სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი შესწორებები

შენიშვნა: წინამდებარე განყოფილებაში განხილულია საბოლოო დამტკიცებული შესწორებები, რომლებიც სხვა ასს-ებში შევიდა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) დამტკიცების შედეგად. აღნიშნული შესწორებები ძალაში შევა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ძალაში შესვლასთან ერთად და ამ განყოფილებაში ეს შესწორებები ნაჩვენებია იმ საერთაშორისო სტანდარტების ბოლო დამტკიცებული ვერსიების მიხედვით, რომლებშიც ცვლილებები შევიდა. ამასთან, ამ შესწორებებში მოცემული სქოლიოების ნუმერაცია არ შეესაბამება იმ ასს-ებს, რომლებიც იცვლება და ამიტომ უნდა მიმართოთ თვითონ შესაფერის ასს-ებს. ზემოაღნიშნული შესაბამისი შესწორებების დოკუმენტი დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ წინამდებარე შესწორებების შემუშავებისას დაცული იყო დადგენილი პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოების ინტერესებს.

200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

…

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

7. ასს-ები მოიცავს შემდეგ განყოფილებებს: მიზნები, მოთხოვნები, გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა, რომელთა მიზანია აუდიტორის დახმარება დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებაში. ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მთელი პროცესის განმავლობაში და, სხვათან ერთად, ევალება:

   - თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, სუბიექტისა და მისი გარემოს, <u>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა</u> ~~მათ შორის,~~ <u>და</u> სუბიექტის შიდა კონტროლის <u>სისტემის</u> შესწავლით;

- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების გზით;
- მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებიდან გამოტანილ დასკვნებზე დაყრდნობით.

…

ძალაში შესვლის თარიღი

…

აუდიტორის საერთო მიზნები

…

განმარტებები

13. ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:

…

ო) არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი: <u>(იხ. პუნქტი გ15ა)</u>

(i) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

(ii) კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციე<u>ბ</u>ის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის ~~შიდა~~ კონტროლი<u>ს მექანიზმები</u>

…

მოთხოვნები

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები

...

პროფესიული სკეპტიციზმი

...

პროფესიული განსჯა

...

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი

17. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად და ამგვარად აუდიტორს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანის შესაძლებლობა ეძლევა, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ30-გ54)

აუდიტის ჩატარება ასს-ების შესაბამისად

კონკრეტული აუდიტის შესაბამისი ასს-ების დაცვა

...

19. აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ის მთლიანი ტექსტი, მათ შორის, მისი განყოფილების „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, რათა კარგად გაიგოს სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს მისი მოთხოვნები. (იხ: პუნქტები გ60-გ68)

...

ცალკეულ ასს-ებში ჩამოყალიბებული მიზნები

...

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

...

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

აუდიტის მასშტაბი (იხ: მე-3 პუნქტი)

...

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება (იხ: მე-4 პუნქტი)

...

სახელმწიფო სექტორში ჩატარებული აუდიტის თავისებურებები

...

აუდიტორული მოსაზრების ფორმა (იხ: მე-8 პუნქტი)

...

განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტი 13 (ვ))

...

არსებითი უზუსტობის რისკი (იხ. პუნქტი 13ო)

გ15ა. ასს-ების მიზნებისთვის, არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც, გონივრულ ფარგლებში, არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ:

ა) უზუსტობა წარმოიქმნება (ე.ი. მისი ალბათობა); და

ბ) არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქნება (ე.ი. მისი სიდიდე).

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები (იხ. მე-14 პუნქტი)

...

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-15 პუნქტი)

…

პროფესიული განსჯა (იხ. მე-16 პუქნტი)

...

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები და აუდიტორული რისკი (იხ: მე-5 და მე-17 პუნქტები)

აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

გ30. აუდიტის მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის დასასაბუთებლად. აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დაგროვებადი ხასიათისაა და მათი მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მიმდინარეობის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან. თუმცა, მტკიცებულება შეიძლება იყოს

სხვა ინფორმაციაც, რომელიც მოპოვებულია სხვა წყაროებიდან, როგორიცაა წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა დაადგინა, წინა აუდიტის შემდეგ მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტისთვის ამ მტკიცებულებების რელევანტურობაზე[1]), ან ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების შესახებ. სუბიექტის ფარგლებში და მის გარეთ არსებული სხვა წყაროების გარდა, სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებიც აუდიტის მტკიცებულებების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს სუბიექტში დასაქმებული ან მის მიერ ხელშეკრულებით დაქირავებული ექსპერტის მიერ. აუდიტის მტკიცებულება შედგება ინფორმაციისგან, რომელიც ამყარებს და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, ასევე ნებისმიერი ისეთი ინფორმაციისგან, რომელიც ეწინააღმდეგება აღნიშნულ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის არქონასაც (მაგალითად, ხელმძღვანელობის უარი რაიმე მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე) იყენებს და ამიტომ ესეც აუდიტის მტკიცებულებაა. აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს უდიდეს ნაწილს შეადგენს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და შეფასება.

...

აუდიტორული რისკი

...

არსებითი უზუსტობის რისკები

...

გ40. თანდაყოლილი რისკ~~ი~~ზე გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები. ~~უფრო მაღალია ზოგიერთი მტკიცებისათვის და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის, ვიდრე სხვებისთვის.~~ იმისდა მიხედვით, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, თანდაყოლილი რისკის დონე სხვა-

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~~სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით~~*", მე~~-9~~ მე-16 პუნქტი.

დასხვანაირი იქნება სკალაზე, რასაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი ეწოდება. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესის/პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას და შესაბამის მტკიცებებს. მაგალითად, ~~თანდაყოლილი რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს რთული გამოთვლების დროს, ან ზოგიერთი ანგარიშისთვის,~~ ანაგრიშების ნაშთები, ~~რომლებიც~~ რომლებიც შედგება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებიდან მიღებული თანხებისგან, რომლებთანაც დაკავშირებულია ~~რომლებიც საჭიროებს~~ მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა, ~~ის შეფასებას,~~ შეიძლება მიჩნეული იყოს ანაგრიშების მნიშვნელოვან ნაშთებად და აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე მათთან დაკავშირებული რისკებისთვის მინიჭებული შეფასება შეიძლება იყოს შედარებით მაღალი, შეფასების განუსაზღვრელობის მაღალი დონის გამო.

გ40ა. თანდაყოლილ რისკზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ისეთი გარემო პირობებიც, რომლებიც წარმოშობს ბიზნესის რისკებს. მაგალითად, ტექნოლოგიურმა მიღწევებმა შეიძლება გამოიწვიოს რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის მორალური ცვეთა, რაც გამოიწვევს მარაგის გადაჭარბებულად შეფასებას. სუბიექტსა და მის გარემოში მოქმედმა ფაქტორებმა, რომლებიც უკავშირდება რამდენიმე ან ყველა კატეგორიის ოპერაციას, ანგარიშის ნაშთებსა თუ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნას, შეიძლება გავლენა იქონიოს რომელიმე კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკზე. ასეთ ფაქტორებში შეიძლება შედიოდეს, მაგალითად საქმიანობის გასაგრძელებლად საჭირო საკმარისი საბრუნავი კაპიტალის უქონლობა, ან დარგის მაჩვენებლების გაუარესება, რაც იწვევს დიდი რაოდენობის საწარმოთა წარუმატებლობას.

გ41. კონტროლის რისკი ~~შიდა~~ კონტროლის პროცედურების დიზაინის, მისი დანერგვისა და მუშაობის ეფექტიანობის ფუნქციაა, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ისეთ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისი მიზნების მიღწევას. თუმცა, ~~შიდა~~ კონტროლის, ~~მისთვის~~ მექანიზმებს, მათთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, შეუძლია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი რისკების შემცირება და არა მათი აღმოფხვრა, თუნდაც საუკეთესო დიზაინი ჰქონდეს და ეფექტიანად მუშაობდეს. ამ შეზღუდვებში შედის, მაგალითად, ადა-

მიანის მონაწილეობის ფაქტორით განპირობებული შეცდომების შესაძლებლობა, ან იმის შესაძლებლობა, რომ მოხდება კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ფარული გარიგებით ან არასათანადო მმართველობითი გადაწყვეტილების გამო. შესაბამისად, ყოველთვის იარსებებს გარკვეული დონის კონტროლის რისკი. ასს-ები განსაზღვრავს პირობებს, რომლის დროსაც აუდიტორს მოეთხოვება, ან უფლება აქვს, აირჩიოს კონტროლის მექანიზმების მუშაობის ეფექტიანობის შემოწმება ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრის დროს.[2]

გ42.[3] არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შეიძლება გამოისახოს რაოდენობრივად, მაგალითად პროცენტებში, ან არარაოდენობრივად. ნებისმიერ შემთხვევაში, გაცილებით უფრო მნიშვნელოვანია ის, რომ აუდიტორმა სათანადოდ შეაფასოს რისკები, ვიდრე ის განსხვავებული მიდგომები, რომლებსაც გამოიყენებს მათ შესაფასებლად. ~~სახოგადოდ,~~ ასს-ებში, ~~ცალ-ცალკე არ არის განხილული თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, არამედ ეს რისკები გაერთიანებულია ერთ კატეგორიაში~~, როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკები“ და არა ცალ-ცალკე თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, თუმცა, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[4] მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ცალკე შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი და ცალკე კონტროლის რისკი, რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ასს 330-ის[5] შესაბამისად. ~~აუდიტორს შეუძლია ცალ-ცალკეც და ერთადაც შეაფასოს თანდაყოლილი ან კონტროლის რისკები, იმისდა მიხედვით, აუდიტის ჩატარების რომელ ტექნიკასა და მეთოდოლოგიას ანიჭებს უპირატესობას და რა პრაქტიკულ მიზნებს ესახავს.~~

გ43ა. აუდიტორი იმიტომ აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ცალკეული მტკიცების დონეზე, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცი-

2. ასს 330 - „*აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*“, პუნქტები მე-7-17.

3. მიაქციეთ ყურადღება: ასს 200-ის პუნქტი გ42 არის განახლებული ვერსია, რომელიც ცალკეა წარმოდგენილი ასს 540-ის (გადასინჯული) გამოცემით გამოწვეულ, სხვა ასს-ებში შესატანი შესწორებების დოკუმენტში, როგორც ერთ-ერთი შესაბამისი შესწორება. .

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

5. ~~ასს 330, პუნქტი 7(ბ).~~

ლებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.[6]

შეუმჩნევლობის რისკი

…

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები

…

ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი

…

აუდიტის პროცედურების ხასიათი

…

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა და სარგებლიანობისა და დანახარჯების დაბალანსება

…

გ52. გ51 პუნქტში აღწერილი მიდგომების გათვალისწინებით, ასს-ები შეიცავს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის აუცილებელ მოთხოვნებს და აუდიტორს ავალდებულებს, რომ სხვასთან, ერთად:

- მან შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის საფუძველი, რისკის შეფასების პროცედურებისა და მასთან დაკავშირებული სამუშაოების შესრულების გზით;[7] და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები ისეთნაირად, რომ აუდიტორი უზრუნველყოფილი იყოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოტანისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლით.[8]

სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის თანდაყოლილ შეზღუდვებზე

…

6. ასს 330, მე-6 პუნქტი.
7. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~მე-5–10~~ მე-13 პუნქტი.
8. ასს 330; ასს 500; ასს 520 - „*ანალიზური პროცედურები*“; ასს 530 - „*აუდიტორული შერჩევა*“.

ასს-ების შინაარსი (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ60. მიზნებისა და მოთხოვნების გარდა (ასს-ებში მოთხოვნები გამოხატულია სიტყვის „უნდა" გამოყენებით), ნებისმიერი ასს შეიცავს შესაბამის მითითებებს, სახელწოდებით „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა". სტანდარტს შეიძლება ჰქონდეს ასევე შესავალი, რომელიც უზრუნველყოფს კონკრეტულ კონტექსტს მოცემული ასს-ის სათანადოდ გაგებისთვის და ასევე განმარტებების ნაწილი. ამგვარად, ამა თუ იმ ასს-ში მოცემული მიზნების გაგებასა და მისი მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებასთან დაკავშირებულია ასს-ის მთლიანი ტექსტი.

გ61. აუცილებლობის შემთხვევაში, განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა" მოცემულია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების დამატებითი ახსნა და მათ შესასრულებლად საჭირო მითითებები. კერძოდ, ეს მასალა შეიძლება:

- უფრო ზუსტად განმარტავდეს, რას ითვალისწინებს ესა თუ ის მოთხოვნა ან რას უნდა შეეხოს იგი, <u>მათ შორის, ზოგიერთ ასს-ში, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მითითებულია, რატომ მოითხოვება ესა თუ ის პროცედურა;</u>

- შეიცავდეს ისეთი პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს. <u>ზოგიერთ ასს-ში, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მაგალითები წარმოდგენილია განცალკევებულ ოთხკუთხედ გრაფებში.</u>

მართალია, ამგვარი მითითებები თავისთავად არ წარმოადგენს სავალდებულო მოთხოვნას, მაგრამ მათი ცოდნა აუცილებელია ამა თუ იმ ასს-ის მოთხოვნების სათანადოდ შესასრულებლად. განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა" შეიძლება ასევე უზრუნველყოფდეს ამოსავალ/ზოგად ინფორმაციას ასს-ში განხილული საკითხების შესახებ.

~~მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები~~

<u>მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებული მოსაზრებები</u>

<u>გ65ა. ზოგიერთი ასს მოიცავს მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს (მაგ., ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), საიდანაც ჩანს, მოთხოვნების გამოყენება ყველა სუბიექტთან მიმართებით, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები</u>

ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული. ნაკლებად რთული ისეთი სუბიექტებია, რომლებსაც გააჩნიათ გ66 პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები.

გ65ბ. ზოგიერთ ასს-ებში შეტანილი განყოფილება/ქვესათაური „მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები", ძირითადად, შემუშავებულია სუბიექტებისთვის, რომლებიც არ არიან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული. თუმცა, ზოგიერთი მოსაზრება შეიძლება გამოდგეს მცირე კოტირებული სუბიექტების აუდიტშიც.

გ66. მცირე სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი თავისებურებების განსაზღვრის მიზნით, „მცირე სუბიექტი" აღნიშნავს ისეთ სუბიექტს, რომელსაც, როგორც წესი, გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები:

ა) მესაკუთრისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციების კონცენტრირება რამდენიმე პირის ხელში (ხშირ შემთხვევაში, ეს არის ერთადერთი პირი – ფიზიკური პირი ან სხვა საწარმო – რომელიც ფლობს სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და

ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი ნიშანი:

(i) პირდაპირი ან მარტივი ოპერაციები;

(ii) სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების სიმარტივე;

(iii) საქმიანობის სახეების მცირე რიცხვი და ცალკეული სახეობის საქმიანობაში პროდუქციის მცირე რიცხვი;

(iv) შიდა კონტროლის მარტივი სისტემები ~~მექანიზმების მცირე რაოდენობა;~~

(v) მართვის მცირე რაოდენობის დონეები, რომელთა ვალდებულებებშიც შედის ფართო სპექტრის კონტროლის საშუალებები; და

(vi) მცირერიცხოვანი პერსონალი მოვალეობების ფართო სპექტრით.

ეს ხარისხობრივი მახასიათებლები ყოვლისმომცველი არ არის, არ ეხება მხოლოდ მცირე სუბიექტებს და არც აუცილებელი არ არის, ყველა მცირე სუბიექტს ჰქონდეს ყველა ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებელი.

გ67 [*ახლა გადატანილია 65ბ პუნქტში*]

ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოსაზრებები

გ67ა. ზოგიერთი ასს (მაგალითად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოიცავს „ავტომატიზებულ ინსტრუმენტებსა და მეთოდებთან“ დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც შემუშავდა იმის ასახსნელად, როგორ შეუძლია აუდიტორს ასს-ების გარკვეული მოთხოვნების გამოყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის პროცედურებს ატარებს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით.

ცალკეულ ასს-ებში მოცემული მიზნები (იხ: 21-ე პუნქტი)

…

მიზნების გამოყენება დამატებითი აუდიტის პროცედურების საჭიროების დასადგენად (იხ. პუნქტი 21(ა))

…

მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები (იხ: პუნქტი 21(ბ))

…

შესაბამისი მოთხოვნების დაცვა

შესაბამისი მოთხოვნები (იხ: 22-ე პუნქტი)

…

ამა თუ იმ მოთხოვნიდან გადახვევა (იხ: 23-ე პუნქტი)

…

ამა თუ იმ მიზნის ვერშესრულება (იხ: 24-ე პუნქტი) …

ასს 210 – *„აუდიტის გარიგების პირობების შეთანხმება“*

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინაპირობები

…

შეთანხმება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის შესახებ

…

შიდა კონტროლი

…

გ18. ხელმძღვანელობის გადასაწყვეტია იმის დადგენა, რომელი შიდა კონტროლის საშუალებების დანერგვაა აუცილებელი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ტერმინი „შიდა კონტროლი“ თავის თავში აერთიანებს ფართო სპექტრის პროცედურებს/პროცესებს შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების ფარგლებში, რომლებსაც შეიძლება ეწოდოს კონტროლის გარემო; სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი; სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, საინფორმაციო სისტემა, ~~მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებასთან უშუალოდ დაკავშირებული ბიზნეს-პროცესები~~, და საკომუნიკაციო პროცესები, ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობა ~~და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი~~. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი სტრუქტურა იმას ასახავდეს, კონკრეტულ სუბიექტში ზუსტად როგორ შეიძლება იყოს დაპროექტებული, დანერგილი და როგორ შეიძლება ფუნქციონირებდეს შიდა კონტროლის სისტემა, ან როგორ იქნება დაყოფილი კატეგორიებად შიდა კონტროლის კონკრეტული კომპონენტი.[9] ამა თუ იმ სუბიექტის შიდა კონტროლი (კერძოდ, მისი საბუღალტრო წიგნები და ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები) ასახავს ხელმძღვანელობის მოთხოვნილებებს, სუბიექტის კომერციული საქმიანობის სირთულეს, იმ რისკების ხასიათს, რომლებსაც ექვემდებარება სუბიექტი და ასევე კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

---

9. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ91 ~~გ59~~ და ~~1-ლი~~ მე-3 დანართი.

ასს 230 – *„აუდიტის დოკუმენტაცია“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტის პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შესახებ

…

ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების და მისი შემსრულებლისა და მიმომხილველის ვინაობის მითითება
(იხ: მე-9 პუნქტი)

…

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ: მე-8 პუნქტი)

…

გ17. აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადებისას, მცირე სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს აუდიტის სხვადასხვა ასპექტის ერთ დოკუმენტში ასახვა და მიუთითოს დამხმარე სამუშაო დოკუმენტები, საჭიროებისამებრ. მაგალითად, მცირე სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება ერთ დოკუმენტში ასახოს შემდეგი საკითხები - სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია, აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, ასს 320-ის[10] შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, შეფასებული რისკები, აუდიტის დროს ჩანიშნული მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები.

10. ასს 320 - *„არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.*

ასს 250 _ *„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

აუდიტის პროცედურები კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევებისთვის

…

კანონმდებლობის გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევის გავლენის შეფასება (იხ: 22-ე პუნქტი)

გ23. როგორც 22-ე პუნქტი მოითხოვს, აუდიტორი კანონმდებლობის გამოვლენილ ან საეჭვო დარღვევის შედეგებს აფასებს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით, როგორიცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობაა. კონკრეტული გამოვლენილი ან საეჭვო დარღვევით განპირობებული შედეგები დამოკიდებული იქნება დარღვევის აქტის ჩადენისა და დაფარვის ურთიერთკავშირზე (თუკი ამგვარი ფაქტი საერთოდ მოხდა) კონტროლის კონკრეტულ პროცედურებთან და ამ ქმედებებში მონაწილე ხელმძღვანელობის დონესთან, ან იმ პირთა თანამდებობრივ დონესთან, რომლებიც მუშაობენ სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, განსაკუთრებით ისეთი შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით. როგორც აღნიშნულია მე-9 პუნქტში, აუდიტორის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესრულებისას აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული იქნება 22-ე პუნქტში აღწერილ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან.

…

ასს 260 (გადასინჯული) _ „*მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება*“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

საკითხები, რომლებიც ექვემდებარება ინფორმირებას

…

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები (იხ. მე-15 პუნქტი)

…

გ12. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ეხმარება ამ საკითხების უკეთ გაგებაში და ასევე, რატომ არის მიჩნეული ისინი მნიშვნელოვან რისკებად ~~აუცილებელი აუდიტში მათი სპეციალურად განხილვა~~. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ინფორმირება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შეიძლება დაეხმაროს თავიანთი პასუხისმგებლობის შესრულებაში, რაც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის გაწევას.

