

საბოლოო დოკუმენტი
2019 წლის დეკემბერი

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს)

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)

და

ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს)

გამოწვეული სხვა საერთაშორისო

სტანდარტების შესაბამისი შესწორებები

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) შესახებ

ეს დოკუმენტი შემუშავებული და დამტკიცებულია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ.

IAASB-ის მიზანია, ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს მაღალი ხარისხის აუდიტის, მარწმუნებელი მომსახურების და სხვა დაკავშირებული სტანდარტების შემუშავებით, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონვერგენციის ხელშეწყობით, ამგვარად აუმჯობესებს რა პროფესიონალი ბუღალტრების საქმიანობის ხარისხსა და ერთგვაროვნებას მთელ მსოფლიოში და განამტკიცებს საზოგადოების ნდობის აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიის მიმართ საერთაშორისო დონეზე.

IAASB შეიმუშავებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ყველა პროფესიონალი ბუღალტრისთვის სტანდარტების შემუშავების კომპლექსური პროცედურული პროცესის მეშვეობით, რომელიც ითვალისწინებს საზოგადოების ინტერესების საზედამხედველო საბჭოსა და აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს კონსულტანტ-მრჩეველთა ჯგუფის მონაწილეობას, რაც უზრუნველყოფს საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებას აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) მიერ გამოცემულ სტანდარტებსა და სახელმძღვანელო მითითებებში. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® (IFAC®) უზრუნველყოფს საბჭოს საქმიანობის მხარდაჭერას და დახმარებას.

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვების შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ იხილოთ 353-ე გვერდი.

შინაარსი

პუნქტები

ასს 315 (გადასინჯულის 2019 წელს) - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	4
სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი შესწორებები	213

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315

(გადასწავლი 2019 წელს)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

(ძალაშია 2021 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული
პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძირითადი ცნებები	2
გრადაცია	9
ძალაში შესვლის თარიღი	10
მიზანი	11
განმარტებები	12

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	13-18
ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ.....	19-27
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	28-37
დოკუმენტაცია	38

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები	გ1-გ10
რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები	გ11-გ47

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ..... გ48-გ183
 არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება გ184-გ236
 დოკუმენტაციაგ237გ241

- 1-ლი დანართი: სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
- მე-2 დანართი: თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა
- მე-3 დანართი: სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა
- მე-4 დანართი: სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
- მე-5 დანართი: საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები
- მე-6 დანართი: სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ სტანდარტის შემუშავებისას დაცული იყო პროცედურული პროცესი და სათანადო ყურადღება დაეთმო საზოგადოებრივ ინტერესებს.

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) არეგულირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას.

ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

2. ასს 200 ეხება აუდიტორის საერთო მიზნებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში¹, მათ შორის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.² აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობების რისკებისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქციაა.³ ასს 200-ში ახსნილია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები შესაძლოა არსებობდეს ორ დონეზე:⁴ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული მტკიცებების დონეზე.
3. ასს 200-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას იმოქმედოს პროფესიული სკპეტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.⁵
4. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, პოტენციურად, გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე. მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი კომპონენტისგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკებისგან. განმარტების თანახმად:
 - თანდაყოლილი რისკი არის რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, რომელიც ცალკე აღებული

1. ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“.

2. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

3. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

4. ასს 200, პუნქტი გ36.

5. ასს 200, მე-15-16 პუნქტები.

ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

- კონტროლის რისკი არის რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა.

5. ასს 200-ში ახსნილია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.⁶ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად წინამდებარე ასს-ით ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება. ასს 200-ში ასევე მითითებულია, რომ თანდაყოლილი რისკი უფრო მაღალია ზოგიერთი მტკიცებისა და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის, ვიდრე სხვებისთვის. ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის ცვლილების ხარისხს, ეწოდება „თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი“.
6. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. მართალია, ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული, მაგრამ თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240⁷ მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის.

6. ასს 200, პუნქტი გ43ა და ასს 330 – „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

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

7. რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესი, რომელსაც აუდიტორი იყენებს, უწყვეტი და დინამიკური პროცესია. ამასთან, ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად ურთიერთდამოკიდებულია იმ მოთხოვნებში გამოყენებულ ცნებებთან, რომლებიც ეხება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას. წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შესაძლებელია რისკებისთვის საწყისი მოსალოდნელი შეფასებების განსაზღვრა, რაც შეიძლება შემდეგ შეიცვალოს და დაზუსტდეს აუდიტის მიმდინარეობისას, რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს-ისა და ასს 330-ის მიხედვით, სავალდებულოა, რომ აუდიტორმა შეასწოროს რისკების შეფასებები და შემდეგ შეცვალოს დამატებითი საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, ასს 330-ის შესაბამისად ჩატარებული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, ან იმ შემთხვევაში, თუ ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს.
8. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.⁸ ამასთან, ასს 330-ში ახსნილია, რომ ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასა და მათზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საერთო ხასიათის ღონისძიებების განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია. გარდა ამისა, ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას.⁹

გრადაცია

9. ასს 200-ში აღნიშნულია, რომ ასს-ები მოიცავს მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს, საიდანაც ჩანს მოთხოვნების გამოყენება ყველა სამეურნეო სუბიექტის მიმართ, იმის

8. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

9. ასს 330, მე-6 პუნქტი.

მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული.¹⁰ ეს ასს განკუთვნილია ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტისთვის მათი ზომისა და სირთულის მიუხედავად. მაშასადამე, განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, საჭიროებისამებრ, მოიცავს სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც ეხება როგორც ნაკლებად რთულ, ისე რთულ სამეურნეო სუბიექტებს. მართალია, სამეურნეო სუბიექტის ზომა შეიძლება იყოს მისი სირთულის ერთ-ერთი ინდიკატორი, მაგრამ ისიც შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი მცირე სამეურნეო სუბიექტი რთული იყოს, ხოლო ზოგიერთი მსხვილი სამეურნეო სუბიექტი – ნაკლებად რთული.

ძალაში შესვლის თარიღი

10. წინამდებარე ასს ძალაშია 2021 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

11. აუდიტორის მიზანია, გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
 - ა) *მტკიცებები* – ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენას და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ხელმძღვანელობა წარმოადგენს იმის წარმოსაჩენად, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მტკიცებებს აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, როდესაც ავლენს, აფასებს და ატარებს საპასუხო პროცედურებს

10. ასს 200, გ65ა.

არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით; (იხ. გ1 პუნქტი)

- ბ) *ბიზნესის რისკი* – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი;
- გ) *კონტროლი* – პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. ამ კონტექსტში: (იხ. გ2-გ5 პუნქტები)
- (i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;
- (ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები;
- დ) *საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურები* – კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია სამეურნეო სუბიექტის იმ სტ პროცესებზე, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გარემოს სათანადოდ მუშაობას უწყვეტად, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებასა და ინფორმაციის მთლიანობას (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ასევე იხილეთ *სტ გარემოს* განმარტება;
- ე) *ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები* – კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან სტ გამოყენებით პროგრამებში ან ინფორმაციის მანუალურად დამუშავების პროცესთან სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო

სისტემაში, რომლებიც პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობაზე (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) მოქმედ რისკებზე; (იხ. გნ პუნქტი)

- 3) *თანდაყოლილი რისკფაქტორები* – ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომის გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- ზ) *სტ გარემო* - სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა, ასევე სტ პროცესები და ამ პროცესებში ჩართული პერსონალი, რომელთაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს სამეურნეო ოპერაციების განსახორციელებლად და დასახული სტრატეგიების პრაქტიკაში რეალიზებისთვის. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისთვის:
 - (i) სტ გამოყენებითი პროგრამა არის პროგრამა ან პროგრამების პაკეტი, რომელიც გამოიყენება ოპერაციების ან ინფორმაციის ინიცირების, დამუშავების, დოკუმენტირებისა და ანგარიშის წარსადგენად. სტ გამოყენებითი პროგრამები მოიცავს მონაცემთა საცავებსა და ანგარიშების გენერატორებს;
 - (ii) სტ ინფრაქტრუქტურა შედგება ქსელის, საოპერაციო სისტემებისა და მონაცემთა ბაზებისგან და მათთან დაკავშირებული აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფისგან;
 - (iii) სტ პროცესები არის სამეურნეო სუბიექტის პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გარემოზე წვდომის მართვისთვის, პროგრამის ან სტ გარემოს ცვლილებებისა და ასევე სტ ოპერაციების მართვისთვის;
- თ) *რელევანტური მტკიცებები* – ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში

გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცება მიიჩნევა რელევანტურად, თუ მასთან დაკავშირებით არსებობს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. მტკიცების რელევანტურობას აუდიტორი მანამდე ადგენს, სანამ განიხილავს მასთან დაკავშირებულ რომელიმე კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); (იხ. პუნქტი გ9)

- ო) *სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები* – სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტური სტრუქტურა ან ფუნქციონირება, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) დაკავშირებული რისკები, რაც განპირობებულია სამეურნეო სუბიექტის სტ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების არაეფექტური სტრუქტურით ან ფუნქციონირებით;
- კ) *რისკის შეფასების პროცედურები* - აუდიტორული პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე;
- ლ) *ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია* – ოპერაციების კატეგორია, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება;
- მ) *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი: (იხ. მე-10 უნქტი)
 - (i) 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; ან
 - (ii) რომელიც მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა სხვა ასს-ების

მოთხოვნების შესაბამისად;¹¹

- ბ) შიდა კონტროლის სისტემა – სისტემა, რომელიც შექმნეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა მოიპოვონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვას. ასს-ების მიზნებისთვის, შიდა კონტროლის სისტემა შედგება ხუთი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტისგან:
- (i) კონტროლის გარემო;
 - (ii) სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი;
 - (iii) სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი;
 - (iv) საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია; და
 - (v) მაკონტროლებელი საქმიანობა.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც ქმნის სათანადო საფუძველს: (იხ. პუნქტები გ11-გ18)
- ა) თაღლითობითა და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცებების დონეზე; და
 - ბ) დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად.

აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული მხოლოდ ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან

11. ასს 240, 27-ე პუნქტი და ასს 550 – „დაკავშირებული მხარეები“, მე-18 პუნქტი.

ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს. (იხ. პუნქტი გ14)

14. რისკის შეფასების პროცედურები უნდა მოიცავდეს: (იხ. პუნქტები გ19-გ21)

ა) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა შესაფერის პირთა გამოკითხვას სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების, თუ ასეთი განყოფილება არსებობს; (იხ. პუნქტები გ22-გ26)

ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ. პუნქტები გ27-გ31)

გ) დაკვირვებასა და დათვალიერებას. (იხ: პუნქტები გ32-გ36)

სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია

15. მე-13 პუნქტის შესაბამისად აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ინფორმაცია, რომელიც მიიღო: (იხ. პუნქტები გ37-გ38)

ა) პროცედურებიდან, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან არსებულ დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტზე გარიგების გაგრძელებას; და

ბ) სხვა გარიგებებიდან, რომლებიც მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის შეასრულა ამ გარიგების პარტნიორმა, შესაბამის შემთხვევებში.

16. თუ აუდიტორი აპირებს სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებისა და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას, მან უნდა განსაზღვროს, ამგვარი ინფორმაცია ისევ რელევანტური და საიმედო არის თუ არა, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება მიმდინარე აუდიტისთვის. (იხ. პუნქტები გ39-გ41)

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

17. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ42-გ47)

18. იმ შემთხვევაში, თუ გარიგების გუნდის ყველა წევრი არ მონაწილეობდა გარიგების გუნდში ჩატარებულ განხილვაში, გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს გარიგების გუნდის ამ წევრებს.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ (იხ. პუნქტები გ48-გ49)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ (იხ. პუნქტები გ50-გ55)

19. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რათა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას:

ა) სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შემდეგი ასპექტების შესახებ:

(i) სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (შემდგომში სტ) გამოყენება; (იხ. პუნქტები გ56-გ67)

(ii) დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები; (იხ. პუნქტები გ68-გ73) და

(iii) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები. (იხ. პუნქტები გ74-გ81)

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ცვლილების მიზეზების თაობაზე; (იხ. პუნქტები გ82-გ84) და

გ) როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, (ა) და (ბ) პუნქტების შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით; (იხ. პუნქტები გ85-გ89)

20. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისთვის შესაფერისია თუ არა და შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლა (იხ. პუნქტები გ90-გ95)

კონტროლის გარემო, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი (იხ. პუნქტები გ96-გ98)

კონტროლის გარემო

21. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის გარემოს შესახებ. ამ მიზნით უნდა: (იხ. პუნქტები გ99-გ100)	
ა) შესწავლოს შემდეგ ასპექტებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები, პროცესები და სტრუქტურები: (იხ. პუნქტები გ101-გ102) (i) როგორ ხორციელდება პრაქტიკაში ზედამხედველობის გაწევაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტის კულტურას და პატიოსნებისა და ეთიკური ფასეულობების მიმართ ხელმძღვანელობის ერთგულებას; (ii) როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები განცალკევებულია ხელმძღვანელობისგან – მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობა და მათ მიერ ზედამხედველობის განხორციელება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე; (iii) უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების დანაწილება სამეურნეო სუბიექტში;	და ბ) შეაფასოს: (იხ. პუნქტები გ103-გ108) (i) ხელმძღვანელობას, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, შექმნილი და დაწერგილი აქვს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურა; (ii) კონტროლის გარემო ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით;

(iv) როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს სამეურნეო სუბიექტი კომპეტენტურ ადამიანებს; (v) როგორ ინარჩუნებს სამეურნეო სუბიექტი იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე.	(iii) კონტროლის გარემოში გამოვლენილი კონტროლის ნაკლოვანებები ზიანს აყენებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობას.
--	---

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

22. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა:	
ა) შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის პროცესი, რომელიც განკუთვნილია: (იხ. პუნქტები გ109-გ110) (i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებთან დაკავშირებული ბიზნესის რისკების გამოსავლენად; (იხ. გ62 პუნქტი) (ii) ამ რისკების შესაფასებლად, მათ შორის მათი წარმოქმნის ალბათობის; და (iii) ამ რისკებზე რეაგირებისთვის.	და ბ) შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი ადეკვატურია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის გარემოებების, მისი სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით (იხ. პუნქტები გ111-გ113)

23. თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, აუდიტორმა უნდა:

- ა) დაადგინოს, ეს რისკები არის თუ არა ისეთი ტიპის, რომ უნდა გამოველინა სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს, ხოლო თუ ასეა, გაარკვიოს, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესმა რატომ ვერ შეძლო ამგვარი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა; და
- ბ) განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის შეფასებაზე, რომელიც მან განახორციელა 22(ბ) პუნქტის შესაბამისად.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

24. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა: (იხ. გ114-გ115 პუნქტები)	
ა) შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის პროცესის ის ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია: (i) კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უწყვეტ და პერიოდულ შეფასებებთან, კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენასა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორებასთან; (იხ. პუნქტები გ116-გ117) და (ii) სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებასთან, თუ არსებობს, მათ შორის მისი ხასიათი, პასუხისმგებლობები და საქმიანობა; (იხ. პუნქტი გ118) ბ) შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროები და საფუძველი, რომელსაც ეყრდნობა ხელმძღვანელობა იმის დასადგენად, რომ ეს ინფორმაცია საკმარისად საიმედოა ამ მიზნისთვის.	და გ) სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შესაფერისია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის გარემოებების.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია, ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. პუნქტები გ123-გ130)

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

25. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა შეისწავლოს: (იხ. პუნქტი გ131)	
ა) სამეურნეო სუბიექტში ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესები, მათ შორის მონაცემები და ინფორმაცია, ამ პროცესებში გამოყენებული რესურსები და პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას. კერძოდ: (იხ. პუნქტები გ132-გ143) (i) როგორ მოძრაობს ინფორმაციის ნაკადები სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, მათ შორის, როგორ ხდება: ა. ოპერაციების ინიცირება, ასევე მათ შესახებ ინფორმაციის აღრიცხვა, დამუშავება და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასწორება, მთავარ საბუღალტრო წიგნში ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა; და	და გ) შეფასოს, სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ146)
ბ. ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობე-	

ბის შესახებ ინფორმაციის შეგროვება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნება; (ii) ბუღალტრული ჩანაწერები, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული ანგარიშები და სხვა დამატატურებელი დოკუმენტები/ჩანაწერები, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემაში მოძრავ ინფორმაციის ნაკადებთან; (iii) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად გამოყენებული პროცესი; და (iv) სამეურნეო სუბიექტის რესურსები, მათ შორის სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია ზემოთ (ა)(i)–(ა)(iii) პუნქტებში აღწერილ ასპექტებთან; (ბ) როგორ აწვდის სამეურნეო სუბიექტი ქვემოთ ჩამოთვლილ მხარეებს ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, ასევე საინფორმაციო სისტემისა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შესაბამისი პასუხისმგებლობების შესახებ: (იხ. პუნქტები გ144-გ145)	
---	--

(i) ადამიანებს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული როლებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ; (ii) ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს; და (iii) გარე მხარეებს, მაგალითად მარეგულირებელ ორგანოებს.	
---	--

მაკონტროლებელი საქმიანობა

26. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის შესახებ. ამ მიზნით უნდა: (იხ. პუნქტები გ147-გ157)	
ა) დაადგინოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის მტკიცების დონეზე. კერძოდ: (i) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან რისკად მიჩნეულ რისკთან (იხ. პუნქტები გ158 - გ159)	და დ) თითოეული კონტროლის პროცედურისთვის, რომლებიც მითითებულია (ა) ან (გ)(ii) ქვეპუნქტებში: (იხ. პუნქტები გ175-გ181) (i) შეაფასოს, ეს კონტროლის პროცედურა ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირების განსახორციელებლად მტკიცების დონეზე, ან ეფექტურად არის თუ

(ii) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან, რომლებიც გამოიყენება იშვიათი/ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის; (იხ. პუნქტები გ160-გ161) (iii) კონტროლის პროცედურები, რომელთა ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი ჩასატარებელი ძირითადი ტესტების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით, მათ შორის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის არის განკუთვნილი, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება; და (იხ. პუნქტები გ162-გ164) (iv) სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი პროფესიული განსჯის საფუძველზე შესაფერისად მიიჩნევს მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად, რომლებიც ეხება მტკიცების დონის რისკებს; (იხ. გ165 პუნქტი) ბ) დაადგინოს, (ა) პუნქტის მიხედვით გამოვლენილ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით, ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები და სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებთანაც დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები; (იხ. პუნქტები გ166 - გ172)	არა შემუშავებული კონტროლის სხვა პროცედურების ფუნქციონირების ხელშესაწყობად; და (ii) დაადგინოს, დანერგილია თუ მოცემული კონტროლის პროცედურა – სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვებთან ერთად სხვა პროცედურების ჩატარებით.
---	---

გ) (ბ) პუნქტში მითითებული გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტებისთვის დაადგინოს: (იხ. პუნქტები გ173 - გ174) (i) შესაბამისი რისკები, რომლებიც წარმოიშობა სტ-ის გამოყენების შედეგად; და (ii) სამეურნეო სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის არის განკუთვნილი.	
--	--

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები

27. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შეფასებაზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოვლინდა თუ არა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება. (იხ. პუნქტები გ182 - გ183)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება
(იხ. პუნქტები გ184 - გ185)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა

28. აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს არსებითი უზუსტობის რისკები და დაადგინოს, სად არსებობს ისინი: (იხ. პუნქტები გ186 - გ192)

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ. პუნქტები გ193 - გ200);
თუ
- ბ) ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების დონეზე. (იხ. პუნქტი გ201).

29. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს რელევანტური მტკიცებები და დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. (იხ. პუნქტები გ202 - გ204)

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

30. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს რისკები და: (იხ. პუნქტები გ193-გ200)
- ა) დაადგინოს, ეს რისკები გავლენას ახდენს თუ არა მტკიცების დონის რისკების შეფასებებზე; და
 - ბ) შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ყოვლისმომცველი გავლენის ხასიათი და დონე.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

თანდაყოლილი რისკის შეფასება (იხ. პუნქტები გ205 - გ217)

31. მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი, უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის შეფასებებზე დაყრდნობით. ამ დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას:
- ა) თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ რელევანტური მტკიცებების მიდრეკილებაზე; და
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები – მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე. (იხ. პუნქტები გ215 - გ216)
32. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებიდან რომელიმე არის თუ რა მნიშვნელოვანი რისკი. (იხ. პუნქტები გ218 - გ221)
33. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მტკიცების დონეზე ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. (იხ. პუნქტები გ222 - გ225)

კონტროლის რისკის შეფასება

34. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, მან უნდა შეაფასოს კონტროლის რისკი. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება იმგვარი უნდა

იყოს, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იყოს. (იხ. პუნქტები გ226-გ229)

რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება

35. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. თუ ასე არ არის, აუდიტორმა რისკის შეფასების იმდენი დამატებითი პროცედურა უნდა ჩაატაროს, სანამ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შედეგად არ შეიქმნის ამგვარ საფუძველს. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ყველანაირი აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, იგი ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებას თუ წინააღმდეგობაში მოდის მასთან. (იხ. პუნქტები გ230 - გ232)

ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლებიც მნიშვნელოვანი არ არის, მაგრამ არსებითია

36. ოპერაციების ისეთ არსებით კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც აუდიტორმა არ მიიჩნია მნიშვნელოვნად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, მისი გადაწყვეტილება ისევ შესაფერისია თუ არა. (იხ. პუნქტები გ233 - გ235)

რისკის შეფასების შესწორება

37. თუ აუდიტორი ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის იმ აუდიტორულ მტკიცებულებებთან, რომლებსაც ეყრდნობოდა თავდაპირველად აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ან შეფასების პროცედურები, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს რისკის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ236)

დოკუმენტაცია

38. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:¹²
(იხ. გ237 - გ241 პუნქტები)

12. ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6-გ7.

- ა) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის პროცესი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;
- ბ) მე-19, 21-ე, 22-ე, 24-ე და 25-ე პუნქტების შესაბამისად მოპოვებული ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები; იმ ინფორმაციის წყაროები, რომელთა საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;
- გ) 26-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის შეფასება და დასკვნა იმის თაობაზე, ეს კონტროლის პროცედურები დანერგილია თუ არა;
- დ) ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკები და ისეთი რისკებიც, რომელთა მიმართაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ასევე ყველა განხორციელებული მნიშვნელოვანი განსჯის რაციონალური საფუძველი.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

განმარტებები (იხ. მე-12 პუნქტი)

მტკიცებები (იხ. 12(ა) პუნქტი)

- გ1. მტკიცებების კატეგორიებს აუდიტორი იმისთვის იყენებს, რომ განიხილოს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობები (რომლებიც შეიძლება არსებობდეს) როდესაც ავლენს, აფასებს და საპასუხო ზომებს ატარებს არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით. მტკიცებების კატეგორიები დახასიათებულია გ190 პუნქტში. მტკიცებები განსხვავდება ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციისგან, რომლის წარდგენაც მოითხოვება ასს 580-ით¹³

13. ასს 580, - „ხელმძღვანელობის მერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

გარკვეული საკითხების ან სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების განსამტკიცებლად.

კონტროლის პროცედურები (იხ. 12(გ) პუნქტი)

- გ2. კონტროლის პროცედურები სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებშია ინტეგრირებული.
- გ3. პოლიტიკა პრაქტიკაში რეალიზდება სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის ქმედებების მეშვეობით ან პერსონალისთვის გარკვეული ქმედებების აკრძალვით, რომლებიც ამგვარ პოლიტიკას ეწინააღმდეგება.
- გ4. პროცედურები შეიძლება დადგენილი იყოს ოფიციალური დოკუმენტაციით, ანდა მითითებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა ტიპის შეტყობინებებში, ან გამომდინარეობდეს ქვევის გარკვეული წესებიდან, რომლებიც სავალდებულო არ არის, მაგრამ სამეურნეო სუბიექტის კულტურით არის განპირობებული. პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სამეურნეო სუბიექტში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამებით ნებადართული ქმედებების ან სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს სხვა ასპექტების მეშვეობით.
- გ5. კონტროლის პროცედურა შეიძლება იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირი კონტროლის პროცედურა ისეთი პროცედურაა, რომელიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ სათანადო რეაგირება მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. არაპირდაპირია კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც განამტკიცებს პირდაპირ კონტროლის პროცედურებს.

ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. 12(ე) პუნქტი)

- გ6. ინფორმაციის მთლიანობის რისკი წარმოიშობა სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის არაეფექტურად განხორციელების შესაძლებლობიდან. საინფორმაციო პოლიტიკა კი არის პოლიტიკა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემისთვის განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს, ჩანაწერებსა და ანგარიშების მოსამზადებლად საჭირო პროცესებს. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები ის პროცედურებია, რომლებიც ხელს უწყობს სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის ეფექტიანად რეალიზებას პრაქტიკაში. ინფორ-

მაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები შესაძლოა იყოს ავტომატიზებული (ე.ი. ინტეგრირებული იყოს სტ გამოყენებით პროგრამებში), ან მანუალური (მაგ., სისტემაში შემავალი მონაცემებისა და შედეგების (გამომავალი ინფორმაციის კონტროლის საშუალებები)) და შესაძლოა ეყრდნობოდეს სხვა კონტროლის პროცედურებს, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის სხვა პროცედურებს, ან სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს.

თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 12(ვ))

მე-2 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ7. თანდაყოლილი რისკფაქტორები შეიძლება იყოს რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი და გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე. ხარისხობრივი თანდაყოლილი რისკფაქტორები დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებასთან და მოიცავს:

- სირთულეს;
- სუბიექტურობას;
- ცვლილებას;
- განუსაზღვრელობას; ან
- უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რაც განპირობებულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.

გ8. ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშის ნაშთთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც, მაგალითად:

- ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიის, ანგარიშის კონკრეტული ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული კონკრეტული ინფორმაციის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი მნიშვნელობა; ან

- იმ მუხლების მოცულობა ან მათი შემადგენლობის არაერთგვაროვნება, რომლებიც უნდა დამუშავდეს კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშის ნაშთის ფარგლებში, ან უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

რელევანტური მტკიცებები (იხ. 12 (თ) პუნქტი)

- გ9. არსებითი უზუსტობის რისკი შეიძლება დაკავშირებული იყოს ერთზე მეტ მტკიცებასთან, რა შემთხვევაშიც რელევანტური იქნება ყველა მტკიცება, რომელთანაც დაკავშირებულია ამგვარი რისკი. თუ გამოვლენილი არ არის ამა თუ იმ მტკიცებასთან დაკავშირებული რისკი, მაშინ ეს არ იქნება რელევანტური მტკიცება.

მნიშვნელოვანი რისკი (იხ. 12(ი) პუნქტი)

- გ10. მნიშვნელოვნება შეიძლება განიმარტოს, როგორც ამა თუ იმ საკითხის შედარებითი/ფარდობითი მნიშვნელობა და მის დასადგენად აუდიტორი მსჯელობს იმის გათვალისწინებით, რა კონტექსტშიც განიხილება მოცემული საკითხი. რაც შეეხება თანდაყოლილ რისკს, მისი მნიშვნელოვნების განხილვისას გაითვალისწინება, როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას თანდაყოლილი რისკფაქტორები ერთობლივად როგორც პოტენციური უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე, ისე მის სიდიდეზე.

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები (იხ: მე-13 და მე-18 პუნქტები)

- გ11. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს და ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240 მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.¹⁴ გარდა ამისა, ზოგიერთ სპეციფიკურ საკითხებთან ან გარემოებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების შესახებ დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს სხვა ასს-ებიც, კერძოდ:

14. ასს 240, მე-12-17 პუნქტები.

- ასს 540 (გადასინჯული)¹⁵ – სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ასს 550¹⁶ – დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით;
- ასს 570 (გადასინჯული)¹⁷ – ფუნქციონირებად საწარმოსთან დაკავშირებით; და
- ასს 600¹⁸ – ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.

გ12. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულად შესაფასებლად აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება, რაც აუდიტორს ეხმარება განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენაში ისეთ აუდიტორულ მტკიცებულებებთან მიმართებით, რომლებიც მიკერძოებული არ არის იმ თვალსაზრისით, რომ მიმართულია რისკების არსებობის დადასტურებაზე, ან პირიქით შესაძლოა უარყოფდეს რისკების არსებობას. პროფესიული სკეპტიციზმი არის გარკვეული მიდგომა/პოზიცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს პროფესიული განსჯისას და გადაწყვეტილებების მისაღებად, რაც, თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის აუდიტორის შემდგომი მოქმედებისთვის. აუდიტორი პროფესიულ განსჯას მიმართავს იმის დასადგენად, მოპოვებული აქვს თუ არა ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც სათანადო საფუძველს ქმნის რისკის შესაფასებლად.

გ13. პროფესიული სკეპტიციზმით აუდიტორის მოქმედება შესაძლოა მოიცავდეს:

- წინააღმდეგობრივი/შეუსაბამო ინფორმაციისა და დოკუმენტების საიმედოობის ეჭვქვეშ დაყენებას;
- გამოკითხვების შედეგად მიღებული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის განხილვას;

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

16. ასს 550 – „დაკავშირებული მხარეები“.

17. ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

18. ასს 600 – „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“.

- სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე; და
- იმის განხილვას, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები განამტკიცებს თუ არა აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებსა და მათთვის აუდიტორის მიერ მინიჭებულ შეფასებებს, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

რატომ არის მნიშვნელოვანი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მიუკერძოებლად (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ14. რისკის შეფასების პროცედურების მიუკერძოებლად განსაზღვრა და ჩატარება ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც განამტკიცებს აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებსა და მათ შეფასებებს, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს პოტენციურად წინააღმდეგობრივი ინფორმაციის დადგენაში, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს ხელს შეუწყობს პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში.

აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროები (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ15. აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით რისკის შეფასების პროცედურების მიუკერძოებლად განსაზღვრა და ჩატარება შესაძლოა მოიცავდეს მტკიცებულებების მოპოვებას მრავალი წყაროდან, როგორც სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში ისე გარედან. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება აუდიტორული მტკიცებულებების ყველა შესაძლო წყაროს მოძიება. სხვა წყაროებიდან ინფორმაციის მოპოვების გარდა,¹⁹ რისკის შეფასების პროცედურებისთვის ინფორმაციის შესაფერისი წყაროები შეიძლება იყოს მაგალითად:

- ინტერაქცია ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებსა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა წამყვან პერსონალთან, როგორიცაა შიდა აუდიტორები;

19. იხ. პუნქტები გ37 და გ38.

- ზოგიერთი გარე მხარეები, როგორცაა მარეგულირებელი ორგანოები, იმის მიუხედავად, მათგან ინფორმაცია პირდაპირ იქნება მოპოვებული თუ არაპირდაპირ;
- საჯარო ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოქვეყნებული პრესრელიზები, მასალა ანალიტიკოსების ან ინვესტორთა ჯგუფის სხდომებისთვის, ანალიტიკოსების ანგარიშები ან ინფორმაცია კომერციული საქმიანობის შესახებ.

