამადასტურებელმა მხარემ გამოგზავნა თუ არა პასუხი. როდესაც პასუხი უშუალოდ აუდიტორს არ უბრუნდება (მაგალითად, იმის გამო, რომ დამადასტურებელმა მხარემ არასწორად გამოუგზავნა პასუხი სუბიექტს და არა აუდიტორს), აუდიტორმა შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის.
- გ15. დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა სიტყვიერად, როგორც ასეთი, არ აკმაყოფილებს გარე დასტურის ტერმინის განმარტებას, რადგან ეს არ არის უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხი. ამასთან, მას შემდეგ, რაც მიიღებს დასტურის მოთხოვნაზე სიტყვიერ პასუხს, აუდიტორმა, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის. თუ

¹⁷ ასს 500, მე-11 პუნქტი.

არანაირი პასუხი არ მოვა, აუდიტორი მე-12 პუნქტის თანახმად ეძებს სხვა აუდიტის მტკიცებულებებს სიტყვიერი პასუხით მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად.

გ16. დასტურის მოთხოვნის პასუხი შეიძლება მოიცავდეს შემზღულდავ ტექსტს მის გამოყენებასთან დაკავშირებით. აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი შეზღუდვები აკნინებდეს მიღებული პასუხის, როგორც აუდიტის მტკიცებულების საიმედოობას.

არასაიმედო პასუხები (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ17. როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ პასუხი საიმედო არ არის, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და, შესაბამისად, დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული)¹⁸ შესაბამისად. მაგალითად, არასაიმედო პასუხი შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის¹⁹ შესაბამისად.

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ18. შემდეგი პროცედურები განეკუთვნება ალტერნატიულ აუდიტის პროცედურებს, რომლის ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია:

- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული ფულადი სახსრების, საქონლის გაგზავნის დოკუმენტაციისა და საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს შესრულებული გაყიდვის ოპერაციების შემოწმება;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშთა ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში გადახდილი ფულადი სახსრების, ან მესამე მხარეებისგან მიღებული კორესპონდენციებისა და სხვა ჩანაწერების შემოწმება, მაგალითად, საქონლის შემოსავლის ზედდებულების.

გ19. ალტერნატიული აუდიტის პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს განსახილველი ანგარიში და მტკიცება. უპასუხოდ დატოვებული დასტურის მოთხოვნა შეიძლება მიანიშნებდეს ადრე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსე-

¹⁸ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

¹⁹ ასს 240, 25-ე პუნქტი.

ბოზაზე. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტის პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული)²⁰ შესაბამისად. მაგალითად, პროგნოზირებულთან შედარებით უფრო ცოტა პასუხების მიღება, შეიძლება ადრე დაუდგენელი თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის²¹ შესაბამისად.

როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია პასუხი დადებით დასტურის მოთხოვნაზე (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ20. გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკს ისეთი შეფასება მისცეს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი იყოს დადებით დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა. ამგვარ სიტუაციებს განეკუთვნება:

- როდესაც ხელმძღვანელობის მტკიცების (მტკიცებების) დამადასტურებელი ინფორმაცია ხელმისაწვდომია მხოლოდ სუბიექტის გარე წყაროდან;
- როდესაც კონკრეტული თაღლითობის რისკფაქტორები ხელს უშლის აუდიტორს, ენდოს სუბიექტისგან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, როგორცაა, მაგალითად, რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა უგულვებელყოფს კონტროლის პროცედურას, ან რისკი საიდუმლო შეთქმულებისა, რომელშიც შეიძლება თანამშრომელი (თანამშრომლები) და/ან ხელმძღვანელობა იყოს ჩარეული.

გადახრები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ21. დასტურის მოთხოვნებში მითითებული გადახრები შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების ან პოტენციური უზუსტობების არსებობაზე. როდესაც უზუსტობა დადგინდება, აუდიტორმა ასს 240-ის თანახმად უნდა შეაფასოს, არის თუ არა ეს უზუსტობები თაღლითობის მიმნიშნებელი.²² გადახრები შეიძლება გამოდგეს ანალოგიური დამადასტურებელი მხარეებისგან მიღებული პასუხების, ან ანალოგიურ ანგარიშებზე გაცემული პასუხების

²⁰ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

²¹ ასს 240, 25-ე პუნქტი.

²² ასს 240, 36-ე პუნქტი.

ხარისხის ორიენტირად. გადახრები ასევე შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე სუბიექტის მიერ დაწესებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებაზე ან ნაკლოვანებებზე.

გ22. ზოგიერთი გადახრა უზუსტობა არ არის. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დასტურის მოთხოვნების პასუხებში ნაჩვენები განსხვავებები განპირობებულია დროის ფაქტორით, შეფასების პროცესით ან გარე მხარეების დადასტურების პროცედურებში დაშვებული საკანცელარიო (ტექნიკური) შეცდომებით.

უარყოფითი დასტური (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ23. თუ აუდიტორი პასუხს ვერ მიიღებს უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე, ეს არ არის აშკარა მაჩვენებელი იმისა, რომ გამიზნულმა დამადასტურებელმა მხარემ მიიღო დასტურის მოთხოვნა, ან შეამოწმა მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაციის სისწორე. შესაბამისად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნაზე დამადასტურებელი მხარისგან პასუხის არმიღება მნიშვნელოვნად ნაკლებად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, ვიდრე პასუხის მიღება დადებითი დასტურის მოთხოვნაზე. ასევე, უფრო მოსალოდნელია, რომ დამადასტურებელი მხარე მაშინ გასცემს პასუხს დასტურის მოთხოვნაზე თავისი უთანხმოების გამოსახატავად, როდესაც მოთხოვნაში მოცემული ინფორმაცია მისთვის სასარგებლო არ არის და პირიქით - ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სხვა შემთხვევაში უპასუხოს. მაგალითად, უფრო მოსალოდნელია, რომ საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელები მაშინ გასცემენ დასტურის მოთხოვნაზე პასუხს, თუ ისინი დარწმუნებულნი იქნებიან, რომ თავიანთი ანგარიშის ნაშთი დასტურის მოთხოვნაში შემცირებულია, მაგრამ შეიძლება ნაკლებად სარწმუნო იყოს პასუხის გაცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც ისინი დარწმუნებულნი არიან, რომ ნაშთი გადიდებულია. ამგვარად, უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნა საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშის მფლობელთათვის შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ამ ნაშთების შემცირების შესაძლებლობას, მაგრამ, სავარაუდოდ, ეს არ იქნება ეფექტური პროცედურა, თუ აუდიტორი მტკიცებულებებს ეძებს ამ ნაშთების გადიდებაზე.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ24. როდესაც აუდიტორი აფასებს ცალკეული გარე დასტურის მოთხოვნის შედეგებს, მას შეუძლია შედეგები შემდეგ კატეგორიებად დაყოს:

- ა) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარისგან მიღებული პასუხი, რომელშიც რესპონდენტი ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას, ან აუდიტორს მოთხოვნილ ინფორმაციას სრულყოფილად აწვდის, გამონაკლისის გარეშე;
 - ბ) პასუხი, რომელიც არასაიმედო ჩანს;
 - გ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა; ან
 - დ) პასუხი, რომელშიც მითითებულია გადახრა.
- გ25. სხვა აუდიტის პროცედურების შედეგების შეფასების გათვალისწინება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, თუ აუცილებელია სხვა, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, როგორც ამას ასს 330 მოითხოვს.²³

²³ ასს 330, პუნქტები 26-27-ე.