გ13. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია შეიძლება მიეწოდოს შემდეგ საკითხებზე:

- როგორ გეგმავს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებას;
- როგორ გეგმავს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილების განხილვას, სადაც არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება მაღალია;
- აუდიტორის მიდგომა ~~აუდიტთან დაკავშირებულ~~ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან ~~საშუალებებთან~~ მიმართებით;
- არსებითობის ცნების გამოყენება აუდიტის კონტექსტში;
- …

მე-2 დანართი (იხ. პუნქტები 16(ა), გ19-გ20)

სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

ინფორმირება, რომელიც მოითხოვება 16(ა) პუნქტით და განხილულია გ19-გ20 პუნქტებში, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

…

სააღრიცხვო შეფასებები

- ასს 540[1]-ში განხილული საკითხები - იმ მუხლებისთვის, რომელთა სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანია, მათ შორის, მაგალითად:
  - როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებს ~~და~~ ან პირობებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მათი განმარტების აუცილებლობა;

…

ასს 265 – *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“*

შესავალი
წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობას სათანადოდ მიაწოდოს ინფორმაცია, აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ. მოცემული ასს აუდიტორისთვის არ ადგენს დამატებით ან იმაზე მეტ პასუხისმგებლობას შიდა კონტროლის შესწავლასა და კონტროლის ტესტების შემუშავებასა და ჩატარებასთან დაკავშირებით, რასაც ითვალისწინებს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)[11] და ასს 330. ასს 260 (გადასინჯული) ადგენს უფრო დეტალურ მოთხოვნებსა და მითითებებს აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირების შესახებ აუდიტთან დაკავშირებით.

2. აუდიტორს მოეთხოვება ~~აუდიტთან დაკავშირებული~~ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს. ამ რისკების შეფასებისას აუდიტორი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას იხილავს არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, არამედ იმიტომ რომ განსაზღვროს კონკრეტული

11. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*, პუნქტები 12(გ) და (ნ), ასევე 21–27-ე პუნქტები.

გარემოებების შესაფერისი აუდიტის პროცედურები. აუდიტორმა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები შეიძლება გამოავლინოს არა მხოლოდ რისკების შეფასების პროცესში, არამედ აუდიტის ნებისმიერ სხვა სტადიაზე. მოცემულ ასს-ში კონკრეტულად არის განსაზღვრული, რა სახის გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ უნდა აცნობოს აუდიტორმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ხელმძღვანელობა.

…

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

იმის განსაზღვრა, გამოვლინდა თუ არა ნაკლოვანებები შიდა კონტროლის სისტემაში (იხ: მე-7 პუნქტი)

…

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ3. მართალია, მცირე და მსხვილ სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების განმსაზღვრელი პრინციპები თითქმის მსგავსია, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათ შესრულებასთან დაკავშირებული ფორმალიზების ხარისხი. გარდა ამისა, მცირე სუბიექტებმა შეიძლება დაასკვნან, რომ მათ არ სჭირდებათ გარკვეული ტიპის კონტროლის პროცედურები ~~მაკონტროლებელი საქმიანობა,~~ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კონტროლის მექანიზმების ~~პროცედურების~~ გამო. მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსკლუზიურმა უფლებამოსილებამ, გასცეს კრედიტი მომხმარებლებზე და დაამტკიცოს მნიშვნელოვანი შესყიდვები, შეიძლება უზრუნველყოს ეფექტური კონტროლი მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და ოპერაციებზე, რის გამოც ნაკლებად ხდება აუცილებელი ან საერთოდ აღარ არის აუცილებელი უფრო დეტალური ~~მაკონტროლებელი~~ კონტროლის მექანიზმების არსებობა.

…

შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები (იხ: პუნქტი 6(ბ) და მე-8)

გ8. კონტროლის პროცედურები შეიძლება ისეთნაირად შემუშავდეს, რომ იმუშაოს ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, რათა ეფექტურად მოხდეს უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გამოსწორება. მაგალითად, მოთხოვნების კონტროლის პროცედურები შეიძლება შედგებოდეს როგორც ავტომატიზებული, ისე მანუალური კონტროლის პროცედურებისგან, რომლის მიზანია, ამ

კონტროლის საშუალებებმა ერთობლივად თავიდან აიცილონ, ან გამოავლინონ და გამოასწორონ უზუსტობები ანგარიშის ნაშთში. შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, თავისთავად, შეიძლება არ იყოს იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. თუმცა, იმ ნაკლოვანებების ერთობლიობამ, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთსა და იმავე ანგარიშის ნაშთზე ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე, ~~შესაბამის~~ მტკიცებაზე, ან სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტზე, შეიძლება უზუსტობების რისკი იმდენად გაზარდოს, რომ გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების წარმოშობა.

ასს 240 – *„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“*

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

…

თაღლითობის მახასიათებლები

…

პასუხისმგებლობა თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე

…

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

…

7. გარდა ამისა, უფრო მაღალია რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს არსებით უზუსტობას, როდესაც ის გამოწვეულია ხელმძღვანელობის, ვიდრე პერსონალის თაღლითობით, რადგან ხელმძღვანელობას ხშირად აქვს სააღრიცხვო ჩანაწერების პირდაპირ თუ ირიბად მანიპულირების შესაძლებლობა, რათა წარადგინოს ყალბი ფინანსური ინფორმაცია ან თავი აარიდოს იმ ~~მაკონტროლებელ~~ კონტროლის პროცედურებს, რომელთა მიზანია სხვა თანამშრომლების მიერ მსგავსი თაღლითობის ჩადენის ფაქტების თავიდან აცილება.

ძალაში შესვლის თარიღი

…

მიზნები

…

განმარტებები

…

მოთხოვნები

პროფესიული სკეპტიციზმი

13. ასს 200-ის[12] შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ: პუნქტები გ8-გ9)

14. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს გააჩნია საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი, აუდიტორს უფლება აქვს, ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიჩნიოს ნამდვილად. თუკი აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებენ, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნეს აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ: პუნქტი გ10)

15. იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების პასუხები შეუსაბამოა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ეს შეუსაბამობები.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

16. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს)</u> მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში.[13] ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილ-

12. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

13. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს),</u> მე-17-18 პუნქტები ~~მე-10 პუნქტი~~.

დეს იმაზე, თუ როგორ და სად შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას გარიგების გუნდის წევრებმა არ უნდა მიიჩნიონ, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კეთილსინდისიერები და პატიოსნები არიან. (იხ: პუნქტები გ11-გ12)

რისკის შეფასების პროცედურები და შესაბამისი ქმედებები

17. როდესაც აუდიტორი სუბიექტისა და მისი გარემოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის ~~მათ შორის, მისი~~ შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის მიზნით ატარებს რისკის შეფასების პროცედურებსა და სხვა შესაფერის ზომებს, როგორც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2029 წელს)[14], მან უნდა ჩაატაროს 23-43-ე ~~17-24-ე~~ პუნქტებში განსაზღვრული პროცედურები, რათა მოიპოვოს ინფორმაცია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

ხელმძღვანელობა და სხვა პირები სუბიექტის ფარგლებში

...

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

21. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სუბიექტის მართვაში,[15] აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის მიერ სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესებზე და ხელმძღვანელობის მიერ ამ რისკების შესამცირებლად დანერგილ ~~შიდა~~ კონტროლის პროცედურებზე. (იხ: პუნქტები გ19-გ21)

...

გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი ურთიერთობები

...

სხვა ინფორმაცია

---

14. ~~ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 5-24-ე.~~

15. ასს 260 (გადასინჯული) - *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“*, მე-13 პუნქტი.

24. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეიძლება თუ არა, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ: პუნქტი გ22)

თაღლითობის რისკფაქტორების შეფასება

25. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შეფასების სხვა პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკფაქტორი. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება სულაც არ ადასტურებდეს თაღლითობის არსებობას, ისინი ხშირად არსებობს ისეთ გარემოებებში, სადაც ადგილი ჰქონდა თაღლითობას და ამის გამო, შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.(იხ: პუნქტები გ23-გ27)

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

26. ასს 315-ის (გადასინჯული <u>2019 წელს)</u> შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.[16]

27. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, საშემოსავლო ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტში მითითებულია ის საჭირო დოკუმენტაცია, რომელშიც აუდიტორი ასკვნის, რომ ეს დაშვება არ გამოიყენება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში და, აქედან გამომდინარე, ვერ დაადგინა, რომ ამონაგების აღიარება წარმოადგენს თაღლითობის მიზეზით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკს. (იხ: პუნქტები გ28-გ30)

28. აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, აქედან გამომდინარე, თუ აქამდე არ გაუკეთბია ეს, აუდიტორ~~ი~~მა უნდა ~~გაერკვეს~~ გამოავლინოს ასეთ რისკებთან დაკავშირებული სუბიექტის ~~შესაბამის~~ კონტროლის <u>პროცედურები, შეაფასოს მათი</u>

16. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს),</u> ~~25-ე~~ <u>28-ე</u> პუნქტი.

დიზაინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.[17] ~~საშუალებებში, მათ შორის, ასეთ რისკებთან დაკავშირებულ კონტროლის ფუნქციებში~~. (იხ: პუნქტები გ31-გ32)

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო საპასუხო ქმედებები

...

თაღლითობით განპირობებული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საპასუხო აუდიტის პროცედურები მტკიცების დონეზე

...

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

33. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკების აუდიტორის შეფასების მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა:

ა) შეამოწმოს მთავარ წიგნში შეტანილი საბუღალტრო გატარებები და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა შესწორებების შესაფერისობა. ასეთი შემოწმებისთვის (ტესტებისთვის) აუდიტის პროცედურების შემუშავების და ჩატარების დროს, აუდიტორმა:

(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მონაწილე პირებს უნდა გამოკითხოს იმ შეუფერებელი ან არაორდინარული ქმედების შესახებ, რომელიც ეხება სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების დამუშავებას;

(ii) უნდა შეარჩიოს ისეთი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები, რომლებიც გაკეთდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და

(iii) უნდა გაითვალისწინოს, რომ საჭიროა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა შესწორებების შემოწმება

[17] ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა) (i) და 26(დ).

(ტესტი) მთელი პერიოდის განმავლობაში. (იხ: პუნქტები გ41-გ44)

...

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება (იხ: პუნქტი გ49)

...

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა

...

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

...

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

...

ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ

...

დოკუმენტაცია

45. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში[18] უნდა შეიტანოს ~~აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და~~ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებული ~~უნდა შეიტანოს~~ შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს):[19]

ა) გარიგების გუნდში ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და

ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე; და

გ) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან.

---

18. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.
19. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 38-ე ~~32-ე~~.

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები (იხ: მე-3 პუნქტი)

...

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ: მე-13-15 პუნქტები)

გ8. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება მოითხოვს, რომ მუდმივად მიმდინარეობდეს იმის გამორკვევა, მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის მტკიცებულებები ვარაუდობს თუ არა თაღლითობით გამოწვეული რაიმე შესაძლო არსებითი უზუსტობის არსებობას. ეს მოიცავს აუდიტის მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის სანდოობის<u>ა</u> და,~~ სადაც შესაფერისია, მისი~~ მომზადების<u>ას</u>~~ი~~ და გამოყენებასთან დაკავშირებული, მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი (თუ ასეთი არსებობს)</u> კონტროლის პროცედურების გათვალისწინება<u>ს</u>. თაღლითობის მახასიათებლების გამო, აუდიტორის პროფესიული სკეპტიციზმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც ხდება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინება.

...

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-15 პუნქტი)

...

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

ხელმძღვანელობის გამოკითხვა

ხელმძღვანელობის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება (იხ: პუნქტი 17(ა))

...

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვა
(იხ: მე-19 პუნქტი)

გ19. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს)</u> და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს ისეთი სუბიექტების აუდიტებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის განყოფილება.[20] თაღლითობასთან მიმართებით ამ ასს-

20. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს)</u>, პუნქტები 24(ა)(ii) ~~6(ა) და 23~~-ე და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“*.

ების მოთხოვნების შესრულების დროს, აუდიტორმა შეიძლება გამოიკითხოს შიდა აუდიტის განყოფილების კონკრეტული ქმედებების შესახებ, მათ შორის, მაგალითად:

- შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ წლის განმავლობაში თაღლითობის გამოსავლენად ჩატარებული პროცედურები, თუკი ასეთი იქნება;
- დამაკმაყოფილებელი იყო თუ არა ხელმძღვანელობის საპასუხო ქმედებები ამ პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ინფორმაციაზე.

იმ ზედამხედველობის შესწავლა, რომელსაც ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები (იხ: მე-20 პუნქტი)

გ20. ამა თუ იმ სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ სუბიექტის სისტემებს რისკის მონიტორინგის, ფინანსური კონტროლისა და კანონთან შესაბამისობის კუთხით. ბევრ ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკა კარგად არის განვითარებული და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აქტიურ როლს თამაშობენ სუბიექტის მიერ განხორციელებულ თაღლითობის რისკების შეფასებისა და ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურებზე ზედამხედველობის გაწევაში. იმის გამო, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს სუბიექტებისა და ქვეყნების მიხედვით, მნიშვნელოვანია, აუდიტორს ესმოდეს მათი შესაბამისი პასუხისმგებლობა, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, გაიგოს იმ ზედამხედველობის არსი, რომელსაც ახორციელებენ შესაფერისი პირები.[21]

გ21. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის შესწავლით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თაღლითობის მიმართ სუბიექტის მგრძნობელობის, თაღლითობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი შიდა კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობის და ხელმძღვანელობის კომპეტენციისა და პატიოსნების შესახებ. ამის შესწავლა აუდიტორს შეუძლია რამდენიმე გზით, კერძოდ, ისეთ შეხვედრებზე დასწრებით, სადაც ადგილი აქვს ასეთ

21. ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1-გ8 პუნქტებში განხილულია, ვის უკავშირდება აუდიტორი, როდესაც სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურა კარგად არ არის განსაზღვრული.

საკითხებზე მსჯელობას, ასეთი შეხვედრების ოქმების წაკითხვით ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვით.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

...

სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება (იხ: 23-ე პუნქტი)

გ23. ანალიზური პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ მოპოვებული სხვა ინფორმაციაც შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის დროს. გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვიდანაც შეიძლება ცნობილი გახდეს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება ასეთი რისკების გამოსავლენად. გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულთან ურთიერთობის შენარჩუნების პროცესების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია და სუბიექტის სახელით ჩატარებული სხვა გარიგებებიდან (მაგალითად, შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებებიდან) მიღებული გამოცდილებაც შეიძლება შესაფერისი იყოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.

თაღლითობის რისკფაქტორების შეფასება (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ26. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებასთან და აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები წარმოდგენილია 1-ელ დანართში. ეს საილუსტრაციო რისკფაქტორები დაჯგუფებულია იმ სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ სახეზეა ხოლმე თაღლითობის დროს:

- თაღლითობის ჩადენის მოტივი ან ზეწოლა;
- თაღლითობის ჩადენის შეცნობილი შესაძლებლობა; და
- გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების უნარი.

თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს მარაგთან, ასევე ისეთი პირობებით გამოწვეულ ზეწოლასთან ან შესაძლებლობებთან, რომლებიც იწვევს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინების გარეშე. თაღლითობის

რისკფაქტორები, რომლებიც მოიცავს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახულ მიკერძოებასაც, წარმოადგენს თანდაყოლილ რისკფაქტორებს, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.[22] თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ასევე სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში არსებულ ისეთ პირობებთან, რომლებიც ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას, ან რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ხელმძღვანელობის დამოკიდებულებაზე ან გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების ხელმძღვანელობის უნარზე. თაღლითობის რისკფაქტორები, რომლებიც გამოხატავს ისეთ დამოკიდებულებას, რომელიც გაყალბების აქტის ლოგიკური დასაბუთების საშუალებას იძლევა, შეიძლება არ დაექვემდებაროს აუდიტორის დაკვირვებას. ამის მიუხედავად, აუდიტორმა შეიძლება გაიგოს ასეთი ინფორმაციის არსებობის შესახებ, მაგალითად, სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლის შედეგად.[23] მართალია, 1-ელ დანართში აღწერილი თაღლითობის რისკფაქტორები ასახავს ისეთ სხვადასხვა ტიპის სიტუაციებს, რომლებშიც შეიძლება მოხვდნენ აუდიტორები, მაგრამ ისინი მხოლოდ მაგალითებია და შეიძლება არსებობდეს სხვა რისკფაქტორებიც.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარების დროს (იხ: 26-ე პუნქტი)

…

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების და სუბიექტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესები 27-ე პუნქტი)

გ32. ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს მის მიერ განსახორციელებლად შერჩეული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და საკუთარ თავზე ასაღებად შერჩეული რისკების ხასიათისა და მოცულობის შესახებ. იმის განსაზღვრის დროს, თუ რომელი კონტროლის პროცედურები განახორციელოს თაღლითობის თავიდან აცილებისა და გამოვლენის მიზნით, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს იმის რისკებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება თაღლითობის შედეგად არსებითად მცდარი აღმოჩნდეს. ამ მოსაზრების ნაწილის სახით, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დაასკვნას, რომ არ ღირდეს იმ ერთი კონკრეტული კონტროლის პროცედურის განხორციელება და შენარჩუნება, რომელიც ეხება

22. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(ვ).
23. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი.

თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შემცირებას.

გ33. ამიტომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, რომ შეისწავლოს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, განახორციელა და ინარჩუნებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად. ~~ასეთ დროს,~~ თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების გამოვლენის პროცესში, აუდიტორმა შეიძლება გაარკვიოს, რომ ხელმძღვანელობამ შეგნებულად გადაწყვიტა იმ რისკების საკუთარ თავზე აღება, რომლებიც დაკავშირებულია მოვალეობების დანაწილების არარსებობასთან. ~~ასეთი შესწავლის შედეგად მიღებული~~ ამ კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და მათი სტრუქტურისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს ასევე თაღლითობის ისეთი რისკფაქტორების გამოსავლენად, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ განხორციელებულ შეფასებაზე იმის რისკის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

საპასუხო ქმედებები თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე

საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები (იხ: 28-ე პუნქტი)

...

პერსონალის დანიშვნა და მათი ზედამხედველობა (იხ: პუნქტი 29(ა))

...

არაპროგნოზირებადობა აუდიტის პროცედურების შერჩევის დროს (იხ: პუნქტი 29(გ))

...

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის (იხ: 30-ე პუნქტი)

...

აუდიტის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლასთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა შესწორებები (იხ: პუნქტი 32(ა))

...

გ43. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო ჩანაწერებთან[24] მიმართებით დაწესებული კონტროლის პროცედურებისთვის შეუფერებლად გვერდის ავლასთან, რადგან ავტომატიზებულმა პროცესებმა და კონტროლის პროცედურებმა შეიძლება შეამციროს უნებლიე შეცდომის რისკი, მაგრამ ვერაფერი მოუხერხოს იმ რისკს, რომ ცალკეულმა პირებმა შეიძლება არასათანადოდ აარიდონ თავი ასეთ ავტომატიზებულ პროცესებს, მაგალითად, თანხების შეცვლით, რომლებიც ავტომატურად გადადის მთავარ წიგნში ან ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში. გარდა ამისა, იქ, სადაც საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენება ინფორმაციის ავტომატურ რეჟიმში გადასაცემად, შეიძლება არსებობდეს საინფორმაციო სისტემებში ასეთი ჩარევის მცირე ხილული მტკიცებულება ან არ არსებობდეს არანაირი ხილული მტკიცებულება.

გ44. როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს და არჩევს სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებსა და სხვა კორექტირებებს ტესტირებისა და შერჩეული მუხლების დამამტკიცებელი დოკუმენტების შესამოწმებლად სათანადო მეთოდის განსაზღვრის მიზნით, გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- *თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება* – თაღლითობის რისკფაქტორებისა და აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში მოპოვებული სხვა ინფორმაციის არსებობა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ტესტირებისთვის გამოსადეგი სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების კონკრეტული კატეგორიების და სხვა შესწორებების დადგენაში;

- *კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განხორციელდა სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების მიმართ და სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალში ჩანაწერების მომზადებისა და შეტანის მიმართ განხორციელებულმა ეფექტურმა კონტროლის პროცედურებმა და სხვა შესწორებებმა შეიძლება შეამციროს აუცილებელი დამოუკიდებელი ტესტირების მოცულობა, იმ

24 . ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა)(ii).