აუდიტორი იხილავს ყველანაირი ინფორმაციის რელევანტურობასა და საიმედოობას, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით ასს 500-ის²⁰ შესაბამისად, წყაროს მიუხედავად.

გრადაცია (იხ. მე-13 პუნქტი)

- გ16. რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის, მათი საქმიანობის სპეციფიკისა და გარემოებებიდან გამომდინარე (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალური მხარე). ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა შეასრულოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.
- გ17. მართალია, სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალურობის ხარისხი შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგრამ აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში მოეთხოვება მე-19, 21-ე, 22-ე, 24-ე, 25-ე და 26-ე პუნქტებში მითითებული საკითხების შესწავლა.

მაგალითები:

ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს, მათ შორის ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებს და განსაკუთრებით კი იმ სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, შესაძლოა არ ჰქონდეთ დადგენილი/დამტკიცებული სტრუქტურირებული პროცესები და სისტემები (მაგ., რისკის შეფასების პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი), ან შესაძლოა ჰქონდეთ დადგენილი პროცესები ან სისტემები, მაგრამ შეზღუდული დოკუმენტაციით, ანდა შესაძლოა დადგენილი არ იყოს

20. ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“; მე-7 პუნქტი.

მათი შესრულების თანამიმდევრულობა. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი სისტემები და პროცესები ფორმალიზებული არ არის, აუდიტორს მაინც შეუძლია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება დაკვირვებისა და გამოკითხვების მეშვეობით.

სხვა სამეურნეო სუბიექტებს, როგორც წესი, შედარებით რთულ სამეურნეო სუბიექტებს, მოსალოდნელია, რომ ექნებათ უფრო ფორმალიზებული და დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები. აუდიტორს ამგვარი დოკუმენტაციის გამოყენება შეუძლია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებისას.

- გ18. პირველი გარიგების დროს ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა შეიძლება გაცილებით უფრო ფართო იყოს, ვიდრე განმეორებად გარიგებებში ჩასატარებელი პროცედურების. მომდევნო პერიოდებში აუდიტორს აქცენტის გადატანა შეუძლია იმ ცვლილებებზე, რომლებიც მოხდა წინა პერიოდის შემდეგ.

რისკის შეფასების პროცედურების ტიპები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ19. ასს 500-ში²¹ ახსნილია აუდიტორული პროცედურების ტიპები, რომელთა ჩატარებაც შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად რისკის შეფასების პროცედურებიდან და დამატებითი აუდიტორული პროცედურებიდან. აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ ფაქტმა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი მონაცემი და სხვა მტკიცებულებები შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ან მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებობდეს.²² აუდიტორს რისკის შეფასების პროცედურების პარალელურად შეუძლია ძირითადი პროცედურების ან კონტროლის ტესტების ჩატარება ასს 330-ის შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება ეფექტურია. მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ხელს უწყობს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას, შეიძლება ხელს უწყობდეს ასევე უზუსტობების გამოვლენას მტკიცების დონეზე, ან კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას.

21. ასს 500, პუნქტები გ14-გ17 და გ21-გ25.

22. ასს 500, პუნქტი გ12.

გ20. მართალია, აუდიტორს მე-14 პუნქტში აღწერილი რისკის შეფასების ყველა პროცედურის ჩატარება მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სავალდებულო შესწავლის პროცესში (იხ. მე-19-26 პუნქტები), მაგრამ აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა პროცედურის ჩატარება ყველა შესასწავლი ასპექტისთვის. შესაძლებელია სხვა პროცედურების ჩატარებაც, თუკი ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება გამოდგეს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია სამეურნეო სუბიექტის იმ გარე იურისტის ან შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვის ჩატარება, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა გამოიყენა.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ21. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება შეუძლია დიდი მოცულობის მონაცემებზე (მაგ., მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნების ან სხვა ოპერატიულ მონაცემებზე), მათ შორის ანალიზისთვის, ხელახალი გამოთვლებისთვის, შიდა კონტროლის პროცედურების ხელახლა/დამოუკიდებლად შესასრულებლად ან შეჯერებებისთვის.

ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა (იხ. 14(ა) პუნქტი)

რატომ ტარდება ხელმძღვანელობისა და სამეურნეო სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა

გ22. ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად, შეიძლება მოპოვებული იყოს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების შედეგად.

გ23. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში ხელმძღვანელობის, სამეურნეო სუბიექტში ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვა შესაფერისი პირებისა თუ სხვადასხვა დონის უფლებამოსილების მქონე სხვა თანამშრომლების გამოკითხვის შედეგად აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს განსხვავებული მოსაზრებები და პოზიციები.

მაგალითები:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის დადგენაში, რა დონის ზედამხედველობას უწევენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესს, რაც ხელმძღვანელობის მოვალეობაში შედის. ასს 260-ში (გადასინჯული)²³ მითითებულია, ამასთან დაკავშირებით რა მნიშვნელობა აქვს და როგორ ეხმარება აუდიტორს ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში;
- რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;
- სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელი იურისტის გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა სასამართლო პროცესი, კანონმდებლობის დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, გარანტიები, გაყიდვის შემდგომი ვალდებულებები, ბიზნეს-პარტნიორებთან შეთანხმებები (მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობა) და ხელშეკრულების პირობების მნიშვნელობა;
- მარკეტინგის ან გაყიდვების განყოფილების პერსონალის გამოკითხვით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს სამეურნეო სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების, გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებლებთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;
- რისკების მართვის განყოფილების პერსონალის (ან ამგვარი ფუნქციებით აღჭურვილ პირთა) გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს ინფორმაცია საოპერაციო და სამართლებრივი რისკების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- სტ პერსონალის გამოკითხვით შეიძლება აუდიტორმა მოიპოვოს ინფორმაცია სისტემის ცვლილების, სისტემის ან კონტროლის პროცედურების ქმედუუნარობის, ან საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სხვა რისკების შესახებ.

23. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, პუნქტი 4(ბ).

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ24. როდესაც სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორი ატარებს იმ პირთა გამოკითხვას, რომლებიც შეიძლება ფლობდნენ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მას, სავარაუდოდ, დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორს ინფორმაციის მიღება შეუძლია სხვა წყაროებიდანაც, მაგალითად აუდიტორებისგან, რომლებიც მონაწილეობდნენ ამ სამეურნეო სუბიექტის ეფექტიანობის ან სხვა ტიპის აუდიტში.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვა

მე-4 დანართში განხილულია საკითხები, რომლებიც აუდიტორს დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში.

რატომ ტარდება შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა (როდესაც ამგვარი განყოფილება არსებობს)

გ25. თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და მისი შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ26. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ შიდა კონტროლისა და მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან მიმართებით. შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორებს დაეხმაროს შესაფერისი კანონებისა თუ სხვა ოფიციალური დოკუმენტების სათანადო მოთხოვნების დარღვევასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების რისკის გამოვლენაში.

ანალიზური პროცედურები (იხ. 14(ბ) პუნქტი)

რატომ ტარდება ანალიზური პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

- გ27. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შეიძლება სასარგებლო იყოს შეუსაბამოების, არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ისეთი თანხების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოსავლენად, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.
- გ28. მაშასადამე, რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტორისთვის უცნობი ასპექტები სამეურნეო სუბიექტის შესახებ და აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში, ან ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, როგორ გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები (როგორიცაა ცვლილება) უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებულების მიდრეკილებაზე.

ანალიზური პროცედურების ტიპები

გ29. რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება:

- მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, მაგალითად, თანაფარდობა გაყიდვების ღირებულებასა და სავაჭრო ობიექტის ფართობს, ან გაყიდული საქონლის მოცულობას (არაფინანსური) შორის;
- ითვალისწინებდეს მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემების გამოყენებას. შესაბამისად, ამგვარი ანალიზური პროცედურების შედეგებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს მხოლოდ ზოგადი, საწყისი მინიშნება არსებითი უზუსტობის არსებობის ალბათობის შესახებ.

მაგალითი:

ბევრი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში, მათ შორის ისეთი სამეურნეო სუბიექტების, რომლებსაც შედარებით ნაკლებად რთული ბიზნესმოდელები და პროცესები, ან ნაკლებად რთული საინფორმაციო სისტემები აქვთ, აუდიტორს შეუძლია ინფორმაციის

მარტივი შედარების ჩატარება, მაგალითად შუალედური ან ყოველთვიური ანგარიშების ნაშთების ცვლილების დადგენა წინა პერიოდების ნაშთებთან შედარებით, რათა ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას პოტენციურად მაღალრისკიანი სფეროების შესახებ.

გ30. წინამდებარე ასს ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას რისკის შეფასების პროცედურის სახით. ასს 520²⁴ ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას ძირითადი პროცედურის სახით („ძირითადი ანალიზური პროცედურები“) და აუდიტორის პასუხისმგებლობას ანალიზური პროცედურების ჩატარებაზე აუდიტის დასრულების ეტაპზე. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ით არ მოითხოვება, რომ ანალიზური პროცედურები, რისკის შეფასების პროცედურების სახით, ჩატარდეს ასს 520-ის მოთხოვნების შესაბამისად. თუმცა, ასს 520-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში მოცემული მითითებები შეიძლება აუდიტორს მაშინაც გამოადგეს, როდესაც ანალიზურ პროცედურებს ატარებს რისკის შეფასების პროცედურების ფარგლებში.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ31. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია სხვადასხვა ინსტრუმენტისა და მეთოდის გამოყენებით, რომლებიც შეიძლება ავტომატიზებული იყოს. მონაცემების მიმართ ავტომატიზებული ანალიზური პროცედურების გამოყენებას შეიძლება ეწოდოს მონაცემთა ანალიზი.

მაგალითი:

აუდიტორს შეუძლია ელექტრონული ცხრილების გამოყენება ფაქტობრივად აღრიცხული თანხების შესადარებლად საბიუჯეტო თანხებთან, ან შეუძლია უფრო რთული/ეფექტური პროცედურის ჩატარებაც, კერძოდ, სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემიდან გარკვეული მონაცემების ამოღება და მათი გაანალიზება ვიზუალიზაციის მეთოდების გამოყენებით, რათა გამოავლინოს ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ისეთი ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომელთა მიმართაც შეიძლება გამართლებული იყოს დამატებით რისკის შეფასების სპეციფიკური პროცედურების ჩატარება.

24. ასს 520 – „ანალიზური პროცედურები“.

დაკვირვება და დათვალიერება (იხ: პუნქტი 14(გ))

რატომ ტარდება დაკვირვებისა და დათვალიერების პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

გ32. დაკვირვებამ და დათვალიერებამ შეიძლება განამტკიცოს, დაადასტუროს ან უარყოს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების პასუხები, ან აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებაც.

გრადაცია

გ33. როდესაც პოლიტიკა და პროცედურები დოკუმენტირებული არ არის, ან სამეურნეო სუბიექტს ნაკლებად ფორმალური კონტროლის მექანიზმები აქვს, აუდიტორმა შეიძლება მაინც შეძლოს ზოგიერთი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების განსამტკიცებლად - კონტროლის კონკრეტული პროცედურის შესრულებაზე დაკვირვების ან დათვალიერების პროცედურის ჩატარებით.

მაგალითები:

- უშუალო დაკვირვებით აუდიტორს მაინც შეუძლია მარაგის ინვენტარიზაციასთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე ნათელი წარმოდგენის შექმნა, თუნდაც ეს პროცედურები სამეურნეო სუბიექტს არ ჰქონდეს დოკუმენტირებული სახით;
- აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს მოვალეობების დანაწილებაზე დაკვირვება;
- აუდიტორს შეუძლია დააკვირდეს სისტემაში პაროლების შეყვანის პროცესს.

დაკვირვება და დათვალიერება, როგორც რისკის შეფასების პროცედურები

გ34. რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს დაკვირვებას ან დათვალიერებას:

- სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების;
- შიდა დოკუმენტების (როგორიცაა, ბიზნესგეგმები და სტრატეგიული გეგმები), ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის სახელმძღვანელოების;

- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის კვარტალური ანგარიშები და შუალედური ფინანსური ანგარიშგება) და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორიცაა დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები);
- სამეურნეო სუბიექტის შენობა-ნაგებობებისა და საწარმოო მოწყობილობების;
- გარე წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის, როგორიცაა კომერციული და ეკონომიკური ჟურნალები, ანალიტიკოსების, ბანკების ან სარეიტინგო სააგენტოების ანგარიშები; ან მარეგულირებელი ან ფინანსური პუბლიკაციების, ან სვა გარე დოკუმენტების, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებს (მაგ., რომლებიც მითითებულია გ79 პუნქტში);
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქცევისა და ქმედებების (მაგალითად, აუდიტის კომიტეტის სხდომაზე დაკვირვება).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ35. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება შესაძლებელია ასევე კონკრეტულ აქტივებზე დაკვირვების ან დათვალიერების ჩასატარებლად, მაგალითად დისტანციური დაკვირვების ინსტრუმენტების მეშვეობით (მაგ., უპილოტო/დისტანციური მართვის თვითმფრინავზე).

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ36. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ საკანონმდებლო ორგანოსთვის მომზადებულ დოკუმენტებზე დაკვირვებას ან მათ დათვალიერებას, მაგალითად დოკუმენტების, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ეფექტიანობის შესახებ სავალდებულო ანგარიშთან.

სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია (იხ. მე-15 პუნქტი)

რატომ იხილავს აუდიტორი სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას

გ37. სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, თუ ეს ინფორმაცია ეხება:

- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკასა და მასთან დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს და რა შეიცვალა წინა პერიოდების შემდეგ;
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნებასა და ფასეულობებს, რაც აუდიტორს შეიძლება გამოადგეს კონტროლის გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და მათ გამოყენებას სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

სხვა შესაფერისი წყაროები

გ38. ინფორმაციის სხვა შესაფერისი წყაროებს განეკუთვნება:

- აუდიტორის პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალ დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტზე გარიგებაზე დათანხმებას, ან არსებულ დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტზე გარიგების გაგრძელებას ასს 220-ის შესაბამისად, მათ შორის ამ პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნები;²⁵
- მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის ამ გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებული სხვა გარიგებები. სამეურნეო სუბიექტისთვის სხვა გარიგებების შესრულების დროს გარიგების პარტნიორმა შეიძლება მოიპოვა აუდიტისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ამგვარ გარიგებებს განეკუთვნება გარიგებები შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე, ან სხვა აუდიტის ან მარწმუნებელი გარიგებები, მათ შორის გარიგებები, რომლებიც ეხება კონკრეტულ იურისდიქციაში ეტაპობრივი ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებს.

სამეურნეო სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

რატომ არის მნიშვნელოვანი მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

25. ასს 220 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-12 პუნქტი.

გ39. სამეურნეო სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან აუდიტორს შეიძლება მიღებული ჰქონდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გამოადგება რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის და ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამო-სავლენად და შესაფასებლად.

წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაციის ხასიათი

გ40. სამეურნეო სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან აუდიტორს შეიძლება გააჩნდეს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:

- გასული პერიოდის უზუსტობები და დროულად გასწორდა თუ არა ისინი;
- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, ასევე, მისი შიდა კონტროლის სისტემა (მათ შორის, შიდა კონტროლის ნაკ-ლოვანებები);
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც შეიძლება მომხდარი-ყო წინა ფინანსური პერიოდის შემდეგ სამეურნეო სუბიექტში ან მის საქმიანობაში;
- კონკრეტული ტიპის ოპერაციები და სხვა მოვლენები, ან ანგა-რიშების ნაშთები (და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნე-ბული შესაბამისი ინფორმაცია), რომელთან დაკავშირებითაც აუდიტორს სირთულეები შეხვდა წარსულში აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას, მაგალითად მათთვის დამახასიათებელი სირთულის გამო.

გ41. აუდიტორს მოეთხოვება დაადგინოს, კვლავ რელევანტური და საიმედოა თუ არა სამეურნეო სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინ-დელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია, თუ იგი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მიზნებისთვის. თუ შეიცვალა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა ან გარემოებები, ან აუდიტორს მოპოვებული აქვს ახალი ინფორმაცია, შესაძლოა მიმდინარე აუდიტისთვის რელევანტური ან საიმედო აღარ იყოს წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა

იქონიოს ამგვარი ინფორმაციის რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოკითხვებისა და სხვა შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების. თუ ეს ინფორმაცია საიმედო არ არის, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს არსებული გარემოებების შესაფერისი სხვა, დამატებითი პროცედურების ჩატარების საჭიროების საკითხი.

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ. მე-17-18-ე პუნქტები)

რატომ მოეთხოვება გარიგების გუნდს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხის განხილვა

გ42. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხის განხილვა:

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს, მათ შორის, მოცემული გარიგების პარტნიორს, შესაძლებლობას აძლევს, სხვებს გაუზიარონ წარსული გამოცდილების საფუძველზე სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ჩამოყალიბებული თავიანთი მოსაზრებები/შეხედულებები. ინფორმაციის გაზიარება ხელს უწყობს გარიგების გუნდის წევრების ცოდნის გაღრმავებას;
- გარიგების გუნდის წევრებს საშუალებას აძლევს, ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია ბიზნესის ისეთი რისკების შესახებ, რომლებიც ზემოქმედებს მოცემულ სამეურნეო სუბიექტზე; როგორ, რა სახით შეუძლია გავლენის მოხდენა თანდაყოლილ რისკფაქტორებს არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიდრეკილებაზე და ასევე იმის შესახებ, როგორ და სად შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უკეთ გაერკვნენ არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობაში ფინანსურ ანგარიშგებაში მათზე დელეგირებულ კონკრეტულ სფეროებში, ასევე იმაშიც, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებმა რა გავლენა შეიძლება იქონიოს აუდიტის

სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. კერძოდ, ამგვარი განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უფრო დეტალურად გააანალიზონ მოპოვებული ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაცია, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების შესახებ გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩამოყალიბებული შეხედულებების გათვალისწინებით;

- ქმნის საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც გარიგების გუნდის წევრები მთელი აუდიტის განმავლობაში ერთმანეთს აწვდიან და უზიარებენ მოპოვებულ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, ან ამ რისკებზე რეაგირების მიზნით ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებზე.

ასს 240-ით მოითხოვება, რომ განხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილდეს, სად და როგორ შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, მათ შორის, იმაზე, რა სახით შეიძლება იყოს ჩადენილი თაღლითობა.²⁶

- გ43. პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის, ხოლო გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებულმა საზრიანმა და ღია განხილვამ, მათ შორის განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება გააუმჯობესოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესი. ამგვარი განხილვის კიდევ ერთი შედეგი ის არის, რომ აუდიტორი ადგენს აუდიტის კონკრეტულ სფეროებს, სადაც პროფესიული სკეპტიციზმით მოქმედება შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს და ამიტომ ამ სფეროს აუდიტში შეიძლება ჩაერთონ გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილი წევრები, რომლებსაც გააჩნიათ სათანადო უნარ-ჩვევები ამ სფეროებთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში მონაწილეობის მისაღებად.

გრადაცია

- გ44. როდესაც გარიგებას ერთი პირი ასრულებს, როგორიცაა ინდივიდუალური პრაქტიკოსი (ე.ი. როდესაც შეუძლებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარება), მაშინ გ42 და გ46

26. ასს 240, მე-16 პუნქტი.

პუნქტებში მოცემული რჩევები აუდიტორს ვერანაირად ვერ დაეხმარება იმის დადგენაში, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკები.

გ45. როდესაც გარიგებას ბევრი წევრისგან შემდგარი გარიგების გუნდი ასრულებს, მაგალითად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ყოველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, ისეთი სამეურნეო სუბიექტის აუდიტში, რომელსაც მრავალ ადგილას განთავსებული ობიექტები აქვს). არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევა, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პირებსა და კომპონენტების აუდიტზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა – სხვებს დაავალოს. თუმცა, მან უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული გეგმის შედგენა ინფორმირებისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განხილვა

გ46. გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის ფარგლებში, განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების განხილვა გუნდის წევრებს ეხმარება, აუდიტის ადრეულ ეტაპზე დაადგინონ, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მხოლოდ გამარტივებული ახსნა-განმარტებები მოითხოვება. გარიგების გუნდს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებში შესული ისეთი ცვლილებების, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება;

- სამეურნეო სუბიექტის გარემოში, ფინანსურ მდგომარეობაში ან საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგალითად, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაციის, რომლის შესახებაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება წარსულში სირთულეებთან იყო დაკავშირებული;
- რთული საკითხების შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის, მათ შორის, ისეთის, რომელსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, იმ თვალსაზრისით, რომ მან უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, რომელი ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ47. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარებისას ყურადღება შეიძლება გამახვილდეს ასევე სხვა დამატებით, უფრო ფართო მიზნებსა და შესაბამის რისკებზე, რომლებიც წარმოიქმნება სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის მანდატიდან ან ამ სამეურნეო სუბიექტების ვალდებულებებიდან.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ (იხ. მე-19-27 პუნქტები)

1-6-ე დანართებში მოცემულია უფრო დეტალური მოსაზრებები, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლასთან.

სავალდებულო შესწავლა (იხ. მე-19-27-ე პუნქტები)

გ48. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა წარმოადგენს ინფორმაციის შეგროვების, განახლებისა და ანალიზის უწყვეტ და დინამიკურ

პროცესს, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება. მაშასადამე, ახალი ინფორმაციის მოპოვების შედეგად შესაძლოა შეიცვალოს აუდიტორის მოლოდინები.

- გ49. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე საწყისი მოლოდინების განსაზღვრაში ოპერაციების ცალკეული კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. ოპერაციების ეს სავარაუდო მნიშვნელოვანი კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ.

რატომ მოითხოვება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა (იხ. მე-19-20 პუნქტები)

- გ50. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული შესაფერისი მოვლენებისა და გარემოებების/პირობების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე იმის დადგენაში, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ და რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ამგვარი ინფორმაცია ქმნის გარკვეულ საბაზო „ჩარჩოებს“, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი ავლენს და აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს და, გარდა ამისა, აუდიტორს ეხმარება აუდიტის დაგეგმვაში, პროფესიული განსჯის განხორციელებასა და პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობაში მთელი აუდიტის განმავლობაში. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი:

- ადგენს და აფასებს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ან სხვა შესაფერისი სტანდარტების შესაბამისად (მაგ., როდესაც ადგენს და აფასებს დაკავშირებულ თაღლითობის რისკებს ასს 240-ის შესაბამისად ან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს ასს 540-ის (გადასინჯული) შესაბამისად);

- ასს 250-ის²⁷ შესაბამისად ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევების გამოვლენას, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ასს 700-ის (გადასინჯული)²⁸ შესაბამისად აფასებს, ადეკვატურ განმარტებით შენიშვნებს შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება;
- ასს 320-ის²⁹ შესაბამისად ადგენს არსებობას ან სამუშაო არსებობას; ან
- განიხილავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობას.

გ51. გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა იძლევა ინფორმაციას იმის თაობაზე, როგორ გეგმავს და ატარებს აუდიტორი დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს, როდესაც, მაგალითად:

- ითვლის მოსალოდნელ შედეგებს ასს 520-ის³⁰ შესაბამისად ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას;
- განსაზღვრავს და ატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს ასს 330-ის შესაბამისად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და
- აფასებს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას (მაგ., რომლებიც ეხება დაშვებებს ან ხელმძღვანელობის მიერ სიტყვიერად და წერილობით წარმოდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციას).

გრადაცია

გ52. ზემოაღნიშნული ასპექტების სავალდებულო შესწავლის ხასიათი და მოცულობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში განსხვავებულია იქნება სამეურნეო

27. ასს 250 (გადასინჯული) – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-14 პუნქტი.

28. ასს 700 (გადასინჯული) – „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, პუნქტი 13(ე).

29. ასს 320 – „არსებობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, მე-10-11 პუნქტები.

30. ასს 520, მე-5 პუნქტი.

სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებებისა და მიხედვით, როგორცაა, მათ შორის:

- სამეურნეო სუბიექტის, მათ შორის მისი სტ გარემოს სიდიდე და სირთულე;
- აუდიტორის გამოცდილება, რომელიც მიიღო სამეურნეო სუბიექტთან ადრინდელი ურთიერთობიდან;
- სამეურნეო სუბიექტის სისტემებისა და პროცესების ხასიათი, მათ შორის ფორმალურია თუ არა ისინი; და
- სამეურნეო სუბიექტის დოკუმენტაციის ხასიათი და ფორმა.

გ53. ზემოაღნიშნული ასპექტების სავალდებულო შესწავლისთვის შესაფერისი აუდიტორის რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება ნაკლებად ფართო იყოს ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში და უფრო ფართო იყოს – უფრო რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში. ცოდნის სიღრმე, რომელიც აუდიტორს მოეთხოვება ამ კონტექსტში, სავარაუდოდ, ცოდნის იმ დონეზე ნაკლები იქნება, რომელიც გააჩნია თვითონ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას.

გ54. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგიერთი საფუძვლების თანახმად მცირე სამეურნეო სუბიექტებს უფლება აქვთ, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნონ ნაკლებად დეტალური ან ნაკლებად რთული ინფორმაცია. თუმცა, ეს ფაქტი აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმის პასუხისმგებლობისგან, რომ აუცილებლად უნდა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო და ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, თუ იგი მოცემულ სამეურნეო სუბიექტს ეხება.

გ55. ამასთან, სამეურნეო სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენება და სტ გარემოში განხორციელებული ცვლილების ხასიათი და მასშტაბი შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სპეციალურ უნარ-ჩვევებზე, რომლებიც აუცილებლად დასჭირდება აუდიტორს ზემოაღნიშნული სავალდებულო შესწავლის მოთხოვნის შესასრულებლად.

სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო (იხ. 19(ა) პუნქტი)

სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრება და მართვა, ასევე ბიზნესმოდელი (იხ. 19(ა) (i) პუნქტი)

სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა და საკუთრება

გ56. სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საკუთრების ფორმის შესწავლით შეიძლება აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა, მაგალითად:

- სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურის სირთულე.

მაგალითი:

სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყოს ერთი სამეურნეო სუბიექტი, ან სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა შეიძლება მოიცავდეს მრავალ ადგილას განთავსებულ შვილობილ საწარმოებს, ქვედანაყოფებს ან სხვა კომპონენტებს. გარდა ამისა, მისი სამართლებრივი სტრუქტურა შესაძლოა განსხვავდებოდეს საოპერაციო სტრუქტურისგან. სტრუქტურის სირთულე ხშირად ისეთ პრობლემებს წარმოქმნის, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების ზემოქმედების გაზრდა. ასეთი პრობლემების მაგალითებია: სათანადოდ არის ასახული თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში გუდვილი, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციები, ან სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები და ასევე ამგვარი საკითხების შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

- საკუთრების ფორმა და მესაკუთრეებსა და სხვა პირებს ან სხვა სამეურნეო სუბიექტებს შორის ურთიერთობები. ამ საკითხების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, სათანადოდ იყო თუ არა გამოვლენილი და აღრიცხვაში ასახული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და ამის შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.³¹
- განსხვავება მესაკუთრეებს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებსა და ხელმძღვანელობას შორის.

31. ასს 550 ადგენს მოთხოვნებს და შეიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებით.

მაგალითი:

ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეები შეიძლება მონაწილეობდნენ სამეურნეო სუბიექტის მართვაში. ამგვარად, მათ შორის მცირე განსხვავება იქნება ან საერთოდ არ იქნება განსხვავება. პირიქით, საფონდო ბირჟაზე კოტირებულ ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში შესაძლოა აშკარა განსხვავება იყოს ხელმძღვანელობას, სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეებსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის.³²

- სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს სტრუქტურა და სირთულე.

მაგალითები:

სამეურნეო სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს:

- მოძველებულ სტ სისტემებს სხვადასხვა კომპონენტში, რომლებიც არ არის ერთმანეთთან კარგად ინტეგრირებული, რაც სტ გარემოში პრობლემებს წარმოშობს;
- გარე ან შიდა მომწოდებელს სტ გარემოს გარკვეული ასპექტების მომსახურებისთვის (მაგ., თავისი სტ გარემოს ჰოსტინგის მომსახურების აუტოსორსინგი მესამე მხარეზე, ან საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენება ჯგუფში სტ პროცესების მართვისთვის).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

- გ57. სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებისა და მათი დამუშავების პროცესების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება იმ პროცედურების ფარგლებში, რომლებსაც ატარებს საინფორმაციო სისტემის შესწავლის მიზნით.

32. ასს 260-ის (გადასინჯული) გ1 და გ2 პუნქტები მოიცავს მითითებებს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების იდენტიფიკაციის თაობაზე და ახსნილია, რომ, ზოგ შემთხვევაში, ზოგიერთი ან ყველა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.

ამ პროცედურების შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის ან იმ მხარეთა შესახებ, ვისთან ერთადაც ახორციელებს ბიზნესს (მაგ., მომწოდებლები, მომხმარებლები, დაკავშირებული მხარეები).

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ58. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვის საკუთრებას შესაძლოა არ ჰქონდეს იგივე მნიშვნელობა, რაც კერძო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვის აქვს, რადგან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებებს შეიძლება სამეურნეო სუბიექტის გარეთ იღებდნენ პოლიტიკური პროცესების გამო. ამგვარად, ხელმძღვანელობა შეიძლება ვერ აკონტროლებდეს ზოგიერთ მიღებულ გადაწყვეტილებას. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმის დადგენა, შეუძლია თუ არა სამეურნეო სუბიექტს ცალმხრივად გადაწყვეტილებების მიღება, ასევე რა შესაძლებლობები აქვთ სახელმწიფო სექტორის სხვა სამეურნეო სუბიექტებს იმ თვალსაზრისით, რომ კონტროლი განახორციელონ ან გავლენა მოახდინონ მოცემული სამეურნეო სუბიექტის მანდატისა და სტრატეგიული მიმართულების განსაზღვრაზე.

მაგალითი:

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობას შესაძლოა არეგულირებდეს ისეთი კანონები ან დირექტივები, რომლებიც მას ავალდებულებს, მისი სტრატეგიისა და მიზნების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის გარე მხარეების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების დამტკიცებას, სანამ დაიწყებს მათ რეალიზებას პრაქტიკაში. მაშასადამე, სამეურნეო სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის შესწავლასთან დაკავშირებული საკითხები შესაძლოა მოიცავდეს კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს და სამეურნეო სუბიექტის საკლასიფიკაციო კატეგორიას (ე.ი. სამეურნეო სუბიექტი სამინისტროა, დეპარტამენტი, სააგენტო თუ სხვა ტიპის სუბიექტი).

მართვა

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის მართვის შესახებ

გ59. სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რამდენად შესწევს სამეურნეო სუბიექტს იმის უნარი, რომ სათანადო ზედამხედველობა განახორციელოს თავის შიდა კონტროლის სისტემაზე. ამასთან, ამ საკითხების შესწავლის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ასევე მტკიცებულებები შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებების შესახებაც, რომლებიც შესაძლოა მიაწინებდეს, რომ გაზრდილია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი უზუსტობების რისკების ზემოქმედება.

სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა

გ60. სამეურნეო სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლისას შეიძლება შესაფერისი იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- სამეურნეო სუბიექტის მართვაში მონაწილეობენ თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან რომელიმე პირები;
- არააღმასრულებელი საბჭოს არსებობა და განცალკევება (თუ ასეთი არსებობს) აღმასრულებელი ხელმძღვანელი ორგანოსგან;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უკავიათ თუ არა ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელი ნაწილია, მაგალითად, დირექტორების;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეჯგუფების არსებობა, როგორიცაა აუდიტის კომიტეტი და ამგვარი ჯგუფის პასუხისმგებლობები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე.

სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელი

1-ელ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები, ასევე სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტების აუდიტთან დაკავშირებული დამატებითი მოსაზრებები.

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესახებ

გ61. სამეურნეო სუბიექტის მიზნების, სტრატეგიისა და ბიზნესმოდელის ცოდნა აუდიტორს ეხმარება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენა შექმნაში სტრატეგიულ დონეზე და ასევე ბიზნესის იმ რისკების შესახებ წარმოდგენის შექმნაში, რომლებსაც თავის თავზე იღებს ან ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტი. ბიზნესის ისეთი რისკების ცოდნა, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში, ვინაიდან ბიზნესის რისკების უმეტესობა, საბოლოო ჯამში, გავლენას მოახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ შედეგებზე და, მაშასადამე, ფინანსურ ანგარიშგებაზეც.

მაგალითები:

სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელი შეიძლება ეყრდნობოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების სხვადასხვაგვარად გამოყენებას:

- სამეურნეო სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ჩვეულებრივ/ფიზიკურ მაღაზიაში და ფეხსაცმლის გაყიდვების აღრიცხვისთვის იყენებს მარაგებისა და გაყიდვების მართვის ერთ-ერთ თანამედროვე სისტემას; ან
- სამეურნეო სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ინტერნეტმაღაზიის მეშვეობით და ყველა ოპერაციის დამუშავება ხდება სტ გარემოში, მათ შორის ვებგვერდის მეშვეობით ხდება ოპერაციების ინიცირება.

ამ ორი სამეურნეო სუბიექტისთვის არსებითად განსხვავებული იქნება ბიზნესის რისკები, რომლებიც წარმოიშობა განსხვავებული ბიზნესმოდელიდან, მიუხედავად იმისა, რომ ორივე მათგანი ფეხსაცმელს ყიდის.

სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესწავლა

გ62. ბიზნესმოდელის ყველა ასპექტის შესწავლა არ ესაჭიროება აუდიტორს. ბიზნესის რისკის ცნება უფრო ფართოა, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკის, მაგრამ მოიცავს ამ უკანასკნელს. აუდიტორს არ ევალება ბიზნესის ყველა რისკის შესწავლა ან გამოვლენა, რადგან ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

გ63. ბიზნესის რისკები ზრდის არსებითი უზუსტობის რისკების ზემოქმედებას. ბიზნესის რისკები შეიძლება გამოიწვიოს:

- შეუფერებელმა მიზნებმა ან სტრატეგიამ, სტრატეგიის არაეფექტურად რეალიზებამ, ანდა სტრატეგიის შეცვლამ ან სირთულემ;
- ცვლილების საჭიროების არაღიარებამაც შეიძლება გამოიწვიოს ბიზნესის რისკი, მაგალითად:
 - ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნამ, რამაც შეიძლება არ გაამართლოს;
 - ბაზარმა, თუნდაც კარგად განვითარებულმა, რომელიც ადეკვატური არ არის ამა თუ პროდუქტის ან მომსახურების წარმატების მხარდასაჭერად;
 - პროდუქციის ან მომსახურების ისეთმა ხარვეზებმა, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს სამართლებრივი პასუხისმგებლობისა და რეპუტაციის რისკის წარმოშობა.
- ხელმძღვანელობის მოტივაციამ ან ზეწოლამ, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოება და, მაშასადამე, გავლენა მოახდინოს მნიშვნელოვანი დაშვებების დასაბუთებულობაზე და ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოლოდინებზე.

გ64. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელს, მის მიზნებს, სტრატეგიასა და დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- დარგის მიღწევები და ტენდენციები, მაგალითად სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს პრაქტი-

კული გამოცდილება იმისთვის, რომ გაუმკლავდეს დარგში მომხდარ ცვლილებებს;

- ახალი პროდუქცია და მომსახურება, რაც იწვევს პროდუქციაზე ვალდებულების გაზრდას;
- სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის გაფართოება, როდესაც მოთხოვნა არ არის ზუსტად შეფასებული;
- ახალი საადრიცხო მოთხოვნები, რომლებიც არ არის სრულყოფილად დანერგილი ან დანერგილია არასათანადოდ;
- მარეგულირებელი მოთხოვნები, რომლებიც იწვევს კანონმდებლობის ზემოქმედების ხარისხის ზრდას;
- მიმდინარე და სამომავლო დაფინანსების მოთხოვნები. მაგალითად, დაფინანსების დაკარგვა იმის გამო, რომ სამეურნეო სუბიექტს არ შეუძლია დაფინანსების მოთხოვნების დაკმაყოფილება;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება, კერძოდ, ახალი სტისისტემის დანერგვა, რაც გავლენას მოახდენს როგორც ოპერაციებზე, ისე ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებული სტრატეგიის შედეგები, კერძოდ, ნებისმიერი ისეთი შედეგი, რომელიც წარმოშობს ახალ საადრიცხო მოთხოვნებს.

გ65. როგორც წესი, ხელმძღვანელობა ავლენს ბიზნესის რისკებს და შემდეგ შეიმუშავებს მათ რეაგირებაზე ორიენტირებულ მიდგომებს. რისკის შეფასების ასეთი პროცესი წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შემადგენელ ნაწილს და ეს საკითხი განხილულია 22-ე პუნქტსა და გ109-გ113 პუნქტებში.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ66. სახელმწიფო სექტორში მოქმედ სამეურნეო სუბიექტებს უფრო განსხვავებული გზებით შეუძლიათ ღირებულების შექმნა და მიწოდება, ვიდრე იმ სამეურნეო სუბიექტებს, რომლებიც სიმდიდრეს ქმნიან მესაკუთრეებისთვის, მაგრამ მათ მაინც ექნებათ კონკრეტული მიზნის მქონე გარკვეული „ბიზნესმოდელი“. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს შეუძლიათ კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელისთვის შესაფერისი საკითხების შესწავლა, როგორცაა, მათ შორის:

- მთავრობის შესაბამისი საქმიანობა, მათ შორის დაკავშირებული პროგრამები;

- პროგრამის მიზნები და სტრატეგიები, მათ შორის სახელმწიფო პოლიტიკის ელემენტები.

გ67. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს, „ხელმძღვანელობის მიზნებზე“ შეიძლება გავლენა მოახდინოს სახელმწიფოს წინაშე ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებულმა მოთხოვნებმა და მოიცავდეს ისეთ მიზნებსაც, რომლებიც განსაზღვრულია ამა თუ იმ კანონში, სხვა ნორმატიულ აქტსა თუ ოფიციალურ წყაროში.

დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები (იხ. 19(ა) (ii) პუნქტი)

დარგობრივი ფაქტორები

გ68. შესაბამის დარგობრივ ფაქტორებში შედის ისეთი დარგობრივი პირობები, როგორიცაა კონკურენტული გარემო, მომწოდებლებისა და მომხმარებლების ურთიერთობები და ტექნოლოგიური მიღწევები. აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- ბაზარი და კონკურენცია, მათ შორის, მოთხოვნა, საწარმოო სიმძლავრე და ფასების კონკურენცია;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტებთან დაკავშირებული წარმოების ტექნოლოგია;
- ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება.

გ69. დარგმა, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს, შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის სპეციფიკური რისკების წარმოშობა, რაც განპირობებული იქნება ბიზნესის ხასიათით, ან რეგულირების დონით.

მაგალითი:

სამშენებლო დარგში გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს ამონაგებისა და ხარჯებისთვის მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, რაც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. ასეთ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდში ჩართულნი იყვნენ ამ სფეროში საკმარისი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრები.³³

33. ასს 220, მე-14 პუნქტი.

მარეგულირებელი ფაქტორები

გ70. შესაფერის მარეგულირებელ ფაქტორებში შედის მარეგულირებელი გარემო. მარეგულირებელი გარემო, სხვა საკითხებთან ერთად, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და სამართლებრივ და პოლიტიკურ გარემოს. აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

- რეგულირებადი დარგის ნორმატიული ბაზა, მაგალითად, პრუდენციულ ზედამხედველობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მათ შორის ამასთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაცია;
- კანონმდებლობა და სხვა მარეგულირებელი ნორმები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე, მაგალითად შრომის კოდექსი;
- საგადასახადო კანონმდებლობა;
- სახელმწიფო პოლიტიკა, რომელიც ამჟამად გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის წარმართვაზე, როგორიცაა, ფულად-საკრედიტო პოლიტიკა, მათ შორის, სავალუტო კონტროლის სისტემა, ფისკალური (საგადასახადო), ფინანსური შეღავათები (მაგალითად, სახელმწიფო დახმარების პროგრამები) და ტარიფების ან ვაჭრობის შეზღუდვის პოლიტიკა;
- გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენს მოცემულ დარგსა და სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესზე.

გ71. ასს 250 (გადასინჯული) მოიცავს ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზასთან დაკავშირებულ ზოგიერთ კონკრეტულ მოთხოვნას, რომელიც ეხება კონკრეტულ სამეურნეო სუბიექტსა და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც ეს სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს.³⁴

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ72. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს კონკრეტული კანონები ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტები. ამგვარი ელემენტების

³⁴ ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-13 პუნქტი.

განხილვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს.

სხვა გარე ფაქტორები

გ73. საერთო ეკონომიკური პირობები, საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა, ასევე ინფლაცია ან ვალუტის რევალუაცია (ვალუტის კურსის აწევა) იმ სხვა გარე ფაქტორების მაგალითებია, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე და რომელთა განხილვაც შეუძლია აუდიტორს.

მაჩვენებლები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად (იხ. 19(ა) (iii) პუნქტი)

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლების შესახებ

გ74. სამეურნეო სუბიექტის მაჩვენებლების შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, ამგვარი მაჩვენებლები, შიდა გამოყენებისთვის იქნება ეს განკუთვნილი თუ გარე მიზნებისთვის, ახდენს თუ არა ზეწოლას სამეურნეო სუბიექტზე, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა მიაღწიოს დასახულ საკონტროლო მაჩვენებლებს. ასეთმა ზეწოლამ ხელმძღვანელობას შეიძლება ისეთი ზომების მიღებისკენ უბიძგოს, რის შედეგადაც გაიზრდება ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოშობის შესაძლებლობა (მაგ., გააუმჯობესოს საქმიანობის შედეგები, ან განზრახ მოამზადოს მცდარი ფინანსური ანგარიშგება) (თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და მითითებების გასაცნობად იხილეთ ასს 240).

გ75. მაჩვენებლები შესაძლოა აუდიტორს მიაწოდებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების ალბათობაზე. მაგალითად, საქმიანობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები შესაძლოა იმაზე მიაწოდებდეს, რომ მოცემულ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია ზრდის უჩვეულოდ მაღალი ტემპი ან რენტაბელობის დონე, იმავე დარგის სხვა სამეურნეო სუბიექტების იმავე მაჩვენებლებთან შედარებით.

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლები

გ76. როგორც წესი, ხელმძღვანელობა და სხვები აფასებენ და აანალიზებენ ისეთ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ. ხელმძღვანელობის გამოკითხვების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, რომ ფინანსური შედეგების შესაფასებლად და სათანადო

ზომების გასატარებლად ისინი ეყრდნობიან გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს, რომლებიც შეიძლება იყოს ან არ იყოს საჯაროდ ხელმისაწვდომი. ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის შედეგების საზომი შესაფერისი ძირითადი მაჩვენებლების დადგენა (შიდა გამოყენებისთვის იქნება ისინი განკუთვნილი თუ გარე მიზნებისთვის) აუდიტორს შეუძლია იმ ინფორმაციის განხილვით, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს თავისი ბიზნესის მართვისთვის. თუ ამგვარი გამოკითხვებიდან ჩანს, რომ არ ტარდება შედეგების გაზომვა ან მიმოხილვა, სავარაუდოდ, გაზრდილი იქნება რისკი იმისა, რომ უზუსტობები ვერ გამოვლინდება და ვერ გასწორდება.

გ77. ძირითადი მაჩვენებლები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური შედეგების შესაფასებლად, შესაძლოა მოიცავდეს:

- საქმიანობის ძირითად მაჩვენებლებს (ფინანსური და არასაფინანსო) და ძირითად კოეფიციენტებს, ტენდენციებსა და საქმიანობის სტატისტიკურ მონაცემებს;
- ფინანსური შედეგების ანალიზს პერიოდების მიხედვით;
- ბიუჯეტებს, პროგნოზებს, გადახრების ანალიზს, სეგმენტურ ინფორმაციასა და სხვადასხვა დონის სტრუქტურული ქვედანაყოფების ან განყოფილებების ანგარიშებს მათი საქმიანობის შედეგების შესახებ;
- თანამაშრომელთა მუშაობის შედეგების საზომ მაჩვენებლებსა და მატერიალური წახალისების პოლიტიკას;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შედარებას კონკურენტების შედეგებთან.

გრადაცია (იხ. 19(ა)(iii) პუნქტი)

გ78. შესაძლოა განსხვავებული იყოს პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის მაჩვენებლების შესწავლის მიზნით, რაც დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის სიდიდეზე ან სირთულეზე, ასევე იმაზე, მესაკუთრეები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები მონაწილეობენ თუ არა სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.

მაგალითები:

- ზოგიერთი ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის საბანკო სესხების პირობები (ე.ი. ბანკის შემზღუდავი პირობები (კოვენანტები)) შეიძლება დაკავშირებული იყოს კონკრეტულ მაჩვენებელთან, რომელიც, თავის მხრივ, დაკავშირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებთან ან ფინანსურ მდგომარეობასთან (მაგ., საბრუნავი კაპიტალის მაქსიმალური ოდენობა). იმის ცოდნა, რომელი მაჩვენებლები აქვს გამოყენებული ბანკს, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება;
- ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტისთვის, რომლის სპეციფიკა და გარემოებები შედარებით უფრო რთულია, მაგალითად რომლებიც საქმიანობენ სადაზღვევო ან საბანკო სექტორებში, შედეგები ან ფინანსური მდგომარეობა შეიძლება შეფასდეს ნორმატიული მოთხოვნების გათვალისწინებით (მაგ., მოთხოვნები, რომლებიც ეხება კაპიტალის საკმარისობისა და ლიკვიდურობის დონეს). საქმიანობის ამგვარი მაჩვენებლების ცოდნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება.

სხვა საკითხები

გ79. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების მიმოხილვა და ანალიზი შეიძლება გარე მხარეებმაც ჩაატარონ, განსაკუთრებით იმ სამეურნეო სუბიექტების, რომელთა ფინანსური ინფორმაცია ხელმისაწვდომია საჯაროდ. აუდიტორსაც შეუძლია საჯარო ინფორმაციის განხილვა, რათა კიდევ უფრო საფუძვლიანი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის შესახებ ან გამოავლინოს საწინააღმდეგო, შეუსაბამო ინფორმაცია, როგორცაა, ინფორმაცია:

- ანალიტიკოსების ან საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოების;
- ტელე/რადიო და სხვა მედია საშუალებების, მათ შორის სოციალური მედიის;
- საგადასახადო ორგანოების;
- მარეგულირებელი ორგანოების;

- პროფკავშირების;
- დამფინანსებლების.

ამგვარი ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება ხშირად შესაძლებელია იმავე სამეურნეო სუბიექტში, რომელსაც აუდიტი უტარდება.

გ80. ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა განსხვავდება შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესისაგან (განხილულია გ114-გ122 პუნქტებში, როგორც შიდა კონტროლის სისტემის ერთ-ერთი კომპონენტი), თუმცა, მათი მიზნები შეიძლება ნაწილობრივ ემთხვეოდეს:

- შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა მიმართულია იმისკენ, აკმა-ყოფილებს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგები ხელმძღვანელობის (ან მესამე მხარეების) მიერ დასახულ მიზნებს;
- შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი კი მიმართულია შიდა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, მათ შორის იმ კონტროლის პროცედურების, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ ფინანსური შედეგების შეფასებასა და მიმოხილვასთან.

თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, საქმიანობის მაჩვენებლებიდან ისეთ ინფორმაციასაც მოიპოვებს ხელმძღვანელობა, რომელიც მას შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენის საშუალებას აძლევს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ81. გარდა იმისა, რომ სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორები იხილავენ სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებულ შესაფერის მაჩვენებლებს, მათ შეუძლიათ ასევე არაფინანსური მაჩვენებლების განხილვაც, როგორიცაა, მაგალითად საზოგადოებისთვის სასარგებლო შედეგების მიღწევა (მაგალითად, ადამიანთა რაოდენობა, რომლებსაც დახმარება გაუწიეს კონკრეტული პროგრამის ფარგლებში).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები
(იხ. 19(ბ) პუნქტი)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ

გ82. იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტისთვის შესაფერის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და იმის თაობაზე, როგორ გამოიყენება იგი სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკის, გარემოებებისა და მისი გარემოს გათვალისწინებით, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ფონზე, მაგალითად:
 - ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა, მათ შორის, დარგისთვის დამახასიათებელი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია (მაგალითად, სესხები და ინვესტიციები ბანკებისთვის, ან კვლევისა და განვითარების პროექტები ფარმაცევტული კომპანიებისთვის);
 - ამონაგების აღიარება;
 - ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა, მათ შორის შესაბამისი საკრედიტო ზარალის;
 - უცხოურ ვალუტაში გამოსახული აქტივები, ვალდებულებები და ოპერაციები;
 - არაორდინალური ან რთული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა, მათ შორის ისეთების, რომლებიც ეხება საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებს (მაგალითად, კრიპტოვალუტის აღრიცხვა).
- როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები და ცვლილების მიზეზები. კერძოდ:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ მნიშვნელოვანი და არაორდინალური ოპერაციების აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გასამჟღავნებლად გამოყენებული მეთოდები;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებში, სადაც მწირია ავტორიტეტული მითითებები ან შეთანხმებული მოსაზრებები;
- სამეურნეო სუბიექტის გარემოში მომხდარი ცვლილებები, როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესული ცვლილებები ან საგადასახადო რეფორმა, რამაც შეიძლება სამეურნეო სუბიექტი აიძულოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა;
- სამეურნეო სუბიექტისთვის შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტები ან ახალი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები და როდის და როგორ დანერგავს ან შეასრულებს ამ მოთხოვნებს სამეურნეო სუბიექტი.

გ83. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის გაანალიზებაში, მოსალოდნელია თუ არა ცვლილებების არსებობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგ., წინა პერიოდებთან შედარებით).

მაგალითი:

თუ სამეურნეო სუბიექტს პერიოდის განმავლობაში ექნება მნიშვნელოვანი საწარმოთა გაერთიანება, აუდიტორი, სავარაუდოდ, უნდა მოელოდეს ცვლილებების არსებობას ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშთა ნაშთებსა და საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში. მეორე მხრივ, თუ პერიოდის განმავლობაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები არ შესულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში, აუდიტორს ამის ცოდნა შეიძლება დაეხმაროს იმაში დარწმუნებაში, რომ წინა პერიოდში მოპოვებული ინფორმაცია ისევ მისაღებია მისთვის.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ84. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს ადგენს თითოეული იურისდიქციის ან თითოეული რეგიონისთვის შესაფერისი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა. სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გამოყენებასთან დაკავშირებით და, კერძოდ, იმის დასადგენად, როგორ გამოიყენება ისინი მოცემული სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკის, გარემოებებისა და გარემოს გათვალისწინებით, აუდიტორი იხილავს მაგალითად, ეს სამეურნეო სუბიექტი სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მთლიანად დარიცხვის მეთოდს იყენებს თუ საკასო მეთოდს, თუ ორივე მეთოდს.

როგორ გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე (იხ. 19(გ) პუნქტი)

მე-2 დანართში განხილულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა. ეს მაგალითები დაყოფილია კატეგორიებად თანდაყოლილი რისკფაქტორების მიხედვით.

რატომ იკვლევს აუდიტორი თანდაყოლილ რისკფაქტორებს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლის პროცედურების ფარგლებში

გ85. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს ეხმარება ისეთი მოვლენებისა და პირობების გამოვლენაში, რომელთა მახასიათებლები შეიძლება გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთანაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ეს მახასიათებლები თანდაყოლილი რისკფაქტორებია. თანდაყოლილი რისკფაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ორგვარად: უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის მოსალოდნელ სიდიდეზე, თუ უზუსტობა წარმოიქმნება. იმის გარკვევა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის

წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ზოგადი/წინასწარი წარმოდგენის შექმნაში უზუსტობების წარმოქმნის ალბათობის ან უზუსტობების სიდიდის შესახებ, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ცალკეული მტკიცების დონეზე 28(ბ) პუნქტის შესაბამისად. აუდიტორს პოტენციური უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაში დაეხმარება იმის ცოდნაც, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად/რა დონეზე ზემოქმედებს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, როდესაც აფასებს თანდაყოლილ რისკს 31(ა) პუნქტის შესაბამისად. მაშასადამე, თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში ასს 330-ის შესაბამისად.

- გ86. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ის აუდიტორული მტკიცებულებებიც, რომლებიც აუდიტორს მოპოვებული აქვს რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას, ან ასლების სხვა მოთხოვნების შესრულების შედეგად (იხ პუნქტები გ95, გ103, გ111, გ121, გ124 და გ151).

თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა ოპერაციების კატეგორიებზე, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაზე

- გ87. სირთულით ან სუბიექტურობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიდრეკილების ხარისხი ხშირად მჭიდროდ არის დაკავშირებული ცვლილებით ან განუსაზღვრელობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მათი მიდრეკილების ხარისხთან.

მაგალითი:

თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს სააღრიცხვო შეფასება, რომელიც ისეთ დაშვებებს ეყრდნობა, რომელთა შერჩევას მნიშვნელოვანი განსჯა ესაჭიროება, სავარაუდოდ, ამ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლაზე გავლენას იქონიებს როგორც სუბიექტურობა, ისე განუსაზღვრელობა.

- გ88. ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის რაც უფრო მეტად არის დამახასიათებელი სირთულით ან სუბიექტურობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, მით უფრო მეტად სჭირდება აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება. გარდა ამისა, როდესაც ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელია სირთულით, სუბიექტურობით, ცვლილებით ან განუსაზღვრელობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, ზემოაღნიშნულმა თანდაყოლილმა რისკვაქტორებმა შესაძლოა ხელმძღვანელობისთვის შექმნას წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოების ხელსაყრელი შესაძლებლობა და ამან გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე გავლენას ახდენს ასევე თანდაყოლილ რისკვაქტორებს შორის ურთიერთკავშირიც.
- გ89. მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ასევე თაღლითობის რისკვაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ამიტომ ეს შესაძლოა შესაფერისი ინფორმაცია იყოს ასს 240-ის 24-ე პუნქტის შესაბამისად გამოყენებისთვის, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შეაფასოს, რისკის შეფასების სხვა პროცედურებიდან და დაკავშირებული ქმედებებიდან მოპოვებული ინფორმაცია მიუთითებს თუ არა ერთი ან რამდენიმე თაღლითობის რისკვაქტორის არსებობაზე.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ (იხ. 21-27-ე პუნქტები)

მე-3 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ხასიათი და შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები. გარდა ამისა, მე-3 დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები ასს-ების მიზნებისთვის.

გ90. აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელ წარმოდგენას იქმნის რისკის შეფასების პროცედურების მეშვეობით, რომლებიც ჩაატარა შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესწავლისა და შეფასების მიზნით, როგორც ეს აღწერილია 21-27-ე პუნქტებში.

გ91. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ელემენტები წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის შეიძლება სულაც არ ასახავდეს იმას, როგორ ქმნის, ნერგავს და ამუშავებს სამეურნეო სუბიექტი შიდა კონტროლის სისტემას, ან როგორ შეუძლია მას ამა თუ იმ კონკრეტული კომპონენტის კლასიფიცირება. სამეურნეო სუბიექტებს შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა ასპექტის დასახასიათებლად სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება შეუძლიათ. აუდიტის მიზნებისთვის, აუდიტორებსაც შეუძლიათ სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება, იმ პირობით, თუ განიხილავენ მოცემულ ასს-ში აღწერილ ყველა კომპონენტს.

გრადაცია

გ92. შიდა კონტროლის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა სიდიდისა და სირთულის სამეურნეო სუბიექტებში. მაგალითად, ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტები თავიანთი მიზნების მისაღწევად შესაძლოა იყენებდნენ ნაკლებად სტრუქტურირებულ ან შედარებით მარტივ კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ93. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად აქვთ დამატებითი პასუხისმგებლობები შიდა კონტროლთან მიმართებაში, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა დადგენილი პროცედურული სახელმძღვანელოს დაცვის შესახებ, ან გაწეული ხარჯების შესახებ ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან შედარებით. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებს შესაძლებელია ჰქონდეთ ასევე სხვა დამატებითი პასუხისმგებლობაც, რომელიც ეხება ანგარიშის წარდგენას ამა თუ იმ კანონის, სხვა ნორმატიული აქტების ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების დაცვის შესახებ. ამის გამო, მათ მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის სისტემის მიმოხილვა შეიძლება უფრო ფართო და დეტალური იყოს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიები სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში

მე-5 დანართში მოცემულია დამატებითი მითითებები იმის თაობაზე, რა საკითხები უნდა განიხილოს აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად სამეურნეო სუბიექტის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში სტ-ის გამოყენების შესახებ.

გ94. აუდიტის საერთო მიზანი და მასშტაბი არ იცვლება იმისდა მიხედვით, სამეურნეო სუბიექტი ძირითადად მანუალურ გარემოში საკმიანობს, მთლიანად ავტომატიზებულ გარემოში თუ ისეთ გარემოში, სადაც მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების გარკვეული კომბინაცია გამოიყენება (ე.ი. მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები და სხვა რესურსები, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში).

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების სპეციფიკის შესწავლა

გ95. კონტროლის პროცედურების პროექტის (სტრუქტურის) ეფექტიანობისა და მათი დანერგვის მდგომარეობის შეფასებისას (იხ. გ175-გ181 პუნქტები) სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს ეხმარება წინასწარი (ზოგადი) წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, როგორ ადგენს სამეურნეო სუბიექტი ბიზნესის რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე. გარდა ამისა, ამგვარმა ცოდნამ შეიძლება სხვადასხვაგვარად მოახდინოს გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზეც (იხ. გ86 პუნქტი). ამასთან, ეს დაეხმარება აუდიტორს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში, მათ შორის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტების დაგეგმვაში. მაგალითად:

- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს, მისი რისკის შეფასების პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების მონიტორინგის პროცესის შესწავლა უფრო მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს არსებითი უზუსტობის რისკებს გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე;

- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის შესწავლა უფრო მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე;

კონტროლის გარემო, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი (იხ. 21-24-ე პუნქტები)

გ96. კონტროლის გარემოს კონტროლის პროცედურები, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, ძირითადად არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებებია (ე.ი. კონტროლის ისეთი პროცედურებია, რომლებიც არ არის საკმარისად ზუსტი იმისთვის, რომ უზრუნველყოს ცალკეული მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილება, გამოვლენა და გასწორება, მაგრამ მათი არსებობა ხელს უწყობს კონტროლის სხვა პროცედურების მუშაობას და ამიტომ შეიძლება არაპირდაპირ გავლენას ახდენდეს იმის აღბათობაზე, რომ დროულად გამოვლინდება ან თავიდან იქნება აცილებული უზუსტობა). თუმცა, ამ კომპონენტების ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს ზოგიერთი პირდაპირი კონტროლის პროცედურაც.

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს, რისკის შეფასების პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა

- გ97. კონტროლის გარემო ქმნის საერთო ფუნდამენტს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის. კონტროლის გარემო, თავისთავად, პირდაპირ არ აღკვეთს, არც ავლენს და არც ასწორებს უზუსტობებს. თუმცა, მას შეუძლია გავლენის მოხდენა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. ანალოგიურად, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ ხელი შეუწყოს მთელი შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებას.
- გ98. ვინაიდან ამ კომპონენტებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის, მათ მუშაობაში არსებულმა ნებისმიერმა ხარვეზმა შეიძლება მრავალმხრივი/ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშ-

გების მომზადებაზე. ამგვარად, აუდიტორის მიერ ამ კომპონენტების შესწავლა და შეფასება გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე შეიძლება გავლენა მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები გავლენას ახდენს საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, როგორც ახსნილია ასს 330-ში.³⁵

ნათელი წარმოდგენის შექმნა კონტროლის გარემოს შესახებ
(იხ. 21-ე პუნქტი)

გრადაცია

გ99. სავარაუდოდ, ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემო განსხვავებული იქნება უფრო რთული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოსგან. მაგალითად, ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში შეიძლება არ შედიოდეს დამოუკიდებელი ან სამეურნეო სუბიექტისთვის გარე პირი, ხოლო მმართველობის ფუნქცია თავის თავზე შეიძლება ადებული ჰქონდეს უშუალოდ მესაკუთრე მმართველს, როდესაც სხვა მესაკუთრეები არ არსებობენ. შესაბამისად, ზოგიერთი მოსაზრება, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს ეხება, შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი ან საერთოდ შეუფერებელი იყოს ასეთ სიტუაციაში.

გ100. გარდა ამისა, ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში კონტროლის გარემოს შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება არ არსებობდეს დოკუმენტური ფორმით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობასა და სხვა პერსონალს შორის კომუნიკაცია არაფორმალურ ხასიათს ატარებს, თუმცა, ასეთ ვითარებაშიც ეს მტკიცებულებები შეიძლება სათანადოდ შესაფერისი და საიმედო იყოს მაინც:

35. ასს 330, პუნქტები გ1-გ3.

მაგალითები:

- ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტების ორგანიზაციული სტრუქტურა, სავარაუდოდ, უფრო მარტივი იქნება და შესაძლოა მცირე რაოდენობის თანამშრომლებს ევალებოდეთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ფუნქციების შესრულება.
- თუ სამეურნეო სუბიექტის მმართველის როლს უშუალოდ მესაკუთრე-მმართველი ასრულებს, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობის მოთხოვნა ამ სიტუაციისთვის შეუფერებელია.
- ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ ოფიციალური ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, დანერგილი ჰქონდეთ ისეთი კულტურა, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობაზე სიტყვიერი კომუნიკაციის გზით და ხელმძღვანელობის პირად მაგალითზე. შესაბამისად, ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის გარემოს შესწავლისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის პოზიციას, მის შეგნებასა და ქმედებებს.