პირობით, რომ აუდიტორს ტესტირებული აქვს ამ კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტურობა;

- *სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი და იმ მტკიცებულებების ხასიათი, რომლებიც შეიძლება მოპოვებულ იქნეს* – ბევრი სუბიექტისთვის ოპერაციების სტანდარტულ დამუშავებაში იგულისხმება მანუალური და ავტომატიზებული ~~ღონისძიებებისა და~~ კონტროლის პროცედურების კომბინაცია. ანალოგიურად, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა კორექტირებების დამუშავება შეიძლება მოიცავდეს როგორც მანულურ, ისე ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს. იქ, სადაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენება, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები და სხვა კორექტირებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით;

- *სააღრიცხვო ჟურნალის გაყალბებული ჩანაწერების მახასიათებლები ან სხვა შესწორებები* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერებს ან სხვა შესწორებებს ხშირად აქვთ სპეციფიკური ამოსაცნობი მახასიათებლები. ასეთ მახასიათებლებში შეიძლება შედიოდეს (ა) საქმესთან შეხებაში არმქონე, არაორდინარულ ან იშვიათად გამოყენებულ ანგარიშებში გაკეთებული ჩანაწერები; (ბ) სააღრიცხვო ჟურნალში ისეთი პირების მიერ გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც, როგორც წესი, არ ევალებათ ამის გაკეთება; (გ) ჩანაწერები, რომლებიც შეტანილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან ანგარიშის დახურვის შემდგომი ჩანაწერების სახით, რომლებსაც გააჩნია მცირე ან არანაირი ახსნა ან აღწერა; (დ), ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე ან მომზადების განმავლობაში გაკეთებული ჩანაწერები, რომლებსაც არ გააჩნიათ ანგარიშის ნომრები, ან (ე) ჩანაწერები, რომლებიც შეიცავს დამრგვალებულ რიცხვებს ან თანმიმდევრულ დამაბოლოებელ ციფრებს;

- *ანგარიშების ხასიათი და სირთულე* – სააღრიცხვო ჟურნალის არასათანადო ჩანაწერები ან შესწორებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთ ანგარიშებთან მიმართებაში, რომლებიც (ა) შეიცავს ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც თავისი ხასიათით რთული ან არაორდინარულია; (ბ) შეიცავს მნიშვნელოვან შეფასებებს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებულ შესწორებებს; (გ) წარსულში მგრძნობიარე იყო უზუსტობების მიმართ; (დ) დროულად იყო შეჯერებული (შედარებული) ან

შეიცავს შესადარებელ (შეუჯერებელ) განსხვავებებს; (ე) შეიცავს შიდასაფირმო ოპერაციებს, ან (ვ) სხვა მხრივ არის დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილ რისკთან. რამდენიმე განთავსების ადგილის ან კომპონენტის მქონე სუბიექტების აუდიტების დროს, ყურადღება ექცევა მრავალი განთავსების ადგილიდან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების ამორჩევის საჭიროებას;

- *სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები ან სხვა კორექტირებები, რომლებიც არ მუშავდება სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის პროცესში* – არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებით შეიძლება არ არსებობდეს ~~იმავე დონის შიდა~~ <u>ისეთივე ტიპისა და მოცულობის</u> კონტროლის პროცედურები, როგორიც არსებობს ისეთ საბუღალტრო გატარებებთან მიმართებით, რომლებიც მუდმივად გამოიყენება მაგალითად, ყოველთვიური გაყიდვების, შესყიდვებისა და ფულადი გადახდების ოპერაციების აღრიცხვისთვის.

...

სააღრიცხვო შეფასებები (იხ: პუნქტი 32(ბ))

...

მნიშვნელოვანი ოპერაციების განხორციელების საქმიანი მხარის ლოგიკური დასაბუთება (იხ: პუნქტი 32(გ))

...

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება (იხ: 34-37-ე პუნქტები)

...

ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ტარდება აუდიტის დამთავრებისას საერთო დასკვნის გამოტანის დროს (იხ: 34-ე პუნქტი)

...

გამოვლენილი უზუსტობების გათვალისწინება (იხ: 35-37-ე პუნქტები)

...

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა (იხ: 38-ე პუნქტი)

...

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია (იხ: 39-ე პუნქტი)

...

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ხელმძღვანელობის ინფორმირება (იხ. მე-40 პუნქტი)

...

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ: 41-ე პუნქტი)

...

თაღლითობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ. 42-ე პუნქტი)

...

ანგარიშის წარდგენა სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ (იხ: 43-ე პუნქტი)

...

1-ლი დანართი:

(იხ: პუნქტი გ25)

თაღლითობის რისკფაქტორების მაგალითები

ამ დანართში განხილული თაღლითობის რისკფაქტორები წარმოადგენს იმ ფაქტორთა მაგალითებს, რომლებსაც აუდიტორები შეიძლება შეხვდნენ მთელ რიგ სიტუაციებში. ცალკე წარმოდგენილია იმ ფაქტორთა მაგალითები, რომლებიც ეხება აუდიტორის მიერ განსახილველ ორი ტიპის თაღლითობას – ანუ, გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგება და აქტივების უკანონო მითვისება. თითოეული ტიპის თაღლითობისათვის რისკფაქტორები დამატებით დაყოფილია კატეგორიებად, სამი პირობის მიხედვით, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს, როდესაც ადგილი აქვს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობებს: (ა) მოტივაცია/ზეწოლა, (ბ) შესაძლებლობები და (გ) დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, შესაბამისად, აუდიტორმა შეიძლება გამოავლინოს დამატებითი ან განსხვავებული რისკფაქტორები. ამ ფაქტორებიდან ყველას არ ექნება ადგილი ყველა გარემოებაში და ზოგიერთ მათგანს შეიძლება უფრო მეტი ან ნაკლები მნიშვნელობა ჰქონდეს სხვადასხვა სიდიდის ან საკუთრების ფორმის ან გარემოებების მქონე სუბიექტებში. ასევე, მოყვანილი რისკფაქტორების მაგალითების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა ან მოხდენის სიხშირე.

თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს გარკვეულ მოტივაციასთან ან ზეწოლასთან, ანდა შესაძლებლობებთან, რომლებიც წარმოიქმნება ისეთი პირობებიდან, რომლებიც იწვევს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინების გარეშე (ე.ი თანდაყოლილი რისკი). ამგვარი ფაქტორები თანდაყოლილი რისკფაქტორებია, ვინაიდან გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე და შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მიკერძოებით. შესაძლებლობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება წარმოიშვას ასევე სხვა გამოვლენილი თანდაყოლილი რისკფაქტორებიდან (მაგალითად, სირთულემ ან განუსაზღვრელობამ შეიძლება შექმნას ისეთი შესაძლებლობები, რომლებიც გამოიწვევს თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას). შესაძლებლობებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება, თავის მხრივ, დაკავშირებული იყოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში არსებულ გარკვეულ პირობებთან, როგორიცა სუბიექტის შიდა კონტროლის შეზღუდვები ან ნაკლოვანებები, რომლებიც ქმნის ამგვარ შესაძლებლობებს. დამოკიდებულებასთან ან ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები კონკრეტულად შეიძლება წარმოიშვას სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეზღუდვებიდან ან ნაკლოვანებებიდან.

რისკფაქტორები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს

ქვემოთ მოყვანილია რისკფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგად გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

ფინანსურ სტაბილურობას ან რენტაბელობას საფრთხეს უქმნის ეკონომიკური, დარგობრივი ან სუბიექტის სამუშაო პირობები, როგორიცაა (ან როგორც ჩანს შემდეგი პირობებიდან):

…

ქვემოთ მოყვანილი ფაქტორების გამო, ხელმძღვანელობა განიცდის გადაჭარბებულ ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა მოთხოვნები ან მოლოდინი:

…

ხელმისაწვდომი ინფორმაცია მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პირად ფინანსურ მდგომა-

რეობას საფრთხეს უქმნის სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგები, რასასაც იწვევს შემდეგი მიზეზები:

…

შესაძლებლობები

დარგის ან სუბიექტის საქმიანობის ხასიათი შესაძლებლობებს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

…

ხელმძღვანელობის მონიტორინგი არაეფექტურია იმის გამო, რომ:

…

ორგანიზაციული სტრუქტურა რთული ან არასტაბილურია, რასაც ადასტურებს შემდეგი ფაქტორები:

…

შიდა კონტროლის ~~ჯომპონენტებს აქვს~~ ნაკლოვანებები , რაც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის, ~~კონტროლის პროცედურების,~~ მათ შორის ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისა და შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით დაწესებული კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის არაადეკვატურობით ~~არაადეკვატური მონიტორინგით~~ (როდესაც მოითხოვება გარე ანგარიშგების წარდგენა);
- კადრების დენადობის მაღალი მაჩვენებლებით ან არაკვალიფიციური თანამშრომლების დასაქმებით ბუღალტერიის, საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან შიდა აუდიტის განყოფილებაში;
- არაეფექტური ბუღალტრული აღრიცხვისა და საინფორმაციო სისტემებით, იმ სიტუაციების ჩათვლით, როდესაც ადგილი აქვს არსებით ხარვეზებს შიდა კონტროლის მუშაობაში.

დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

…

აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკფაქტორები

რისკფაქტორები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს, ასევე დაყოფილია კატეგორიებად იმ სამი პირობის შესაბამისად, რომლებიც საზოგადოდ არსებობს თაღლითობის

შემთხვევაში: მოტივაცია/ზეწოლა, შესაძლებლობები და დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა. ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით გამოწვეულ უზუსტობებთან დაკავშირებული რისკის ზოგიერთი ფაქტორი შეიძლება მაშინაც არსებობდეს, როდესაც უზუსტობა წარმოიშობა აქტივების უკანონო მითვისებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მხრიდან არაეფექტური მონიტორინგის განხორციელებას და ნაკლოვანებებს შიდა კონტროლის სისტემაში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, როდესაც არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით ან აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეული უზუსტობები. ქვემოთ მოყვანილია იმ რისკფაქტორების მაგალითები, რომლებიც ეხება აქტივების უკანონო მითვისებით გამოწვეულ უზუსტობებს.

მოტივაცია/ზეწოლა

...

შესაძლებლობები

გარკვეულმა მახასიათებლებმა ან გარემოებებმა შეიძლება გაზარდოს აქტივების მგრძნობელობა მოპარვის მიმართ. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისების შესაძლებლობები იზრდება, როდესაც არსებობს:

...

აქტივებ<u>თან დაკავშირებით დაწესებულმა</u>~~ზე~~ არასათანადო <u>კონტროლის</u> ~~შიდა კონტროლმა~~ <u>პროცედურებმა</u> შეიძლება გაზარდოს ამ აქტივების უკანონო მითვისების შესაძლებლობა. მაგალითად, აქტივების უკანონო მითვისება შეიძლება გამოიწვიოს:

- მოვალეობების არასათანადო დანაწილებამ ან დამოუკიდებელმა შემოწმებებმა;
- ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დანახარჯებზე, მაგალითად მივლინების ხარჯებსა და სხვა ანაზღაურებად ხარჯებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ აქტივებზე პასუხისმგებელ თანამშრომლებზე არასათანადო ზედამხედველობის განხორციელებამ, მაგალითად, დაშორებულ ტერიტორიებზე განთავსებულ სამუშაო ადგილებზე არასათანადო ზედამხედველობა ან მონიტორინგი;
- ისეთ თანამდებობებზე კანდიდატების შერჩევის სათანადო პროცედურების არარსებობამ, რომლებზეც პერსონალს შეხება აქვს აქტივებთან;

- აქტივებთან დაკავშირებით არაადეკვატური ჩანაწერების წარმოებამ;
- ოპერაციების შესრულების ნებართვისა და დამტკიცების სათანადო სისტემის უქონლობამ (მაგალითად, შესყიდვის დროს);
- ფულის, ინვესტიციების, მარაგის ან უძრავი ქონების ფიზიკური დაცვის არასათანადო სისტემებმა;
- აქტივების დროული და სრულყოფილი შეჯერების პროცედურების უქონლობამ;
- ოპერაციების დროული და სათანადო დოკუმენტირების პროცედურების უქონლობამ, მაგალითად, დაბრუნებული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურების;
- ძირითადი მაკონტროლებელი ფუნქციის შემსრულებელი თანამშრომლებისთვის სავალდებულო შვებულების არარსებობამ;
- ხელმძღვანელობის არასათანადო წარმოდგენამ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე, რაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მომუშავე თანამშრომლებს აძლევს უკანონო მითვისების შესაძლებლობას;
- ავტომატიზებულ ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის არაადეკვატური კონტროლის არსებობამ, მათ შორის, კომპიუტერული სისტემების სარეგისტრაციო ჟურნალებსა და მათ შემოწმებაზე კონტროლი.

დამოკიდებულება/თაღლითობის ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობა

- აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებულ რისკებზე მონიტორინგის განხორციელების ან რისკების შემცირების საჭიროების მიმართ ნეგატიური განწყობა;
- აქტივების უკანონო მითვისებაზე დაწესებული ~~შიდა~~ კონტროლის პროცედურების მიმართ ნეგატიური განწყობა არსებული კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლით, ან შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ცნობილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად სათანადო ზომის არმიღება;
- ისეთი მოქცევა, რომელიც მიანიშნებს სუბიექტის ან მის მიერ თანამშრომელთა მოპყრობის მიმართ უარყოფით განწყობაზე ან უკმაყოფილებაზე;

- ქცევაში ან ცხოვრების სტილში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს აქტივების უკანონოდ მითვისებაზე;

- წვრილმანი ქურდობის მიმართ უყურადღებობა.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტი გ40)

იმ სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამიზნულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების აღსაკვეთად

ქვემოთ მოყვანილია თაღლითობასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების იმ შეფასებული რისკების აღსაკვეთად გამიზნული სავარაუდო აუდიტის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც გამოწვეულია როგორც ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებით, ისე აქტივების უკანონო მითვისებით. მიუხედავად იმისა, რომ აქ განხილული რისკფაქტორები მოიცავს სიტუაციების ფართო დიაპაზონს, ისინი მაინც მხოლოდ მაგალითებია და, აქედან გამომდინარე, შეიძლება არ იყოს ყველაზე შესაფერისი ან აუცილებელი ყოველ კონკრეტულ გარემოებაში. ასევე, მოყვანილი პროცედურების თანმიმდევრობა იმისთვის არაა გამიზნული, რომ ასახოს მათი შედარებითი მნიშვნელობა.

განხილვა კონკრეტული მტკიცების დონეზე

- აუდიტორის მიერ შეფასებულ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საპასუხო ქმედებები სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია თაღლითობის რისკფაქტორების ტიპებზე ან მათ კომბინაციაზე, ან გამოვლენილ პირობებზე, ასევე სამეურნეო ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე, განმარტებით შენიშვნებსა და მტკიცებებზე, რომლებზეც შეიძლება ამ რისკებმა იმოქმედოს.

  ზემოაღნიშნული საპასუხო ქმედებების კონკრეტული მაგალითებია:

  …

  თუ ექსპერტის სამუშაო განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ხდება ფინანსური ანგარიშგების იმ პუნქტთან დაკავშირებით, რომლისთვისაც მაღალია თაღლითობით გამოწვეული <u>არსებითი</u> უზუს-

ტობის რისკი, დამატებითი პროცედურების ჩატარება ექსპერტის ზოგიერთ ან ყველა დაშვებასთან, მეთოდთან ან მოპოვებულ მონაცემთან მიმართებაში, იმის დასადგენად, რომ მოპოვებული მონაცემები არ არის დაუსაბუთებელი, ან ამ მიზნისთვის სხვა ექსპერტის მოწვევა.

…

კონკრეტული საპასუხო ქმედებები - გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული უზუსტობა

ქვემოთ მოყვანილია საპასუხო ქმედებების მაგალითები, აუდიტორის მიერ გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაზე:

…

მე-3 დანართი

(იხ: პუნქტი გ49)

იმ გარემოებების მაგალითები, რომლებიც მიუთითებს თაღლითობის შესაძლებლობაზე

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს იმის შესაძლებლობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

…

ასს 300 – *„ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

დოკუმენტაცია (იხ. მე-12 პუნქტი)

…

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ21. როგორც გ11 პუნქტში იყო განხილული, მცირე სუბიექტის აუდიტისთვის სტრატეგიის დოკუმენტად შეიძლება გამოდგეს შესაფერისი მოკლე მემორანდუმი. აუდიტის გეგმის შესადგენად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს რამდენიმე ~~საბანადო მაკონტროლებელი დონისძიების~~ კონტროლის პროცედურის[25] დაშვების

25. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 26(ა) პუნქტი.

საფუძველზე შედგენილი აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან საკონტროლო კითხვარები (იხ. პუნქტი გ19), რაც, სავარაუდოდ, მოხდება მცირე სუბიექტში, იმ პირობით, რომ ისინი ადაპტირებული იქნება მოცემული გარიგების კონკრეტული გარემოებების, მათ შორის, რისკების აუდიტორისეული შეფასებების გათვალისწინებით.

…

ასს 402 – *„აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“*

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი იყენებს ერთი ან მეტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას. კონკრეტულად, სტანდარტი ეხება, როგორ იყენებს მომხმარებლის აუდიტორი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს)[26] და ასს 330-ს[27] მომხმარებელი სუბიექტის, მათ შორის ~~აუდიტის შესაფერისი~~ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც საკმარისია არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად.

…

3. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი, როდესაც აღნიშნული მომსახურება და მასზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მომხმარებელი სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის, ~~მათ შორის, შესაბამისი ბიზნესპროცესების~~ ნაწილს, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ~~რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება~~. ~~მართალია,~~ მომსახურე ორგანიზაციის~~ის~~ ~~კონ~~ებული კონტროლის საშუალებების უმეტესობა, სავარა-

26. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“*.
27. ასს 330 – *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*

უდოდ, იქნება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის ნაწილი ~~იქნება ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება, მაგრამ ის შეიძლება სხვა ისეთ კონტროლის საშუალებებსაც იყენებდეს, რომლებიც ასევე შესაფერისი იქნება აუდიტისთვის,~~ ან სხვა შესაბამისი კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა, მაგალითად აქტივების დაცვაზე დაწესებული კონტროლი. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურებები~~ა~~ მაშინ არის მომხმარებელი სუბიექტის ~~ამ~~ საინფორმაციო სისტემის, ~~მათ შორის შესაბამისი ბიზნესპროცესების~~ ნაწილი, ~~რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება,~~ თუ ეს მომსახურებები ~~მომსახურების ზემოაღნიშნული სახეები~~ გავლენას ახდენს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელიმე ასპექტზე ~~საქმიანობაზე:~~

ა) ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში, მანუალურად თუ სტ-ის გამოყენებით და ეს ინფორმაცია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან არის მოპოვებული თუ არა. ~~მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების სახეებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის~~; ეს მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებები გავლენას ახდენს იმაზე:

(i) ~~ბ) როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ასევე მანუალური სისტემების პროცედურებზე, რომელთა მეშვეობითაც მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციები ინიცირდება, დოკუმენტურად აისახება, დამუშავდება, შესწორდება საჭიროების შემთხვევაში, გადაიტანება მთავარ წიგნში და აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში~~; როგორ ხდება მომხმარებელი სუბიექტის ოპერციების ინიცირება და მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების შემთხვევაში, გასწორება და ასახვა/გადატანა მთავარ წიგნსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

(ii) მომხმარებელი სუბიექტი როგორ აგროვებს, ამუშავებს და ამჟღავნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციას ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენების ან პირობების/გარემოებების შესახებ;

ბ) ~~გ) ელექტრონული ან მანუალური ფორმის შესაბამის~~ ბუღალტრული<u>ი</u> ჩანაწერებ<u>ი</u>~~ზე~~, ~~მათ დამადასტურებელ ინფორმაციაზე და~~ მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკური<u>ი</u> ანგარიშებ<u>ი</u>~~ზე,~~ და 3(ა) პუნქტში მითითებულ ინფორმაციის ნაკადებთან დაკავშირებული სხვა დამადასტურებელი ჩანაწერები/დოკუმენტები; ~~რომლებიც გამოიყენება მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტურად ასახვის, დამუშავებისა და ანგარიშგებაში ასახვისთვის; ამ პროცესში შედის არასწორი ინფორმაციის გასწორება და მთავარ წიგნში ინფორმაციის გადატანის წესი;~~

~~დ) როგორ ასახავს მომხმარებელი სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა სამეურნეო ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;~~

გ) ~~ე)~~ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი ~~ზე~~, რომელიც გამოიყენება მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად 3(ბ) პუნქტში აღწერილი ჩანაწერების საფუძველზე, მათ შორის, რომლებიც ეხება ოპერციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშრებულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და სხვა ინფორმაციას; ~~მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად;~~ და

დ) სუბიექტის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია ზემოთ მოცემულ (ა)–(გ) პუნქტებთან.