კონტროლის გარემოს შესწავლა (იხ. 21(ა) პუნქტი)

- გ101. კონტროლის გარემოს შესწავლისას შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვებისა და რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ერთობლივი გამოყენებით (მაგ., დამამტკიცებელი გამოკითხვების ჩატარებით დაკვირვების ან დოკუმენტების დათვალიერების გზით).
- გ102. როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა დონეზე ახდენს ხელმძღვანელობა პატიოსნებისა და ეთიკური ფასეულობების მიმართ თავისი ერთგულების დემონსტრირებას, მას ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვების ჩატარებით და გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის განხილვით:
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეუძლია იმის თაობაზე, რა მეთოდებით აწვდის ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს თავის მოსაზრებებს ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ; და

- შემდეგ შეუძლია გაეცნოს ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ ოფიციალურ (წერილობით) ქცევის კოდექსს და დააკვირდეს, ხელმძღვანელობა იქცევა თუ არა ისეთნაირად, როგორც ეს კოდექსს შეეფერება.

კონტროლის გარემოს შეფასება (იხ. 21(ბ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი კონტროლის გარემოს

- გ103. იმის შეფასება, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი ისეთი ქცევის დემონსტრირებას, რომელიც შეესაბამება პატიოსნებისა და ეთიკური ფასეულობების მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ერთგულებას/ვალდებულებას; კონტროლის გარემო ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობისთვის და შიდა კონტროლის სისტემაში გამოვლენილი ესა თუ ის ნაკლოვანება ზიანს აყენებს თუ არა სისტემის სხვა კომპონენტებს, აუდიტორს ეხმარება პოტენციური პრობლემების გამოვლენაში შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებში. ეს იმით აიხსნება, რომ კონტროლის გარემო სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების საფუძველი, საყრდენია. ამგვარი შეფასება აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე სამეურნეო სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკების შეცნობაში და, მაშასადამე, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც როგორც ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ისე ცალკეული მტკიცების დონეზე. (იხ. გ86 პუნქტი)

კონტროლის გარემოს შეფასება აუდიტორის მიერ

- გ104. აუდიტორის მიერ კონტროლის გარემოს შეფასება ეყრდნობა 21(ა) პუნქტის შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციას.
- გ105. ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში შეიძლება დომინირებდეს ერთი პირი, რომელსაც შეუძლია ძალიან თავისუფლად მოქმედება. ამ პირის ქმედებებსა და პოზიციას/დამოკიდებულებას საგრძნობი, მრავალმხრივი გავლენის მოხდენა შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის კულტურაზე, რაც, თავის მხრივ, მრავალმხრივ გავლენას იქონიებს კონტროლის გარემოზე. ამგვარი გავლენა შეიძლება პოზიტიური იყოს ან ნეგატიური.

მაგალითი:

სამეურნეო სუბიექტის მართვაში ერთი პირის უშუალო მონაწილეობა შეიძლება გადამწყვეტი ფაქტორი იყოს იმისთვის, რომ სამეურნეო სუბიექტმა შეძლოს ზრდისა და სხვა მიზნების მიღწევა და შეიძლება მნიშვნელოვნად უწყობდეს ხელს ეფექტიანი შიდა კონტროლის ფორმირებასაც. მეორე მხრივ, ერთი პირის ხელში ცოდნისა და უფლებამოსილებების ამგვარმა კონცენტრაციამ შეიძლება გამოიწვიოს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურების იგნორირებით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნის შესაძლებლობის ხარისხის გაზრდა.

გ106. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, კონტროლის გარემოს სხვადასხვა ელემენტზე როგორ შეიძლება ახდენდეს გავლენას ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი, გაითვალისწინებს რა ამავე დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებელი წევრების ჩართულობასაც.

გ107. მართალია, კონტროლის გარემოს შეუძლია სათანადო საფუძვლის შექმნა შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისთვის და შეიძლება ხელს უწყობს თაღლითობის რისკის შემცირებას, მაგრამ სათანადო კონტროლის გარემო, თავისთავად, ყოველთვის არ არის თაღლითობის ხელშემშლელი ეფექტური ფაქტორი.

მაგალითი:

საკადრო პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც მიმართულია ფინანსური, ბუღალტრული აღრიცხვისა და სტ სფეროს კვალიფიციური, კომპეტენტური პირების დასაქმებაზე სამეურნეო სუბიექტში, შეუძლია შეცდომების რისკის შემცირება ფინანსური ინფორმაციის დამუშავებისა და აღრიცხვისას. თუმცა, ამგვარმა პოლიტიკამ და პროცედურებმა შესაძლოა ვერ შეამციროს ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების შემთხვევები (მაგ., შემოსავლების გადიდების).

გ108. როდესაც აუდიტორი კონტროლის გარემოს აფასებს იმ კუთხით, რომ სამეურნეო სუბიექტი იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს (სტ), მას შეუძლია განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- სტ-ის მართვა შეესაბამება თუ არა თვითონ სამეურნეო სუბიექტისა და სტ-ს მეშვეობით განხორციელებული მისი სამეურნეო ოპერაციების სპეციფიკასა და სირთულეს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ტექნოლოგიური პლატფორმის ან არქიტექტურის სირთულე ან სრულყოფის დონე და რამდენად ეყრდნობა სამეურნეო სუბიექტი სტ-ის გამოყენებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში;
- სტ-ის მართვის ორგანიზაციული სტრუქტურა და ამ სფეროსთვის გამოყოფილი რესურსები (მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს ინვესტირებული აქვს თუ არა სახსრები შესაფერის სტ გარემოში და მის აუცილებელ გაუმჯობესებაში, ან დასაქმებულია თუ არა ამ სფეროში სათანადო უნარ-ჩვევებით აღჭურვილი საკმარისი რაოდენობის ადამიანი, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო სუბიექტი იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას (რომელიც არ არის ან უმნიშვნელოდ არის მოდიფიცირებული).

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესახებ (იხ. 22-23-ე პუნქტები)

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესწავლა (იხ. 22(ა) პუნქტი)

გ109. როგორც ახსნილია გ62 პუნქტში, ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. იმის გასარკვევად, ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა როგორ გამოავლინეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ბიზნესის რისკები და რა გადაწყვეტილება მიიღეს ამ რისკებზე რეაგირების განსახორციელებლად, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს მაგალითად საკითხი იმის შესახებ, ხელმძღვანელობამ და, შესაბამის შემთხვევებში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა:

- როგორ განსაზღვრეს სამეურნეო სუბიექტის მიზნები ისე ნათლად და საკმარისი სიზუსტით, რომ შესაძლებელი ყოფილიყო ამ მიზნებთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- როგორ გამოავლინეს სამეურნეო სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკები და როგორ დაყვეს ისინი კატეგორიებად, რათა შეექმნათ საფუძველი იმის დასადგენად,

როგორ უნდა ემართათ ეს რისკები; და

- როგორ გაითვალისწინეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, როდესაც იხილავდნენ სამეურნეო სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებულ რისკებს.³⁶

გ110. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, რა გავლენას ახდენს ბიზნესის ამგვარი რისკები სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის სხვა ასპექტებზე.

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება
(იხ. 22(ბ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი, ადეკვატურია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

გ111. სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გაგებაში, სად გამოავლინა სამეურნეო სუბიექტმა პოტენციური რისკები და როგორ მოახდინა მათზე რეაგირება. იმის შეფასება, როგორ ავლენს სამეურნეო სუბიექტი ბიზნესის რისკებს და როგორ აფასებს და რეაგირებს მათზე, აუდიტორს ეხმარება იმის გაგებაში, გამოვლინდა და შეფასდა თუ არა სამეურნეო სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკები და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მოხდა თუ არა მათზე რეაგირება სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის შესაბამისად. ზემოაღნიშნული შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც. (იხ. გ8ნ პუნქტი)

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის ადეკვატურობის შეფასება (იხ. 22(ბ) პუნქტი)

გ112. აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის ადეკვატურობას აფასებს 22(ა) პუნქტის შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

გრადაცია

გ113. სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი სამეურნეო სუბიექტის გარემოებების შესაფერისია თუ არა სამეურნეო

36. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

მაგალითი:

ზოგიერთ ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში და განსაკუთრებით იმ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, რისკის სათანადოდ შეფასება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის უშუალო მონაწილეობის პირობებში (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელი ან მესაკუთრე-მმართველი შეიძლება რეგულარულად უთმობს დროს და თვალყურს ადევნებს კონკურენტების საქმიანობასა და ბაზრის სხვა მოვლენებს, რათა გამოავლინოს ბიზნესის ახლადწარმოქმნილი რისკები). ამ ტიპის სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად ოფიციალურად არ არის დოკუმენტირებული იმის მტკიცებულებები, რომ ჩატარდა რისკების შეფასება, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან ერთად საკითხის განხილვის შედეგად, შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს, რომ ხელმძღვანელობამ ნამდვილად ჩატარა რისკის შეფასების პროცედურები.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესახებ (იხ. 24-ე პუნქტი)

გრადაცია

გ114. ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში და განსაკუთრებით იმ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა ხშირად მიმართულია იმის დადგენაზე, ხელმძღვანელობა ან მესაკუთრე-მმართველი როგორ მონაწილეობენ უშუალოდ სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებში/საქმიანობაში, ვინაიდან შეიძლება არც არსებობდეს მონიტორინგის სხვა პროცედურები/პროცესები.

მაგალითი:

ხელმძღვანელობამ შეიძლება საჩივრები მიიღოს მომხმარებლებისგან მათ ყოველთვიურ ანგარიშებში გამოვლენილი შეუსაბამოებების გამო, რომლებიც აფრთხილებენ მესაკუთრე-მმართველს, რომ პრობლემები არსებობს იმ დროსთან დაკავშირებით, როდესაც მომხმარებლის მიერ გადახდილი თანხები აისახება ბუღალტრულ ჩანაწერებში.

გ115. იმ სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც არ არსებობს შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ოფიციალური პროცესი, შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული სააღრიცხვო ინფორმაციის პერიოდული მიმოხილვის მასალის გაცნობას, რაც აუდიტორს დაეხმარება იმის გაგებაში, რა მეთოდებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი უზუსტობების თავიდან ასაცილებლად ან გამოსავლენად.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლა (იხ. 24(ა) პუნქტი)

გ116. როდესაც აუდიტორი ეცნობა, რა მეთოდებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი შიდა კონტროლის სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, შეიძლება აუდიტორისთვის სასარგებლო იყოს შემდეგი საკითხების განხილვა:

- მონიტორინგის ღონისძიებების სპეციფიკა, მაგალითად პერიოდულია თუ უწყვეტი;
- მონიტორინგის ღონისძიებების ჩატარების სიხშირე;
- დროულად ხდება თუ არა ჩატარებული მონიტორინგის შედეგების შეფასება იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა; და
- როგორ მოგვარდა გამოვლენილი ნაკლოვანებები სათანადო გამოსასწორებელი ზომების გატარებით, მათ შორის ამგვარი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია დროულად მიეწოდება თუ არა იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ გამოსასწორებელი ზომების გატარებაზე.

გ117. აუდიტორს შეუძლია ასევე განიხილოს, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი როგორ ახორციელებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურების მონიტორინგს, რომლებიც მოიცავს სტ-ის გამოყენებასაც. ამგვარი მონიტორინგის საშუალებები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც განკუთვნილია საინფორმაციო ტექნოლოგიების კომპლექსურ გარემოზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, რომლებიც:
 - აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის უწყვეტ ეფექ-

ტიანობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ცვლის მათ შეცვლილი პირობების გათვალისწინებით; ან

- აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებში გამოყენებული ნებართვების მონიტორინგს, რომლებიც უზრუნველყოფს მოვალეობების დანაწილებას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს იმის მონიტორინგს, როგორ ხდება შეცდომების ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ავტომატიზაციასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ნაკლოვანებების გამოვლენა და გამოსწორება.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ (იხ. 24(ა) (ii) პუნქტი)

მე-4 დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ118. აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილებაში სათანადო პირების გამოკითხვების ჩატარება დაეხმარება შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობები დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, მაშინ აუდიტორს შეუძლია დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი ღონისძიებების შესახებ, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მოცემული პერიოდისთვის შედგენილი აუდიტის გეგმის გაცნობით (თუ ასეთი არსებობს) და მისი განხილვით ამ განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან ერთად. ამის შედეგად და ჩატარებული გამოკითხვების პასუხებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ

დაეხმარება მას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).³⁷

ინფორმაციის სხვა წყაროები, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

ინფორმაციის წყაროების შესწავლა (იხ. 24(ბ) პუნქტი)

გ119. ხელმძღვანელობის მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეებიდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებასაც, როგორიცაა მომხმარებლების საჩივრები ან მარეგულირებლის შენიშვნები, რაც შეიძლება პრობლემებზე მიანიშნებდეს ან თვალსაჩინოს ხდიდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც გაუმჯობესებას საჭიროებს.

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს ინფორმაციის სხვა წყაროების შესწავლა, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

გ120. ინფორმაციის სხვა წყაროების შესწავლა, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს თავისი შიდა კონტროლის სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, მათ შორის იმის დადგენა, ეს ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური და საიმედო, აუდიტორს ეხმარება იმის შეფასებაში, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის თუ არა ადეკვატური. თუ ხელმძღვანელობა სრულიად უსაფუძვლოდ ვარაუდობს, რომ მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაცია რელევანტური და საიმედოა, შესაძლებელია, რომ მან ჩატარებული მონიტორინგიდან არასწორი დასკვნები გამოიტანოს იმ შეცდომების გამო, რომლებიც შეიძლება ამ ინფორმაციაში არსებობდეს.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შეფასება (იხ. 24(გ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი, ადეკვატურია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

37. ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) – „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“.

გ121. იმის შეფასება, რა მეთოდებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უწყვეტი და პერიოდული შეფასებებისთვის, აუდიტორს ეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, რომ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტები ნამდვილად არსებობს და ფუნქციონირებს და, მაშასადამე, ეხმარება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შეახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაშიც. ზემოაღნიშნული შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც (იხ. პუნქტი გ86).

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ადეკვატურობის შეფასება (იხ. 24(გ) პუნქტი)

გ122. აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის ადეკვატურობას აფასებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესწავლის შედეგად მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია და მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. 25-26-ე პუნქტები)

გ123. საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტების კონტროლის პროცედურები ძირითადად პირდაპირი კონტროლის მექანიზმებია (ე.ი. ისეთი კონტროლის მექანიზმებია, რომლებიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ უზრუნველყონ ცალკეული მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილება, გამოვლენა და გასწორება).

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების შესწავლა

გ124. აუდიტორს იმიტომ მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესწავლა, რომ სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს, დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ხოლო იმის შეფასება, ეს კომპონენტი სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ამგვარად მოპო-

ვებული ინფორმაციისა და შეფასების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებიც, თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგები არ შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს, რომელიც შეიძლება ჩამოყალიბდა მას გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების შესაფერისი პროცედურების ჩატარების პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. გ86 პუნქტი)

გ125. აუდიტორს მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა, მათი სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი, ვინაიდან ამის ცოდნა აუდიტორს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რა მიდგომას იყენებს ხელმძღვანელობა ამა თუ იმ რისკზე რეაგირებისთვის. გარდა ამისა, აუდიტორი ამგვარად საფუძველს შეიქმნის ამ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით. რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება, მით უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იქნება აუცილებელი. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი არ გეგმავს მის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ზემოაღნიშნული საკითხების ცოდნა მაინც სასარგებლოა აუდიტორისთვის, რადგან ეს გავლენას იქონიებს არსებითი უზუსტობის შესაბამის რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე.

საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობების შესწავლისა და შეფასების პროცესის უწყვეტი ბუნება

გ126. როგორც ახსნილია გ49 პუნქტში, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კატეგორიების შესახებ საწყისი მოლოდინების ჩამოყალიბებაში, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. 25(ა) პუნქტის შესა-

ბამისად საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტის შესწავლისას, აუდიტორს ზემოაღნიშნული წინასწარი მოლოდინების გამოყენება შეუძლია იმის დასადგენად, რა დონეზეა აუცილებელი სამეურნეო სუბიექტში ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესების შესწავლა.

გ127. საინფორმაციო სისტემის შესწავლა მოიცავს იმ პოლიტიკის შესწავლას, რომელიც განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ინფორმაციის ნაკადებს, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა შესაბამის ასპექტებს. ამ ინფორმაციამ და აუდიტორის მიერ საინფორმაციო სისტემის შეფასების შედეგად მიღებულმა სხვა ინფორმაციამ შეიძლება დაადასტუროს აუდიტორის თავდაპირველი მოლოდინი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ ან სხვაგვარი გავლენა იქონიოს. (იხ. გ126 პუნქტი)

გ128. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ შედის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ, აუდიტორს შეუძლია ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენაც, რომლებიც მოითხოვება 26(ა) პუნქტით. შესაძლებელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორმა, პირველ რიგში, აქცენტი გადაიტანოს საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ და სხვა ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით.

გ129. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეულმა შეფასებამ. მაგალითად, მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა შესაძლოა აუდიტორმა მხოლოდ მაშინ შეძლოს,

როდესაც შეაფასებს თანდაყოლილ რისკს მტკიცების დონეზე 31-ე პუნქტის შესაბამისად. გარდა ამისა, მხოლოდ მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკების შეფასების შემდეგ შეიძლება გახდეს შესაძლებელი ისეთ რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც, რომელთა შესახებაც, აუდიტორის აზრით, შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით (33-ე პუნქტის შესაბამისად).

გ130. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ:

- მოპოვებული ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ, რომელიც ეხება მისი ინფორმაციის დამუშავებას საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტში; და
- მკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები და მათი შეფასება.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ (იხ. 25-ე პუნქტი)

საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია მე-3 დანართში, მე-15-19 პუნქტებში.

გრადაცია

გ131. ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემა და შესაბამისი ბიზნესპროცესები, სავარაუდოდ, ისეთი რთული არ იქნება, როგორც შედარებით მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში და მოსალოდნელია, რომ სტ გარემოც ნაკლებად რთული იქნება. თუმცა, აქაც საინფორმაციო სისტემა მაინც მნიშვნელოვან როლს თამაშობს. ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც ხელმძღვანელობა უშუალოდ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის ყოველდღიურ საქმიანობაში, შეიძლება საჭირო არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთული ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება ან წერილობითი/ოფიციალური პოლიტიკის არსებობა. ამიტომ, ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესაფერისი ასპექტების შესწავლას შესაძლოა უფრო ნაკლები ძალისხმევა დასჭირდეს და შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო დიდი რაოდენობის გამოკითხვების ჩატარება,

ვიდრე დაკვირვების ან დოკუმენტაციის დათვალიერების. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც დიდი მნიშვნელობა აქვს საინფორმაციო სისტემის შესწავლას, რათა აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად, რაც აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ან შეფასებაში. (იხ. გ86 პუნქტი)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა საინფორმაციო სისტემის შესახებ (იხ. 25(ა) პუნქტი)

გ132. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა ისეთ ასპექტებს მოიცავს, რომლებიც დაკავშირებულია მის საანგარიშგებო მიზნებთან, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებთან. თუმცა, შეიძლება ისეთ ასპექტებსაც მოიცავდეს, რომლებიც ეხება მის ოპერაციებს/საქმიანობას ან კანონმდებლობის დაცვის მიზნებს, თუკი ეს ასპექტები დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. როდესაც აუდიტორი საინფორმაციო სისტემის შესწავლის პროცედურების ფარგლებში ადგენს, როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტში ოპერაციების ინიცირება და ინფორმაციის შეგროვება, შეიძლება საჭირო გახდეს ინფორმაციის მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის იმ სისტემების (მისი პოლიტიკების) შესახებ, რომლებიც განკუთვნილია კანონმდებლობის დაცვისა და საოპერაციო მიზნების მიღწევის უზრუნველსაყოფად, ვინაიდან ამგვარი ინფორმაცია დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. გარდა ამისა, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტს შესაძლოა ჰქონდეს მაღალ დონეზე ინტეგრირებული საინფორმაციო სისტემა და, მაშასადამე, კონტროლის პროცედურები შეიძლება იმგვარად იყოს შემუშავებული, რომ ერთდროულად იყოს შესაძლებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნის მიღწევაც და კანონმდებლობის დაცვისა და საოპერაციო მიზნების მიღწევაც, ან ამ მიზნების გარკვეული კომბინაციის მიღწევა.

გ133. სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესწავლა მოიცავს ასევე ინფორმაციის მოპოვებას იმ რესურსების შესახებ, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტში გამოიყენება ინფორმაციის დამუშავებისთვის. ზემოაღნიშნული ადამიანური რესურსების შესახებ მოპოვებული შემდეგი სახის ინფორმაცია შეიძლება აუდიტორს გამოადგეს ისეთი რისკების შესასწავლად, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემის მთლიანობასთან:

- სამუშაოს შემსრულებელი პირების კომპეტენტურობა;
- არსებობს თუ არა ადეკვატური რესურსები; და
- სათანადოდ არის თუ არა დანაწილებული მოვალეობები.

გ134. როდესაც აუდიტორი ეცნობა პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან, მას შეუძლია განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- ა) დასამუშავებელ ოპერაციებთან, სხვა მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი;
- ბ) ინფორმაციის დამუშავების პროცესის ხასიათი, რომელიც უზრუნველყოფს ამ მონაცემების ან ინფორმაციის მთლიანობას; და
- გ) ინფორმაციის დასამუშავებლად განკუთვნილი პროცესები, საკადრო და სხვა რესურსები, როლებიც გამოყენება ინფორმაციის დამუშავების პროცესში.

გ135. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესების შესწავლა, რაც მოიცავს ოპერაციების ინიცირებისთვის გამოყენებულ მეთოდს, აუდიტორს ეხმარება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში ისეთნაირად, რაც სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იქნება.

გ136. აუდიტორს საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნა სხვადასხვა საშუალებით შეუძლია, მაგალითად:

- შესაფერისი პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გამოყენებული პროცედურების, ან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესახებ;
- პოლიტიკის ან პროცესების სახელმძღვანელოს, ანდა სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის სხვა დოკუმენტაციის დათვალიერებით;
- სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის მიერ პოლიტიკის ან პროცედურების შესრულების პროცესზე დაკვირვებით;

- ოპერაციების შერჩევით და მათზე დაკვირვებით საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებით).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ137. აუდიტორს ასევე შეუძლია ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის იმ მონაცემთა ბაზებზე უშუალო წვდომის მოსაპოვებლად ან მონაცემთა ბაზებიდან მასალის ციფრული გადმოტვირთვის, სადაც ინახება ოპერაციების საბუღალტრო ჩანაწერები. ამ ინფორმაციის მიმართ ავტომატიზებული ინსტრუმენტების ან მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია დაადასტუროს უკვე მოპოვებული ინფორმაცია იმის თაობაზე, როგორ მოძრაობს ოპერაციები საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით, კერძოდ, ამა თუ იმ კონკრეტულ ოპერაციასთან ან ოპერაციების მთლიან გენერალურ ერთობლიობასთან დაკავშირებულ საბუღალტრო გატარებებზე ან სხვა ციფრულ ჩანაწერებზე თვალყურის მიდევნებით/დაკვირვებით, საბუღალტრო ჩანაწერებში თავდაპირველი მონაცემების შეტანიდან დაწყებული მთავარ წიგნში შესაბამისი საბოლოო ჩანაწერის გაკეთებით დამთავრებული. გარდა ამისა, ოპერაციების სრული ნაკრების ან დიდი მოცულობის ერთობლიობის ანალიზის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს ამ ოპერაციების დამუშავებისთვის გამოსაყენებელი ტიპური ან სავარაუდო პროცედურებიდან გადახვევა, რამაც შეიძლება ხელი შეუწყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენას.

ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან

გ138. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი ან დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან. ქვემოთ მოყვანილია ამგვარი ინფორმაციის მაგალითები, რომლის განხილვაც აუდიტორს შეუძლია:

- საიჯარო ხელშეკრულებებიდან აღებული ინფორმაცია, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში;
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შექმნილია სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის სისტემის მიერ;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ მომზადებული და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია სამართლიანი ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით;

- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან ან სხვა გამოთვლებიდან, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ამგვარ მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებთან, როგორიცაა, მაგალითად:
 - თვითონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე; ან
 - მონაცემები (მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთები), რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ვერ აკონტროლებს.
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ფინანსური მოდელების საფუძველზე ჩატარებული მგრძნობიარობის ანალიზის შესახებ, რაც იმას მოწმობს, რომ ხელმძღვანელობამ განიხილა ალტერნატიული დაშვებები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია სამეურნეო სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციებიდან და სხვა დოკუმენტებიდან;
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ანალიზიდან, რომელიც ჩატარდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის დასკვნის განსამტკიცებლად. მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ გამოვლენილ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.³⁸

გ139. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული თანხები, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია (მაგალითად, ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდურობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ) შეიძლება ეყრდნობოდეს სამეურნეო სუბიექტის რისკების მართვის სისტემიდან აღებულ ინფორმაციას. თუმცა, აუდიტორს არ ევალება რისკების მართვის სისტემის ყველა ასპექტის შესწავლა, ამიტომ აუდიტორი

38. ასს 570 (გადასინჯული), მე-19-20 პუნქტები.

მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, ამ სისტემის რომელი ასპექტები უნდა შეისწავლოს.

სამეურნეო სუბიექტის მიერ საინფორმაციო სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება

რატომ უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გარემო

გ140. საინფორმაციო სისტემის შესწავლისას განსახილველ საკითხებს განეკუთვნება სტ გარემო, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავებასთან, ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენებამ ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებმა შეიძლება გამოიწვიოს რისკების წარმოშობა, რასაც განაპირობებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება.

გ141. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელისა და იმის ცოდნა, როგორ არის მასში ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება, შეიძლება სასარგებლო კონტექსტი იყოს ასევე იმის დასადგენად, რა ტიპისა და დონის საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება არის მოსალოდნელი საინფორმაციო სისტემაში.

სამეურნეო სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა

გ142. სტ გარემოს შესწავლისას აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება სტ კონკრეტული გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ისეთი ასპექტების დადგენასა და მათი სპეციფიკისა და რაოდენობის შესწავლაზე, რომლებიც დაკავშირებულია საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავებასთან. ამ ოპერაციების ნაკადების ან საინფორმაციო სისტემის ინფორმაციის ცვლილება შეიძლება გამოწვეული იყოს სტ გამოყენებითი პროგრამების ცვლილებით ან მონაცემთა ბაზებში უშუალოდ ისეთი მონაცემების ცვლილებით, რომლებიც მონაწილეობს ამ ოპერაციების ან ინფორმაციის დამუშავებაში ან შენახვაში/დამახსოვრებაში.

გ143. აუდიტორს სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ ინფრასტრუქტურის ელემენტების დადგენა შეუძლია იმავე სამუშაოს ფარგლებში, რომელსაც ასრულებს იმის შესასწავლად, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ნაკადები როგორ

შედის სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ.

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის საკომუნიკაციო პროცესის შესახებ (იხ. 25(ბ) პუნქტი)

გრადაცია

გ144. შედარებით მსხვილ, უფრო რთულ სამეურნეო სუბიექტებში სამეურნეო სუბიექტის საკომუნიკაციო პროცესის შესასწავლად საჭირო ინფორმაციის მოპოვება აუდიტორს შეუძლია პოლიტიკის სახელმძღვანელოებიდან და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოდან.

გ145. ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში საკომუნიკაციო პროცესი შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურირებული იყოს (მაგ., შეიძლება არ გამოიყენებოდეს ფორმალური სახელმძღვანელოები), იმის გამო, რომ პასუხიმგებლობების მცირე რაოდენობის დონეები არსებობს და ხელმძღვანელობას უფრო მეტად აქვს ხილვადობისა და უშუალო წვდომის შესაძლებლობა. ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტში, მისი ზომის მიუხედავად, ღია საკომუნიკაციო არხების არსებობა ხელს უწყობს განსხვავებების/გადახრების შესახებ ანგარიშების მომზადებას და მათზე სათანადო რეაგირების განხორციელებას.

იმის შეფასება, საინფორმაციო სისტემის შესაფერისი ასპექტები სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (იხ. 25(გ) პუნქტი)

გ146. აუდიტორის შეფასება, სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ეყრდნობა აუდიტორის მიერ 25(ა)–(ბ) პუნქტების შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციას.

მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. 26-ე პუნქტი)

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები

მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაცია მოცემულია მე-3 დანართში, მე-20-21 პუნქტებში.

გ147. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტი მოიცავს კონტროლის ისეთ პროცედურებს, რომლებიც განკუთვნილია სამეურნეო

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ყველა სხვა კომპონენტისთვის დადგენილი პოლიტიკების (რომლებიც ასევე კონტროლის მექანიზმებს წარმოადგენს) სათანადო გამოყენების უზრუნველსაყოფად და შედგება როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურებისგან.

მაგალითი:

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტმა დანერგა იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მისი პერსონალი სათანადოდ ითვლიდეს და ბუღალტრულად აღრიცხავდეს წლიურ მარაგს, პირდაპირ არის დაკავშირებული მარაგის ანგარიშის ნაშთის არსებობისა და სისრულის მტკიცებების შესაფერის არსებითი უზუსტობის რისკებთან.

გ148. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორის მთავარი ყურადღება მიმართულია ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, ანუ ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავების პროცესში და პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობის (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის ვალიდურობა) მიმართ შექმნილ რისკებზე. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება, რომელიც შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და სამეურნეო სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიებისთვის, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის.

გ149. შესაძლებელია ასევე არსებობდეს პირდაპირი კონტროლის ისეთი პროცედურები კონტროლის გარემოში, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების ისეთი პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სამეურნეო სუბიექტის პროცესი, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს 26-ე პუნქტის შესაბამისად. თუმცა, რაც უფრო არაპირდაპირია კავშირი სხვა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ხელშემწყობ კონტროლის პროცედურებსა და აუდიტორის მიერ განსახილველ კონტროლის პროცედურას შორის, მით უფრო ნაკლებად ეფე-

ქტური იქნება ეს კონტროლის პროცედურა შესაბამისი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გასწორების მიზნებისთვის.

მაგალითი:

გაყიდვების მენეჯერის მიერ ჩატარებული მიმოხილვა, რომელიც ეხება კონკრეტული მაღაზიების გაყიდვების ჯამურ შედეგებს რეგიონების მიხედვით, როგორც წესი, მხოლოდ არაპირდაპირ არის დაკავშირებული გაყიდვებიდან მიღებული ამონაგების სისრულის მტკიცების მიმართ შექმნილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან. შესაბამისად, ეს პროცედურა შეიძლება უფრო ნაკლებად ეფექტური იყოს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის, ვიდრე კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული ამ მტკიცებასთან, როგორიცაა ტვირთის გაგზავნის დოკუმენტების/საქონლის გასავლის ზედდებულების შედარება საანგარიშსწორებო დოკუმენტებთან.