ვ) ~~ისეთ საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება არაგანმეორებადი, არაორდინარული სამეურნეო ოპერაციების ან კორექტირებების დოკუმენტირებისთვის.~~

…

მიზნები

7. როდესაც მომხმარებელი სუბიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას იყენებს, მომხმარებლის აუდიტორის მიზანია:

ა) იმ დონეზე გაერკვეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე მომ-

ხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე მის გავლენაში, ~~რა გავლენას ახდენს ეს მომსახურება რომელიც აუდიტისთვის არის შესაფერისი,~~ რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად; და

ბ) განსაზღვროს და ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისათვის.

…

მოთხოვნები

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

…

10. როდესაც ეცნობა ~~აუდიტისთვის შესაფერის~~ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[28] შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ~~შეაფასოს~~ მომხმარებელი სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურები[29] იმ კონტროლის პროცედურებიდან,~~ს სტრუქტურა და მათი შესრულება,~~ რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან, მათ შორის, რომლებიც მიესადაგება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებს, შეაფასოს მათი სტრუქტურა და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.[30] (იხ. პუნქტები გ12-გ14)

11. მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების თავისებურებებისა და მისი მნიშვნელობის, ასევე ამ მომსახურების გავლენის შესახებ მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, ~~რომელიც აუდიტის შესაფერისია~~ და, შესაბამისად, შეიქმნა თუ არა სათანადო საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

12. თუ მომხმარებლის აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:

---

28. ~~ასს 315 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.~~
29. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა).
30. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(დ).

…

გ) მომსახურე ორგანიზაციაში ადგილზე მისვლა და ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ; ან

დ) სხვა აუდიტორის გამოყენება ისეთი პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მას აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის ~~სააუდიტო~~ კონტროლის პროცედურების შესახებ. (იხ. პგ15-გ20)

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად

…

14. თუ მომხმარებლის აუდიტორი გეგმავს 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტის მტკიცებულების სახით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სტრუქტურისა და შესრულების შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

…

ბ) შეაფასოს, საკმარისი და შესაფერისია თუ არა დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ~~მომხმარებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის იმ~~ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად ~~, რომლებიც აუდიტის შესაფერისია,~~ და

…

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

ინფორმაციის მოპოვება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების შესახებ, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა

…

დამატებითი პროცედურები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის ინფორმაციას მომხმარებელი სუბიექტისგან (იხ. მე-12 პუნქტი)

…

გ19. შესაძლებელია სხვა აუდიტორის გამოყენება საჭირო პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმაციის მოსაპოვებლად მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია მომხმარებელი სუბიექტისთვის გაწეულ მომსახურებებთან. თუ გაცემულია 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს ამ პროცედურების ჩასატარებლად შეუძლია გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორი, ვინაიდან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს უკვე აქვს კავშირი მომსახურე ორგანიზაციასთან. მომხმარებლის აუდიტორმა, რომელიც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის სხვა აუდიტორს იყენებს, შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს ასს 600-ის[31] სახელმძღვანელო მითითებები, რადგან ისინი ეხება სხვა აუდიტორის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას (მათ შორის, მისი დამოუკიდებლობისა და პროფესიული კომპეტენციის შესახებ), სხვა აუდიტორის გათვალისწინებას სამუშაოში, ამ სამუშაოს ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დაგეგმვისას და შეკრებილი აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებისას.

…

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება მომხმარებლის აუდიტორის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის დასასაბუთებლად (იხ. პუნქტები 13-14)

…

გ22. მომხმარებლის აუდიტორს, მომხმარებელი სუბიექტის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა შეიძლება დაეხმაროს ისეთი საკითხების გარკვევაში, როგორიცაა:

ა) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემის ისეთი ასპექტები, მათ შორის ინფორმაცია ქვემომსახურე ორგანიზაციის გამოყენების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს მომხმარებელი სუბიექტის ოპერაციების დამუშავებაზე;

---

31. ასს 600 – „ასს 600 - *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“,* მე-2 პუნქტში აღნიშნულია: „აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს წინამდებარე ასს-ის გამოყენება, აუცილებლობის შემთხვევაში, კონკრეტულ გარემოებებთან მისადაგებული სახით, როდესაც ის სხვა აუდიტორებს რთავს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელიც არ არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება...“. იხ. ასევე ასს 600-ის მე-19 პუნქტი.

ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით წარმოებული ოპერაციების ნაკადი, რათა ამ ოპერაციების ნაკადში განსაზღვროს წერტილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობები მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

გ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების შესაფერისია; და

დ) არის თუ არა ადეკვატური მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურების დიზაინი და ფუნქციონირებს თუ არა ისინი სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ თავიდან აიცილოს ან გამოავლინოს და გაასწოროს ოპერაციის დამუშავებაში დაშვებული ისეთი შეცდომები, რომლებიც მომხმარებელი სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიწვევს არსებით უზუსტობებს.

1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნა მომხმარებლის აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმ დონის ინფორმაციის მოპოვებაში, რომელიც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების დასადგენად და შესაფასებლად. თუმცა, 1-ლი ტიპის დასკვნა ვერ უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს, ~~სათანადო~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

რეაგირება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე
(იხ. მე-15 პუნქტი)

…

კონტროლის ტესტები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ29. გარკვეულ სიტუაციებში, მომხმარებლის აუდიტორს ასს 330-ით მოეთხოვება კონტროლის პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ~~შესაფერისი~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც:

…

გ30. თუ ხელმისაწვდომი არ არის მე-2 ტიპის დასკვნა, მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება მომხმარებელი სუბიექტის მეშვეობით, რათა მოსთხოვოს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოამზადოს მე-2 ტიპის

დასკვნა, რომელიც მოიცავს ~~საბანდო~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მომხმარებლის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სხვა აუდიტორი მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩასატარებლად. მომხმარებლის აუდიტორს ასევე შეუძლია მომსახურე ორგანიზაციაში მისვლა და სათანადო კონტროლის ტესტების ჩატარება, თუ მომსახურე ორგანიზაცია თანახმა იქნება. მომხმარებლის აუდიტორისეული რისკების შეფასებები ეყრდნობა როგორც სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ასევე თვითონ მომხმარებლის აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურებით მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით იმის შესახებ, რომ მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სისტემა ეფექტიანად მუშაობს

…

გ33. ასევე შეიძლება აუცილებელი იყოს, რომ მომხმარებლის აუდიტორმა დამატებითი მტკიცებულებები მოიპოვოს მომსახურე ორგანიზაციის გარკვეულ კონტროლის პროცედურებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ პერიოდში, რომელსაც არ მოიცავს მე-2 ტიპის დასკვნა, ან განსაზღვროს დამატებით ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურები. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მსჯელობს, რა სახის დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებებია მოსაპოვებელი მომსახურე ორგანიზაციის ისეთი კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც მოქმედებდა იმ პერიოდში, რომელიც არ არის მოცული მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის დასკვნაში, იგი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

…

- მომხმარებელი სუბიექტის კონტროლის გარემოსა და მომხმარებელი სუბიექტის~~ში დანერგილ,~~ შიდა კონტროლის სისტემის ~~პროცედურების~~ მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანობას.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გაფართოებით და დარჩენილ პერიოდზე განვრცობით, ან მომხმარებელი სუბიექტის ~~ში~~

~~დანერგილ~~ შიდა კონტროლის სისტემის ~~პროცედურების~~ მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

…

გ39. მომხმარებლის აუდიტორს მოეთხოვება, აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით დროულად აცნობოს როგორც ხელმძღვანელობას, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.[11] მომხმარებლის აუდიტორს ასევე მოეთხოვება სათანადო დონის ხელმძღვანელობას დროულად აცნობოს აუდიტის დროს გამოვლენილი შიდა კონტროლის სხვა ნაკლოვანებების შესახებაც, რაც, მომხმარებლის აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მიაპყროს ხელმძღვანელობის ყურადღება.[12] საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოავლინოს მომხმარებლის აუდიტორმა აუდიტის დროს და აცნობოს მომხმარებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მოიცავს:

- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შემადგენელ კონტროლის ~~მონიტორინგის~~ პროცედურებს, რომლებიც დანერგილი უნდა ჰქონოდა მომხმარებელ სუბიექტს, მათ შორის ისეთები, რომლებიც გამოვლინდება 1-ლი ან მე-2 ტიპის დასკვნის გაცნობით.

…

ასს 330 – *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“*

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[32] შესაბამისად დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

32. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~~სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით~~“.*

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის 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 ტესტებისა; 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.

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები

5. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები 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) ~~არსებითი~~ უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე, რომელიც გამოწვეულია ~~შესაბამისი~~ 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 ~~საკონტროლო~~ 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 ~~ახორციელებს~~ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ~~ზე დაყრდნობას~~); 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, ~~საკონტროლო~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდი-

ტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს ~~აპირებს~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ~~ზე~~ ეფექტიანობის ტესტირებას ~~დაყრდნობას~~); ან

ბ) მარტო 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-გ29ა)

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 გ30-გ31)

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 გ32)

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-გ34)

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) <u>სუბიექტის</u> შიდა კონტროლის <u>სისტემის</u> სხვა <u>კომპონენტების</u> ~~ელემენტების~~ ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სუბიექტში დანერგილ <u>შიდა კონტროლის სისტემის</u> ~~კონტროლის პროცედურების~~ მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;

    ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმოშობილ 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 გ35)

14. თუ აუდიტორი აპირებს 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 გ36)

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 გ37-გ39)

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

15. თუ აუდიტორი ~~გეგმავს~~ 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 გ40)

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 გ41)

    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 ~~პოტენციურ~~ 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 გ42-გ47)

19. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტის პროცედურების ჩატარება. (იხ. პუნქტები გ48-გ51)

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 ჩანაწერებთან; მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ის მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან; და

    ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პუნქტი გ52)

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 გ53)

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 აუდიტორის დასკვნების გასავრცელებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე. (იხ. პუნქტები გ54-გ57)

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 გ58)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა

24. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. 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 გ59)

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 გ60-გ61)

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 გ62)

27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები რომელიმე <u>რელევანტური</u> ~~არსებითი~~ მტკიცების შესახებ, <u>რომელიც ეხება</u> ~~ფინანსური ანგარიშგების~~ <u>ოპერაციების ამა თუ იმ ატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას</u> ~~და~~, 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:[33]

    ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

    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 გ63)

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 საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან 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;

33. ასს 230 - „*აუდიტის დოკუმენტაცია*", პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- ~~უფრო მეტი ზედამხედველობის გაწევას~~; 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 მიზანშეწონლი იყოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის ან მის მახლობელ პერიოდში.

- ~~გენერალური ცვლილებების შეტანას აუდიტის პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს, შუალედური პერიოდის ნაცვლად; ან აუდიტის პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.~~

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 გეწერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდგომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირითადი 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 <u>არსებითი უზუსტობის</u> 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 ~~შესაბამისი~~ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორ~~ს~~ს არ გამოუვლენია ისეთი რისკი, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და, მაშასადამე, არ მოეთხოვება ~~მიერ ჩატარებულმა რისკის შეფასების პროცედურებმა ვერ გამოავლინა მოცემული მტკიცების შესაფერისი ეფექტური კონტროლის პროცედურა, ან არაეფექტური გამოდგა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების პროცესი~~ და ~~აუდიტორი არ აპირებს~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება. ~~აზე დაყრდნობას~~, ამგვარად, აუდიტორს უფლება აქვს არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის~~ის~~თვის~~ას~~; 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 რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ რელევანტური მტკიცებების მიდრეკილებაზე.[34] 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 პირობების დადასტურება კონტრაჰენტთან, 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

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

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 ~~ვარაუდით, დაბალია~~ არსებითი უზუსტობის ~~წარმოშობის~~ რისკი იმის გამო, რომ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ~~სუბიექტს ეფექტური კონტროლის პროცედურები აქვს~~ და ~~აუდიტორი~~ ძირითადი პროცედურების დაგეგმვას აპირებს რისკის 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 თარიღისათვის 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 ჩანაწერებთან, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან 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 მოისურვოს 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, ~~მაკონტროლებელი საქმიანობის ან~~ კონტროლის პროცედურების ან სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ~~ელემენტების~~ 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 შესაფერის 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 პროცედურების 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;
- დაათვალიეროს ანგარიშები, 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, რომელსაც 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 ტესტიც ჩატარდება და ოპერაციის

ელემენტების ტესტებიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტის მტკიცებულებაც. 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.[35] 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 ~~შესაფერისი~~ კონტროლის ტესტები, <u>რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკზე რეაგირებისთვის, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება.</u>

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

35. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>), ~~30~~-ე 33-ე პუნქტი.

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 მტკიცებულებების 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, როგორიცაა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება, ან ზოგიერთი ტიპის <u>კონტროლის პროცედურისთვის</u>, <u>~~მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის~~</u>, როგორიცაა ავტომატიზებული <u>~~კომპიუტერის მიერ შესრულებული~~</u> 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 რელევნტურობა 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.[36]

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 ისევ ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტირებას, რომლებიც დაკავშირებულია სტ განოყენებით პროგრამასთან. ~~გულისხმობდეს იმის გარკვევას, რომ:~~

- ~~პროგრამაში ისეთი არაფერი შეცვლილა, რომ სათანადოდ არ შეცვლილიყო პროგრამული კონტროლის პროცედურები;~~
- ~~ოპერაციების დამუშავებისათვის გამოიყენება პროგრამის ნებადართული ვერსია; და~~
- ~~შესაბამისი საერთო კონტროლის პროცედურებიც ეფექტიანად მუშაობს.~~

36. ასს 530 - „*აუდიტორული შერჩევა*“.

~~გარდა ამისა, ამგვარი ტესტები შესაძლოა გულისხმობდეს იმის დადგენასაც, რომ პროგრამებში არაფერი შეცვლილა. ეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტი პაკეტურ პროგრამულ უზრუნველყოფას პირდაპირ (შეუცვლელად) ან გამოუცდელად იყენებს. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ადმინისტრაციის დოკუმენტი საინფორმაციო ტექნოლოგიის დაცულობის შესახებ, რათა მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმაზე, რომ განსახილველ პერიოდში არ მომხდარა სისტემებში უნებართვო შესვლა.~~

გ29ა. 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.

29ბ. 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)[37] შესაბამისად, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი პროცდურების განსაზღვრისთვის. ამგვარი პროცედურები შეიძლება ითვალისიწნებდეს 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,

37. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(გ)(i).

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, მაშასადამე, მათი სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი და შემდეგ მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების ჩატარება. მაგალითად, თუ ადეკვატური არ არის მომხმარებლის წვდომასთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტრლის 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 (როგორიცაა, მაგალითად განცალკევებული სტ გამოყენებითი პროგრამა ან მონაცემების წყარო).

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

გ30. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების (მაგ., სტ საერთო კონტროლის პროცედურების) ეფექტიან მუშაობაზე. როგორც ახსნილია გ29 და გ29ბ 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. ~~მაგალითად, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს მომხმარებლის მიერ მომზადებული გადახრების ანგარიშის ეფექტიანობის შემოწმებას (რომელიც ეხება საქონლის კრედიტით გაყიდვისა და მომხმარებლისთვის ნებადართული კრედიტის ლიმიტის შედარებას), მომხმარებლის ანალიტიკური ანგარიში და მასთან დაკავშირებული შემოწმების პროცედურები კონტროლის ისეთი პროცედურაა, რომელიც უშუალოდ ესაჭიროება აუდიტორს. ანგარიშში ასახული ინფორმაციის სიზუსტესთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს (მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო კონტროლის პროცედურებს) „არაპირდაპირი" კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ.~~

გ31. ~~საინფორმაციო ტექნოლოგიისათვის დამახასიათებელი ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სტაბილურობის გამო, თუ აუდიტორი ავტომატიზებული გამოყენებითი კონტროლის პროცედურის შესახებ მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს განიხილავს იმ აუდიტის მტკიცებულებებთან ერთად, რომლებიც მოიპოვა სუბიექტის საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ (კერძოდ, კონტროლის შეცვლილ პროცედურებზე), ამით მან ასევე შეიძლება მიიღოს არსებითი, მნიშვნელოვანი აუდიტის მტკიცებულებები, გამოყენებითი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზეც.~~

კონტროლის ტესტების ვადები

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

გ32. 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 ~~მიერ ჩატარებული~~ შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გათვალისწინებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებას.

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

გ33. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გაგმავს, 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.

გ34. 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)

გ35. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტის პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტის მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდი-

ნარე 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))

გ36. ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების რელევანტურობაზე <u>ან საიმედოობაზე,</u> 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 მტკიცებულებების 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))

გ37. 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.

გ38. 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 ~~პროცედურების~~ 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.

გ39. როდესაც აუდიტორი რამდენიმე კონტროლის პროცედურის შესახებ გადაწყვეტს, რომ მისაღებია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების გამოყენება, ამ კონტროლის პროცედურებიდან ზოგიერთის ტესტირება ყოველ აუდიტში დამადასტურებელ 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)

გ40. აუდიტორის პროცედურებით გამოვლენილი არსებითი უზუსტობა შიდა კონტროლის სისტემაში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების არსებობის მნიშვნელოვანი ინდიკატორია.

გ41. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირების კონცეფცია აღიარებს, რომ შეიძლება არსებობდეს გარკვეული გადახრა სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწ-

ვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორიცაა: ძირითადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა სამეურნეო 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. პუნქტები მე-6 და მე-18 ~~პუნქტი~~)

გ42. მე-18 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები ოპერაციების თითოეულ არსებით კატეგორიასთან, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციასთან მიმართებით, ~~იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება (დონე)~~. 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 დამატებითი აუდიტრული 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 ინფორ-

მაციას, მაგრამ მიჩნეულია არსებითად ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[38] 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 უგულებელყოფის შესაძლებლობა.

გ42ა. 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 წარმიშობა, 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

გ43. გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ:

- მარტო 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 მარტო ელემენტების ტესტების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტების ერთობლივად ჩატარება.

გ44. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას.

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

ასს 520[39] ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.

გ45. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკის~~ა~~ შეფასებას ან ~~და~~ მტკიცების ტიპს. მაგალითად, არსებობის 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.

გ46. ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში ~~შიდა კონტროლი~~ ის კონტროლის პროცედურები გაითვალისწინება, რომელთა ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტის პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტის პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.

გ47. 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.[40]

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

გ48. 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

39. ასს 520 - „*ანალიზური პროცედურები*“.

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

მხარეებთან 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 გამიჯვნის 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 შეძენილია 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.

გ49. 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.

გ50. 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.

გ51. 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)

გ52. 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)

გ53. 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 მახარეებისგან, 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 უკანდაბრუნებისა 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)

გ54. 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)

გ55. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს ძირითადი პროცედურების ჩატარება შუალედურ პერიოდში და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნაშთის შესახებ ინფორმაცია შეუდაროს და შეაჯეროს 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.

გ56. 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 ~~შესაფერისი~~ კონტროლის სხვა 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.

გ57. 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 ~~ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული~~ 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 დაფიქსირებულა; და

გ) აგრეთვე ოპერაციების კატეგორიების ან ანგარიშთა ნაშთების შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილებების გამოსაკვლევად.

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

გ58. 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)

გ59. 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)

გ60. 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 შეუსაბამობები, ან საწინააღმდეგო მტკი-

ცებულებები, 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~~ულ რისკებზე~~ დაყრდნობით ~~, ყველა ან ზოგიერთი~~ და მათი გავლენის გათვალისწინებით ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებზე. ~~კატეგორიის ოპერაციისათვის,~~ მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებზე~~ისა~~ ~~და~~ ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასა და მათ შესაბამის~~ი~~ მტკიცებებზე~~ისათვის~~. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს).[41]

გ61. 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.

გ62. 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;

41. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~31-ე~~ 37-ე პუნქტი.

- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
- აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
- აუდიტორის ინფორმირებულობა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის ~~შესახებ, მათ შორის~~ შიდა კონტროლის სისტემის ~~ზე~~ შესახებ.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ63. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმა და შინაარსი პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე და მისი შიდა კონტროლის სისტემა, ასევე სუბიექტისგან მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის ჩასატარებლად გამოყენებული მეთოდოლოგია და მეთოდიკა.

ასს 500 — *„აუდიტის მტკიცებულება“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები
(იხ. მე-6 პუნქტი)

გ1. აუდიტის მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრებისა და აუდიტორის დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტის მტკიცებულებები, თავისი არსით, კუმულაციურია და მათი მოპოვება ხდება აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად. თუმცა, შესაძლოა მოიცავდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც, როგორიცაა, მაგალითად წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა ~~განსაზღვრა,~~ შეაფასა, ამგვარი ინფორმაცია ისევ რელევანტური და საიმედო არის თუ არა, როგორც მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მტკიცებულება.[42] ~~მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები წინა აუდიტის შემდეგ, რაც გავლენას იქონიებს მიმდინარე აუდიტისთვის მის რელევანტურობაზე~~), ან აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთების აყვანასა და ძველი დამკვეთების შენარჩუნებას. სუბიექტის სხვა გარე და შიდა წყაროებთან ერთად, სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერებიც აუდიტის მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს აუდიტის მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ.

42. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~მე-9~~ მე-16 პუნქტი.

აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებების მხარდამჭერ და დამადასტურებელ ინფორმაციას, ასევე ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც ეწინააღმდეგება ამ მტკიცებებს. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორი ინფორმაციის უქონლობასაც (მაგ., ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი ოფიციალური წერილის წარდგენაზე) იყენებს და, მაშასადამე, ესეც აუდიტის მტკიცებულებას წარმოადგენს.

…

აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტის პროცედურები

…

დაკვირვება

გ17. დაკვირვება გულისხმობს სხვა პირთა მიერ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე თვალყურის დევნებას. მაგალითად, აუდიტორის დაკვირვება მარაგების ინვენტარიზაციის პროცესზე ან კონტროლის პროცედურებზე, რომლებსაც ასრულებენ სუბიექტის თანამშრომლები. დაკვირვება უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებას ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე, მაგრამ შეზღუდულია დროის იმ მომენტით, როდესაც დაკვირვება ტარდება; ასევე იმ ფაქტითაც, რომ მოქმედება, რომელზეც დაკვირვება ჩატარდება, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს იმაზე, როგორ შესრულდება პროცესი ან პროცედურა. დამატებითი მითითებების გასაცნობად მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებასთან დაკავშირებით იხ. ასს 501.

…

ასს 501 – *„აუდიტის მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მარაგი

მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრება (იხ. პუნქტი 4(ა))

…

ხელმძღვანელობის ინსტრუქციებისა და პროცედურების შეფასება (იხ. პუნქტი 4(ა) (i))

გ4. მარაგის ინვენტარიზაციის შედეგების აღრიცხვის, კონტროლის პროცედურებისა და ინსტრუქციების შეფასებისას, აუდიტორი

ითვალისწინებს, მოიცავს თუ არა ეს პროცედურები და ინსტრუქციები, მაგალითად:

- სათანადო კონტროლის პროცედურებს ~~მაკონტროლებელ საქმიანობას~~, მაგალითად, გამოყენებული საინვენტარიზაციო უწყისების შეგროვებას, გამოუყენებელი საინვენტარიზაციო უწყისების აღრიცხვას და ინვენტარიზაციისა და ხელახალი ინვენტარიზაციის პროცედურებს;

...

ასს 530 – *„აუდიტორული შერჩევა“*

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება(იხ. მე-6 პუნქტი)

...

გ7. გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლების განხილვისას, კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორი ახორციელებს გადახრების სავარაუდო დონის შეფასებას, აუდიტორის მიერ შესაბამისი კონტროლის გაცნობიერების ან გენერალური ერთობლიობის მცირე რაოდენობის მუხლების შემოწმების საფუძველზე. აღნიშნული შეფასების მიზანია შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება და შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა.

...

მე-2 დანართი
(იხ. პუნქტი გ11)

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისთვის

ქვემოთ განხილულ ფაქტორებს აუდიტორი ითვალისწინებს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას კონტროლის ტესტების დროს. მიჩნეულია, რომ აუდიტორი არ ცვლის კონტროლის ტესტების ხასიათს ან დროულობას ან, სხვამხრივ, არ ცვლის ძირითადი პროცედურების განხორციელების მიდგომას შეფასებული რისკების შედეგად. აღნიშნული ფაქტორები ერთად უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

ფაქტორი 1. რისკის შეფასებაში ~~შესაბამისი~~ აუდიტორის მიერ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების გეგმების გათვალისწინების დონის გაზრდა.

…

ასს 550 – *„დაკავშირებული მხარეები“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესწავლა

გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ9. გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობისას უნდა განიხილებოდეს შემდეგი საკითხები:

…

- რამდენად დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოვლენას, მათ აღრიცხვას სათანადოდ (თუ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით დადგენილია მოთხოვნები დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში) და ხელმძღვანელობის მიერ ~~შესაბამისი~~ კონტროლის საშუალებების იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები.

სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების დადგენა
(იხ. პუნქტი 13(ა))

…

გ12. თუმცა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში დადგენილი არ არის მოთხოვნები, სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს ამგვარი საინფორმაციო სისტემა. ასეთ ვითარებაში, შესაძლებელია, ხელმძღვანელობამ არ იცოდეს ამ მხარეების არსებობის შესახებ. მიუხედავად ამისა, მე-13 პუნქტში მოცემული მოთხოვნა გამოკითხვის ჩატარებაზე მაინც ძალაში რჩება, რადგან ხელმძღვანელობამ შეიძლება იცოდეს ის მხარეები, რომლებიც აკმაყოფილებენ წინამდებარე ასს-ში მოცემულ დაკავშირებული მხარის განმარტებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, აუდიტორის მიერ ასს 315-ის (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>) შესა-

ბამისად ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ნაწილი გახდება, რომლებიც განკუთვნილია ~~შემდეგი სახის~~ ინფორმაციის მოსაპოვებლად სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის, საკუთრების, მართვისა და მისი ბიზნესმოდელის შესახებ:

- ~~სუბიექტის საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურა;~~
- ~~ინვესტიციების სახეები, რომლებსაც სუბიექტი ახორციელებს ან რომელთა განხორციელებასაც გეგმავს;~~
- ~~სუბიექტის სტრუქტურის ხასიათი და როგორ ფინანსდება იგი.~~

კონკრეტულად, საერთო კონტროლის პირობებში უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ ხელმძღვანელობას ეცოდინება მსგავსი ურთიერთობების შესახებ, თუ ისინი ეკონომიკურად მნიშვნელოვანია სუბიექტისათვის. მაშასადამე, აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, უფრო ეფექტური იქნება, თუ გამოკითხვებში აქცენტი გაკეთდება იმის გარკვევაზე, დაკავშირებული მხარეები არიან თუ არა ის მხარეები, რომლებთანაც სუბიექტი მნიშვნელოვან ოპერაციებს ახორციელებს ან მნიშვნელოვანი ოდენობის საზიარო რესურსები გააჩნიათ.

…

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. მცირე სუბიექტებში კონტროლის პროცედურები ~~მაკონტროლებელი ღონისძიებები~~, სავარაუდოდ, შედარებით ნაკლებად ოფიციალურია და მცირე სუბიექტებს შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან მიმართებაში არ გააჩნდეთ დოკუმენტირებული პროცესები. მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი რისკები ნაწილობრივ შეარბილოს, ან პოტენციურად გაზარდოს ოპერაციების ყველა ძირითად ასპექტში აქტიური ჩარევით. ამგვარი სუბიექტების შემთხვევაში, აუდიტორმა დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები და მათზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება შეისწავლოს ხელმძღვანელობის გამოკითხვით, სხვა პროცედურების ჩატარებასთან ერთად, როგორიცაა, მაგალითად დაკვირვება ხელმძღვანელობის საზედამხედველო და მიმოხილვის ფუნქციების შესრულებაზე, ან ხელმისაწვდომი შესაბამისი დოკუმენტაციის შემოწმება.

…

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გაზიარება გარიგების გუნდისთვის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ28. დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გაზიარებულ იქნეს გარიგების გუნდისთვის, მოიცავს, მაგალითად:

- სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობას;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათს;
- დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვან ან რთულ ურთიერთობებს, ან ოპერაციებს, <u>რომლებიც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად</u> ~~რომელთა სპეციალური განხილვაა საჭირო აუდიტში,~~ კერძოდ, ოპერაციები, რომლებშიც ფინანსურ მონაწილეობას იღებდნენ ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები.

დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირება (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ34. აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების მიხედვით, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლის პროცედურების ტესტირების გარეშე. თუმცა, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება ვერ მოხერხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მხოლოდ ძირითადი აუდიტის პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, როდესაც მოცემულ სუბიექტსა და მის კომპონენტებს შორის შიდაჯგუფური ოპერაციები მრავალრიცხოვანია და აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ნაწილის ინიცირება, ჩაწერა, დამუშავება ან ანგარიშგება ელექტრონულად ხდება ინტეგრირებული სისტემით, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ შეუძლებელია ეფექტური ძირითადი აუდიტის პროცედურების შემუშავება, რომლებიც იზოლირებულად შესაძლებელს გახდის აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებას. ასეთ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეასრულოს ასს 330-ის მოთხოვნები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების თაობაზე ~~შესაბამისი~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ[43], მას ევალება სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვის სისრულისა და სის-

43. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

წორის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება.

…

ასს 540 (გადასინჯული) – *„სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“*

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს-ს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით. კერძოდ, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, სადაც ციტირებული ან განვრცობილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[44], ასს 330-ის[45], ასს 450-ის[46], ასს 500-ისა[47] და სხვა შესაფერისი ასს-ების მოთხოვნები და მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული ეს ასს-ები სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან მიმართებაში. გარდა ამისა, სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნებსა და მითითებებს ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციაში არსებული უზუსტობებისა და ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შეფასების შესახებ.

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი

2. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი ბუნებით, ძალიან განსხვავებულია. ხელმძღვანელობას მოეთხოვება მათი გამოთვლა, როდესაც შეუძლებელია ფულად თანხებზე უშუალოდ დაკვირვება. ამ ფულადი თანხების მიახლოებითი მნიშვნელობის განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, რომელიც ასახავს ცოდნის ან მონაცემებისთვის დამახასიათებელ თანდაყოლილ შეზღუდვებს. აღნიშნული შეზღუდვები განაპირობებს შეფასების შედეგების გარდაუვალ სუბიექტურობასა და ცვალებადობას. სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლის პროცესი გულისხმობს

44. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - *„არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~~სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით~~“.*
45. ასს 330 - *„აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.*
46. ასს 450 – *„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება*“.
47. ასს 500 - *„აუდიტის მტკიცებულება*“.

კონკრეტული მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელშიც, თავის მხრივ, გარკვეული დაშვებები და მონაცემები გამოიყენება, რისთვისაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის განსჯა და შეიძლება გაართულოს შეფასების პროცესი (იხ. პუნქტები გ1–გ6, 1-ლი დანართი). სირთულის, სუბიექტურობისა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა ამ ფულადი თანხების მიახლოებით მნიშვნელობაზე, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მათ მიდრეკილებაზე. (იხ. პუნქტები გ1-გ6, 1-ლი დანართი)

3. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ასს ყველა სააღრიცხვო შეფასებას ეხება, ცალკეულ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის დონე არსებითად განსხვავებული იქნება. წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შეფასების პროცედურებისა და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული შეფასებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობისა და დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების მიხედვით. გარკვეული სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შეფასების განუსაზღვრელობის დონე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მისი ხასიათიდან გამომდინარე, ასევე შესაძლოა ძალიან დაბალი იყოს მათი გამოთვლისთვის დამახასიათებელი სირთულისა და სუბიექტურობის ხარისხი. ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის წინამდებარე ასს-ით მოთხოვნილი რისკის შეფასების პროცედურები და დამატებითი აუდიტის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ უნდა იყოს დიდი მოცულობის. როდესაც ძალიან მაღალია შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის, სირთულის ან სუბიექტურობის ხარისხი, მოსალოდნელია, რომ გაცილებით ვრცელი იქნება ზემოაღნიშნული პროცედურები. ეს ასს შეიცავს მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია. (იხ. პუნქტი გ7)

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

4. <u>ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვება, რომ</u> ~~არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზნებისთვის წინამდებარე ასს მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით~~ ცალკე შეფასდეს ~~მოითხოვს~~ თანდაყოლილი რისკის.[48] ~~შეფასებას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მტკიცების დონეზე~~. <u>ასს 540-ის (გადასინჯული) კონტექსტში და</u> ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე,

<u>48. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე პუნქტი.</u>

უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რაც შეიძლება არსებითი იყოს, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები და მათ შორის ურთიერთკავშირი. ~~როგორც ასს 200 შია[49] ახსნილი, თანდაყოლილი რისკი უფრო მაღალია ზოგიერთი მტკიცებისა და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის, ვიდრე სხვებისთვის.~~ შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკის შეფასება დამოკიდებულია იმაზე, რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის სიდიდეზე, რაც სხვადასხვანაირი იქნება დიაპაზონში, რასაც ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის შეფასებების დიაპაზონი ეწოდება. (იხ. პუნქტები გ8– გ9, გ65–გ66, 1-ლი დანართი)

5. წინამდებარე ასს-ში ციტირებულია ასს 315-ისა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 330-ის შესაფერისი მოთხოვნები და მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები, რათა ხაზი გაესვას აუდიტორის გადაწყვეტილებების მნიშვნელობას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ, მათ შორის გადაწყვეტილებებს იმის თაობაზე:

   - არსებობს თუ არა ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ კონტროლის ისეთი მექანიზმები, რომელთა გამოვლენაც მოითხოვება ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) და რომლისთვისაც აუდიტორს ევალება დიზაინის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა;
   - უნდა ჩაატაროს თუ არა ~~შესაფერისი~~ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება.

6. ~~ეს~~ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) კონტროლის რისკის ცალკე შეფასებასაც მოითხოვს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი ~~საარღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული~~ არსებითი უზუსტობის რისკებს მტკიცების დონეზე აფასებს. კონტროლის რისკის შეფასებისას აუდიტორი ითვალისწინებს იმ ფაქტს, დამატებითი აუდიტის პროცედურები გულისხმობს თუ არა შიდა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას გეგმის მიხედვით. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცდურების

49. ასს 200 – *„დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“*, პუნქტი გ40.

ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ~~ტესტებს არ ატარებს~~, ან არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ~~შეუძლებელი იქნება მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასების შემცირება კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის გათვალისწინებით.~~[50] აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება იმგვარია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირია. (იხ. პუნქტი გ10)

7. ამ ასს-ში ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, რომ აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები (მათ შორის, კონტროლის ტესტები, როდესაც შესაფერისია) უნდა მიესადაგებოდეს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზებს, ითვალისწინებდეს ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკფაქტორის გავლენას და კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებას.
8. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მოსაზრება თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესახებ და მისი მნიშვნელობა უფრო იზრდება, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე გავლენას ახდენს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა ან მაღალი ხარისხის სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. ანალოგიურად, პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება მნიშვნელოვანია მაშინაც, როდესაც შედარებით უფრო მაღალია უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის სხვა რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. ~~გამო.~~ (იხ. პუნქტი გ11)

…

მიზანი

…

განმარტებები

…

მოთხოვნები

…

~~50 . ასს 530, „აუდიტორული შერჩევა“, მე-3 დანართი.~~

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[51] მოთხოვნების შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ~~მათ შორის,~~ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში აუდიტორმა სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით უნდა შეისწავლოს ქვემოთ აღწერილი საკითხები. ამ მიზნით აუდიტორმა ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი მოცულობის პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რომ შეიქმნას სათანადო საფუძველი ~~საფუძვლის შესაქმნელად~~ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ

ა) სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები ან ~~და~~ პირობები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასებების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნების საჭიროება, ან სააღრიცხვო შეფასებების შეცვლა; (იხ. პუნქტი გ23)

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებებს ეხება (მათ შორის, აღიარების კრიტერიუმები, შეფასების საფუძველი და მათ წარდგენასა და ახსნა-განმარტებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები); ასევე როგორ გამოიყენება ისინი მოცემული სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის ~~რა გავლენას ახდენს~~ როგორ ზემოქმედებს თანდაყოლილი რისკფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ~~სუბიექტის ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებსა თუ პირობებზე~~; (იხ. პუნქტები გ24–გ25)

გ) სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაფერისი მარეგულირებელი ფაქტორები, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებულია პრუდენციულ ზედამხედველობასთან, როდესაც შესაფერისია; (იხ. პუნქტი გ26)

დ) იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდი-

51. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 19-27-ე. ~~მე-3, მე-5-6, მე-9, მე-11-12, მე-15-17 და 20-21-ე~~.

ტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში 13(ა)–(გ) პუნქტებში განხილული საკითხების შესწავლის შედეგად; (იხ. პუნქტი გ27)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

ე) სუბიექტში არსებული, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი და დონე, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს; (იხ. პუნქტები გ28–გ30)

ვ) როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სპეციალური უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენების საჭიროებას, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტის, ან როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტი გ31)

ზ) რისკების შესაფასებლად განკუთვნილი სუბიექტის პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე; (იხ. პუნქტები გ32–გ33)

თ) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის:

(i) როგორ მოძრაობს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით სააღრიცხვო შეფასებებსა და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინ-ფორმაცია ~~ოპერაციების კატეგორიები, მოვლენები და პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგა-რიშგებისთვის და იწვევს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და განმარტებით შენიშვნებში მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროებას, ან სააღრიცხვო შეფასებების შეცვლას~~; და (იხ. პუნქტები გ34–გ35)

(ii) ამგვარი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენი-შვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციისთვის, ხელმძღვანელობა როგორ:

ა. განსაზღვრავს შესაფერის მეთოდებს, დაშვებებს ან მონა-ცემების წყაროებს და მათი შეცვლის საჭიროებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძ-ვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით, მათ შორის, როგორ: (იხ. პუნქტები გ36– გ37)

i. არჩევს ან შეიმუშავებს გამოყენებულ მეთოდებს, მათ შორის მოდელებს და როგორ იყენებს მათ; (იხ. პუნქტები გ38–გ39)

ii. არჩევს გამოსაყენებელ დაშვებებს, მათ შორის, როგორ ითვალისწინებს სხვა დაშვებებს და როგორ ადგენს მნიშვნელოვან დაშვებებს; და (იხ. პუნქტები გ40–გ43)

iii. არჩევს გამოსაყენებელ მონაცემებს. (იხ. პუნქტი გ44)

ბ. ადგენს შეფასების განუსაზღვრელობის დონეს, მათ შორის, შეფასების შესაძლო შედეგების დიაპაზონის განხილვის მეშვეობით; და (იხ. პუნქტი გ45)

გ. ამცირებს შეფასების განუსაზღვრელობას, მათ შორის, როგორ არჩევს რომელიმე ერთ შეფასებას და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ შესაბამის ინფორმაციას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით; (იხ. პუნქტები გ46–გ49)

ი) <u>მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი</u> კონტროლის მექანიზმები[52], რომლებიც <u>დაკავშირებულია</u> ~~შესაფერისია~~ ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილი პროცეს<u>თან</u>~~ის აუდიტის ჩასატარებლად~~, როგორც ეს აღწერილია 13(თ)(ii) პუნქტში; (იხ. პუნქტები გ50–გ54)

კ) როგორ ატარებს ხელმძღვანელობა ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგ(ებ)ის მიმოხილვას და როგორ ითვალისწინებს მიმოხილვის შედეგებს.

14. არსებითი უზუსტობების რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგები, ან საჭიროების შემთხვევაში, მათი ხელახალი შეფასების საჭიროების საკითხი მიმდინარე პერიოდში. ამგვარი მიმოხილვის ხასიათისა და დონის დასადგენად აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტული სააღრიცხვო შეფასებების კონკრეტული მახასიათებლები. მიმოხილვის მიზანი არ არის წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ განხორციელებული განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების ეჭვქვეშ

52. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 26(ა) (i)-(iv).

დაყენება, რომლებიც შესაფერისი იყო მათი გამოთვლის დროს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. პუნქტები გ55–გ60)

…

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება

16. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, მათ შორის თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების ცალ-ცალკე შეფასებისას მტკიცების დონეზე ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[53] მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა ~~ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები~~. მხედველობაში უნდა მიიღოს შემდეგი ფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას ~~აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს შემდეგი ფაქტორები~~: (იხ. პუნქტები გ64– გ71)

    ა) რამდენად ახდენს გავლენას სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა; და (იხ. პუნქტები გ72–გ75)

    ბ) რამდენად ზემოქმედებს სირთულე, სუბიექტურობა და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები: (იხ. პუნქტები გ76–გ79)

        (i) სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრისთვის მეთოდის, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე; ან

        (ii) ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შესაბამისი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შერჩევაზე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.

17. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, მე-16 პუნქტის შესაბამისად გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან რომელიმე არის თუ არა მნიშვნელოვანი რისკი, მისი აზრით.[54] თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი~~ები~~, მან უნდა გამოავლინოს ამ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმები[55] და შეაფასოს, ეფექტურად არის თუ არა შექმნილი ისინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა.[56] ~~შეის წავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სუბიექტის შიდა კონტროლი,~~

53. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~25-ე და 26-ე~~ 31-34 -ე პუნქტები.
54. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), ~~27-ე~~ 32-ე პუნქტი.
55. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), ~~29-ე~~ 26(ა)(i) პუნქტი.
56. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(ა) პუნქტი.