გ150. 26-ე პუნქტით ასევე მოითხოვება, რომ აუდიტორმა გამოავლინოს და შეაფასოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და ასევე სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებთანაც, აუდიტორის აზრით, დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები ხელს უწყობს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტ ეფექტიან ფუნქციონირებას. თუმცა, როგორც წესი, მხოლოდ სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები საკმარისი არ არის მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ151. ქვემოთ განხილულია ისეთი კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომელთა გამოვლენა, შეფასება და დანერგვის მდგომარეობის დადგენა აუდიტორს მოეთხოვება 26-ე პუნქტის შესაბამისად:

- კონტროლის პროცედურები, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, რათა განსაზღვროს ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. ამგვარი კონტროლის პროცედურების შეფასებით აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ასს 330-ის შესაბამისად შეიმუშაოს კონტროლის პროცედურების ტესტები (კონტროლის ტესტები). ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურები მოიცავს ასევე ისეთ რისკებთან

დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება;

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის და ასევე საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება შეიძლება გავლენას ახდენდეს ასევე აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციაზეც, მათ შორის დამატებითი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაზე (იხ. გ95 პუნქტი). ამ საკითხების შესწავლითაც აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ განსაზღვროს ისეთი ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც განკუთვნილი იქნება დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის;
- კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს იმისთვის, რომ პროფესიული განსჯის საფუძველზე შეძლოს მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების შესრულება, რომლებიც ეხება მტკიცების დონის რისკებს.

გ152. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების გამოვლენა იმ შემთხვევაში მოეთხოვება აუდიტორს, როდესაც ამგვარი კონტროლის პროცედურები აკმაყოფილებს 26(ა) პუნქტში მითითებულ ერთ ან რამდენიმე კრიტერიუმს. თუმცა, როდესაც ერთი და იგივე მიზანი მიიღწევა მრავალი კონტროლის პროცედურით, აუცილებელი არ არის ასეთ მიზანთან დაკავშირებული კონტროლის ყველა პროცედურის გამოვლენა.

მაკონტროლებელი საქმიანობის კონტროლის პროცედურების ტიპები (იხ. 26-ე პუნქტი)

გ153. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების მაგალითებია ავტორიზაცია და დამტკიცება, შეჯერება, ვერიფიკაცია (როგორცაა, სისტემაში შესაყვანი ინფორმაციის ვალიდურობის შემოწმება და ავტომატიზებული გამოთვლები), მოვალეობების დანაწილება და ფიზიკური ან ლოგიკური კონტროლის პროცედურები, მათ შორის ისეთები, რომლებიც უზრუნველყოფს აქტივების დაცვას.

- გ154. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის დაწესებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ იმგვარ ინფორმაციასთან, რომელიც მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი კონტროლის პროცედურები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც აღებული არ არის სამეურნეო სუბიექტის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან.
- გ155. კონტროლის პროცედურები შეიძლება სრულიად განსხვავებულ მიზნებს ემსახურებოდეს და სამეურნეო სუბიექტში სხვადასხვა ორგანიზაციულ ან ფუნქციურ დონეზე გამოიყენებოდეს, იმის მიუხედავად, სტ გარემოში არსებობს ისინი თუ მანუალურ სისტემებში.

გრადაცია (იხ. 26-ე პუნქტი)

- გ156. სავარაუდოდ, ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები უფრო მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების კონტროლის პროცედურების მსგავსი იქნება, მაგრამ შეიძლება განსხვავებული იყოს მათი ფუნქციონირების ფორმალობა. გარდა ამისა, შესაძლებელია, რომ ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში კონტროლის უფრო მეტ პროცედურას უშუალოდ ხელმძღვანელობა ახორციელებდეს.

მაგალითი:

თუ მხოლოდ ხელმძღვანელობას აქვს იმის უფლებამოსილება, რომ მომხმარებლებზე კრედიტი გასცეს და დაამტკიცოს მნიშვნელოვანი მოცულობის შესყიდვები, ამით ძლიერი კონტროლი განხორციელდება მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებსა და მნიშვნელოვან ოპერაციებზე.

- გ157. ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც ცოტა თანამშრომელი ჰყავთ, შეიძლება მცირე შესაძლებლობა არსებობდეს მოვალეობების დანაწილებისთვის. თუმცა, სამეურნეო სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება უფრო ეფექტიანი ზედამხედველობის განხორციელება შეეძლოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაში უშუალო მონაწილეობის მეშვე-

ობით, ვიდრე მსხვილ სამეურნეო სუბიექტშია შესაძლებელი და ასეთმა ეფექტურმა ზედამხედველობამ შეიძლება დააბალანსოს მოვალეობების დანაწილების საზოგადოდ უფრო შეზღუდული შესაძლებლობები. თუმცა, როგორც ახსნილია ასს 240-ში, სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესში ერთი პირის დომინირება შეიძლება იყოს კონტროლის პოტენციური ნაკლოვანება, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ხელმძღვანელობას აქვს კონტროლის პროცედურების იგნორირების შესაძლებლობა.³⁹

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებს მტკიცების დონეზე (იხ. 26(ა) პუნქტი)

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე (იხ. 26(ა) პუნქტი)

გ158. იმის მიუხედავად, აუდიტორი გეგმავს თუ არა მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ინფორმაციის მოპოვებით ხელმძღვანელობის მიდგომის შესახებ, რომელიც გამოიყენება ამ რისკებზე რეაგირებისთვის, აუდიტორმა შეიძლება შეიქმნას საფუძველი ამგვარ რისკებზე საპასუხო რეაგირებისთვის განუთვნილი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, როგორც ეს მოითხოვება ასს 330-ით.⁴⁰ მართალია, ხშირად ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ სტანდარტული კონტროლის პროცედურები იქნება დაწესებული ისეთ რისკებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია არატიპურ/არაორდინარულ ან ისეთ საკითხებთან, რომლებსაც განსჯა ესაჭიროება, მაგრამ ხელმძღვანელობას შეიძლება სხვა შესაბამისი ზომები ჰქონდეს მიღებული ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი იკვლევს, სამეურნეო სუბიექტს შექმნილი და დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის პროცედურები ისეთი მნიშვნელოვანი რისკების წინააღმდეგ, რომლებიც წარმოიშობა არატიპური ან განსასჯელი საკითხების გამო, მას შეუძლია განიხილოს, რეაგირებს თუ არა ხელმძღვანელობა ამგვარ რისკებზე და თუ რეაგირებს, როგორ. ამგვარ რეაგირების ღონისძიებებში შეიძლება შედიოდეს:

- კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა დაშვებების მიმოხილვა ზედა დონის ხელმძღვანელობის ან ექსპერტების მიერ;

39. ასს 240, პუნქტი გ28.

40. ასს 330, 21-ე პუნქტი.

- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის დოკუმენტირებული/ოფიციალური პროცედურების არსებობა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცება.

მაგალითი:

ისეთი ერთჯერადი მოვლენების შემთხვევაში, როგორცაა, შეტყობინების მიღება მნიშვნელოვანი სასამართლო პროცესის შესახებ, სამეურნეო სუბიექტის პასუხის განხილვა აუდიტორის მიერ შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი საკითხების გარკვევას: შეტყობინება გადაეცა თუ არა შესაბამის ექსპერტებს (მაგ., შიდა ან გარე იურისტებს), შეფასდა თუ არა სასამართლოს პოტენციური შედეგები და როგორ აპირებს ხელმძღვანელობა ამ გარემოებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ159. ასს 240-ით⁴¹ მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან (რომლებიც მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად) დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. შემდეგ ახსნილია, რომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, დანერგა და ფუნქციონირებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად.

საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. 26(ა)(ii) პუნქტი)

გ160. კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც მტკიცების დონეზე რეაგირებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე და მოსალოდნელია, რომ გამოვლინდება ნებისმიერ აუდიტში, არის საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტს ოპერაციის დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაციის მთავარ წიგნში გადასატანად, როგორც წესი, ესაჭიროება საბუღალტრო გატარებების გამოყენება, რომლებიც შეიძლება იყოს სტანდარტული ან არასტანდარტული, ან ავტომატიზებული ან მანუალური. სხვა კონტროლის პროცედურების გამოვლენის შესაძლებლობები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკასა და აუდიტორის მიერ დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად

41. ასს 240, პუნქტები 28-ე და გ33.

დაგეგმილ მიდგომაზე.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შეიძლება არ იყოს რთული და აუდიტორს შეუძლია არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. გარდა ამისა, აუდიტორს შეიძლება გამოვლენილი არ ჰქონდეს მნიშვნელოვანი რისკები ან არსებითი უზუსტობის სხვა ისეთი რისკები, რომელთათვისაც აუცილებელია, რომ აუდიტორმა შეაფასოს დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების სტრუქტურა და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი. ამგვარ აუდიტში აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ვერ გამოვლინდა სხვა კონტროლის პროცედურები, გარდა სამეურნეო სუბიექტის საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისა.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ161. თუ სამეურნეო სუბიექტში მთავარი წიგნის საწარმოებლად მანუალური სისტემები გამოიყენება, არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების დადგენა შეიძლება საბუღალტრო წიგნების, ჟურნალებისა და დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის დათვალიერებით. თუმცა, როდესაც მთავარი წიგნის საწარმოებლად და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ავტომატიზებული პროცედურები გამოიყენება, ამგვარი ჩანაწერები/გატარებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით და, ამის გამო, მათი დადგენა შეიძლება უფრო იოლი იყოს ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენებით.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში აუდიტორმა შესაძლოა შეძლოს ყველა საბუღალტრო გატარების მთლიანი სიის ამოღება ერთ მარტივ ელექტრონულ ცხრილში. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს საბუღალტრო გატარებების დახარისხებას სხვადასხვა ფილტრის გამოყენებით, როგორცაა, მაგალითად ფულადი თანხა, გატარების შემსრულებლის ან მიმომხილველის სახელი და გვარი, საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც მხოლოდ ბალანსზე და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე ზემოქმედებს, ან გატარებების სიის განხილვა იმ თარიღების მიხედვით, როდ-

საც საბუღალტრო გატარება გადატანილი იყო მთავარ წიგნში, რაც აუდიტორს დაეხმარება საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ იმ რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო ზომების განსაზღვრაში, რომლებიც მან გამოავლინა.

კონტროლის პროცედურები, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას გეგმავს აუდიტორი (იხ. 26(ა) (iii) პუნქტი)

გ162. აუდიტორი ადგენს, არსებობს თუ არა მტკიცების დონის ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. აუდიტორს ასს 330-ით⁴² მოეთხოვება კონტროლის ისეთი ტესტების შემუშავება და ჩატარება, რომლებიც მიესადაგება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებას, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია მტკიცების დონეზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. მაშასადამე, თუ არსებობს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები, აუდიტორს მოეთხოვება მათი გამოვლენა და შეფასება.

გ163. სხვა შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის მხედველობაში მიღებას ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას ასს 330-ის შესაბამისად, ასეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც მოეთხოვება აუდიტორს, ვინაიდან ასს 330⁴³-ის თანახმად, აუდიტორს ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვისაც ევალება კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

მაგალითები:

აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებიც დაკავშირებულია:

- ოპერაციების ტიპურ, სტანდარტულ კატეგორიებთან, რადგან გაცილებით უფრო ეფექტიანი ან ეკონომიურია ამგვარი ტესტირების ჩატარება დიდი მოცულობის

42. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

43. ასს 330, პუნქტი 8(ა).

ერთგვაროვან ოპერაციებზე;

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორესთან (მაგ., კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებული სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მომზადებასთან), რათა დაადგინოს ამ ინფორმაციის საიმედოობა, როდესაც აუდიტორი აპირებს მოცემული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის გათვალისწინებას დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების დროს;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობასა და კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის მიზნებთან, თუკი კონტროლის პროცედურები ისეთ მონაცემებს ეხება, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტორული პროცედურების ჩატარების დროს.

გ164. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისას აუდიტორის გეგმებზე შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილმა არსებითი უზუსტობის რისკებმა. მაგალითად, თუ გამოვლენილი ნაკლოვანებები დაკავშირებულია კონტროლის გარემოსთან, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის საერთო მოლოდინზე პირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ.

სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს (იხ. 26(ა) (iv) პუნქტი)

გ165. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომელთა გამოვლენა, სტრუქტურის შეფასება და დანერგვის მდგომარეობის დადგენა შეიძლება აუდიტორმა თვითონ მიიჩნიოს მიზანშეწონილად:

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებულია როგორც მაღალი, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან რისკად;
- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი აღრიცხვის ჩანაწერების შეჯერებასთან მთავარ საბუღალტრო წიგნთან;
- მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, თუ გამოიყენება მომსახურე ორგანი-

ზაცია.⁴⁴

სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების, ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (იხ. 26(ბ) – (გ) პუნქტები)

მე-5 დანართი მოიცავს სტ გამოყენებითი პროგრამების მახასიათებლებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების საილუსტრაციო მაგალითს და ამ მახასიათებლებთან დაკავშირებულ მითითებებს, რომლებიც შეიძლება შესაფერისი იყოს სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოსავლენად, რომლებთანაც დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

სტ გარემოს გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა

რატომ ადგენს აუდიტორი სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებსა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან

გ166. სტ-ის გამოყენების შედეგად გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს დანერგილი აქვს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის, შეიძლება გავლენას ახდენდეს:

- აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის თაობაზე, ჩაატარებს თუ არა კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის;

მაგალითი:

როდესაც სტ საერთო კონტროლის პროცედურები შემუშავებული არ არის ეფექტიანად ან დანერგილი არ არის სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე (მაგ.; კონტროლის პროცედურები სათანადოდ ვერ აღკვეთს ან ვერ ავლენს უნებართვო ცვლილებებს პროგრამაში ან უნებართვო

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

წვდომას სტ გამოყენებით პროგრამებზე), ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, დაეყრდნობა თუ არა სტ-ის შესაბამის გამოყენებით პროგრამებში ინტეგრირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს.

- აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე;

მაგალითი:

ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტი ფუნქციონირების ეფექტიანობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ზოგიერთ სტ საერთო კონტროლის პროცედურაზე, რომელიც განკუთვნილია იმ პროგრამის უნებართვო შეცვლის თავიდან ასაცილებლად ან გამოსავლენად, რომელიც აკონტროლებს სტ-ის მეშვეობით ინფორმაციის დამუშავებას (მაგ., შესაბამისი სტ გამოყენებითი პროგრამის უნებართვო ცვლილებებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურა). ასეთ ვითარებაში სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების მოსალოდნელი ეფექტიანობა (ან არაეფექტიანობა) შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ კონტროლის რისკის შეფასებაზე. (მაგ., კონტროლის რისკი შეიძლება მაღალი იყოს მაშინ, როდესაც ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები მოსალოდნელია, რომ არ იქნება ეფექტური, ან იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი არ გეგმავს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ტესტირებას).

- აუდიტორის სტრატეგია, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის ტესტირებას, კერძოდ, იმ ინფორმაციის, რომელიც იქმნება სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით, ან ამგვარი ინფორმაციის მონაწილეობით;

მაგალითი:

როდესაც სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, კონკრეტულად შექმნილია სტ გამოყენებითი პროგრამების მიერ, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებთან დაკავშირებული

კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება, მათ შორის იმ საერთო სტ კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და ტესტირება, რომლებიც რეაგირებს პროგრამის არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებზე, ან ამგვარ ანგარიშებთან დაკავშირებული მონაცემების უშუალო ცვლილებებზე.

- აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე; ან

მაგალითი:

როდესაც მნიშვნელოვანი ან მასშტაბური პროგრამული ცვლილებებია განხორციელებული სტ გამოყენებით პროგრამაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ახალი ან შეცვლილი მოთხოვნების გასათვალისწინებლად, ეს შეიძლება მიანიშნებდეს ახალი მოთხოვნების სირთულესა და სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მის გავლენაზე. როდესაც ამგვარი მასშტაბური პროგრამული ან მონაცემების ცვლილებებია განხორციელებული, სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებიც.

- დამატებითი კონტროლის პროცედურების განსაზღვრა.

თუ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება, რის შემდეგაც საჭირო გახდება კონტროლის ტესტების შემუშავება ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურებისთვის. თუ იმავე გარემოებებში აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ ჩატარებს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მოსალოდნელია, რომ სტ საერთო კონტროლის პროცედურები არ იქნება ეფექტური, შესაძლებელია, რომ აუცილებელი გახდეს ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკებზე რეაგირებისთვის. თუმცა, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირება შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი რისკები დაკავშირებულია

ისეთ რისკებთან, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს ამ სიტუაციის გავლენის განხილვა აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

გ167. საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის, სამეურნეო სუბიექტში არსებული, სტ სპეციფიკური პროცესებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და სირთულის შესწავლა, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს იმის დადგენაში, რომელ სტ გამოყენებით პროგრამებს ეყრდნობა სამეურნეო სუბიექტი პროცესის სისწორისა და ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველსაყოფად სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ამგვარ სტ გამოყენებით პროგრამებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გ168. ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოიცავს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებას, ვინაიდან ამგვარი კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს სტ-ის გამოყენებას ან სტ-ზე დაყრდნობას. აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება იმის დადგენაზე, სტ გამოყენებითი პროგრამა მოიცავს თუ არა ისეთ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა და რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, მათ შორის კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება. აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს, როგორ ინახება და მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან და ხელმძღვანელობა ეყრდნობა თუ არა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ამ ინფორმაციის საიმედოობისა და მთლიანობის შესანარჩუნებლად.

გ169. აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები შეიძლება დამოკიდებული იყოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლებიც ქმნის ამ ანგარიშებს. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია არ დაგეგმოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობა და დაგეგმოს უშუალოდ ამგვარი ანგარიშების ამოსავალი ინფორმაციისა და შედეგების ტესტირება. ასეთ ვითარებაში, აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ შესაბამის სტ გამოყენებით პროგრამებზე გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გრადაცია

გ170. აუდიტორისთვის სამეურნეო სუბიექტის სტ პროცესების შესწავლის საჭირო დონე, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების, სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში, რაც დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებსა და სპეციფიკაზე და სტ გარემოზე, ასევე აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე. ამავე ფაქტორების გამო განსხვავებული იქნება იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების რაოდენობაც, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

მაგალითები:

- სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას იყენებს და წვდომა არა აქვს საწყის კოდზე, რათა განახორციელოს პროგრამაში ცვლილებები, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ექნება პროგრამის შესაცვლელად განკუთვნილი პროცესი, მაგრამ შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურაციის შესაცვლელად (მაგ., ანგარიშთა გეგმების, საანგარიშგებო პარამეტრების ან ზღვრების). გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები გამოყენებით პროგრამაზე წვდომის მართვისთვის (მაგ., პიროვნების დანიშვნა, რომელსაც ექნება კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე ადმინისტრაციული წვდომის უფლება). ასეთ ვითარებაში ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სამეურნეო სუბიექტს ექნება ან დასჭირდება სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები;
- ამის საპირისპიროდ, მსხვილი სამეურნეო სუბიექტი შეიძ-

ლება უფრო მაღალ დონეზე ეყრდნობოდა სტ-ს და სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს მრავალ გამოყენებით პროგრამას. ამიტომ შეიძლება რთული იყოს სტ პროცესები, რომლებიც მართავს სტ გარემოს (მაგ., არსებობს სტ სპეციალური განყოფილება, რომელიც შეიმუშავებს და ნერგავს პროგრამის ცვლილებებს და მართავს პროგრამაზე წვდომის უფლებებს), მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის მიერ დანერგილი სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მის სტ პროცესებთან;

- როდესაც ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, არც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ოპერაციების დასამუშავებლად ან მონაცემების შესანახად და აუდიტორმა ვერ გამოავლინა ვერანაირი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა, ან ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის პროცედურები (ან ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე), აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი ისეთი ინფორმაციის ტესტირების ჩატარება უშუალოდ, რომელიც იქმნება სამეურნეო სუბიექტი სტ-ის მეშვეობით და შეუძლია არ გამოავლინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები;
- როდესაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების დასამუშავებლად ან შესანახად და ეს მონაცემები მნიშვნელოვანი მოცულობისაა, ხოლო ხელმძღვანელობა ეყრდნობა სტ გამოყენებით პროგრამას ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, სავარაუდოდ, სტ გამოყენებით პროგრამაზე გავლენას იქონიებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გ171. როდესაც სამეურნეო სუბიექტს რთული სტ გარემო აქვს, სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა, ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების განსაზღვრა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების დადგენა, სავარაუდოდ, საჭიროებს გუნდის იმ წევრების მონაწილეობას, რომელთაც გააჩნიათ სტ სფეროსთვის აუცილებელი სპეციალური

უნარ-ჩვევები. როთულ სტ გარემოსთან დაკავშირებით, მოსალო-
დნელია, რომ ამგვარი მონაწილეობა არსებითი იქნება და შეიძლება
მასშტაბურიც.

სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს
სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

გ172. სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც შეიძლება გავლენას
ახდენდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოიცავს
ქსელებს, საოპერაციო სისტემასა და მონაცემთა ბაზებს, ასევე გარ-
კვეულ გარემოებებში სტ გამოყენებითი პროგრამების დამაკა-
ვშირებელ ინტერფეისებსაც. სტ გარემოს სხვა ასპექტები, საზოგა-
დოდ, ვერ გამოვლინდება, თუ აუდიტორი არ ადგენს ისეთ სტ
გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის
გამოყენებით გამოწვეული რისკები. თუ აუდიტორმა გამოავლინა
ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს
სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოსალოდნელია, რომ
გამოავლენს სტ გარემოს სხვა ასპექტებსაც (როგორიცაა მონაცემთა
ბაზა, საოპერაციო სისტემა, ქსელი), ვინაიდან ამგვარი ასპექტები
დაკავშირებული იქნება მის მიერ გამოვლენილ გამოყენებით
პროგრამებთან.

სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის
პროცედურების გამოვლენა

მე-6 დანართში განხილულია სტ საერთო კონტროლის პროცე-
დურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ173. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების გამოსავლენად
აუდიტორს შეუძლია განიხილოს გამოვლენილი სტ გამოყენებითი
პროგრამის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტების ხასიათი და მიზეზები,
რომელთა გამოც მათზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით
გამოწვეული რისკები. ზოგიერთი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი
პროგრამისთვის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებისთვის აუდიტორს
შეუძლია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული ისეთი რისკების
გამოვლენა, რომლებიც ძირითადად დაკავშირებულია პროგრამის
უნებართვო წვდომასთან ან პროგრამის უნებართვო შეცვლასთან,
ასევე ისეთი რისკებისაც, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების

არასათანადოდ შეცვლასთან (მაგ., მონაცემთა ბაზებზე უშუალო წვდომის მეშვეობით მონაცემების არასათანადოდ შეცვლასთან დაკავშირებული რისკი ან ინფორმაციით უშუალო მანიპულირების შესაძლებლობა).

გ174. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების ხარისხი და ხასიათი სხვადასხვანაირი იქნება, რაც დამოკიდებულია გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების სპეციფიკასა და მახასიათებლებზე. სტ-ის შესაბამისი რისკები შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს გარე ან შიდა მომსახურების პროვაიდერებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გარემოს გამოვლენილი ასპექტებისთვის (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს ჰოსტინგის აუთსორსინგი მესამე მხარეზე, ან საერთო მომსახურების ცენტრის გამოყენება სტ პროცესების ცენტრალიზებული მართვისთვის ჯგუფში). სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკები ასევე შეიძლება გამოვლინდეს კიბერუსაფრთხოებასთან დაკავშირებით. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული უფრო მეტი რისკის არსებობა უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, როდესაც სტ-ში დიდი მოცულობის ან რთული ავტომატიზებული გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები გამოიყენება და ხელმძღვანელობა მნიშვნელოვნად ეყრდნობა ამ კონტროლის პროცედურებს ოპერაციების ეფექტიანად დასამუშავებლად ან შესაბამისი ინფორმაციის მთლიანობის ეფექტურად უზრუნველყოფის მიზნით.

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურისა და მათი დანერგვის მდგომარეობის შეფასება (იხ. 26(დ) პუნქტი)

გ175. ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის სტრუქტურის შეფასება ითვალისწინებს იმის განხილვას, კონტროლის ამ კონკრეტულ პროცედურას, ცალკე ან კონტროლის სხვა პროცედურასთან ერთად, შესწევს თუ არა იმის უნარი, რომ ეფექტურად აიცილოს თავიდან, ან გამოავლინოს და გაასწოროს არსებითი უზუსტობები (ე.ი. კონტროლის მიზანი).

გ176. იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, დანერგილია თუ არა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურა, ის უნდა დარწმუნდეს, რომ ეს პროცედურა არსებობს და მას იყენებს სამეურნეო სუბიექტი. აზრი დიდად არა აქვს, აუდიტორმა ისეთი კონტროლის პროცედურის დანერგვა შეაფასოს, თუ იგი შემუშავებული არ არის ეფექტიანად. ამგვარად, აუდიტორი, პირველ რიგში, აფასებს

კონტროლის პროცედურის სტრუქტურას. არასათანადოდ შექმნილი კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა შეიძლება შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ნაკლოვანება იყოს.

გ177. რისკის შესაფასებელი პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურისა და დანერგვის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შეიძლება მოიცავდეს:

- სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვას;
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოყენებაზე დაკვირვებას;
- დოკუმენტებისა და ანგარიშების დათვალიერებას;

ამასთან, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის ამ მიზნებისთვის.

გ178. აუდიტორი წინა პერიოდის აუდიტში შეძენილი გამოცდილების ან მიმდინარე პერიოდში ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების მიხედვით შეიძლება მოელოდეს, რომ ხელმძღვანელობას არ აქვს ეფექტიანად შემუშავებული ან დანერგილი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის. ასეთ შემთხვევაში, პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს 26(დ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, შეიძლება მოიცავდეს იმის დადგენას, რომ ამგვარი კონტროლის პროცედურები არ არის ეფექტიანად შემუშავებული ან დანერგილი. თუ ამ პროცედურების შედეგები იმაზე მიანიშნებს, რომ კონტროლის პროცედურები ხელახლა შეიმუშავეს ან დანერგეს, მაშინ აუდიტორს მოეთხოვება 26(ბ) – (დ) პუნქტებში მითითებული პროცედურების ჩატარება ახლად შემუშავებული ან დანერგილი კონტროლის პროცედურების მიმართ.

გ179. აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ ეფექტიანად შემუშავებული და დანერგილი კონტროლის პროცედურა, შეიძლება შესაფერისი იყოს ტესტირების ჩასატარებლად, რათა მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობა გაითვალისწინოს ძირითადი პროცედურების განსაზღვრისთვის. თუმცა, როდესაც ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა არ არის შემუშავებული ან დანერგილი ეფექტიანად, არანაირი სარგებელს არ მოიტანს მისი ტესტირების ჩატარება. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტის ჩატარებას, ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული აქვს იმის შესახებ, რა დონეზე რეაგირებს ეს კონტროლის პრო-

ცედურა არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ზე, მისთვის იქნება ამოსავალი ბაზა მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შესაფასებლად.

გ180. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის შეფასება და მათი დანერგვის მდგომარეობის დადგენა საკმარისი არ არის იმისთვის, რომ ჩატარდეს მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. თუმცა, ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება სტ საერთო კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენისა და მათი ტესტირების ჩატარებით, რომლებიც უზრუნველყოფს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ურთიერთშთანხმებულად ფუნქციონირებას, ნაცვლად იმისა, რომ პირდაპირ ჩაატაროს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ტესტირება. აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დროის რომელიმე მომენტში მანუალური კონტროლის პროცედურის დანერგვის შესახებ არ უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებებს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ დროის სხვა მონაკვეთებში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. კონტროლის პროცედურების, მათ შორის არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტები უფრო დეტალურად აღწერილია ასს 330-ში.⁴⁵

გ181. როდესაც აუდიტორი არ გეგმავს გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, აუდიტორს ამის ცოდნა შეიძლება მაინც დაეხმაროს ისეთი ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში, რომლებიც გამიზნული იქნება შესაბამის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

მაგალითი:

ამგვარი რისკის შეფასების პროცედურების შედეგებით აუდიტორმა შეიძლება შეიქმნას საფუძველი გენერალურ ერთობლიობაში შესაძლო გადახრების განსაზღვრვლად, როდესაც ტესტირებისთვის შეადგენს აუდიტორულ შერჩევით ერთობლიობებს.

45. ასს 330, მე-8-11 პუნქტები.

*სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის
ნაკლოვანებები (იხ. 27-ე პუნქტი)*

- გ182. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შეფასების პროცესში⁴⁶ აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ამა თუ იმ კომპონენტისთვის განკუთვნილი გარკვეული პოლიტიკა არ შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს. ამის დადგენა შეიძლება აუდიტორისთვის გარკვეული ნიშანი იყოს, რაც მას დაეხმარება კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენაში. თუ აუდიტორი გამოავლენს ერთ ან რამდენიმე კონტროლის ნაკლოვანებას, მას შეუძლია გაითვალისწინოს კონტროლის ამ ნაკლოვანებების გავლენა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაზე ასს 330 შესაბამისად.
- გ183. თუ აუდიტორმა გამოავლინა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება, ასს 265⁴⁷ აუდიტორს ავალდებულებს იმის დადგენას, ეს ნაკლოვანებები ცალ-ცალკე ან ერთობლივად არის თუ არა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.⁴⁸

მაგალითები:

შემდეგი გარემოებები შეიძლება მიაწინებდეს კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე:

- ნებისმიერი სახის თაღლითობის გამოვლენა, რომელშიც მონაწილეობს ზედა დონის ხელმძღვანელობა;
- შიდა პროცესების გამოვლენა, რომლებიც არ არის ადეკვატური და დაკავშირებულია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ანგარიშის მომზადებისა და ინფორმაციის გადაცემის პროცესში გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან, რომელთა შესახებაც მათ წარდგენილი ჰქონდათ ანგარიში;
- ადრე ინფორმირებული ნაკლოვანებები, რომლებიც დროულად არ გამოასწორა ხელმძღვანელობამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირე-

46. პუნქტები 21(ბ), 22(ბ), 24(გ), 25(გ) და 26(დ).

47. ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“, მე-8 პუნქტი.

48. ასს 265, გ-გტ პუნქტებში აღწერილია მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინდიკატორები და საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმის დასადგენად, შიდა კონტროლის სისტემის ესა თუ ის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა წარმოქმნის თუ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.

ბისთვის ზომების არმიღება, მაგალითად, რაც იმაში გამოი-
ხატება, რომ არ დანერგა მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავში-
რებული კონტროლის პროცედურები; და

- ადრე გამოშვებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

(იხ.28-37-ე პუნქტები)

რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკებს

გ184. არსებითი უზუსტობის რისკებს იმიტომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. ეს მტკიცებულებები აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალი დონის პირობებში.

გ185. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, რათა აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. მაგალითად, აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც მაშინ მოიპოვა აუდიტორმა, როდესაც აფასებდა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურას და ადგენდა, დანერგილი იყო თუ არა ეს კონტროლის პროცედურები მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში, გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით რისკის აუდიტორისეული შეფასების განსამტკიცებლად. ამგვარი მტკიცებულებები საფუძველს ქმნის იმისთვისაც, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს საერთო საპასუხო დონისძიებები/პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების დონის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, ასევე ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიესადაგება მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა (იხ. 28-ე პუნქტი)

გ186. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა ხორციელდება იქამდე, სანამ აუდიტორი განიხილავს რომელიმე შესაბამის კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი) და ეყრდნობა აუდიტორის წინასწარ მოსაზრებებს იმ უზუსტობების შესახებ, რომელთა

მოხდენა გონივრულ ფარგლებში შესაძლებელია და, ამავე დროს, არსებითი იქნებოდა, თუკი არსებობს.⁴⁹

გ187. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა საფუძველს ქმნის იმისთვისაც, რომ აუდიტორმა განსაზღვროს მასთან დაკავშირებული მტკიცებები, რაც აუდიტორს ეხმარება ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენაში.

მტკიცებები

რატომ იყენებს აუდიტორი მტკიცებებს

გ188. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისას აუდიტორი იყენებს მტკიცებებს, რათა განიხილოს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობები. რელევანტურ მტკიცებებად მიიჩნევა ის მტკიცებები, რომელთათვისაც აუდიტორი გამოავლენს დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს.

მტკიცებების გამოყენება

გ189. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მტკიცებების ის კატეგორიები. რომლებიც აღწერილია წინამდებარე ასს-ის გ190(ა)–(ბ) პუნქტებში, ან სხვაგვარი კლასიფიკაცია, იმ პირობით, თუ მოიცავს ქვემოთ განხილულ ყველა ასპექტს. აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების გაერთიანება იმ მტკიცებებთან, რომლებიც ეხება ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ შესაბამის ინფორმაციას.

გ190. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების გასაანალიზებლად, შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

ა) მტკიცებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის) შესახებ:

(i) წარმოშობა – სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები,

49. ასს 200, პუნქტი გ15ა.

რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სამეურნეო სუბიექტს;

- (ii) სისრულე – ყველა სამეურნეო ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, ასახულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია;
 - (iii) სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამისი ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
 - (iv) დროში გამიჯვნა - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (v) კლასიფიკაცია - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშგებაში;
 - (vi) წარდგენა - ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:
- (i) არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
 - (ii) უფლებები და ვალდებულებები – სამეურნეო სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სამეურნეო სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სამეურნეო სუბიექტის მოვალეობებია;
 - (iii) სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით

შენიშვნებში, ჩართულია;

- (iv) სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და ასევე სათანადოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც დაკავშირებულია მათ შეფასებასთან, ან თანხების მიკუთვნებასთან/განაწილებასთან, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
- (v) კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო ანგარიშებში;
- (vi) წარდგენა - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

გ191. გ190(ა)-(ბ) პუნქტებში აღწერილი მტკიცებების გამოყენება საჭიროებისამებრ ადაპტირებული სახით, აუდიტორს ასევე შეუძლია სხვა ტიპის უზუსტობების გასაანალიზებლად, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციაში, რომელიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაციების კატეგორიებთან, მოვლენებთან, ან ანგარიშთა ნაშთებთან.

მაგალითი:

ამგვარი ინფორმაციის მაგალითია, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების თანახმად მოეთხოვება ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებით გამოწვეული რისკების ზეგავლენის აღწერა, მათ შორის ამ რისკების წარმოშობის მიზეზების, მათი მართვის მიზნების, პოლიტიკისა და პროცესების და ასევე მათ შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული

მოსაზრებები

გ192. როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, გ190(ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული მტკიცებების გარდა, ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს), რომ ოპერაციები და მოვლენები განხორციელდა კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტის შესაბამისად. ასეთი მტკიცებები შეიძლება თავსდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მასშტაბის ფარგლებში.

არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ. 128(ა) და 30-ე პუნქტები)

რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს

გ193. აუდიტორი იმისთვის ადგენს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომ განსაზღვროს, ეს რისკები ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ხოლო თუ ახდენს, მაშასადამე, აუცილებელი იქნება საერთო ხასიათის საპასუხო ზომების გატარება ასს 330-ის შესაბამისად.⁵⁰

გ194. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს ცალკეულ მტკიცებებზეც და ამ რისკების გამოვლენა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ცალკეული მტკიცების დონეზე და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

გ195. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები ნიშნავს რისკებს, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას მოახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ტიპის რისკები მაინცადამაინც იყოს რისკები, რომლებიც ვლინდება კონკრეტულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, გარკვეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის დონეზე (მაგალითად,

50. იხ. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლის რისკი). ამის ნაცვლად, ამ ტიპის რისკები ასახავს ისეთ გარემოებებს, რომლებმაც შეიძლება აშკარად გაზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკები ცალკეული მტკიცების დონეზე. აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, გამოვლენილი რისკები მრავალმხრივ არის თუ არა დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებას. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება გამოვლინდეს ზოგიერთი ისეთი მტკიცებაც, რომელზეც ზემოქმედებს ეს რისკი და, მაშასადამე, გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე.

მაგალითი:

სამეურნეო სუბიექტი განიცდის საოპერაციო ზარალს, ლიკვიდურობის პრობლემები აქვს და დამოკიდებულია დაფინანსებაზე, რომლის მიღებაც ჯერჯერობით არ არის გარანტირებული. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად ფუნქციონირებადი საწარმოს საფუძვლის გამოყენება წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ამ სიტუაციაში შეიძლება აუცილებელი იყოს ანგარიშგების მოსამზადებლად ლიკვიდაციის საფუძვლის გამოყენება, რაც, სავარაუდოდ, მრავალმხრივ/ყოვლისმომცველ გავლენას იქონიებს ყველა მტკიცებაზე.

გ196. აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, კერძოდ, კონტროლის გარემოს, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესსა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებით მოპოვებული ინფორმაცია; ასევე

- 21(ბ), 22(ბ), 24(გ) და 25(გ) პუნქტების შესაბამისად მოთხოვნილი შეფასებების შედეგი; და
- კონტროლის ნაკლოვანებები, რომლებიც გამოვლენილია 27-ე პუნქტის შესაბამისად.

კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები შეიძლება

წარმოიშვას კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებიდან ან გარე მოვლენებიდან, ანდა ისეთი გარემოებებიდან, როგორიც არის საერთო ეკონომიკური პირობების გაუარესება.

- გ197. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვას შეიძლება განსაკუთრებული მნიშვნელობა ჰქონდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს.

მაგალითი:

აუდიტორი ხელმძღვანელობის გამოკითხვებიდან იგებს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებას გამოიყენებენ გამსესხებელთან განხილვაში, რათა გარანტირებული იყოს, რომ სამეურნეო სუბიექტი მიიღებს დამატებით დაფინანსებას საბრუნავი კაპიტალის შესანარჩუნებლად. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანი ხარისხისაა თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რომლებიც გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ იმის გამო, რომ არსებობს გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების რისკი, როგორიცაა აქტივებისა და ამონაგების გადიდება და ვალდებულებებისა და ხარჯების შემცირება, დაფინანსების მისაღებად გარანტიების შესაქმნელად).

- გ198. აუდიტორის მიერ მოპოვებულმა ინფორმაციამ, მათ შორის შესაბამისი შეფასებები, კონტროლის გარემოსა და შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების შესახებ, შეიძლება ეჭვი გამოიწვიოს იმის თაობაზე, აუდიტორი შეძლებს თუ არა ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რომლებსაც დაეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება, ან განაპირობოს გარიგებიდან გამოსვლა, თუ ეს ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

მაგალითები:

- სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასების შემდეგ აუდიტორს ეჭვი უჩნდება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ. ეს ეჭვი შეიძლება იმდენად სერიოზული იყოს, რომ აუდიტორი იძულებული

გახდება, დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენის რისკი ისეთი დონისაა, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება;

- სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შეფასების შედეგად აუდიტორი ადგენს, რომ არადამაკმაყოფილებლად იმართებოდა სტ გარემოში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ცვლილებები, კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან უმნიშვნელო ზედამხედველობის პირობებში. აუდიტორი ასკვნის, რომ მნიშვნელოვანი ეჭვი არსებობს სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერების მდგომარეობასა და საიმედოობასთან დაკავშირებით. ასეთ ვითარებაში, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ შესაძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდფიცირებული მოსაზრების დასასაბუთებლად.

გ199. ასს 705 (გადასინჯული)⁵¹ ადგენს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე. ან გამოვიდეს კონკრეტული გარიგებიდან, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ზოგ შემთხვევაში, როდესაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ200. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკების გამოვლენა შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების განხილვას, რომლებიც დაკავშირებულია პოლიტიკურ კლიმატთან, საზოგადოებრივ ინტერესებთან და პროგრამის მნიშვნელობასთან.

არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონეზე (იხ: 28(ბ) პუნქტი)

მე-2 დანართში, თანდაყოლილი რისკფაქტორების კონტექსტში,

51. ასს 705 (გადასინჯული) – „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

განხილულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე მიაწინებდეს, რომელიც შესაძლოა არსებითი იყოს.

გ201. არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკები, რომლებიც მრავალმხრივ არ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, არის მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები.

რელევანტური მტკიცებები და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია (იხ. 29-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორის რელევანტურ მტკიცებებს და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებს, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას

გ202. რელევანტური მტკიცებებისა და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა ქმნის საფუძველს ინფორმაციის იმ დონის განსაზღვრისთვის, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს მოეთხოვება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ 25(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. ეს ინფორმაცია აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც (იხ. გ86 პუნქტი).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ203. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დასადგენად აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული საშუალებების/მეთოდების გამოყენება.

მაგალითები:

- ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის გაანალიზება შესაძლებელია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების მეშვეობით, რათა აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნას მათი ხასიათის, წყაროს, ზომისა და მოცულობის შესახებ. ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია მაგალითად იმის დადგენა, რომ პერიოდის

ბოლოს ნულოვანი ნაშთის მქონე ანგარიში შედგებოდა მრავალი ურთიერთგადამფარავი ოპერაციისგან და საბუღალტრო გატარებისგან, რომლებიც განხორციელდა პერიოდის განმავლობაში, რაც იმაზე მიანიშნებს, რომ ამ ანგარიშის ნაშთი ან ოპერაციების ეს კატეგორია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს (მაგ., ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიში). ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიშის მეშვეობით შეიძლება ასევე გამოვლინდეს ხელმძღვანელობაზე (და სხვა თანამშრომლებზე) გაცემული ანაზღაურების ხარჯები, რაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ინფორმაცია იყოს იმის გამო, რომ ეს გადახდები განხორციელდა დაკავშირებული მხარეებისთვის.

- ამონაგების ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის ნაკადების გაანალიზებით აუდიტორს უფრო ადვილად შეუძლია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების გამოვლენა, რომლებიც ადრე ვერ დაადგინა.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს

გ204. მნიშვნელოვანი ინფორმაცია მოიცავს როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ინფორმაციას, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება. მაგალითად, ხარისხობრივი ასპექტების მქონე ინფორმაცია, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს რელევანტური მტკიცებები, და, მაშასადამე, შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა მიიჩნიოს მნიშვნელოვნად, მოიცავს ინფორმაციას შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ფინანსური პრობლემების მქონე სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდურობა და სესხის შემზღუდავი პირობები (კოვენანტები);
- მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება;
- შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები, მათ შორის, დაშვებები მომავლის შესახებ;
- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ სხვა შესაბამის ინფორმაციაში შესული ცვლილებების ხასიათი, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგალითად, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;

- აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებები, მათ შორის ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა აღიარებული თანხები და სხვა შესაბამისი ახსნა-განმარტებები/ინფორმაცია;
- დაკავშირებული მხარეები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
- მგრძნობიარობის ანალიზი, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილების გავლენა, რაც იმისთვისაა გამიზნული, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ბუღალტრულად ასახულ, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ თანხასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

თანდაყოლილი რისკის შეფასება (იხ. 31-33- ე პუნქტები)

უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასება (იხ. 31-ე პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს

გ205. აუდიტორი უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს აფასებს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობებისთვის, რადგან უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის ერთობლივი მნიშვნელობა განსაზღვრავს იმას, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად არის გამოვლენილი შეფასებული რისკი, რაც აუდიტორს ეხმარება ამ რისკზე რეაგირებისთვის შესაფერისი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში.

გ206. გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის თანდაყოლილი რისკის შეფასებაც ეხმარება აუდიტორს მნიშვნელოვანი რისკების დადგენაში. აუდიტორი იმიტომ ადგენს მნიშვნელოვან რისკებს, რომ ასს 330-ით და სხვა ასს-ებით სპეციფიკური საპასუხო ზომების გატარება მოითხოვება მნიშვნელოვან რისკებთან მიმართებით.

გ207. თანდაყოლილი რისკფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაზე. ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელი მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ რაც უფრო

მაღალი ხარისხისაა, სავარაუდოდ, მით უფრო მაღალი იქნება თანდაყოლილი რისკის შეფასება. იმის განხილვა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის სათანადოდ შეფასებაში და ამ რისკზე რეაგირებისთვის უფრო ზუსტი პროცედურების განსაზღვრაში.

თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი

- გ208. თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა დაადგინოს ამა თუ იმ უზუსტობის ალბათობისა და მისი სიდიდის მნიშვნელობა.
- გ209. შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, რომელიც დაკავშირებულია მტკიცების დონის კონკრეტულ არსებითი უზუსტობის რისკთან, წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გარკვეული მნიშვნელობებიდან (დაბალსა და უფრო მაღალს შორის) ადებულ შეფასებას. დასკვნა იმის თაობაზე, დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკის, სიდიდისა და სირთულის მიხედვით და ითვალისწინებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებას და თანდაყოლილ რისკფაქტორებს.
- გ210. უზუსტობის ალბათობის განხილვისას, აუდიტორი, თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინებით, იხილავს იმის შესაძლებლობას, რომ უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას.
- გ211. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ასპექტებს (ე.ი. უზუსტობები მტკიცებებში, რომლებიც ეხება ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშთა ნაშთებს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული სიდიდის, ხასიათის ან გარემოებების გამო).
- გ212. იმის დასადგენად, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, აუდიტორი იყენებს ორი ფაქტორის: შესაძლო უზუსტობის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის კომბინაციის მნიშვნელობას. რაც უფრო მაღალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და მისი სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის შეფასება, ხოლო რაც უფრო დაბალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო დაბალია თანდაყოლილი რისკის

შეფასება.

გ213. თუ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებლად უზუსტობის ალბათობაც და სიდიდეც ორივე უნდა შეფასდეს როგორც მაღალი. აღსანიშნავია, რომ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ურთიერთკავშირი არსებობს არსებითი უზუსტობის სიდიდესა და ალბათობას შორის, რაც განსაზღვრავს, თანდაყოლილი რისკის შეფასება მაღალი იქნება თუ დაბალი თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში. თანდაყოლილი რისკის მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს ასევე უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის სხვადასხვანაირი კომბინაციით, მაგალითად, თანდაყოლილი რისკის შედარებით მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს უზუსტობის დაბალი ალბათობით, მაგრამ უზუსტობის ძალიან მაღალი სიდიდით.

გ214. იმისათვის, რომ აუდიტორმა სათანადო სტრატეგია შეიმუშაოს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის, მას შეუძლია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში არსებითი უზუსტობის რისკების დაყოფა კატეგორიებად, თანდაყოლილი რისკის საკუთარი შეფასების საფუძველზე. ამ კატეგორიებს შეიძლება სხვადასხვანაირი სახელწოდებები მიენიჭოს. კატეგორიზაციისთვის გამოყენებული მეთოდის მიუხედავად, თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეული შეფასება მაშინ იქნება მისაღები, როდესაც მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით განსაზღვრული და ჩატარებული დამატებითი აუდიტორული პროცედურები იქნება შესაფერისი საპასუხო ზომა თანდაყოლილი რისკის შეფასებასა და ამ შეფასების მიზეზებზე სათანადო რეაგირებისთვის.

არსებითი უზუსტობის ყოვლისმომცველი რისკები მტკიცების დონეზე (იხ. 31(ბ) პუნქტი)

გ215. მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებისას აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ არსებითი უზუსტობის ზოგიერთი რისკი ფინანსურ ანგარიშგებასთან უფრო მრავალმხრივ არის დაკავშირებული და პოტენციურად ბევრ მტკიცებაზე მოახდენს გავლენას, რა შემთხვევაშიც აუდიტორს შეუძლია განაახლოს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება.

გ216. ისეთ ვითარებაში, როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკები მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებად ბევრ მტკიცებაზე მათი მრავალმხრივი გავლენის გამო და შესაძლებელია მათი დადგენა კონკრეტული მტკიცებების მეშვეობით, აუდიტორს მოეთხოვება ამგვარი რისკების მხედველობაში მიღება, როდესაც აფასებს მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებულ თანდაყოლილ რისკს.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ217. არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებასთან დაკავშირებით პროფესიული განსჯის განხორციელებისას სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შეუძლიათ რეგულაციების და მითითებების სირთულეების, ასევე საკანონმდებლო ნორმების დარღვევის რისკების გათვალისწინება.

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. 32-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორი მნიშვნელოვან რისკებს და მათ გავლენას აუდიტზე

გ218. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, უფრო მეტი აქცენტი გადაიტანოს ისეთ რისკებზე, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარზე/ზოლოზე მდებარეობს, გარკვეული მოთხოვნილი საპასუხო ზომების გატარებით. მათ შორის:

- 26(ა)(i) პუნქტით მოითხოვება, რომ გამოვლინდეს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებს, ხოლო 26(დ) პუნქტით მოითხოვება იმის შეფასებაც, ეს კონტროლის პროცედურა ეფექტურად იყო თუ არა შემუშავებული და დანერგილი;
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში (როდესაც აუდიტორი აპირებს ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას) და დაიგეგმოს და ჩატარდეს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც კონკრეტულად მიესადაგება გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებას;⁵²
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უფრო მეტად

52. ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს იმ შემთხვევაში, როდესაც მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება;⁵³

- ასს 260-ით (გადასინჯული) მოითხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ;⁵⁴
- ასს 701-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მხედველობაში მიიღოს მნიშვნელოვანი რისკები, როდესაც განსაზღვრავს ისეთ საკითხებს, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტის პროცესში, რადგან ეს ისეთი საკითხებია, რომ შეიძლება იყოს აუდიტის ძირითადი საკითხები;⁵⁵
- გარიგების პარტნიორის მიერ აუდიტის დოკუმენტაციის დროულად მიმოხილვა აუდიტის მიმდინარეობისას შესაფერის სტადიებზე საშუალებას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკები გარიგების პარტნიორისთვის მისაღები ფორმით, არაუგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა;⁵⁶
- ასს 600-ით მოითხოვება, რომ იმ შემთხვევაში, თუ ჯგუფის აუდიტში მნიშვნელოვანი რისკი დაკავშირებულია ჯგუფის რომელიმე კომპონენტთან, ჯგუფის გარიგების პარტნიორი უფრო მეტად უნდა ჩაერთოს ამ კომპონენტის აუდიტში, ხოლო ჯგუფის გარიგების გუნდს მოეთხოვება, უხელმძღვანელოს ამ კომპონენტთან დაკავშირებით კომპონენტის აუდიტორის მიერ შესასრულებელ სამუშაოს.⁵⁷

მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა

გ219. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრისას აუდიტორს, პირველ რიგში, შეუძლია არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გამოვლენა, რომლებსაც მაღალი შეფასება მიანიჭა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში, რათა შეიქმნას საფუძველი იმის განსახილველად,

53. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

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

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

56. ასს 220, პუნქტები მე-17 და გ19.

57. ასს 600, 30-ე და 31-ე პუნქტები.

რომელი რისკები შეიძლება იყოს ახლოს დიაპაზონის ზედა ზღვართან/ბოლოსთან. სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ბოლოსთან რისკის სიახლოვე სხვადასხვანაირი იქნება და აუცილებელი არ არის, რომ ერთსა და იმავე სამეურნეო სუბიექტშიც ერთნაირი იყოს ეს სიახლოვე სხვადასხვა პერიოდში. ეს შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმ სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე, რომლისთვისაც ხდება რისკის შეფასება.

- გ220. იმის დადგენა, არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკებიდან რომელი რისკებია ახლოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ბოლოსთან და, მაშასადამე, მნიშვნელოვანი რისკები იქნება, პროფესიული განსჯის საგანია, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რისკი ისეთი ტიპისაა, რომ სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად უნდა იყოს მიჩნეული მნიშვნელოვან რისკად. ასს 240 შეიცავს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას.⁵⁸

მაგალითი:

- როგორც წესი, მიიჩნევა, რომ სუპერმარკეტის მფლობელის ფულად სახსრებთან დაკავშირებული შესაძლო უზუსტობა მაღალი ალბათობის მქონეა (იმის გამო, რომ არსებობს ფულადი სახსრების უკანონო მითვისების რისკი, თუმცა მისი სიდიდე, როგორც წესი, ძალიან მცირე იქნება (იმის გამო, რომ ძალიან დაბალია ფიზიკური ფულადი სახსრების დონე, რომელიც ინახება მაღაზიებში). ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ამ ორი ფაქტორის კომბინაცია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გამოიწვევს იმდენი ფულადი სახსრების არსებობას, რაც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკად;
- სამეურნეო სუბიექტი მოლაპარაკებებს აწარმოებს სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვის თაობაზე. აუდიტორი იხილავს ამ ოპერაციის გავლენას გუდვილის გაუფასურებაზე და შეიძლება დაადგინოს, რომ მაღალია შესაძლო უზუსტობის ალბათობაც და მისი სიდიდეც, სუბიექტურობისა და განუსაზღვრელობის თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენისა და ასევე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან

58. ასს 240, 26-28-ე პუნქტები.

თაღლითობის რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო. ამან შეიძლება გამოიწვიოს გუდვილის გაუფასურება, რაც მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად.

გ221. როდესაც თანდაყოლილ რისკს აფასებს, აუდიტორი ითვალისწინებს თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესაბამის გავლენასაც. რაც უფრო დაბალია თანდაყოლილი რისკფაქტორების გავლენა, სავარაუდოდ, მით უფრო დაბალი იქნება შეფასებული რისკი. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც შეიძლება შეფასდეს, მაღალი თანდაყოლილი რისკის მქონედ და, მაშასადამე, შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკად, შესაძლოა გამოიწვიოს ისეთმა საკითხებმა, როგორიცაა, მაგალითად:

- ოპერაციები, რომელთათვისაც ნებადართულია რამდენიმე ისეთი სააღრიცხვო მიდგომა, რომლებსაც სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება;
- სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებთანაც დაკავშირებულია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა ან რთული გამოსათვლელი მოდელები;
- ანგარიშების ნაშთების შესაბამისი მონაცემების შეგროვებისა და მათი დამუშავების სირთულე;
- ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული რაოდენობრივი ინფორმაცია, რომლებიც საჭიროებს რთული გამოთვლების ჩატარებას;
- ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც შეიძლება გახდეს განსხვავებული ინტერპრეტაციის საგანი;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაში მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც განაპირობებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვლილებებს, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტების შერწყმა და სხვა სამეურნეო სუბიექტების შეძენა.

რისკები, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება (იხ. 33-ე პუნქტი)

რატომ მოითხოვება ისეთი რისკების გამოვლენა, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება

გ222. არსებითი უზუსტობის რისკისა და იმ მაკონტროლებელი საკმეოებების ბუნებიდან გამომდინარე, რომლებიც ამ რისკზე რეაგირებს, გარკვეულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ერთადერთი გზაა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება ნებისმიერი ამგვარი რისკის გამოვლენა, რადგან ეს გავლენას ახდენს ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაზე, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.

გ223. 26(ა) (iii) პუნქტიც მოითხოვს კონტროლის იმგვარი პროცედურების გამოვლენას, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ვინაიდან აუდიტორს ასს 330-ის⁵⁹ შესაბამისად მოეთხოვება ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვის კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

ისეთი რისკების გამოვლენა, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება

გ224. როდესაც რუტინული სამეურნეო ოპერაციების დასამუშავებლად მაღალი დონეზე ავტომატიზებული საშუალებები გამოიყენება, მცირე მანუალური ჩარევით, ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, ასეთ შემთხვევაში, ალბათ, ამ რისკის მიმართ შეუძლებელი იქნება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების გამოყენება. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის ინფორმაციის მნიშვნელოვანი მოცულობის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება ან ანგარიშში წარდგენა მხოლოდ ელექტრონული ფორმით ხდება, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შედგება მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამებისგან. ასეთ ვითარებაში:

- აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ხოლო მათი საკმარისობა და შესაფერისობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მათ სისწორესა და სისრულეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე;

59. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

- შეიძლება უფრო მაღალი იყოს იმის ალბათობა, რომ ინფორმაციის არასწორი ინიცირება ან შეცვლა მოხდება და ეს ვერ გამოვლინდება, თუ სათანადო კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს.

მაგალითი:

როგორც წესი, სატელეკომუნიკაციო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ ძირითადი პროცედურების მეშვეობით. ამის მიზეზი ისაა, რომ ზარებისა და სხვა მონაცემების შესახებ მტკიცებულებები არ არსებობს ისეთი ფორმით, რომ მასზე დაკვირვება შეიძლებოდეს. ამის ნაცვლად, როგორც წესი, ტარდება ძირითადი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რათა დადგინდეს, სწორად ფიქსირდება თუ არა მონაცემები სატელეფონო ზარების განხორციელებისა და დასრულების შესახებ და ასევე სხვა მონაცემები (მაგ., სატელეფონო საუბრის წუთები) და სწორად აისახება თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ბილინგის სისტემაში.

გ225. ასს 540-ში (გადასინჯული) მოცემულია დამატებითი მითითებები საადრიცხო შეფასებებთან დაკავშირებით, იმ რისკების შესახებ რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.⁶⁰ საადრიცხო შეფასებების შემთხვევაში ზემოაღნიშნული შეიძლება მხოლოდ ავტომატიზებულ დამუშავების პროცესს არ ეხებოდეს, არამედ ეხებოდეს რთულ მოდელებსაც.

კონტროლის რისკის შეფასება (იხ. 34-ე პუნქტი)

გ226. აუდიტორის გეგმები, რომლებიც ეხება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ეყრდნობა იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და ეს ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს კონტროლის რისკი. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საწყისი მოლოდინი

60. ასს 540 (გადასინჯული), პუნქტები გ87-გ89.

ეყრდნობა მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების სტრუქტურისა და დანერგვის მდგომარეობის აუდიტორისეულ შეფასებას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ასს 330-ის შესაბამისად, ის შეძლებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შექმნილი საწყისი მოლოდინის დადასტურებას. თუ აღმოჩნდება, რომ კონტროლის პროცედურები არ მუშაობს ისე ეფექტიანად, როგორც მოსალოდნელი იყო, მაშინ აუდიტორს დასჭირდება 37-ე პუნქტის შესაბამისად კონტროლის რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება.

გ227. აუდიტორს კონტროლის რისკის შეფასება სხვადასხვა მეთოდით შეუძლია, რაც დამოკიდებული იქნება აუდიტის ჩასატარებლად აუდიტორის მიერ შერჩეულ მეთოდებსა და მეთოდოლოგიაზე. ამასთან, შეფასების გამოსახვაც სხვადასხვაგვარად არის შესამღებელი.

გ228. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, შეიძლება აუცილებელი იყოს კონტროლის პროცედურების გარკვეული ნაკრების ტესტირების ჩატარება, რათა დადასტურდეს აუდიტორის მოლოდინი იმის თაობაზე, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს. აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება, მათ შორის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების, ხოლო თუ ასეა, კონტროლის რისკის შეფასებისას აუდიტორი გაითვალისწინებს კონტროლის პროცედურების მოსალოდნელ ერთიან ეფექტს. თუ შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე სრულყოფილად არ რეაგირებს კონტროლის პროცედურა, რომლის ტესტირებაც უნდა ჩაატაროს აუდიტორმა, აუდიტორი განსაზღვრავს, რა გავლენას იქონიებს ეს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, რომლებიც უნდა ჩატარდეს აუდიტორული რისკის შესამცირებლად მისაღებ დამალ დონემდე.

გ229. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, მას შეუძლია დაგეგმოს შესაფერისი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაც, რომლებიც ხელს უწყობს ამ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტად ფუნქციონირებას, რათა სათანადო რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე

და შეიქმნას საფუძველი მოლოდინის ჩამოსაყალიბებლად იმის თაობაზე, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი პერიოდის განმავლობაში. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ეფექტიანი არ იქნება ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე შეფასებულ კონტროლის რისკზე და აუდიტორს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებში შეიძლება დასჭირდეს ძირითადი პროცედურების ჩართვაც, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. ასს 330-ში⁶¹ მოცემულია დამატებითი მითითებები იმ პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარება აუდიტორს შეუძლია ასეთ გარემოებებში.

რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. 35-ე პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს

გ230. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ქმნის საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ეს კი, თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის იმისთვის, რომ აუდიტორმა ასს 330-ის შესაბამისად განსაზღვროს შესაბამისი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ცალკეული მტკიცების დონეზე. აქედან გამომდინარე, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ქმნის საფუძველს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგების დონეზეც და ცალკეული მტკიცებების დონეზეც.

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება

გ231. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები მოიცავს ორივენაირ ინფორმაციას: რომელიც შეესაბამება და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს და რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის/არ შეესაბამება ამგვარ

61. ასს 330, პუნქტები გ29-გ30.

მტკიცებებს.⁶²

პროფესიული სკეპტიციზმი

გ232. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას აუდიტორი იხილავს, საკმარისი წარმოდგენა შეიქმნა თუ არა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რათა შეძლოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და იმის დადგენა, არსებობს თუ არა შეუსაბამო/წინააღმდეგობრივი მტკიცებულებები, რომლებიც შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკებზე მიაწინებდეს.

ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი, მაგრამ არსებითია (იხ. 36-ე პუნქტი)

გ233. როგორც ახსნილია ასს 320-ში⁶³, არსებითობა და აუდიტორული რისკი მაშინ განიხილება, როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში. არსებითობის დონის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების საჭიროებების შესახებ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.⁶⁴ წინამდებარე ასს-სა და ასს 330 მე-18 პუნქტის მიზნებისთვის ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში თუ ამ ინფორმაციის გამოტოვება, არასწორად ან ბუნდოვნად წარდგენა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე რომლებსაც ისინი იღებენ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

გ234. შეიძლება არსებობდეს ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ისეთი ანგარიშთა ნაშთები ან დამატებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომლებიც არსებითია, მაგრამ არ მიიჩნევა

62. ასს 500, პუნქტი გ1.