~~მათ შორის კონტროლის მექანიზმები~~. (იხ. პუნქტი გ80)

…

19. ასს 330-ის[57] მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ~~საბანსადო~~ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად მუშაობს; ან

ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონკრეტული მტკიცების დონეზე.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ამგვარი კონტროლის მექანიზმებისთვის განკუთვნილი აუდიტორის ტესტები უნდა მიესადაგებოდეს იმ მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება. კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას.[58] (იხ. პუნქტები გ85–გ89)

…

აუდიტის მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები

30. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორმა უნდა დაიცვას ასს 500-ის შესაბამისი მოთხოვნები, იმ ინფორმაციის წყაროების მიუხედავად, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.

თუ აუდიტორი ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, წინამდებარე ასს-ის 21-29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შესაბამისი მტკიცების შესახებ აუდიტის მტკიცებულების სახით ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებაში ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის შესაბამისად. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისას, ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტის პრო-

57. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

58. ასს 330, მე-9 პუნქტი.

ცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე გავლენას იქონიებს ექსპერტის კომპეტენტურობის, შესაძლებლობებისა და ობიექტურობის აუდიტორისეული შეფასება, რამდენად ერკვევა აუდიტორი ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხასიათში და რამდენად ინფორმირებულია ამ ექსპერტის შესაფერისი ექსპერტული ცოდნის სფეროს შესახებ. (იხ. პუნქტები გ126–გ132)

…

დოკუმენტაცია

39. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:[59] (იხ. პუნქტები გ149–გ152)

ა) იმ ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც მოიპოვა სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლის შედეგად;

ბ) აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან[60], გაითვალისწინებს რა მიზეზებს (რომლებიც დაკავშირებულია თანდაყოლილ ან კონტროლის რისკთან), რის გამოც ამ რისკებს მიანიჭა მოცემული შეფასება;

გ) აუდიტორის საპასუხო ქმედება (ქმედებები) იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობამ არ მიიღო სათანადო ზომები შეფასების განუსაზღვრელობის გამოსაკვლევად და შესამცირებლად;

დ) ინფორმაცია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოების ნიშნების შესახებ (თუ ასეთი არსებობს) და აუდიტზე ამ სიტუაციის გავლენის შეფასება, როგორც მოითხოვება 32-ე პუნქტით; და

ე) აუდიტორის მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯა იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია დასაბუთებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ მცდარია.

59. ასს 230 – *„აუდიტის დოკუმენტაცია“,* პუნქტები მე-8-11, გ6, გ7 და გ10.

60. ასს 330, პუნქტი 28(ბ).

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითები

…

მეთოდები

გ2. მეთოდი არის შეფასების ტექნიკური ხერხი, რომელიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად შეფასების მოთხოვნილი საფუძვლის შესაბამისად. მაგალითად, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ერთ-ერთი ცნობილი და აღიარებული მეთოდია ქოლ-ოფციონის თეორიული ფასის განსაზღვრა ოფციონის ფასდადგენის ბლექ-სქოულის ფორმულის მეშვეობით. ნებისმიერი მეთოდის გამოყენებისთვის საჭიროა გარკვეული გამოთვლითი ინსტრუმენტის ან პროცესის გამოყენება (რომელსაც ზოგჯერ მოდელს უწოდებენ), რაც საჭიროებს გარკვეული დაშვებებისა და მონაცემების გამოყენებას და მათ შორის არსებული მთელი რიგი ურთიერთკავშირების გათვალისწინებას.

დაშვებები და მონაცემები

გ3. დაშვებების განსაზღვრა გულისხმობს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე განსჯას გარკვეული საკითხების შესახებ, მაგალითად საპროცენტო განაკვეთის ან დისკონტირების განაკვეთის შესარჩევად, ანდა განსჯას მომავალი ოპერაციების ან მოვლენების შესახებ. ესა თუ ის დაშვება ხელმძღვანელობის მიერ შეიძლება შერჩეული იყოს შესაფერისი ალტერნატივების გარკვეული დიაპაზონიდან. დაშვებები, რომლებიც ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ იყო შემუშავებული ან განსაზღვრული, გახდება ხელმძღვანელობის დაშვება, როდესაც მას ხელმძღვანელობა გამოიყენებს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად.

გ4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის მონაცემი არის ინფორმაცია, რომლის მოპოვება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვების მეშვეობით, ან სუბიექტის გარე მხარისგან. ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებულია მონაცემების მიმართ ანალიზური ან ინტერპრეტაციული მეთოდების გამოყენებით, მიღებულ მონაცემებს უწოდებენ, თუ ამგვარ მეთოდებს გააჩნია კარგად დასაბუთებული თეორიული საფუძველი და, მაშასადამე, ნაკლებად საჭიროებს ხელმძღვანელობის განსჯას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ამგვარი ინფორმაცია იქნება დაშვება.

გ5. მონაცემების მაგალითებია:

- საბაზრო ოპერაციების შეთანხმებული ფასები;
- სამუშაო დრო ან საწარმოო მოწყობილობების მიერ წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა;
- ხელშეკრულებებში გათვალისწინებული წარსული ფასები ან სხვა პირობები, როგორიცაა ხელშეკრულებით შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთი, გადახდის გრაფიკი და სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული რაიმე პირობა;
- საპროგნოზო ინფორმაცია, როგორიცაა გარე საინფორმაციო წყაროდან მოპოვებული პროგნოზები ეკონომიკის ან შემოსავლების შესახებ; ან
- სამომავლო საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც განსაზღვრულია ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთებიდან ინტერპოლაციის მეთოდით (მიღებული მონაცემი).

გ6. მონაცემები შეიძლება მრავალი წყაროდან იყოს მოპოვებული. მაგალითად, მონაცემი შესაძლოა:

- შექმნილი იყოს სუბიექტში ან მის გარეთ;
- მოპოვებული იყოს სისტემიდან, რომელსაც მოიცავს ან არ მოიცავს მთავარი წიგნი ან აღრიცხვის ჟურნალები;
- გათვალისწინებული იყოს ხელშეკრულებაში; ან
- აშკარად იყოს მითითებული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ დოკუმენტებში.

მოთხოვნების გრადაცია (იხ. მე-3 პუნქტი)

გ7. გ20–გ22, გ63, გ67, და გ84 პუნქტებში მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, როგორ შეიძლება ამ ასს-ის მოთხოვნების გრადაცია.

წინამდებარე ასს-ის ძირითადი ცნებები

თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. მე-4 პუნქტი)

გ8. თანდაყოლილი რისკფაქტორები ისეთი მოვლენების ან პირობების ~~პირობებისა და მოვლენების~~ მახასიათებლებია, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად,[61] გავლენას ახდენს ~~საც შეუძლია გავლენის მოხდენა~~ თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების

61. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(ვ).

მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. 1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი თანდაყოლილი რისკფაქტორების ხასიათი და მათი ურთიერთკავშირი, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი წარდგენის კონტექსტში.

გ9. ~~არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორს შეფასების განუსაზღვრელობის გამომწვევი თანდაყოლილი რისკფაქტორების, სირთულის ან სუბიექტურობის და სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორების გარდა შეუძლია განიხილოს,~~ როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკს მტკიცების დონეზე,[62] ის შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა, მხედველობაში იღებს ასევე, ასს 315-ში განხილული რისკფაქტორები (შეფასების განუსაზღვრელობის, სირთულისა და სუბიექტურობის გარდა) რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების შესახებ არსებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. ~~რამდენად არის დამოკიდებული შემდეგ ფაქტორებზე ან რამდენად ახდენს მასზე გავლენას შემდეგი ფაქტორები~~. ამგვარ დამატებით თანდაყოლილი რისკფაქტორებს განეკუთვნება:

- ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლების ხასიათის ან გარემოებების, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროება;
- უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება ან თაღლითობა~~ის~~ რისკფაქტორები, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- განუსაზღვრელობა, შეფასების განუსაზღვრელობის გარდა.

კონტროლის რისკი (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ10. მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შეფასებისას ~~აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია~~ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)

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

შესაბამისად, ~~იმ კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურის ეფექტიანობის განხილვა~~, აუდიტორი ითვალისწინებს, ~~რომლებზეც~~ გეგმავს თუ არა, კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ~~აპირებს დაყრდნობას, ასევე რამდენად ამცირებს ეს კონტროლის მექანიზმები მტკიცების დონეზე შეფასებულ თანდაყოლილ რისკებს~~. როდესაც აუდიტორი იხილავს, უნდა ჩაატაროს თუ არა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, თუ მისი ~~აუდიტორის~~

შეფასებით კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა ეფექტიანია და ისინი დანერგილია, ~~ეს~~ ამგვარი შეფასება განამტკიცებს კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს და ეხმარება მას კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გეგმის შედგენაში. ~~საჭიროების დადგენაში~~.

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. მე-8 პუნქტი)

…

ცნება „დასაბუთებული” (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

…

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ19. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ~~11-24-ე~~ მე-19-27 პუნქტები აუდიტორს ავალდებულებს გარკვეული საკითხების შესწავლას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის ~~მათ შორის მისი~~ შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ. წინამდებარე ასს-ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნები უფრო კონკრეტულად არის დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებებთან და ეყრდნობა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ფართო მოთხოვნებს.

მოთხოვნების გრადაცია

გ20. აუდიტორის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც მიმართულია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ~~მათ შორის~~ სუბიექტის შიდა

კონტროლის სისტემის შესწავლაზე, შესაძლოა მეტად ან ნაკლებად იყოს დამოკიდებული იმაზე, ესა თუ ის საკითხ(ებ)ი რა დონეზე გამოიყენება მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, სუბიექტს შესაძლოა მხოლოდ რამდენიმე ისეთი ოპერაცია ან მოვლენა ~~და~~ ან პირობები ჰქონდეს, რომლებიც სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის საჭიროებას იწვევს, შესაძლოა მარტივი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენება და არ არსებობდეს არანაირი მარეგულირებელი ფაქტორები. გარდა ამისა, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაძლოა საჭირო არ იყოს მნიშვნელოვანი განსჯა და მათი გამოთვლის პროცესი ნაკლებად რთული იყოს. ასეთ შემთხვევაში, სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო ნაკლები დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე ნაკლებად ახდენდეს გავლენას სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, ასევე შეიძლება ცოტა იყოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ კონტროლის მექანიზმები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის გამოსავლენი და რისკი შეფასების პროცედურები, სავარაუდოდ, ნაკლებად ფართო იქნება და აუდიტორმა რისკის შეფასება შესაძლოა შეძლოს ძირითადად ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირების გამოკითხვებით~~ა~~ ~~და~~, როგორიცაა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ პროცესზე თავიდან ბოლომდე გავლის მარტივი ტესტების ჩატარება~~ან~~ (მათ შორის, როდესაც აფასებს, ამ პროცესში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული და ასევე როდესაც ადგენს, კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგილია თუ არა).

გ21. პირიქით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა შესაძლოა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის პროცესი შეიძლება რთული იყოს და რთული მოდელების გამოყენებას მოითხოვდეს. გარდა ამისა, სუბიექტს შესაძლოა უფრო რთული საინფორმაციო სისტემა ჰქონდეს და უფრო ყოველმხრივი კონტროლის მექანიზმები სააღრიცხვო შეფასებებისთვის. ასეთ ვითარებაში, სააღრიცხვო შეფასებებისთვის შესაძლოა უფრო მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დამახასიათებელი, ან მასზე უფრო მეტად ახდენდეს გავლენას სუბიექტურობა, სირთულე, ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. თუ ასეა, აუდიტორის რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი ან

ვადები, სავარაუდოდ, განსხვავებული იქნება, ან უფრო ვრცელი იქნება პროცედურები, ვიდრე გ20 პუნქტში აღწერილ გარემოებებში.

გ22. ქვემოთ განხილული მოსაზრებები შესაძლოა შესაფერისი იყოს მხოლოდ მარტივი ბიზნესის მქონე საწარმოთათვის, რომელთა რიცხვს შესაძლოა მიეკუთვნებოდეს ბევრი მცირე საწარმო:

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის შესაფერისი პროცესები შესაძლოა არ იყოს რთული იმის გამო, რომ სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობაა მარტივი, ან მოთხოვნილ შეფასებების გამოთვლასთან შესაძლოა ნაკლები დონის განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება გამოთვლილი იყოს მთავარი წიგნისა და აღრიცხვის ჟურნალების მონაცემების გარეშე, შესაძლოა შეზღუდული რაოდენობის კონტროლის მექანიზმები იყოს დაკავშირებული მათ გამოთვლასთან და მესაკუთრე მმართველი შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს მათ განსაზღვრაზე. იმის გათვალისწინება, რა როლს თამაშობს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში კონკრეტული სუბიექტის მესაკუთრე მმართველი, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს როგორც არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ეტაპზე, ისე ხელმძღვანელობის მიკერძოების რისკის განხილვისას.

სუბიექტი და მისი გარემო

სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები <u>ან</u> ~~და~~ პირობები
(იხ. პუნქტი 13(ა))

გ23. სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის ან შეცვლის საჭიროება შესაძლოა გამოიწვიოს შემდეგი გარემოებების ცვლილებამ:

- საწარმომ დაიწყო ახალი ტიპის ოპერაციების წარმოება;
- შეიცვალა ოპერაციების პირობები; ან
- მოხდა ახალი მოვლენები ან ახალი პირობები შეიქმნა.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 13(ბ))

გ24. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესწავლა აუდიტორს უზრუნველყოფს გარკვეული საფუძ-

ვლით, რათა ხელმძღვანელობასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად განიხილოს როგორ გამოიყენა ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ~~ზემოაღნიშნული~~ მოთხოვნები და განსაზღვროს, სათანადოდ გამოიყენა თუ არა ისინი. ამ მოთხოვნების ცოდნა შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის სხვა საკითხების ინფორმირებაშიც, თუ მიიჩნევს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით გათვალისწინებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო მიდგომა მოცემული სუბიექტის გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი არ არის.[63]

გ25. ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესწავლის პროცესში აუდიტორს შეუძლია ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმის თაობაზე:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:
  - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს აღიარებისთვის, ან მეთოდებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის;
  - ადგენს თუ არა კრიტერიუმებს, რომლებიც სამართლიანი ღირებულებით შეფასების უფლებას იძლევა ან მოითხოვს, მაგალითად, ხელმძღვანელობის განზრახვის გათვალისწინებით, რომელიც ეხება გარკვეული ქმედებების განხორციელებას აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებით;
  - განსაზღვრავს თუ არა სავალდებულო ან სარეკომენდაციო ხასიათის გასამჟღავნებელ ინფორმაციას, მათ შორის რომელიც ეხება განსჯას, დაშვებებს ან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის სხვა წყაროებს; და
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ცვლილებები მოითხოვს თუ არა სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებებს.

63. ასს 260 (გადასინჯული), 16(ა) პუნქტი.

მარეგულირებელი ფაქტორები (იხ. პუნქტი 13(გ))

…

იმ სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციის ხასიათი, რომლებიც, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 13(დ))

…

~~*აუდიტისთვის შესაფერისი*~~ *სუბიექტის შიდა კონტროლის* *სისტემა*

ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათი და დონე (იხ. პუნქტი 13(ე))

გ28. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[64] გამოყენებისას, აუდიტორისთვის შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათისა და დონის შესწავლა, რომელიც სუბიექტში არსებობს, რათა შეაფასოს ~~დაა-დგინოს~~:

- ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და შენარჩუნებულია თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა; ~~და~~
- კონტროლის გარემო ~~ს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად~~ უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის, სუბიექტის სპეციფიკისა და სიდიდის გათვალისწინებით; და ~~ამ კომპონენტებს ხომ არ მიაყენა ზიანი~~
- კონტროლის გარემოში ~~არსებულმა~~ გამოვლენილი ნაკლოვანებები~~ა~~ ~~ზიანს აყენებს~~ თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებს.

…

გ30. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებები:

- რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას მოითხოვს სუბიექტურობის შესამცირებ-

64. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~მე-14~~ 21(ა) პუნქტი.

ელად;

- რომლებთანაც მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული;
- რომლებიც რთულია გამოსათვლელად, მაგალითად იმის გამო, რომ ფართოდ გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიები, მონაცემები დიდი მოცულობისაა, ან მონაცემების მრავალი წყარო გამოიყენება, ან გამოყენებულ დაშვებებს შორის რთული ურთიერთკავშირები არსებობს;
- რომლის გამოსათვლელი მეთოდი, დაშვებები ან მონაცემები შეიცვალა, ან უნდა შეიცვალოს წინა პერიოდებთან შედარებით; ან
- რომელთა გამოთვლას მნიშვნელოვანი დაშვებები ესაჭიროება.

ხელმძღვანელობის მიერ სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის გამოყენება, მათ შორის ხელმძღვანელობის ექსპერტების (იხ. პუნქტი 13(ვ))

…

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი (იხ. პუნქტი 13(ზ))

გ32. იმის შესწავლა, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს იმ ცვლილებების გათვალისწინებაში, რომლებიც მოხდა:

- სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებში;
- იმ მონაცემების წყაროების წვდომის შესაძლებლობაში ან ხასიათში, რომლებიც საჭიროა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად, ან შესაძლოა გავლენას ახდენდეს გამოყენებული მონაცემების საიმედოობაზე;

  სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ან საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში; და
- წამყვან პერსონალში.

გ33. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ ავლენს და რეაგირებს ხელმძღვანელობა უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რასაც იწვევს სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ხელმძღვანელობის

მიკერძოება ან თაღლითობა, მან უნდა განიხილოს, ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს თუ არა შემდეგ საკითხებს და თუ ითვალისწინებს, როგორ. კერძოდ, როგორ:

- უთმობს განსაკუთრებულ ყურადღებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებას;
- ახორციელებს მონიტორინგს საქმიანობის ძირითად მაჩვენებლებზე, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს მოულოდნელ ან შეუსაბამო შედეგებზე წარსული პერიოდების ან ბიუჯეტით გათვალისწინებულ შედეგებთან, ან სხვა ცნობილ ფაქტორებთან შედარებით;
- ავლენს ფინანსურ ან სხვა სახის მასტიმულირებელ ფაქტორებს, რომლებმაც შესაძლოა მიკერძოებისთვის მოტივაცია შექმნას;
- ატარებს მონიტორინგს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდების, მნიშვნელოვანი დაშვებების ან მონაცემების შეცვლის საჭიროებაზე;
- ახორციელებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებულ მოდელებზე ზედამხედველობას და როგორ ატარებს მათ მიმოხილვას;
- მოითხოვს ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის არგუმენტაციის ან ამ განსჯის დამოუკიდებელი მიმოხილვის დოკუმენტირებას.

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სუბიექტის საინფორმაციო სისტემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(i))

გ34. სამეურნეო ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც 13(თ) პუნქტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, იგიევა რაც სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობებია~~, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან და~~, რომლებიც განხილულია ასს 315-(ის) (გადასინჯული 2019 წელს) ~~18(ა) და (დ)~~ 25(ა) პუნქტე~~ბ~~ში. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ ნაწილის შესწავლის პროცესში,

რომელიც სააღრიცხვო შეფასებებთანაა დაკავშირებული, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- სააღრიცხვო შეფასებები ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების აღრიცხვის შედეგად მიიღება, თუ ერთჯერადი (არაგანმეორებადი) ან არაორდინარული ოპერაციების შედეგად;
- საინფორმაციო სისტემა როგორ ამოწმებს და რეაგირებს სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის, კერძოდ, ვალდებულებებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებების სისრულეს

გ35. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შესაძლოა გამოავლინოს ისეთი კატეგორიის სამეურნეო ოპერაციები, მოვლენები ან პირობები, რომლებიც განაპირობებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების საჭიროებას, რაც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი ავლენს არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, მათ შორის <u>სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა გავლენას იქონიებს მის მიერ შეფასებული, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი.</u> ~~იმის დადგენას, არსებობს თუ არა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება, რომელიც დაკავშირებულია სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან~~. [65]

შესაფერისი მეთოდების, დაშვებებისა და მონაცემთა წყაროების დადგენა ხელმძღვანელობის მიერ (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა))

…

მეთოდები (იხ. პუნქტი 13(თ)(II)(ა)(I))

…

მოდელები

გ39. ხელმძღვანელობამ შესაძლოა სპეციალური კონტროლის მექანიზმები შეიმუშაოს და დანერგოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მოდელებთან დაკავშირებით, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის საკუთარი მოდელი იქნება ეს თუ გარე მოდელი. როდესაც თვითონ მოდელისთვის არის დამახასიათე-

65. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>), ~~43-ე~~ <u>22(ბ)</u> პუნქტი.