63. ასს 320, პუნქტი გ1.

64. ასს 320, მე-4 პუნქტი.

ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიად, ან ანგარიშის მნიშვნელოვან ნაშთად ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციად (ე.ი. გამოვლენილი არ არის მათი შესაბამისი მტკიცებები).

მაგალითი:

სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება გამჟღავნებული ჰქონდეს ინფორმაცია აღმასრულებელი პირის ანაზღაურების შესახებ, რასთან დაკავშირებითაც აუდიტორს არ გამოუვლენია არსებითი უზუსტობის რისკი. თუმცა, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს ინფორმაცია არსებითია გ233 პუნქტში განხილული მოსაზრებების გამო.

გ235. აუდიტორიული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ოპერაციების ისეთი კატეგორიებისთვის, ანგარიშების ისეთი ნაშთებისთვის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაციისთვის, რომლებიც არსებითია, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვნად, განხილულია ასს 330-ში.⁶⁵ როდესაც ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია მნიშვნელოვნად მიიჩნევა, როგორც ეს მოითხოვება 29-ე პუნქტით, ოპერაციების ეს კატეგორიები, ამ ანგარიშის ნაშთი და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია იმავდროულად იქნება ოპერაციების არსებითი კატეგორია, ანგარიშის არსებითი ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არსებითი ინფორმაცია ასს 330 მე-18 პუნქტის მიზნებისთვის.

რისკის შეფასების შესწორება (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ236. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შეიძლება შეიტყოს ახალი ან სხვა ინფორმაცია, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისგან, რომელსაც დაეყრდნო აუდიტორი რისკის შეფასებისას.

მაგალითი:

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასება შეიძლება ეყრდნობოდეს

65. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის გარკვეული პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებს. ამ კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარებისას აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ეს კონტროლის პროცედურები არ ფუნქციონირებდა ეფექტიანად აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, შესაფერის დროს. ანალოგიურად, ძირითადი პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორმა შეიძლება ისეთი სიდიდის უზუსტობები გამოავლინოს თანხებში ან ისეთი სიზმირის, რაც აღემატება იმას, რის საფუძველზეც განსაზღვრულია რისკების აუდიტორისეული შეფასებები. ასეთ შემთხვევაში რისკის შეფასება შეიძლება სათანადოდ არ ასახავდეს სამეურნეო სუბიექტის ჭეშმარიტ გარემოებებს, ამიტომ დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვა შეიძლება არ იყოს ეფექტური გზა არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. ასს 330-ის მე-16 და მე-17 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებასთან დაკავშირებით.

დოკუმენტაცია (იხ. 38-ე პუნქტი)

- გ237. განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება საჭირო იყოს გარკვეული დოკუმენტაციის სამომავლოდ გადატანა, რომელიც განახლდება საჭიროებისამებრ, რათა აისახოს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესში ან პროცესებში მომხდარი ცვლილებები.
- გ238. ასს 230-ში, სხვასთან ერთად, აღნიშნულია, რომ შეიძლება არ არსებობდეს ერთი ისეთი ხერხი, რომლის გამოყენებითაც დოკუმენტურად აისახებოდა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმი. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციაში მაინც წარმოდგენილია მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ.⁶⁶ მაგალითად, როდესაც რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები მოიცავს ორივენაირ მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებს და რომლებიც ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს ინფორმაციას იმის თაობაზე, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციე-

66. ასს 320, პუნქტი გ7.

ლებული პროფესიული განსჯის შესახებ, რომელიც გამოიყენა იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად. ქვემოთ განხილულია წინამდებარე ასს-ს სხვა მოთხოვნები, რომლის შესაბამისად მომზადებული დოკუმენტაცია შეიძლება უზრუნველყოფდეს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა იმოქმედა პროფესიული სკეპტიციზმით:

- მე-13 პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა იმგვარად ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული ისეთი აუდიტორიული მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება ადასტურებდეს რისკების არსებობას ან ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება უარყოფდეს რისკების არსებობას;
- მე-17 პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ გარიგების გუნდის წამყვანმა წევრებმა განიხილონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების საკითხი;
- 19(ბ) და მე-20 პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა ცვლილების მიზეზები და შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისთვის შესაფერისია თუ არა და შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს;
- 21(ბ), 22(ბ), 24(გ), 25(გ), 26(დ) აა 27-ე პუნქტები, რომლებიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის სავალდებულო შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები შესაფერისია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებისთვის, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით და განსაზღვროს, გამოვლინდა თუ არა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება;
- 35-ე პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინოს რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული ყველაწარმოადგენელი აუდიტორული მტკიცებულება, იმის

მიუხედავად, იგი ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს თუ წინააღმდეგობაში მოდის მასთან და შეაფასოს, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად; და

- 36-ე პუნქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, შესაბამის შემთხვევებში, შეაფასოს, ისევე შესაფერისია თუ არა გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები არ არსებობს ოპერაციების არსებით კატეგორიებში, არსებით ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ არსებით ინფორმაციაში.

გრადაცია

- გ239. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რა ფორმით მოხდება 38-ე პუნქტის მოთხოვნების დოკუმენტირება, აუდიტორმა უნდა მიიღოს პროფესიული განსჯის საფუძველზე.
- გ240. შედარებით მეტად დეტალური დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისია იმისთვის, რომ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ წარმოდგენა შეიქმნას გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ ყოფილა მოცემულ აუდიტთან, შეიძლება საჭირო იყოს განხორციელებული რთული განსჯის არგუმენტაციის გასამყარებლად.
- გ241. ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტისთვის, დოკუმენტაციის ფორმა შეიძლება მარტივი იყოს და მოცულობა – შედარებით მცირე. დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე, სამეურნეო სუბიექტისგან მოსაპოვებელი საჭირო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია. აუცილებელი არ არის, რომ დოკუმენტაციაში სრულყოფილად იყოს ასახული აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლისას მოპოვებული ინფორმაცია და სხვა დაკავშირებული საკითხები. მოპოვებული ინფორმაციის ის ძირითადი ელემენტები,⁶⁷ რომლებიც აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ

67. ასს 230, მე-8 პუნქტი.

საკითხებს, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეაფასა არსებითი უზუსტობის რისკები. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დოკუმენტებში ინფორმაციის ასახვა ყველა თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესახებ, რომლებიც გაითვალისწინა მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას.

მაგალითი:

ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში აუდიტის დოკუმენტაცია შეიძლება გაერთიანებული იყოს აუდიტორის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციაში.⁶⁸ ანალოგიურად, რისკის შეფასების შედეგის დოკუმენტირება მაგალითად შესაძლებელია ცალკე, ან აუდიტორის დოკუმენტაციის იმ ნაწილში, სადაც ასახულია დამატებითი აუდიტორული პროცედურები.⁶⁹

68. ასს 300 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, პუნქტები მე-7, მე-9 და გ11.

69. ასს 330, 28-ე პუნქტი.

1-ლი დანართი

(იხ: პუნქტები გ61-გ67)

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში ახსნილია სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელის მიზნები და მისი მოქმედების სფერო. ასევე მოცემულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის იმ საქმიანობების შესწავლისას, რომლებიც შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ბიზნესმოდელში. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელისა და იმის ცოდნა, როგორ ზემოქმედებს მასზე სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის სტრატეგია და ბიზნესის მიზნები, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მქონე ბიზნესის რისკების გამოვლენაში. გარდა ამისა, შეიძლება დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაშიც.

სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელი მიზნები და მოქმედების სფერო

1. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელი გვიჩვენებს, როგორ ითვალი-სწინებს სამეურნეო სუბიექტი ბიზნესმოდელში მაგალითად თავის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, ოპერაციებს ან საქმიანობის მოცუ-ლობას, ბიზნესის მიმართულებებს (მათ შორის შესაბამის კონკურენ-ტებსა და მომხმარებლებს), პროცესებს, ზრდის შესაძლებლობებს, გლობალიზაციას, მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და ტექნო-ლოგიებს. გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელში აღწერილია, სამეურნეო სუბიექტი როგორ ქმნის, იცავს და იღებს ფინანსურ ღირებულებას ან უფრო ფართო მნიშვნელობის ღირებუ-ლებებს დაინტერესებული მხარეებისთვის.
2. სტრატეგია (სტრატეგიული გეგმა) წარმოადგენს იმ მიდგომების ერთობლიობას, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობა აპირებს სამეურნეო სუბიექტის მიზნების მიღწევას, მათ შორის, როგორ აქვს დაგეგმილი ხელმძღვანელობას სამეურნეო სუბიექტის წინაშე მდგომ რისკებზე რეაგირება და შესაძლებლობების გამოყენება. სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგია დროთა განმავლობაში შეიძლება შეცვალოს ხელმძღვანელობამ, თავისი მიზნებისა და იმ შიდა და გარე გარემოებების ცვლილებების გასათვალისწინებლად, სადაც ის საქმიანობს.

3. ბიზნესმოდელის აღწერაში, როგორც წესი, გათვალისწინებულია შემდეგი საკითხები:
 - სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის მოცულობა და რა მიზანს ემსახურება ის;
 - სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა და მისი ოპერაციების მასშტაბი;
 - ის ბაზრები, გეოგრაფიული ან დემოგრაფიული სეგმენტები და ღირებულების ჯაჭვის ნაწილები, სადაც საქმიანობს; როგორ ურთიერთქმედებს ამ ბაზრებთან ან სეგმენტებთან (ძირითადი პროდუქტები, მომხმარებელთა სეგმენტები და დისტრიბუციის მეთოდები) და ასევე რის საფუძველზე აწარმოებს კონკურენციას;
 - სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესები ან საოპერაციო პროცესები (მაგ., საინვესტიციო საქმიანობის, დაფინანსებისა და საოპერაციო საქმიანობის), რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი იყენებს თავის საქმიანობაში. ამასთან განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია ბიზნესპროცესების იმ ნაწილებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ღირებულების შესაქმნელად, დასაცავად ან მისაღებად;
 - რესურსები (მაგ., ფინანსური, შრომითი, ინტელექტუალური, ეკოლოგიური და ტექნოლოგიური) და სხვა სახის დანახარჯები და ურთიერთობები (მაგ., მომხმარებლებთან, კონკურენტებთან, მომწოდებლებსა და თანამშრომლებთან), რომლებიც აუცილებელი ან მნიშვნელოვანია სამეურნეო სუბიექტის წარმატებისთვის;
 - სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელში როგორ არის ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება და მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან, გამსესხებლებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან ურთიერთქმედება სტ ინტერფეისებისა და სხვა ტექნოლოგიების მეშვეობით.
4. ბიზნესის ესა თუ ის რისკი შეიძლება დაუყოვნებელ გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. მაგალითად, მუდმივი მომხმარებლების ბაზის მნიშვნელოვანი შემცირების შედეგად წარ-

მოქმნილმა ბიზნესის რისკმა შეიძლება გაზარდოს უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი საშუალოვადიანი სესხების გამცემისთვის არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც დაკავშირებულია შეფასების მტკიცებასთან. თუმცა, ამავე რისკს შეიძლება გრძელვადიანი შედეგიც მოჰყვეს, განსაკუთრებით ეკონომიკის სერიოზული ვარდნის პერიოდში, როდესაც იმავდროულად იზრდება მისი სესხებისთვის მთელი ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის შესაბამისი რისკი. ამის შედეგად, საკრედიტო ზარალზე წმინდა დაქვემდებარებამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი სიტუაცია გავლენას მოახდენს როგორც ხელმძღვანელობის, ისე აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობას, ასევე იმის დადგენაზე, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა. ამიტომ, სამეურნეო სუბიექტის გარემოებების გათვალისწინებით ხდება იმის განხილვა, შეიძლება თუ არა, რომ ბიზნესის რისკმა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი. **მე-2 დანართში** განხილულია ისეთი პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე მიანიშნებდეს.

სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა

5. სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის (მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესმოდელის) შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორს შეუძლია მაგალითად შემდეგი საკითხების განხილვა:

ა) სამეწარმეო ოპერაციები, როგორიცაა:

- ამონაგების წყაროების ხასიათი, პროდუქცია ან მომსახურება და ბაზრები, მათ შორის, ელექტრონულ კომერციაში მონაწილეობა, როგორიცაა ინტერნეტის მეშვეობით გაყიდვები და მარკეტინგული საქმიანობა;
- ოპერაციების შესრულების მანერა (მაგალითად, წარმოების სტადიები და მეთოდები, ან საქმიანობა, რომელზეც ზემოქმედებს ეკოლოგიური რისკები);
- კავშირები, ერთობლივი საქმიანობები და მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;

- გეოგრაფიული განვრცობა და დარგის სეგმენტაცია;
 - საწარმოო შენობა-ნაგებობების, საწყობებისა და ოფისების ადგილმდებარეობა, ასევე მარაგების ადგილმდებარეობა და რაოდენობა;
 - ძირითადი მომხმარებლები და საქონლისა და მომსახურების მნიშვნელოვანი მომწოდებლები, დასაქმების შეთანხმებები (მათ შორის, პროფკავშირების ხელშეკრულებების, საპენსიო და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომი სხვა დახმარებების, აქციების ოფციონების ან წახალისებისა და სტიმულირების შეთანხმებები და სახელმწიფოს მიერ დასაქმების საკითხების რეგულირება);
 - ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოები და დანახარჯები;
 - ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ბ) ინვესტიციები და საინვესტიციო საქმიანობა, როგორიცაა:
- დაგეგმილი ან ბოლო დროს განხორციელებული, სამეურნეო სუბიექტების შეძენა ან გასხვისება;
 - ინვესტიციები და ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების განთავსება;
 - კაპიტალის დაბანდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა;
 - ინვესტიციები არაკონსოლიდირებულ სამეურნეო სუბიექტებში, მათ შორის, ამხანაგობებში, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი არ აკონტროლებს, ერთობლივ საქმიანობაში და ასევე სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი არ აკონტროლებს.
- გ) დაფინანსება და დაფინანსებასთან დაკავშირებული საქმიანობა, როგორიცაა:
- ძირითადი შვილობილი საწარმოები და მეკავშირე სამეურნეო სუბიექტები, მათ შორის, კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული სტრუქტურები;
 - ვალის სტრუქტურა და დაკავშირებული პირობები, მათ შორის, გარესაბალანსო დაფინანსებისა და საიჯარო შეთანხმებები;

- ბენეფიციარი მესაკუთრეები (მაგალითად, ადგილობრივი და უცხოური, ასევე სამეურნეო სუბიექტის რეპუტაცია და გამოცდილება) და დაკავშირებული მხარეები;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება.

სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტების ხასიათი

6. სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი ისეთი სამეურნეო სუბიექტია, რომელიც, როგორც წესი, ჩამოყალიბებული ვიწრო და ზუსტად განსაზღვრული დანიშნულებით, მაგალითად იჯარის ან ფინანსური აქტივების სეკურიტიზაციის ოპერაციების, ანდა კვლევისა და განვითარების პროექტების განსახორციელებლად. სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს კორპორაციის, მინდობილი ქონების მართვის მიზნით შექმნილი ორგანიზაციის (სატრასტო ორგანიზაციის), ამხანაგობის ან არაიურიდიული სუბიექტის ფორმა. სამეურნეო სუბიექტმა, რომლის სახელითაც შეიქმნა მოცემული სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი, შეიძლება ხშირ შემთხვევაში აქტივები გადასცეს ამ უკანასკნელს (მაგალითად, ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული აღიარების შეწყვეტის ოპერაციის ფარგლებში), მოიპოვოს სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტის აქტივების გამოყენების უფლება, ან ამ უკანასკნელისთვის შეასრულოს მომსახურება, ხოლო ამავე დროს, სხვა მხარეებმა შეიძლება უზრუნველყონ მისი დაფინანსება. როგორც ასს 550-შია მითითებული, ზოგიერთ გარემოებებში, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყოს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარე.⁷⁰
7. ფინანსური ანგარიშების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად დეტალურად არის განსაზღვრული პირობები, რომლებიც მიიჩნევა კონტროლის ტოლფასად, ან რომელთა მიხედვითაც უნდა მოხდეს სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტის განხილვა კონსოლიდაციის საჭიროების თვალსაზრისით. ასეთი საფუძვლების მოთხოვნების ინტერპრეტაციისთვის ხშირად აუცილებელია სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული შესაბამისი ხელშეკრულებების ცოდნა.

70. ასს 550, პუნქტი გ7.

მე-2 დანართი

(იხ. პუნქტები 12(ვ), 19(გ), გ7-გ8, გ85-გ89)

თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი თანდაყოლილი რისკფაქტორები, ასევე საკითხები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია როდესაც შეისწავლის თანდაყოლილ რისკფაქტორებს და იყენებს მათ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

თანდაყოლილი რისკფაქტორები

1. ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომის გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ იმფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით⁷¹ გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. 19(ა) და 19(ბ) პუნქტების შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესწავლის პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ინფორმაციას მოიპოვებს ასევე იმის შესახებ, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.
2. ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებასთან (ამ პუნქტში ეწოდება „მოთხოვნილი ინფორმაცია“) დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:
 - *სირთულე* - წარმოიშობა ან ინფორმაციის ხასიათიდან, ან იმ მეთოდიდან, რომლის მეშვეობითაც მზადდება მოთხოვნილი ინფორმაცია, მათ შორის, როდესაც ამგვარი ინფორმაციის

71. ასს 240, პუნქტები გ24-გ27.

მომზადებისთვის საჭირო პროცესების გამოყენება, თავისი არსით, რთულია. მაგალითად, სირთულე შეიძლება წარმოიშვას:

- მომწოდებლის ფასდათმობის ანარიცხების გამოთვლისას, ვინაიდან შეიძლება აუცილებელი იყოს ბევრი სხვადასხვა მომწოდებლის სხვადასხვა კომერციული პირობის გათვალისწინება, ან იმის გამო, რომ არსებობს ბევრი ურთიერთდაკავშირებული კომერციული პირობა, რომლებიც ყველა შესაფერისია ამ ფასდათმობების გამოსათვლელად; ან
- როდესაც არსებობს მონაცემების ბევრი პოტენციური წყარო, რომლებიც სხვადასხვა მახასიათებლებს იყენებენ სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლისას, ან მონაცემების დამუშავებაში მონაწილეობს ბევრი ურთიერთდაკავშირებული ეტაპი და, ამგვარად, ამ მონაცემების დადგენა, შეგროვება, მოპოვება, შესწავლა და დამუშავება თავისთავად გაცილებით უფრო რთულია.
- *სუბიექტურობა* – წარმოიშობა თანდაყოლილი შეზღუდვებიდან, რომელიც ახასიათებს მოთხოვნილი ინფორმაციის ობიექტურად მომზადების შესაძლებლობას, ვინაიდან შეზღუდულია ცოდნის ან ინფორმაციის წვდომა და ამიტომ ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს არჩევანის გაკეთება ან სუბიექტური განსჯა სათანადო მიდგომის შესარჩევად იმისთვის, რომ მიიღოს საჭირო ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩასართავად. იმის გამო, რომ მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადების მრავალი მიდგომა არსებობს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებამაც შეიძლება განსხვავებული შედეგების მიღება განაპირობოს. ცოდნასთან ან მონაცემებთან დაკავშირებული შეზღუდვების ზრდასთან ერთად იზრდება სათანადოდ ინფორმირებული და დამოუკიდებელი პირების განსჯის სუბიექტურობა, ასევე ამ განსჯის შესაძლო შედეგების მრავალფეროვნება;
- *ცვლილება* – გამომდინარეობს ისეთი მოვლენებიდან და პირობებიდან, რომლებიც დროთა განმავლობაში გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესზე, ან იმ გარემოს ეკონომიკურ, სააღრიცხვო, მარეგულირებელ, დარგობრივ ან სხვა ასპექტებზე, რომელშიც ის საქმიანობს, როდესაც ამ მოვლენებისა თუ პირობების გავლენა აისახება მოთხოვნილ ინფორმაციაში. ამგვარი მოვლენები და პირობები შეიძლება წარმოიშვას ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის განმავლობაში ან ფინანსური ანგარიშგებების პერიოდებს შორის. მაგალითად, ცვლი-

ლება შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გაუმჯობესებამ, ან სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის, ან იმ გარემოს განვითარებამ, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს. ამგვარმა ცვლილებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის დაშვებებსა და განსჯაზე, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ ისინი დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან, ან იმასთან, როგორ გამოითვალოს სააღრიცხვო შეფასებები ან განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია;

- *განუსაზღვრელობა* – წარმოიშობა მაშინ, როდესაც მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადება შეუძლებელია მხოლოდ საკმარისად ზუსტი და სრულყოფილი მონაცემების საფუძველზე, რომელთა შემოწმება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვებით. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუცილებელი იყოს ისეთი მიდგომის გამოყენება, რომელიც ინფორმაციის მოსამზადებლად ეყრდნობა არსებულ ცოდნას, საკმარისად ზუსტი და სრულყოფილი დაკვირვებადი მონაცემების გამოყენებით, შესაძლებლობის ფარგლებში, ხოლო როდესაც არ არსებობს ამგვარი მონაცემები, ეყრდნობა დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც განმტკიცებულია სათანადო ხელმისაწვდომი მონაცემების დიდი ნაწილით. ცოდნის ან მონაცემების ხელმისაწვდომობის ისეთი შეზღუდვები, რომლებსაც ვერ აკონტროლებს ხელმძღვანელობა (მაგ., დანახარჯებთან დაკავშირებული შეზღუდვების გამო, შესაბამის შემთხვევებში) არის განუსაზღვრელობის წყარო და მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებაზე მისი გავლენის აღკვეთა შეუძლებელია. მაგალითად, შეფასების განუსაზღვრელობა იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, როდესაც მოთხოვნილი ფულადი თანხის დადგენა შეუძლებელია ზუსტად და შეფასების შედეგი ცნობილი არ გახდება მანამ, სანამ არ დასრულდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება;
- *ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება*, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე – ხელმძღვანელობის მიკერძოებისადმი მიდრეკილება შეიძლება განაპირობოს ისეთმა პირობებმა, რომლებიც ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ ინფორმაციის მომზადებისას ხელმძღვანელობამ განზრახ ან უნებლიედ არ შეინარჩუნოს ნეიტრალობა. ხელმძღვანელობის მიკერძოება ხშირად დაკავშირებულია გარკვეულ

პირობებთან, რომლებიც პოტენციურად ზემოქმედებს ხელმძღვანელობაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ მან ნეიტრალურად არ იმოქმედოს განსჯისას (ხელმძღვანელობის მიკერძოების პოტენციური ინდიკატორები), რამაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ინფორმაციაში, რაც თუ განზრახ იქნება ჩადენილი, თაღლითობაა. ამგვარი ინდიკატორები მოიცავს გარკვეულ მოტივაციას ან ზეწოლას, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (მაგალითად, მოტივაციის შედეგად სასურველი შედეგის მიღწევა, როგორიცაა მოგების სასურველი საკონტროლო მაჩვენებელი ან კაპიტალის საკმარისობის/ადეკვატურობის კოეფიციენტი) და იმის შესაძლებლობას, რომ ხელმძღვანელობამ არ იმოქმედოს ნეიტრალურად. ასს 240-ის გ1-გ5 პუნქტებში განხილულია გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ან აქტივების უკანონო მითვისების ფორმით ჩადენილი თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილების ამსახველი შესაფერისი ფაქტორები.

3. როდესაც სირთულეა თანდაყოლილი რისკფაქტორი, ინფორმაციის მოსამზადებლად შეიძლება გარდაუვალად აუცილებელი იყოს უფრო რთული პროცესების გამოყენება და ამგვარი პროცესები შეიძლება გარდაუვალად რთული იყოს გამოსაყენებლად. აქედან გამომდინარე, მათი გამოყენება შეიძლება საჭიროებდეს სპეციალურ უნარ-ჩვევებსა და ცოდნას და ასევე ხელმძღვანელობის ექსპერტის დახმარებას.
4. როდესაც ხელმძღვანელობის განსჯა უფრო სუბიექტურია, შეიძლება გაიზარდოს ხელმძღვანელობის წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოებით განპირობებული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილების ხარისხიც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა შეიძლება დასჭირდეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასების გამოთვლას, რომელთანაც შეფასების მაღალი განუსაზღვრელობაა დაკავშირებული, ხოლო დასკვნები, რომლებიც ეხება მეთოდებს, მონაცემებსა და დაშვებებს, შეიძლება ასახავდეს ხელმძღვანელობის მიერ განზრახ ჩადენილ ან უნებლიე მიკერძოებას.

ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა

5. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი მოვლენებისა (მათ შორის ოპერაციების) და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ან ცალკეული მტკიცების დონეზე. თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორის მიხედვით მოყვანილი მაგალითები ფართო სპექტრის პირობებსა და მოვ-

ლენებს მოიცავს, თუმცა, ყველა პირობა და მოვლენა არ იქნება ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი და არც აქ მოყვანილი მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი. ცხრილში განხილული მოვლენები და პირობები კატეგორიებად დაყოფილია იმ თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესაბამისად, რომელსაც ყველაზე დიდი გავლენის მოხდენა შეუძლია მოცემულ გარემოებებში. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის არსებული ურთიერთკავშირების გამო, მოსალოდნელია, რომ საილუსტრაციოდ გამოყენებულ მოვლენებსა და პირობებზე, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც ამა თუ იმ ხარისხით.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე
სირთულე	მარეგულირებელი: • სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის რთული რეგულირების მექანიზმების მაღალი დონის ზემოქმედებას. ბიზნესმოდელი: • რთული გაერთიანებებისა (კავშირებისა) და ერთობლივი საქმიანობების არსებობა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • საადრიცხო შეფასებები, რომლებიც მოიცავს რთულ პროცესებს. სამეურნეო ოპერაციები: • გარესაბალანსო დაფინანსების, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებისა და სხვა რთული ფინანსური შეთანხმებების გამოყენება.
სუბიექტურობა	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • საადრიცხო შეფასებისთვის ფართო სპექტრის შეფასების კრიტერიუმების არსებობა. მაგ., ხელმძღვანელობის მიერ ცვეთის აღიარება ან მშენებლობასთან დაკავშირებული შემოსავლისა და ხარჯების.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე
	ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების მეთოდის ან მოდელის შერჩევა გრძელვადიანი აქტივისთვის, მაგალითად საინვესტიციო ქონებისთვის.
ცვლილება	ეკონომიკური პირობები: - საქმიანობა ეკონომიკურად არასტაბილურ რეგიონებში, მაგალითად, ქვეყნებში, სადაც ვალუტის მნიშვნელოვან დეველუაციას აქვს ადგილი, ან ეკონომიკა მაღალი დონის ინფლაციით ხასიათდება. ბაზრები: - სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის ცვალებადი ბაზრების ზემოქმედებას, მაგალითად, ფიუჩერსული ვაჭრობა. მომხმარებლის დაკარგვა: - სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარსა და ლიკვიდურობასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის, მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა. დარგის მოდელი: - ცვლილებები დარგში, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობს. ბიზნესმოდელი: - ცვლილებები მიწოდების ჯაჭვში; - ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნა ან შეთავაზება, ან ბიზნესის ახალ მიმართულებებში გადასვლა. გეოგრაფია: - საქმიანობის გაფართოება ახალ ადგილებზე.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე
	სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა: • ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტში, როგორცაა, მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების შესყიდვა ან რეორგანიზაცია, ან სხვა არაორდინარული მოვლენები. • სამეურნეო სუბიექტების ან სამეურნეო სეგმენტების არსებობა, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს. ადამიანური რესურსების კომპეტენტურობა: • ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის წასვლა. საინფორმაციო ტექნოლოგიები: • ცვლილებები სტ გარემოში. • ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინსტალირება. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები: • ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება. კაპიტალი: • ახალი შეზღუდვები კაპიტალისა და კრედიტის მოზიდვაზე. მარეგულირებელი: • მარეგულირებელი ან სახელმწიფო ორგანოების მიერ სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ან ფინანსური შედეგების გამოკვლევის დაწყება. • გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული ახალი კანონმდებლობის გავლენა.

შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:	ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე
განუსაზღვრელობა	ანგარიშგებაში ასახვა: • მოვლენები ან ოპერაციები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობას, მათ შორის, საადრიცხო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია. • დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები და პირობითი ვალდებულებები, მაგალითად, გაყიდვები საგარანტიო მომსახურების პირობით, ფინანსური გარანტიები და გამოსასწორებელი ეკოლოგიური ღონისძიებები.
უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რომელიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თადლითობის რისკფაქტორებით	ანგარიშგებაში ასახვა: • შესაძლებლობები ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლებისთვის, გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში არ წარმოადგინონ ან ბუნდოვნად წარმოადგინონ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. სამეურნეო ოპერაციები: • მნიშვნელოვანი ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან. • საგრძნობი ოდენობის არატიპური/არასტანდარტული ან იშვიათი/ერთჯერადი ოპერაციები, მათ შორის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესრულებული კომპანიათაშორისი ოპერაციები და მაღალშემოსავლიანი ოპერაციები. • ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხულია ხელმძღვანელობის განზრახვის საფუძველზე, მაგალითად, ვალის რეფინანსირება, გასაყიდი აქტივები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების კლასიფიკაცია.

სხვა მოვლენები და პრობემები, რომლებიც შეიძლება მიაწიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე:

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში სათანადო კვალიფიკაციის მქონე კადრების უკმარისობა.
- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები – კერძოდ, კონტროლის გარემოში, რისკის შეფასების პროცესსა და მონიტორინგის პროცესში, განსაკუთრებით ისეთი ნაკლოვანებები, რომლებიც არ მოაგვარა ხელმძღვანელობამ.
- წარსულში დაშვებული უზუსტობები, შეცდომების სტატისტიკა, ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოდენობის კორექტირებები.