ბელი მაღალი ხარისხის სირთულე ან სუბიექტურობა, როგორიცაა, მაგალითად მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის მოდელი, ან სამართლიანი ღირებულების მოდელი, რომელშიც მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები გამოიყენება, ალბათ უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტისთვის შესაფერისად იქნება მიჩნეული ამგვარი მოდელების სირთულესთან ან სუბიექტურობასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები. თუ მოდელი რთულია, ასევე უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ გამოვლინდება ~~აუდიტისთვის შესაფერისი იქნება~~ მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად. მოდელისა და მასთან დაკავშირებული ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმების შესწავლისას შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა მოდელის რელევანტურობასა და სიზუსტეს;
- მოდელის ქმედითობა ან უკუტესტირება, მათ შორის შემოწმდა თუ არა მოდელის ქმედითობა გამოყენებამდე და რეგულარული ინტერვალებით ხდება თუ არა მისი ქმედითობის ხელახლა შემოწმება იმის დასადგენად, მოდელი ისევ შესაფერისია თუ არა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად. სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
    - მოდელის თეორიული გამართულობა;
    - მოდელის მათემატიკური მთლიანობა; და
    - მონაცემების სისწორე და სისრულე და მოდელში გამოყენებული მონაცემებისა და დაშვებების მიზანშეწონილობა;
- რამდენად ადეკვატურად ხდება მოდელის შეცვლა ან კორექტირება დროულად, ბაზრის სხვა პირობების გათვალისწინებით და შესაბამისად იცვლება თუ არა მოდელთან დაკავშირებული კონტროლის პოლიტიკა;
- კორექტირებები შეაქვთ თუ არა მოდელის (გარკვეულ დარგებში ამას „ მოპირკეთებას“ უწოდებენ) შედეგში და ამგვარი კორექტირებები მოცემული გარემოებების შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძ-

ვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. თუ ზემოაღნიშნული კორექტირებები ადეკვატური არ არის, ეს ფაქტი შესაძლოა ხელმძღვანელობის პოტენციური მიკერძოების მიმანიშნებელი იყოს; და

- სათანადოდ არის თუ არა დოკუმენტირებული მოდელი, მათ შორის მისი გამოყენების მიზანი, შეზღუდვები, ძირითადი პარამეტრები, საჭირო მონაცემები და დაშვებები, მოდელის ქმედითობის შემოწმების შედეგები და მოდელის შედეგში შეტანილი კორექტირებების ხასიათი და საფუძველი.

დაშვებები (იხ. პუნქტი 13(თ)(II)(ა)(II))

…

მონაცემები (იხ. პუნქტი 13(თ)(ii)(ა)(iii))

გ44. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, როგორ არჩევს ხელმძღვანელობა მონაცემებს, რომლებსაც ეყრდნობა სააღრიცხვო შეფასებები, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- მონაცემების ხასიათი და წყარო, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებულია გარე საინფორმაციო წყაროდან;
- როგორ აფასებს ხელმძღვანელობა, შესაფერისია თუ არა ეს მონაცემები;
- მონაცემების სიზუსტე და სისრულე;
- ამ მონაცემების შესაბამისობა წინა პერიოდებში გამოყენებულ მონაცემებთან;
- ~~საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების~~ <u>სტ გამოყენებითი პროგრამების ან სუბიექტის კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტების</u> სირთულე, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების მოსაპოვებლად და დასამუშავებლად, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭიროა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავება;
- როგორ ხდება მონაცემების მოპოვება, გადაცემა და დამუშავება და მათი მთლიანობის შენარჩუნება.

როგორ იკვლევს ხელმძღვანელობა შეფასების განუსაზღვრელობას და როგორ ამცირებს მას (იხ. პუნქტები 13(თ)(II)(ბ)–13(თ)(II)(გ))

…

გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც ~~შესაფერისია~~ დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ საღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილი პროცესთან ~~ის აუდიტის ჩასატარებლად~~ (იხ. პუნქტი 13(i))

გ50. აუდიტორის განსჯა, რომლის მიზანია მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ კონტროლის მექანიზმების გამოვლენა და, მაშასადამე, იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა მათი სტრუქტურის შეფასება და დანერგილია თუ არა ისინი, დაკავშირებულია 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ხელმძღვანელობის პროცესთან. შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა ვერ გამოავლინოს 13(თ)(ii) პუნქტში აღწერილ ყველა ასპექტთან ~~ელემენტთან~~ დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ~~, რაც დამოკიდებული იქნება საღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან დაკავშირებულ სირთულეზე~~.

გ51. ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ კონტროლის მექანიზმების ~~შესწავლის~~ გამოვლენისა და ასევე მათი სტრუქტურისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების პროცესის ფარგლებში, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა საღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების ადეკვატურობას, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს გარე საინფორმაციო წყაროს, ან მთავარი წიგნისა და საღრიცხვის ჟურნალების მონაცემების გარდა სხვა მონაცემებს;
- ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონეები და, საჭიროების შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ახორციელებენ საღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის მათ გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებების ან მონაცემების მიმოხილვასა და დამტკიცებას;
- მოვალეობების განაწილება საღრიცხვო შეფასებების გამოთვლაზე პასუხისმგებელ პირებსა და იმ პირთა შორის, ვინც სუბიექტს ავალდებულებს შესაბამისი ოპერაციების განხორციელებას, მათ შორის პასუხისმგებლობების განაწილებაში

სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული სუბიექტისა და მისი პროდუქტების ან მომსახურების სპეციფიკა. მაგალითად, მსხვილი საფინანსო ორგანიზაციის შემთხვევაში, მოვალეობების შესაფერისი განაწილება შესაძლოა გულისხმობდეს დამოუკიდებელი სამსახურის არსებობას, რომელიც პასუხისმგებელია სუბიექტის ფინანსური პროდუქტების სამართლიანი ღირებულების შეფასებასა და დასაბუთებაზე და დაკომპლექტებულია ისეთი პირებით, რომელთა ანაზღაურება დაკავშირებული არ არის ამგვარ პროდუქტებთან;

- კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა. როგორც წესი, ხელმძღვანელობისთვის შესაძლოა უფრო რთული იყოს კონტროლის ისეთი მექანიზმების შემუშავება, რომლებიც იმგვარად ამცირებს სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობას, რომ შესაძლებელი იყოს არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება, ვიდრე ისეთი კონტროლის მექანიზმების, რომლებიც სირთულესთან არის დაკავშირებული. სუბიექტურობასა და შეფასების განუსაზღვრელობაზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ კონტროლის მექანიზმებში, შესაძლო აუცილებელი იყოს უფრო მეტი მანუალური ელემენტების გათვალისწინება, რაც შეიძლება უფრო ნაკლებად საიმედო იყოს, ვიდრე ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები, რადგან მათთვის გვერდის ავლა, მათი იგნორირება ან გაუთვალისწინებლობა უფრო ადვილია ხელმძღვანელობისთვის. სითულესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობა შესაძლოა განსხვავებული იყოს სირთულის მიზეზისა და ხასიათის მიხედვით. მაგალითად, შეიძლება უფრო ადვილი იყოს ისეთ მეთოდთან დაკავშირებული ეფექტიანი კონტროლის მექანიზმების შემუშავება, რომელიც რეგულარულად გამოიყენება ან განკუთვნილია მონაცემთა მთლიანობის უზრუნველსაყოფად.

გ52. თუ ხელმძღვანელობა სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ფართოდ იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს, <u>მაშინ მოსალოდნელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმებს შორის</u> ~~აუდიტისთვის შესაფერისი~~ იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო ~~და გამოყენების~~ კონტროლის მექანიზმები <u>და ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები</u>. ამგვარი კონ-

ტროლის მექანიზმები შეიძლება ამცირებდეს შემდეგ სფეროებთან დაკავშირებულ რისკებს:

- ~~საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემას~~ სტ გამოყენებით პროგრამებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს აქვს თუ არა დიდი მოცულობის მონაცემების დამუშავების შესაძლებლობა და სათანადოდ არის თუ არა კონფიგურირებული ამ ფუნქციის შესასრულებლად;

- ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენებისთვის საჭირო გამოთვლების სირთულე. როდესაც რთული ოპერაციების დასამუშავებლად აუცილებელია სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამა ~~სისტემა~~, რეგულარულად განიხილება ამ სტ გამოყენებითი პროგრამების ~~სისტემების~~ ურთიერთქმედება და ურთიერთშესაბამისობა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ~~სისტემებს~~ სტ გამოყენებით პროგრამებს არა აქვს ავტომატიზებული ინტერფეისები, ან მანუალურ ჩარევას საჭიროებს;

- პერიოდულად ხდება თუ არა მოდელების კონსტრუქციისა და სტანდარტიზაციის შეფასება;

- სუბიექტის ჩანაწერებიდან ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მონაცემების სრულად და ზუსტად გადმოტანა;

- მონაცემები, მათ შორის მონაცემების სრულყოფილად და ზუსტად მოძრაობა სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების შეცვლის მიზანშეწონილობა, მონაცემების მთლიანობისა და უსაფრთხოების უზრუნველყოფა;

- თუ გარე საინფორმაციო წყაროები გამოიყენება, რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების დამუშავებასთან ან ჩაწერასთან/დოკუმენტირებასთან;

- ხელმძღვანელობას დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის მექანიზმები ცალკეული მოდელის წვდომასთან, მასში ცვლილების შეტანასა და გამოყენებასთან დაკავშირებით, მოდელების აკრედიტებული ვერსიების აუდიტისთვის მყარი კვალის შენარჩუნების მიზნით და ამ მოდელების უნებართვო წვდომის ან შეცვლის პრევენციის უზრუნველსაყოფად; და

- არსებობს თუ არა სათანადო კონტროლის მექანიზმები სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მთავარ

წიგნში გადატანაზე, მათ შორის საბუღალტრო გატარებებზე დადგენილი სათანადო კონტროლის მექანიზმები.

გ53. ზოგიერთ დარგში, როგორიცაა საბანკო საქმე ან დაზღვევა, კონტროლის გარემოში განხორციელებული საქმიანობების, სუბიექტში შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის გამოყენებული პროცესისა ~~კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგისა~~ და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების დასახასიათებლად შესაძლოა გამოიყენებოდეს ტერმინი „მართვა“, ისე როგორც ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[66].

გ54. იმ სუბიექტებში, რომლებსაც შიდა აუდიტის განყოფილება აქვთ, აუდიტორს შეიძლება განსაკუთრებით გამოადგეს ამ განყოფილების სამუშაო შემდეგი საკითხების შესწავლისას:

- ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი და მოცულობა;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მონაცემებთან, დაშვებებსა და მოდელებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმების დიზაინი და დანერგვის მდგომარეობა;
- სუბიექტის იმ საინფორმაციო სისტემის გარკვეული ასპექტები, რომელიც ქმნის სააღრიცხვო შეფასებებში გამოსაყენებელ მონაცემებს; და
- როგორ ხდება სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ახალი რისკების გამოვლენა, შეფასება და მართვა.

ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების შედეგის მიმოხილვა ან სააღრიცხვო შეფასებების ხელახლა შეფასება (იხ. მე-14 პუნქტი)

…

გ58. აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკების ადრინდელ შეფასებაზე დაყრდნობით შესაძლოა მიიჩნიოს, რომ უფრო დეტალური რეტროსპექტული მიმოხილვის ჩატარებაა აუცილებელი მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი ან რამდენიმე არსებითი უზუსტობის რისკისთვის თანდაყოლილი რისკი შეფასებული ჰქონდა, როგორც მაღალი. როდესაც შესაძლებელია, დეტალური რეტროსპექტული მიმოხილვის ფარგლებში აუდიტორს შეუძლია

66. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი ~~პუნქტი გ77~~.

განსაკუთრებული ყურადღება დაუთმოს, ადრინდელი სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემებისა და მნიშვნელოვანი დაშვებების გავლენას. მეორე მხრივ, მაგალითად ტიპური და განმეორებადი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ზემოაღნიშნული მიმოხილვის მიზნებისთვის საკმარისი იქნება ანალიზური პროცედურების ჩატარება რისკის შეფასების პროცედურების სახით.

გ59. შეფასების თარიღისთვის არსებულ პირობებზე დაყრდნობით სამართლიანი ღირებულებისა და სხვა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრის მიზანი დაკავშირებულია ღირებულების შესახებ დროის გარკვეულ მომენტში არსებულ შეხედულებებთან, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვნად და სწრაფად შეიცვალოს, თუ შეიცვლება გარემო, სადაც სუბიექტი საქმიანობს. ამგვარად, აუდიტორს შეუძლია აქცენტის გადატანა მხოლოდ იმ მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვაზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. მაგალითად, ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა მოსალოდნელი არ იყოს, რომ აუდიტორი რელევანტურ აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების ისეთი ცვლილებების შესწავლით, რომლებზეც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის სამრთლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის დაშვებებისა (როგორიცაა ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები) და მის მიერ წინა პერიოდში გამოყენებული შეფასების პროცესის ეფექტიანობის გაანალიზებით, რაც აუდიტორს დაეხმარება მიმდინარე პერიოდში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.

გ60. აუცილებელი არ არის, რომ სააღრიცხვო შეფასების შედეგსა და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხას შორის განსხვავება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა იყოს. თუმცა, ამგვარი განსხვავება შესაძლოა უზუსტობა იყოს, თუ, მაგალითად განსხვავება ისეთი ინფორმაციიდან წარმოიქმნა, რომელიც ხელმძღვანელობისთვის ხელმისაწვდომი იყო წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დასრულებისას, ან გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყო, რომ ეს ინფორმაცია უნდა მოეპოვებინა და გაეთვალისწინებინა ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების

მოთხოვნების შესაბამისად.[67] ამგვარმა განსხვავებამ შესაძლოა საეჭვო გახადოს ხელმძღვანელობის პროცესი, რომელიც ეხება სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას ამა თუ იმ ინფორმაციის მხედველობაში მიღებას. აქედან გამომდინარე, აუდიტორს შეუძლია ხელახლა შეაფასოს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გეგმები და დაკავშირებული კონტროლის რისკის შეფასება, ~~და~~ ან გადაწყვიტოს, რომ უფრო სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი ამ საკითხის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ბევრ საფუძვლებში მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განვასხვაოთ სააღრიცხვო შეფასებების ისეთი ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობაა და ცვლილებები, რომლებიც უზუსტობას არ წარმოადგენს, ასევე დადგენილია ხოლმე სააღრიცხვო მიდგომა, რომლის გამოყენება სავალდებულოა თითოეულ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში.

სპეციალიზებული უნარ-ჩვევები ან ცოდნა (იხ.: მე-15 პუნქტი)

…

არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენა და შეფასება
(იხ. მე-4 და მე-16 პუნქტები)

გ64. მტკიცების დონეზე სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება მნიშვნელოვანია ყველა სააღრიცხვო შეფასებისთვის, მათ შორის არა მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული, არამედ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შეფასებებისთვისაც.

გ65. ასს 200-ის გ42 პუნქტში მითითებულია, რომ ასს-ებში, როგორც წესი, განიხილება „არსებითი უზუსტობის რისკი“ და არა ცალ-ცალკე ~~არ არის განხილული~~ თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი. ~~თუმცა, წინამდებარე ასს-ით~~ ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება საფუძვლის შესაქმნელად ასს 330-ის[68] შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუს-

67. ასს 560 - *„შემდგომი მოვლენები“,* მე-14 პუნქტი.
~~68. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).~~

ტობის რისკებზე რეაგირებისთვის მტკიცების დონეზე[69], ~~საანრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე,~~ მათ შორის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ66. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და საანრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[70] შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება ~~იმის~~ უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე გავლენის მქონე თანადაყოლილი რისკფაქტორებისა და მათი გავლენის ხარისხის გათვალისწინება. ~~რამდენად ახდენს გავლენას მოცემულ საანრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები~~. თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინებით შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს იმისთვის, რომ ~~შემდეგის განსაზღვრისას~~:

- შეაფასოს უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია თუ არა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ფარგლებში); და
- დაადგინოს, მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული კონკრეტული შეფასების მიზეზები და მე-18 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული აუდიტორის დამატებითი აუდიტის პროცედურები მიესადაგება თუ არა ამ მიზეზებს.

თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის ურთიერთკავშირი უფრო დეტალურად ახსნილია 1-ელ დანართში.

გ67. მტკიცების დონეზე აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზეზები შეიძლება იყოს შეფასების განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული ერთი ან მეტი თანდაყოლილი რისკფაქტორი, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. მაგალითად:

ა) მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის საანრიცხვო შეფასებები, სავარაუდოდ, რთული იქნება, რადგან მოსალოდნელ საკრედიტო ზარალზე უშუალოდ დაკვირვება შეუძლებელია და შეიძლება საჭირო გახდეს რთული მოდელის გამოყენება. მოდელში შეიძლება გამოიყენებოდეს რთული სტატისტი-

69. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31-ე და 34-ე პუნქტები.
70. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31(ა) პუნქტი.

კური მონაცემები და დაშვებები სუბიექტის საქმიანობის სამომავლო განვითარების სხვადასხვა სცენარის შესახებ, რისი წინასწარ განჭვრეტა შესაძლოა რთული იყოს. გარდა ამისა, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სააღრიცხვო შეფასებებთან, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია მაღალი დონის განუსაზღვრელობა და მნიშვნელოვანი სუბიექტურობა სამომავლო მოვლენების ან პირობების განსჯის საკითხში. ზემოაღნიშნული ეხება ასევე სადაზღვევო ხელშეკრულებების ვალდებულებებსაც;

ბ) იმ სუბიექტის მარაგების მოძველების ანარიცხის სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად, რომელსაც მრავალი სახის მარაგი აქვს, შეიძლება საჭირო იყოს რთული სისტემები და პროცესები, მაგრამ შეიძლება შედარებით ნაკლები სუბიექტურობა და დაბალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მასთან, მარაგის ხასიათისდა მიხედვით;

გ) სხვა სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება არ იყოს რთული, მაგრამ შესაძლოა მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა იყოს დაკავშირებული მათთან და მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც მოითხოვს ერთადერთ გადამწყვეტი მნიშვნელობის განსჯას ვალდებულების შესახებ, რომლის ოდენობა დამოკიდებულია სასამართლო პროცესის შედეგზე.

გ68. თანდაყოლილი რისკფაქტორების რელევანტურობა და მნიშვნელობა შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა შეფასებისთვის. შესაბამისად, თანდაყოლილი რისკფაქტორები შეიძლება ნაკლებ გავლენას ახდენდეს მარტივ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და აუდიტორმა შეიძლება ცოტა რისკები გამოავლინოს ან თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის <u>მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით.</u> ~~ყველაზე დაბალი მნიშვნელობით.~~

გ69. მეორე მხრივ, თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა შესაძლოა უფრო მეტი გავლენა მოახდინოს რთულ სააღრიცხვო შეფასებებზე, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად და შეიძლება აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონიდან ყველაზე მაღალი მნიშვნელობით. მსგავს სააღრიცხვო შეფასებებთან მიმართებით აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინება, სავარაუდოდ, უშუალო გავლენას მოახდენს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების

რაოდენობასა და ხასიათზე, ამგვარი რისკების შეფასებასა და, საბოლოო ჯამში, შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის საჭირო აუდიტის მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე. ამასთან, შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტორის მიერ ამ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება.

გ70. ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების შედეგად შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც შესაფერისია აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისთვის. მაგალითად, აუდიტის მსვლელობისას შეიძლება ცნობილი გახდეს სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება შეაფასოს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკები, ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასება,[71] მიუხედავად იმისა, ~~სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენდა გავლენას შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა~~ თანდაყოლილი რისკფაქტორები <u>როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე</u>. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარმა მოვლენებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ სააღრიცხვო შეფასების ტესტირების მეთოდის შერჩევაზე, მე-18 პუნქტის შესაბამისად. მაგალითად, მარტივი ბონუსის დარიცხვისთვის, რომელიც ეყრდნობა შერჩეული თანამშრომლების ანაზღაურების მიმართ განსაზღვრულ მარტივ პროცენტულ სიდიდეს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შედარებით ნაკლები სირთულე ან სუბიექტურობაა დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლასთან და, შესაბამისად, მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკი შეაფასოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ქვედა ზღვრის მნიშვნელობა<u>სთან მიახლოებული სიდიდით</u>. პერიოდის დასრულების შემდეგ ბონუსების გადახდის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესახებ.

გ71. აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვა გზით შეუძლია, რაც დამოკიდებულია უპირატესად მიჩნეულ აუდიტის ხერხებსა და მეთოდოლოგიაზე. კონტროლის რისკის შეფასება შეი-

71. ასს 315 (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>), ~~31-ე~~ <u>37-ე</u> პუნქტი.

ძლება გამოისახოს ხარისხობრივი კატეგორიებით (მაგალითად, მაქსიმალური, საშუალო ან მინიმალური), ან აუდიტორის მოლოდინის სახით იმის თაობაზე, რამდენად ეფექტურია კონტროლის მექანიზმ(ებ)ი გამოვლენილ რისკზე რეაგირების თვალსაზრისით, ანუ კონტროლის მექანიზმების ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაგეგმილი დაყრდნობა. მაგალითად, თუ კონტროლის რისკი შეფასებულია, როგორც მაქსიმალური, აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობას. თუ კონტროლის რისკის შეფასება მაქსიმალურზე ნაკლებია, აუდიტორი გეგმავს ეფექტურად ფუნქციონირებად კონტროლზე დაყრდნობას.

განუსაზღვრელობის შეფასება (იხ. პუნქტი16(ა))

გ72. იმისათვის, რომ გაითვალისწინოს, რამდენად ზემოქმედებს საღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება თუ არა:
  - საღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენება;
  - ისეთი დაშვებების გამოყენება, რომელთათვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა, როგორიცაა, მაგალითად ხანგრძლივი საპროგნოზო პერიოდის მქონე დაშვებები, რომლებიც ემყარება არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობისთვის რთულია მათი განსაზღვრა, ანდა სხვადასხვა ურთიერთდაკავშირებული დაშვებების გამოყენება;
  - შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაცია.
- ბიზნესგარემო. სუბიექტი შეიძლება ისეთ ბაზარზე საქმიანობდეს, რომელიც ძალიან ცვალებადია ან ჩავარდნები ახასიათებს (მაგალითად, სავალუტო კურსების მნიშვნელოვანი ცვლილების, ან არააქტიური ბაზრების გამო), ამიტომ, საღრიცხვო შეფასება

შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთ მონაცემებზე, რომლებზეც დაკვირვება ყოველთვის არ არის შესაძლებელი;

- შესაძლებელია თუ არა (ან პრაქტიკულია თუ არა, იმ თვალსაზრისით, რაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით), რომ ხელმძღვანელობამ:
  - წინასწარ ზუსტად და საიმედოდ განჭვრიტოს წარსული ოპერაციის სამომავლო რეალიზება (მაგალითად, თანხის, რომელიც გადაიხდება პირობითი სახელშეკრულებო პირობის მიხედვით), ან სამომავლო მოვლენების ან პირობების (როგორიცაა, სამომავლო საკრედიტო ზარალის სიდიდე ან სადაზღვევო მოთხოვნის ანგარიშსწორებისთვის საჭირო თანხა და ანგარიშსწორების ვადები) მოხდენა და მათი გავლენა; ან
  - მოიპოვოს ზუსტი და სრული ინფორმაცია არსებული მდგომარეობის შესახებ (მაგალითად, ინფორმაცია შეფასების მახასიათებლებზე, რომლებიც ასახავს ბაზრის მონაწილეთა მოსაზრებებს ფინანსური ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით, სამართლიანი ღირებულების შეფასების დასადგენად).

გ73. ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან გამჟღავნებული თანხის ოდენობა თავისთავად არ არის უზუსტობისადმი მისი მიდრეკილების მაჩვენებელი, რადგან სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება რეალურზე ნაკლები თანხით იყოს შეფასებული.

გ74. ზოგ შემთხვევაში შეფასების განუსაზღვრელობა შესაძლოა იმდენად მაღალი დონის იყოს, რომ შეუძლებელი იქნება დასაბუთებული სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით შეიძლება ნებადართული არ იყოს ამა თუ იმ მუხლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება, ან სამართლიანი ღირებულებით მისი შეფასება. მსგავს ვითარებაში შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება არა მხოლოდ იმასთან, სააღრიცხვო შეფასება უნდა აღიარდეს თუ არა, ან სამართლიანი ღირებულებით უნდა შეფასდეს თუ არა, არამედ გამჟღავნებული ინფორმაციის დასაბუთებულობასთანაც. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით ამგვარ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით შეიძლება მოითხოვებოდეს სააღრიცხვო შეფასებებისა და მათთან

დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება (იხ. პუნქტები გ112–გ113, გ143–გ144).

გ75. ზოგ შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებულმა შეფასების განუსაზღვრელობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი წარმოქმნას სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მსგავსი გარემოებებისთვის მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს მოიცავს ასს 570 (გადასინჯული)[72].

სირთულე ან სუბიექტურობა (იხ. პუნქტი 16(ბ))

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ76. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასების მეთოდის შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ხელმძღვანელობისთვის სპეციალიზებული უნარ-ჩვევების ან ცოდნის საჭიროება, რაც შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი რთულია და, შესაბამისად, შეიძლება უფრო მაღალია სააღრიცხვო შეფასებაში არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა. არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა შეიძლება უფრო მაღალი იყოს, თუ ხელმძღვანელობა სუბიექტში შემუშავებულ მოდელს იყენებს და მოდელის შემუშავების საკითხში ნაკლები გამოცდილება აქვს, ან ისეთ მოდელს იყენებს, რომელშიც გამოიყენება მეთოდი, რომელიც კონკრეტულ დარგში ან გარემოში დანერგილი ან გავრცელებული არ არის;

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი შეფასების საფუძვლის ხასიათი, რამაც შეიძლება განაპირობოს რთული მეთოდის გამოყენების საჭიროება, რომელიც მოითხოვს წარსული ან საპროგნოზო მონაცემების მრავალი წყაროს ან დაშვების გამოყენებას, რომლებიც ერთმანეთთან მრავალმხრივ არის დაკავშირებული. მაგალითად, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ანარიცხის განსაზღვრისთვის შეიძლება საჭირო გახდეს განსჯა კრედიტის სამომავლო გადახდებისა და სხვა ფულადი ნაკადების

72. ასს 570 (გადასინჯული) – *„ფუნქციონირებადი საწარმო“.*

შესახებ, წარსული მონაცემებისა და საპროგნოზო დაშვებების გათვალისწინების საფუძველზე. ანალოგიურად, სადაზღვევო ხელშეკრულების ვალდებულების შესაფასებლად შეიძლება საჭირო იყოს განსჯა სამომავლო სახელშეკრულებო გადახდების პროგნოზის გამოსათვლელად, წარსული გამოცდილებისა და მიმდინარე და სამომავლო საპროგნოზო ტენდენციების საფუძველზე.

სირთულე რამდენად ახდენს გავლენას მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ77. იმის დასადგენად, სააღრიცხვო შეფასებისთვის საჭირო მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე რამდენად ახდენს გავლენას სირთულე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- მონაცემების მიღების პროცესის სირთულე, მონაცემების წყაროს რელევანტურობისა და საიმედოობის გათვალისწინებით. შესაძლოა გარკვეული წყაროებიდან მიღებული მონაცემები უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სხვა წყაროებიდან მიღებული. ამასთან, კონფიდენციალურობასთან ან საკუთრებასთან დაკავშირებული მიზეზების გამო შეიძლება ინფორმაციის ზოგიერთმა წყარომ არ გაამჟღავნოს (ან სრულად არ გაამჟღავნოს) ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა მათ მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საიმედოობის განსაზღვრისთვის, მაგალითად მათ მიერ გამოყენებული ამოსავალი მონაცემების წყაროები ან როგორ განხორციელდა ამ მონაცემების შეგროვება და დამუშავება;

- მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი სირთულე. დიდი მოცულობის მონაცემებისა და მონაცემების მრავალი წყაროს შემთხვევაში სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებასთან შესაძლოა დაკავშირებული იყოს თანდაყოლილი სირთულე;

- რთული სახელშეკრულებო პირობების ინტერპრეტირების საჭიროება. მაგალითად, კომერციული მომწოდებლის ან მომხმარებლის ფასდათმობების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შემოსვლის ან გასვლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლოა დამოკიდებული იყოს რთულ სახელშეკრულებო პირობებზე, რომელთა ინტერპრეტირებას ან გაგებას სპეციფიკური გამოცდილება ან კომპეტენცია ესაჭიროება.

სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე

გ78. იმის დასადგენად, სუბიექტურობა რამდენად ახდენს გავლენას მეთოდის, დაშვებების ან მონაცემების შერჩევასა და გამოყენებაზე, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში რამდენად კონკრეტულად არის მითითებული შეფასების მიდგომები, კონცეფციები, ხერხები და ფაქტორები, რომლებიც უნდა გამოიყენებოდეს შეფასების მოცემული მეთოდის ფარგლებში;

- თანხის ოდენობასთან ან ვადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, მათ შორის საპროგნოზო პერიოდის ხანგრძლივობა. თანხის ოდენობა და ვადები შეფასებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის წყაროა, რაც განაპირობებს შეფასების დიაპაზონიდან წერტილოვანი შეფასების შერჩევისას ხელმძღვანელობის განსჯის საჭიროებას, რაც, თავის მხრივ, ქმნის ხელმძღვანელობის მიკერძოების შესაძლებლობას. მაგალითად, შესაძლოა მაღალი ხარისხის სუბიექტურობა იყოს დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებასთან, რომელიც მომავლის შესახებ საპროგნოზო დაშვებებს მოიცავს, რაც შეიძლება ხელმძღვანელობის მიკერძოებას ექვემდებარებოდეს.

სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 16(ბ))

გ79. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული სუბიექტურობის ხარისხი გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასების მიდრეკილებაზე, ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის სხვა რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების ~~თაღლითობის~~ გამო. მაგალითად, როდესაც სააღრიცხვო შეფასების განსაზღვრასთან მაღალი დონის სუბიექტურობაა დაკავშირებული, სავარაუდოდ, სააღრიცხვო შეფასებისთვის უფრო მეტად იქნება დამახასიათებელი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის გამო, რამაც შეიძლება შეფასების შესაძლო შედეგების ფართო დიაპაზონი განაპირობოს. ხელმძღვანელობამ შეიძლება ამ დიაპაზონში ისეთი შეფასება შეარჩიოს, რომელიც მოცემული გარემოებების შესაფერისი არ არის, ან რომელზეც ხელმძღვანელობის უნებლიე თუ

წინასწარ გამიზნულმა მიკერძოებამ მოახდინა გავლენა და, მაშასადამე, უზუსტობას შეიცავს. განმეორებადი აუდიტის შემთხვევაში გასული პერიოდების აუდიტის შედეგად გამოვლენილმა ხელმძღვანელობის სავარაუდო მიკერძოებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დაგეგმვასა და რისკის შეფასების პროცედურებზე.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ80. თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება, რომელიც ითვალისწინებს, სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენს გავლენას შეფასების განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები, აუდიტორს ეხმარება იმის განსაზღვრაში, გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანი რისკია თუ არა.

…

როდესაც აუდიტორი აპირებს ეფექტურად ფუნქციონირებად ~~შესაბამის~~ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ85. ~~სათანადო~~ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, როდესაც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია, როგორ მაღალი, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკების შემთხვევაში. ეს შეიძლება ისეთ შემთხვევებს ეხებოდეს, როდესაც სააღრიცხვო შეფასებაზე მაღალი ხარისხის სირთულე ახდენს გავლენას. როდესაც სააღრიცხვო შეფასებასთან მაღალი ხარისხის სუბიექტურობაა დაკავშირებული და, შესაბამისად, ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას საჭიროებს, კონტროლის მექანიზმების დიზაინის ეფექტიანობისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, აუდიტორს შეუძლია უფრო მეტი აქცენტი გააკეთოს ძირითადი პროცედურების ჩატარებაზე, კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის ტესტირების ნაცვლად.

…

საერთო შეფასება ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე დაყრდნობით (იხ. 33-ე პუნქტი)

…

იმის დადგენა, სააღრიცხვო შეფასებები დასაბუთებულია თუ არა, ან შეიცავს თუ არა უზუსტობას (იხ. პუნქტები მე-9, 35-ე)

ასს 600 – *„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“*

…

მოთხოვნები

…

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

17. აუდიტორს მოეთხოვება არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის გზით.[73] ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა:

    ა) …

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

განმარტებები

…

მნიშვნელოვანი კომპონენტი (იხ. პუნქტი 9(ნ))

…

გნ. ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდმა შეიძლება აგრეთვე გამოავლინოს კომპონენტი, რომელიც, სავარაუდოდ, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს მოიცავს, მისი სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო ~~(ანუ რისკებს, რომლებსაც სპეციალური აუდიტის განხილვა სჭირდებათ[74])~~. მაგალითად, კომპონენტი შეიძლება პასუხისმგებელი იყოს უცხოური ვალუტით ვაჭრობაზე და, შესაბამისად, ჯგუფის არსებითი უზუსტობის რისკს წარმოქმნიდეს, თუნდაც ეს კომპონენტი სხვა მხრივ არ იყოს ჯგუფისთვის ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი.

---

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

74. ~~ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 27-29.~~

…

ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესწავლა

საკითხები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ23. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მოცემულია მითითებები იმ საკითხებზე, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს, როდესაც ეცნობა სამეწარმეო დარგს, მარეგულირებელ და სხვა გარე ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; სუბიექტის ხასიათი; მიზნები და სტრატეგია და მასთან დაკავშირებული ბიზნესრისკები, ასევე სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შეფასება და მიმოხილვა.[75] მე-2 დანართში მოცემულია მითითებები ჯგუფისათვის სპეციფიკურ საკითხებზე, მათ შორის კონსოლიდაციის პროცესზე.

…

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტი გ23)

იმ საკითხების მაგალითები, რომლებსაც ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდი შეისწავლის

…

ჯგუფის დონის შიდა კონტროლი

1. **ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების გარკვეულ კომბინაციას:**

   - ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის რეგულარული შეხვედრები, მიმდინარე საკითხებისა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგების მიმოხილვის მიზნით;
   - …
   - საინფორმაციო ტექნოლოგიური (სტ) სისტემის კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც საერთოა ყველა ან ზოგიერთი კომპონენტისთვის;

---

75. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები ~~გ25–გ49~~ გ62–გ64 და 1-ლი დანართი.

- ჯგუფის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის კონტროლის პროცედურები, მათ შორის, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა და თვითშეფასების პროგრამები;
- …

მე-5 დანართი

(იხ. პუნქტი გ58)

ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის ინსტრუქციების წერილში ასახული, მოთხოვნილი და დამატებითი საკითხები

…

საკითხები, რომლებიც კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს დაგეგმვას ეხება:

- …

…

საკითხები, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორის მიერ სამუშაოს ჩატარებას:

- ჯგუფის აუდიტის გარიგების გუნდის მიერ ჩატარებული ყველა ან ზოგიერთი კომპონენტისათვის საერთო ინფორმაციის დამუშავების სისტემის კონტროლის ტესტების შედეგები და კომპონენტის აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი კონტროლის ტესტები;
- …

ასს 610 (გადასინჯული) – *„შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“*

შესავალი

…

კავშირი ასს 315-სა (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 610-ს (გადასინჯული 2013 წელს) შორის

…

7. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) განხილულია, როგორ შეუძლია შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა ცოდნასა და გამოცდილებას გარე აუდიტორის დახმარება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ასს 315-ში[76] (გადასინჯული 2019 წელს) ასევე ახსნილია, შიდა და გარე აუდიტორებს შორის ქმედითი კომუნიკაცია როგორ ქმნის, თავის მხრივ, ისეთ გარემოს, რომელშიც გარე აუდიტორი შეიძლება ინფორმირებული იყოს ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა გარე აუდიტორის სამუშაოზე.

…

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შიდა აუდიტის განყოფილების ტერმინის განმარტება
(იხ. მე-2 და 14(ა) პუნქტები)

…

გ3. ამასთან, როგორც წესი, საფრთხის წინაშე დგას სუბიექტში შიდა აუდიტის განყოფილების გარდა სხვა განყოფილების თანამშრომლების ობიექტურობა, რომლებიც ასრულებენ ოპერატიულ და მმართველობით მოვალეობებსა და ვალდებულებებს, რის გამოც არ შეიძლება მათი მიჩნევა შიდა აუდიტის განყოფილების ნაწილად წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შეიძლება ისეთ კონტროლის პროცედურებს ასრულებდნენ, რომელთა ტესტირებაც ტარდება ასს 330-ის[12] შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მესაკუთრე მმართველის მიერ ჩატარებული სუბიექტის კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი არ მიიჩნევა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს ეკვივალენტურ სამუშაოდ.

…

შიდა აუდიტის განყოფილების შეფასება

…

სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება (იხ. პუნქტი 15(გ))

გ10. საქმიანობის დაგეგმვის, შესრულების, ზედამხედველობის, განხილვისა და დოკუმენტირების პროცესების მიმართ სისტემატური და გეგმაზომიერი მიდგომის გამოყენება შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობას განასხვავებს შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის

76. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 24(ა) (ii)(ე) და მე-4 დანართი.

განკუთვნილი სხვა ტიპის საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება დანერგილი იყოს სუბიექტში.

…

გ21. როგორც ახსნილია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)[77], მნიშვნელოვანი ისეთი რისკებია, რომლებისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება ~~სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს~~ და, ამგვარად, გარე აუდიტორის შესაძლებლობა, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაო გამოიყენოს მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, შეზღუდული იქნება მხოლოდ იმ პროცედურებით, რომლებიც მცირე მსჯელობასა და განხილვას საჭიროებს. გარდა ამისა, თუ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება არ არის დაბალი, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ მარტო შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების შედეგად აუდიტორული რისკი შემცირდეს მისაღებ დონემდე და აუცილებელი აღარ იყოს, რომ გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ ჩაატაროს გარკვეული ტესტები.

…

ასს 620 — *„აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება“*

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა (იხ. მე-7 პუნქტი)

გ4. აუდიტორის ექსპერტს შეიძლება აუდიტორის დახმარება დასჭირდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხებიდან ერთ-ერთთან ან რამდენიმესთან მიმართებაში:

- სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის ~~შიდა შესწავლა, მისი~~ შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა ~~ხასიათი~~;
- …

77. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(მ). ~~4(ტ)~~

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

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა (იხ. მე-9 და მე-10 პუნქტები)

…

საკითხები, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტში (იხ. მე-9 პუნქტი)

…

სფეროები, სადაც მაღალია არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან გამოვლენილია მნიშვნელოვანი რისკები ასს 315-ის (გადასინჯული <u>2019 წელს)</u> შესაბამისად (იხ. პუნქტი 9(ა))

…

გ20. ასს 315-ში (გადასინჯული <u>2019 წელს</u>) მნიშვნელოვანი რისკი განმარტებულია, როგორც <u>არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე[78]</u> ~~გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს~~. სფეროები, რომლებსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება, ასევე ძალიან უჩვეულო სამეურნეო ოპერაციები ხშირად შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად. ამგვარად, მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად ის სფეროებია, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება ესაჭიროება.

…

<u>78. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 12(მ) პუნქტი.</u>

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

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

…

სხვა ინფორმაციის გაცნობა და განხილვა (იხ. მე-14-15 პუნქტები)

…

იმის განხილვა, არსებობს თუ არა არსებითი შეუსაბამობა სხვა ინფორმაციასა და აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას შორის (იხ. პუნქტი 14(ბ))

…

გ31. აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგად მიღებული ინფორმაცია მოიცავს ინფორმაციას სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და ~~მათ შორის~~ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რაც მოიპოვა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)[79] შესაბამისად. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ამასთან დაკავშირებით აუდიტორს ავალდებულებს ~~სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლას, რაც მოიცავს~~ შემდეგი საკითხების შესწავლას:

ა) სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება;

ბ) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები~~ს~~;

გ) ~~როგორ ხდება~~ სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები; ~~გაზომვა და მიმოხილვა~~

დ) ~~სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკას;~~

ე) ~~როგორ არჩევს და იყენებს სუბიექტი საბუღრიცხვო პოლიტიკას;~~

ვ) ~~სუბიექტის მიზნებსა და სტრატეგიებს;~~

…

აუდიტორის რეაგირება იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებითი უზუსტობა არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან აუცილებელია აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის განახლება (იხ. მე-20 პუნქტი)

---

79. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - `*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ~~სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით~~*`, მე~~-11-12~~ მე-19-27 პუნქტები.

გ51. სხვა ინფორმაციის გაცნობისას, აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ისეთი ახალი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას იქონიებს:

- აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს, <u>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის</u> შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციაზე და, შესაბამისად, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ აუცილებელია აუდიტორისეული რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება[80];
- …

80. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები ~~მე-11, 31-ე და გ1~~ <u>მე-19-26 და 37-ე.</u>

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

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

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

საავტორო უფლება © 2021 წლის აპრილი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

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

ISBN: 978-1-60815-498-2