მე-3 დანართი

(იხ. პუნქტები: 12(ნ), 21–26-ე, გ90–გ181

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

1. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა შეიძლება აისახებოდეს პოლიტიკისა და პროცედურების სახელმძღვანელოებში, სისტემებსა და ფორმებში და ასევე იმ ინფორმაციაში, რომელიც მათშია ასახული, ხოლო პრაქტიკაში მას ადამიანები ახორციელებენ. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობას პრაქტიკაში უზრუნველყოფენ ხელმძღვანელობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები და სხვა პერსონალი, სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურის მიხედვით. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მისადაგება შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტის საოპერაციო მოდელთან, ან სამეურნეო სუბიექტის იურიდიულ სტრუქტურასთან ანდა ერთდროულად ორივე მათგანთან, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ან სხვა პერსონალის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძველზე და სამართლებრივი ან სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნების გათვალისწინებით.
2. ამ დანართში დამატებით არის ახსნილი 12(ნ), 21–26-ე და გ90–გ181 პუნქტებში აღწერილი შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები და ასევე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რადგან ისინი ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.
3. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გათვალისწინებულია ისეთი ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საანგარიშგებო მიზნებთან, მათ შორის მისი ფინანსური ანგარიშგების მიზნები, მაგრამ შეიძლება ისეთ ასპექტებსაც მოიცავდეს, რომლებიც ეხება მის ოპერაციებს/საქმიანობას ან კანონმდებლობის დაცვის მიზნებს, როდესაც ამგვარი ასპექტები დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

მაგალითი:

კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველსაყოფად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები შეიძლება შესაფერისი იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, თუ ეს პროცედურები შესაფერისია ფინანსურ ანგარიშგებაში პირობითი აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებასთან.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის კომპონენტები

კონტროლის გარემო

4. კონტროლის გარემო მოიცავს ბიზნესის მართვისა და ხელმძღვანელობის ფუნქციებს, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასა და სამეურნეო სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო განსაზღვრავს ორგანიზაციის საერთო ატმოსფეროს, გენერალურ ხაზს, რაც გავლენას ახდენს მის თანამშრომლებში კონტროლის აუცილებლობის შეგნების ფორმირებაზე და ქმნის საერთო ფუნდამენტს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობისთვის.
5. სამეურნეო სუბიექტში კონტროლის აუცილებლობის შეგნებაზე გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რადგან მათი ერთ-ერთი ფუნქციაა ხელმძღვანელობაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული იმ ზეწოლის გაწონასწორება, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას ბაზრის მოთხოვნებიდან ან ანაზღაურების სქემებიდან გამომდინარე. ამიტომ, კონტროლის გარემოს სტრუქტურის/მოდელის ეფექტიანობა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობასთან მიმართებით დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:
 - ხელმძღვანელობისაგან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობა და ხელმძღვანელობის ქმედებების შეფასების უნარი;
 - ერკვევიან თუ არა ისინი სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებულ ოპერაციებში;
 - რა დონეზე შეუძლიათ მათ იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაცია.
6. კონტროლის გარემო აერთიანებს შემდეგ ელემენტებს:
 - ა) როგორ ასრულებს ხელმძღვანელობა დაკისრებულ პასუხისმგებლობას, როგორიცაა სამეურნეო სუბიექტის კულტურის შექმნა და პრაქტიკაში რეალიზება და ასევე პატიოსნებისა და ეთიკური ვასეულობების მიმართ ხელმძღვანელობის ერთგულების დემონ-

სტრიქოზა. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა ვერ დადგება იმ ადამიანთა პატიოსნებასა და ეთიკურ ფასეულობებზე მაღლა, რომლებიც მას ქმნიან და მის ადმინისტრირებასა და მონიტორინგს ახორციელებენ. პატიოსნება და ეთიკური ყოფაქცევა წარმოადგენს პროდუქტს სამეურნეო სუბიექტის ეთიკური და ქცევის ნორმების ან ქცევის კოდექსის, ასევე იმის, როგორ ხდება მათ შესახებ ინფორმირება (მაგ., პოლიტიკის შესახებ დადგენილებების მეშვეობით) და როგორ ტარდება ისინი პრაქტიკაში (მაგ., ხელმძღვანელობის ქმედებების მეშვეობით, რომელთა მიზანია ისეთი სტიმულების ან ცდუნებების აღმოფხვრა ან შემცირება, რომლებმაც შეიძლება პერსონალს უზბიძგოს უპატიოსნო, კანონსაწინააღმდეგო ან უზნეო საქციელის ჩადენისკენ). პატიოსნებასა და ეთიკურ ფასეულობებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ ინფორმირება შეიძლება მოიცავდეს პერსონალისთვის ქცევის სტანდარტების გაცნობას, სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ გამოცემული დადგენილებების, ქცევის კოდექსისა და პირადი მაგალითის საშუალებით.

- ბ) *როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები განცალკევებულია ხელმძღვანელობისგან, როგორ ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ხელმძღვანელობისგან თავიანთი დამოუკიდებლობის დემონსტრირებას და ზედამხედველობის გაწევას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე.* სამეურნეო სუბიექტში კონტროლის აუცილებლობის შეგნებაზე გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში საკმარისი რაოდენობის არიან თუ არა ის პირები, რომლებიც დამოუკიდებლობა არიან ხელმძღვანელობისგან და ობიექტურობა იქნებიან თუ არა თავიანთი შეფასებებში და გადაწყვეტილებების მიღებისას; მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ადგენენ და იღებენ თავის თავზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობას; ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს გააჩნიათ თუ არა ზედამხედველობის გაწევის პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რაც ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის მნიშვნელობა აღიარებულია პროფესიული ქცევის კოდექსებში და სხვა მარეგულირებელ წესებში ან ინსტრუქციებში, რომლებიც შექმნილია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. მეთვალყურე-

როგორც პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობას განეკუთვნება აგრეთვე ზედამხედველობის გაწევა კანონსაწინააღმდეგო ქმედების „მხილების“ პროცედურების შექმნასა და მათ ეფექტიან მუშაობაზე.

გ) როგორ ანაწილებს სამეურნეო სუბიექტი უფლებამოსილებებსა და პასუხისმგებლობებს თავისი მიზნების შესაბამისად. ამასთან დაკავშირებით განსახილველი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს:

- უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების ძირითად სფეროებს და შესაბამის საანგარიშგებო არხებს;
- პოლიტიკას, რომელიც ეხება ბიზნესის წარმართვის შესაფერის მიდგომებს, წამყვანი პერსონალის ცოდნასა და გამოცდილებას და მოვალეობების შესასრულებლად გამოყოფილ რესურსებს; ასევე
- იმ პოლიტიკას და ინფორმირების საშუალებებს, რომელთა დანიშნულებაა იმის უზრუნველყოფა, რომ მთელ პერსონალს ესმოდა სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, იცოდნენ, მათი პირადი ქმედებები როგორ არის ურთიერთდაკავშირებული ამ მიზნებთან და გაცნობიერებული ჰქონდეთ, როგორ და რაზე იქნებიან ისინი ანგარიშვალდებული.

დ) სამეურნეო სუბიექტი როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს კომპეტენტურ პირებს თავისი მიზნების შესაბამისად. ეს მოიცავს ქმედებებს/პოლიტიკას, რომლებიც უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ადამიანები ფლობდნენ იმ დავალებების შესასრულებლად აუცილებელ ცოდნასა და უნარ-ჩვევებს, რომლებიც განსაზღვრავს მათ სამუშაოს, როგორიცაა, მაგალითად:

- ყველაზე მაღალი კვალიფიკაციის პირების სამუშაოზე აყვანის სტანდარტები – როდესაც განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია პირის საბაზო განათლებაზე, წინა სამუშაოს გამოცდილებაზე, წარსულ მიღწევებსა და მისი პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მტკიცებულებებზე;
- სწავლების პოლიტიკა, რომელიც გვაცნობს სამომავლო ფუნქციებსა/როლებსა და პასუხისმგებლობას, მათ შორის ისეთი ღონისძიებები, როგორიცაა, პრაქტიკული მომზადების/გადამზადების სკოლები და სემინარები და გვიჩვენებს შედეგებისა და ყოფაქცევის მოსალოდნელ, სასურველ დონეებს;
- მუშაობის შედეგების პერიოდულ შეფასებებზე დაფუძნე-

ბული თანამშრომელთა დაწინაურება წარმოაჩენს, რომ სამეურნეო სუბიექტს აქვს ვალდებულება, პასუხისმგებლობის უფრო მაღალ დონეებზე დააწინაუროს კვალიფიციური პერსონალი.

ე) როგორ ინარჩუნებს სამეურნეო სუბიექტი იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე. სამეურნეო სუბიექტი ამ მიზნისთვის შეიძლება მიმართავდეს მაგალითად შემდეგ ზომებს:

- იმ პირთა ინფორმირებისა და შენარჩუნების მექანიზმების დანერგვა, რომლებიც პასუხს აგებენ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გამოსასწორებელი ზომების გატარებაზე;
- შიდა კონტროლის სისტემაზე პასუხისმგებელ პირთათვის მუშაობის შედეგების საზომი მაჩვენებლებისა და მათი სტიმულირებისა და წახალისების ზომების განსაზღვრა, მათ შორის, როგორ ხდება ამ მაჩვენებლების შეფასება და მათი შესაბამისობის შენარჩუნება დროთა განმავლობაში;
- კონტროლის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული ზეწოლა როგორ ახდენს გავლენას პირის პასუხისმგებლობასა და მისი მუშაობის შედეგების საზომ მაჩვენებლებზე; და
- რა სახის დისციპლინარული ზომები ტარდება ამ პირთა მიმართ, აუცილებლობის შემთხვევაში.

ზემოაღნიშნული საკითხები სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტისთვის სხვადასხვაგვარად იქნება შესაფერისი, რაც დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის ზომაზე, სტრუქტურის სირთულესა და მისი საქმიანობის სპეციფიკაზე.

სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

7. სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი არის სამეურნეო სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენისა და გაანალიზების უწყვეტი პროცესი, რომელიც ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა განსაზღვრონ, როგორ მართონ ეს რისკები.

8. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიზნებისათვის, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი მოიცავს იმ მეთოდებს, რომელთა მეშვეობით ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს ბიზნესის ისეთ რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, შემდეგ აფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას, აფასებს მათი წარმოქმნის ალბათობას და გადაწყვეტილებებს იღებს ამ რისკებისა და მათი შედეგების მართვის ღონისძიებების შესარჩევად. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება ეხებოდეს იმას, როგორ ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტი აღურიცხავი ოპერაციების შესაძლებლობას, ან როგორ განსაზღვრავს და აანალიზებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს.
9. სანდო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული რისკები მოიცავს ისეთ გარე და შიდა მოვლენებს, ოპერაციებს ან გარემოებებს, რომლებიც შეიძლება მოხდეს და უარყოფითი გავლენა იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, შეძლოს ფინანსური ინფორმაციის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ კონკრეტული რისკების მართვისთვის შეიძლება შეიმუშაოს გეგმები, პროგრამები ან ღონისძიებები, ან გადაწყვიტოს რისკის საკუთარ თავზე აღება, დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. რისკები შესაძლებელია წარმოიშვას ან შეიცვალოს ისეთი გარემოებების გავლენით, როგორიცაა:
 - *ცვლილებები საოპერაციო გარემოში.* მარეგულირებელი, ეკონომიკური ან საოპერაციო გარემოს შეცვლამ შეიძლება გამოიწვიოს კონკურენციის გამძაფრება და მნიშვნელოვნად განსხვავებული რისკების წარმოშობა;
 - *ახალი პერსონალი.* ახალ პერსონალს შეიძლება სხვაგვარი აქცენტი ჰქონდეს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, ან სხვანაირი წარმოდგენა ჰქონდეს მასზე;
 - *ახალი ან მოდერნიზებული საინფორმაციო სისტემა.* საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვან და სწრაფ შეცვლას შეუძლია სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკის შეცვლა;
 - *სწრაფი ზრდა.* სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების/საქმიანობის მნიშვნელოვან და სწრაფ გაფართოებას შეუძლია კონტროლის

პროცედურების დეფორმაციის გამოწვევა და მათი მუშაობის ჩაშლის რისკის გაზრდა;

- *ახალი ტექნოლოგია*. ახალი ტექნოლოგიების ჩართვამ საწარმოო პროცესებში ან საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება შეცვალოს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *ახალი ბიზნესმოდელები, ახალი პროდუქცია ან საქმიანობა*. ბიზნესის ისეთ სფეროებში საქმიანობის დაწყებამ ან ისეთ ოპერაციებში მონაწილეობამ, რომელშიც სამეურნეო სუბიექტს მწირი გამოცდილება აქვს, შეიძლება წარმოშვას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ახალი რისკები;
- *კორპორაციული რესტრუქტურიზაცია*. რესტრუქტურიზაციას შეიძლება თან ახლდეს პერსონალის შემცირება და ცვლილებები საზედამხებდელ პროცესსა და მოვალეობების დანაწილებაში, რამაც შეიძლება შეცვალოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში*. უცხოეთში ქვედანაყოფების გაფართოება ან შესყიდვა წარმოშობს ახალ და ხშირად განსაკუთრებულ რისკებს, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა კონტროლზე, მაგალითად, უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციებით განპირობებული დამატებითი ან შეცვლილი რისკები;
- *ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში*. ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი პრინციპების დანერგვამ ან არსებულის შეცვლამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ რისკებზე;
- *საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება*. რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია:
 - მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავების მთლიანობის შენარჩუნებასთან;
 - სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიასთან, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, თუ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგია ეფექტიანად არ უწყობს ხელს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიის რეალიზებას; ან
 - სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს ცვლილებებთან ან შეფერხებებთან, ან სტ პერსონალის დენადობასთან, ან ისეთ

სიტუაციასთან, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი არ ახორციელებს ან დროულად არ ახორციელებს სტ გარემოს აუცილებელ განახლებას.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

10. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესაფასებლად და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების დროულად გატარების უზრუნველსაყოფად. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს მუდმივ ღონისძიებებს, პერიოდულად განხორციელებულ შეფასებებს ან ამგვარი ღონისძიებების გარკვეულ კომბინაციას. მონიტორინგის მუდმივი ღონისძიებები ხშირად წინასწარვა გათვალისწინებული სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივ, განმეორებად საქმიანობაში და შეიძლება მოიცავდეს მართვისა და ზედამხედველობის ზომების რეგულარულად გატარებას. სამეურნეო სუბიექტის ზემოაღნიშნული პროცესი, სავარაუდოდ, სხვადასხვა მასშტაბისა და სიხშირის იქნება, იმისდა მიხედვით, რა დონის არის სამეურნეო სუბიექტის მიერ განსაზღვრული რისკების შეფასებები.
11. როგორც წესი, შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი მოიცავს ისეთ საქმიანობებს, რომლებიც განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად ან მასზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.⁷² სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ღონისძიებებს, როგორიცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ იმის მიმოხილვა, დროულად მომზადდა თუ არა ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალა, შიდა აუდიტორების მიერ იმის შეფასება, გაყიდვების პერსონალი იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვების ხელშეკრულებების პირობებთან და ასევე იურიდიული განყოფილების ზედამხედველობა სამეურნეო სუბიექტის ეთიკის ან ბიზნესის პრაქტიკის პოლიტიკის დაცვაზე. მონიტორინგი ტარდება ასევე იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მუდამ ეფექტიანად ფუნქციონირებდეს კონტროლის პროცედურები. მაგალითად, თუ არ განხორციელდა ბანკის ამონაწერების შეჯერების

72. ასს 610-სა (გადასინჯული 2013 წელს) და მის მე-4 დანართში მოცემულია დამატებითი მითითებები შიდა კონტროლთან დაკავშირებით.

პროცესის დროულობაზე და სისწორეზე მონიტორინგი, სავარაუდოდ, პერსონალი შეწყვეტს ამ მასალის მომზადებას.

12. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის ის პროცედურები, რომლებიც მონიტორინგს ახორციელებს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებზე, შეიძლება იყოს ავტომატიზებული ან მანუალური. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ავტომატიზებულ მონიტორინგის საშუალებებს გარკვეულ ტექნოლოგიაზე წვდომისთვის და ხელმძღვანელობისთვის ქმნიდეს ავტომატიზებულ ანგარიშებს არაორდინალური/უჩვეულო საქმიანობის შესახებ, ხოლო ხელმძღვანელობა მანუალურად იკვლევდეს გამოვლენილ ანომალიებს.
13. როდესაც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული მონიტორინგის ღონისძიება და კონტროლის მექანიზმი განსხვავებულია, აუდიტორი იხილავს ამ საქმიანობების შესაბამის დეტალებს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმიანობა მოიცავს გარკვეული ღონის საზედამხედველო მიმოხილვას. საზედამხედველო მიმოხილვა ავტომატურად არ კლასიფიცირდება, როგორც მონიტორინგის ღონისძიება და ეს საკითხი შეიძლება იყოს პროფესიული განსჯის საგანი - ეს მიმოხილვა კლასიფიცირდება, როგორც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლი, თუ როგორც მონიტორინგის ღონისძიება. მაგალითად, სისრულის ყოველთვიური კონტროლის მიზანი იქნება შეცდომების გამოვლენა და გასწორება, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიებები დასვამს კითხვას: რატომ წარმოიშვა შეცდომები და პროცესის გამოსწორებაზე ხელმძღვანელობას დააკისრებს პასუხისმგებლობას, რათა მომავალში თავიდან იქნეს აცილებული შეცდომები. მარტივად რომ ვთქვათ, საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურა კონკრეტულ რისკზე რეაგირებს, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიება აფასებს, კონტროლის პროცედურები სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ხუთივე კომპონენტში მუშაობს თუ არა ისე, როგორც გამიზნული იყო.
14. მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ პრობლემებზე ან ავლენდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მომხმარებლები შეუცნობლად ადასტურებენ საანგარიშსწორებო მონაცემებს, როდესაც იხდიან თავიანთი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან ჩივიან მათთვის დარიცხული ხარჯების გამო. გარდა ამისა, მარეგული-

რეგელმა ორგანოებმა შეიძლება მიმართონ სამეურნეო სუბიექტს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, შეტყობინება, რომელიც ეხება ბანკების მარეგულირებელი უწყებების მიერ ჩატარებულ შემოწმებებს. ასევე, ხელმძღვანელობამ მონიტორინგის ღონისძიებებში შეიძლება გაითვალისწინოს გარე აუდიტორების ინფორმაცია, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

15. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემა მოიცავს გარკვეულ პროცესებსა და პოლიტიკას, საბუღალტრო ჩანაწერებსა და შესაბამის დამადასტურებელ დოკუმენტებს, რომლებიც განკუთვნილი და დადგენილია იმისთვის, რომ
 - განხორციელდეს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება და დამუშავება (ასევე ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება, დამუშავება და გამჟღავნება) და შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე – ანგარიშვალდებულება;
 - გადაჭრას ოპერაციების არასწორად დამუშავების საკითხი, მაგალითად, ავტომატიზებული დამხმარე ანგარიშების ფაილები და პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება გაურკვეველი მუხლების დროულად გასარკვევად;
 - დაამუშაოს და გაითვალისწინოს სისტემის მიერ კონტროლის პროცედურების ბლოკირების ან იგნორირების შემთხვევები;
 - ოპერაციის დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაცია ჩართოს მთავარ საბუღალტრო წიგნში (მაგ., დამხმარე წიგნიდან დაგროვილი ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში);
 - შეკრიბოს და დაამუშაოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, სამეურნეო ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ, როგორიცაა, აქტივების ცვეთა და ამორტიზაცია და აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობებში მომხდარი ცვლილებები; და
 - უზრუნველყოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეგროვებული, დოკუმენტირებული, დამუშავებული, დაჯამებული

და სათანადოდ იყოს წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

16. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესპროცესები მოიცავს სხვადასხვა სახის საქმიანობას, რომელთა დანიშნულებაა:

- სამეურნეო სუბიექტის პროდუქტებისა და მომსახურების შექმნა, შესყიდვა, წარმოება, გაყიდვა და დისტრიბუცია;
- კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფა; და
- ინფორმაციის დოკუმენტირება, მათ შორის, საბუღალტრო და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაციის.

ბიზნესპროცესების შედეგია ოპერაციები, რომლებსაც აღრიცხავს, ამუშავებს და ანგარიშგებაში წარადგენს საინფორმაციო სისტემა.

17. ინფორმაციის ხარისხი გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის შესაძლებლობაზე, სათანადო გადაწყვეტილებები მიიღოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებით და მოამზადოს სანდო ფინანსური ანგარიშგება.

18. კომუნიკაცია, რომელიც გულისხმობს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ უფრო ნათელი წარმოდგენის შექმნას თანამშრომლებისთვის, შეიძლება ხორციელდებოდეს სხვადასხვა ფორმით, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის სახელმძღვანელოების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოებისა და მემორანდუმების მეშვეობით. ინფორმირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული საშუალებებით, სიტყვიერად და ხელმძღვანელობის ქმედებებით.

18. სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების და ასევე მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ თანამშრომელთა ინფორმირება გულისხმობს თანამშრომლებისთვის უფრო ნათელი წარმოდგენის შექმნას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებულ იმ ცალკეულ ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობებზე, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს. ინფორმირება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებსაც, როგორიცაა, მაგალითად თანამშრომელთა გათვითცნობიერების დონე იმის თაობაზე, საინფორმაციო სისტემაში როგორ არის მათი საქმიანობა დაკავშირებული სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან და როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის სათანადო ზედა დონის პერსონალისთვის ინფორმირება გადახრების შესახებ.

მაკონტროლებელი საქმიანობა

20. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურებს აუდიტორი ადგენს 26-ე პუნქტის შესაბამისად. ამგვარ კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები და სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები და ორივე მათგანი შეიძლება იყოს როგორც მანუალური, ისე ავტომატიზებული. რაც უფრო დიდი მოცულობით გამოიყენება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, ან რაც უფრო მეტ ავტომატიზებულ ასპექტებს მოიცავს კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს და ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, მით უფრო მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს სამეურნეო სუბიექტისთვის სტ საერთო კონტროლის მექანიზმების დანერგვა, რომლებიც უზრუნველყოფს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ავტომატიზებული ასპექტების უწყვეტად ფუნქციონირებას. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგი ტიპის პროცედურებს:

- *ავტორიზაცია და დამტკიცება.* ავტორიზაცია ადასტურებს, რომ ოპერაცია არის ვალიდური (ე.ი. იგი წარმოადგენს ფაქტობრივ ეკონომიკურ მოვლენას ან შეესაბამება სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკას). ავტორიზაცია, როგორც წესი, ხორციელდება ზედა დონის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცების ფორმით, ან პერიფიკაციისა და იდენტიფიკაციის მეშვეობით, თუ ოპერაცია ვალიდურია. მაგალითად, ხელმძღვანელი ხარჯების ანგარიშს ამტკიცებს მას შემდეგ, რაც მიმოიხილა, გონივრულია თუ არა გაწეული ხარჯები და შეესაბამება თუ არა სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკას. ავტომატიზებული დამტკიცების პროცედურის მაგალითია როდესაც ანგარიშ-ფაქტურის ერთეულის ღირებულება ავტომატურად უდარდება შესაბამის შესყიდვის შეკვეთის ერთეულის ღირებულებას, წინასწარ დადგენილი დასაშვები დონის ფარგლებში. ავტომატურად დამტკიცდება გადასახდელად ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც დასაშვები დონის ფარგლებშია, ხოლო ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც დასაშვებ დონეს აღემატება, მოინიშნება დამატებით განსახილველად;
- *შეჯერება.* შეჯერების დროს ერთმანეთს უდარდება ორი ან რამდენიმე მონაცემი. თუ განსხვავება გამოვლინდება, ზომები უნდა გატარდეს ამ მონაცემების შესაბამისობაში მოსაყვანად.

როგორც წესი, შეჯერება ეხება ოპერაციების დამუშავების სისრულეს ან სისწორეს;

- *ვერიფიკაცია*. ვერიფიკაციის დროს ერთმანეთს უდარდება ორი ან რამდენიმე ელემენტი, ან რომელიღაც ელემენტი უდარდება პოლიტიკას და, სავარაუდოდ, მოიცავს გამოსასწორებელ ქმედებასაც, თუ შესადარებელი ორი ელემენტი ერთმანეთს არ ედრება, ან ელემენტი არ შეესაბამება პოლიტიკას. როგორც წესი, ვერიფიკაცია მიმართულია ოპერაციების დამუშავების სისრულეზე, სისწორეზე, ან ვალიდურობაზე;
- *ფიზიკური ან ლოგიკური კონტროლის პროცედურები*, მათ შორის ისეთი, რომლებიც მიმართულია აქტივების დაცვაზე უნებართვო წვდომისგან, შეძენის, გამოყენების ან გაყიდვისგან. კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მოიცავს:
 - აქტივების ფიზიკურ უსაფრთხოებას, მათ შორის, სათანადო დამცავ ზომებს, როგორიცაა უსაფრთხოების ზომების შემოღება აქტივებისა და ჩანაწერების წვდომაზე;
 - ოფიციალური ნებართვის გაცემას კომპიუტერულ პროგრამებსა და მონაცემთა ფაილებზე წვდომის უფლებაზე (ე.ი. ლოგიკური წვდომა);
 - პერიოდულ დათვლას და შედარებას მაკონტროლებელ ანგარიშებში ნაჩვენებ თანხებთან (მაგალითად, ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და მარაგების ინვენტარიზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან).

იმის დადგენა, აქტივების მოპარვის თავიდან აცილებისთვის გამიზნული ფიზიკური კონტროლის პროცედურები რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სანდოობას, დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, მაგალითად, ძალიან მაღალია თუ არა აქტივების მიდრეკილება უკანონო მითვისების მიმართ.

- *მოვალეობების დანაწილება*. სხვადასხვა ადამიანის დანიშვნა პასუხისმგებელ პირად ოპერაციების შესრულების ნებართვის გაცემაზე, ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაზე. მოვალეობების დანაწილება მიზნად ისახავს ისეთი ხელსაყრელი პირობების შემცირებას, რომლებიც ნებისმიერ პიროვნებას ჩააყენებს ისეთ სიტუაციაში, რომ მან დაუშვას შეცდომა ან ჩაიდინოს თაღლითობა და თან დამალოს ამგვარი ქმედება მოვალეობების შესრულების ჩვეული პროცესის დროს.

მაგალითად, მენეჯერი რომელიც კრედიტით გაყიდვების ნებართვას იძლევა, პასუხისმგებელი არ არის მოთხოვნების ანგარიშების წარმოებაზე ან მიღებული ფულადი სახსრების დოკუმენტების დამუშავებაზე. თუ ერთ პირს შეუძლია ყველა ამ სამუშაოს შესრულება, ამ პირს შეეძლება მაგალითად ფიქტიური გაყიდვების ოპერაციის შექმნა, რომელიც შეიძლება ვერ გამოვლინდეს. ანალოგიურად, გაყიდვების პერსონალს არ უნდა შეეძლოს პროდუქციის ფასის ფაილების ან საკომისიო გადასახდელების განაკვეთების შეცვლა.

ზოგჯერ მოვალეობების დანაწილება პრაქტიკული არ არის, ან ეკონომიკური არ არის დანახარჯების თვალსაზრისით, ან შეუძლებელია. მაგალითად, შედარებით მცირე ზომის და ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ საკმარისი რესურსები მოვალეობების იდეალური დანაწილების მისაღწევად და დამატებითი პერსონალის დაქირავებისთვის საჭირო დანახარჯების გაწევა შეიძლება შეუძლებელი იყოს. ასეთ სიტუაციაში, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს სხვა კონტროლის მექანიზმები. ზემოთ მოყვანილ მაგალითში, თუ გაყიდვების პერსონალს შეეძლება პროდუქციის ფასის ფაილების შეცვლა, შეიძლება სამეურნეო სუბიექტში არსებობდეს აღმომჩენი კონტროლის პროცედურა. მაგალითად, როდესაც გაყიდვების ფუნქციისგან დამოუკიდებელი პირი პერიოდულად იხილავს, გაყიდვების განყოფილების თანამშრომელმა შეცვალა თუ არა ფასები და როდის, რა გარემოებებში.

21. ზოგიერთი ტიპის კონტროლის პროცედურა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დადგენილი, სათანადო საზედამხებველო კონტროლის პოლიტიკის არსებობაზე. მაგალითად, შესაძლებელია ავტორიზაციის კონტროლის პროცედურების დელეგირება დაწესებული ინსტრუქციების შესაბამისად, როგორიცაა, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინვესტიციებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები; თუმცა, არატიპური ოპერაციები, როგორიცაა, მნიშვნელოვანი შესყიდვები ან ინვესტიციების შეკვეცა, შეიძლება საჭიროებდეს კონკრეტულ მაღალ დონეზე დამტკიცებას, მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, აქციონერთა მიერ დამტკიცებას.

შიდა კონტროლის შეზღუდვები

22. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, მისი ეფექტიანობის დონის მიუხედავად, შეუძლია სამეურნეო სუბიექტი უზრუნ-

ველყოს დასაბუთებული რწმუნებით მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მიღწევის შესახებ. ამ მიზნების მიღწევის ალბათობაზე გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები. ამაში იგულისხმება ის ფაქტი, რომ ადამიანის მსჯელობა გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მცდარი იყოს და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომის გამო, შეიძლება პრობლემები შეექმნას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობას. მაგალითად, შეიძლება შეცდომა იყოს დაშვებული ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შემუშავებისას ან მისი შეცვლისას. ანალოგიურად, ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის მოქმედება შეიძლება ეფექტური არ იყოს, კერძოდ, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნებისთვის მომზადებული ინფორმაცია (მაგალითად, გადახრების შესახებ ანგარიში) ნაყოფიერად არ გამოიყენება იმის გამო, რომ ამ ინფორმაციის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პირს არ ესმის მისი დანიშნულება, ან ვერ ატარებს სათანადო ზომებს.

23. გარდა ამისა, შესაძლებელია კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ორი ან რამდენიმე პირის ფარული შეთანხმების მეშვეობით, ან ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურისთვის არასათანადოდ თავის არიდებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ ძირითადი ხელშეკრულების გარდა, მომხმარებლებთან შეიძლება დადოს დამატებითი ხელშეკრულებები, რომლებშიც შეცვლილია სამეურნეო სუბიექტის გაყიდვების ხელშეკრულებების სტანდარტული ვადები და პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ამონაგების აღიარება. ასევე, შესაძლებელია გამოყენებით პროგრამაში ინტეგრირებული, სისტემაში შესატანი მონაცემების შემოწმების პროცედურისთვის თავის არიდება ან ბლოკირება, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციების გამოვლენა და შეტყობინება, რომლებიც აჭარბებს კრედიტის დადგენილ ლიმიტს.
24. გარდა ამისა, კონტროლის პროცედურების შემუშავებისა და დანერგვის პროცესში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს იმ კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა დანერგვაც აქვს განზრახული, ასევე იმ რისკების ხასიათისა და სიდიდის შესახებაც, რომლის საკუთარ თავზე აღებასაც აპირებს.

მე-4 დანართი

(იხ. პუნქტები 14(ა), 24(ა) (ii), გ25-გ28, გ118)

სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლასთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი

1. შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი, მისი პასუხისმგებლობის ხასიათიც და სტატუსიც ორგანიზაციის ფარგლებში, მათ შორის, ამ განყოფილების უფლებამოსილება და ანაგარიშვალდებულება ძალიან განსხვავებული შეიძლება იყოს სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდეზე, სირთულესა და სტრუქტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე. ეს საკითხები შეიძლება ჩამოყალიბებული იყოს შიდა აუდიტის განყოფილების შინაგანაწესში, ან სხვა ანალოგიურ დოკუმენტში.
2. შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობაში შეიძლება შედიოდეს გარკვეული პროცედურების ჩატარება და შედეგების შეფასება იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით რისკების მართვის, შიდა კონტროლის სისტემისა და მმართველობითი პროცესების სტრუქტურისა და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. თუ ასეა, შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება მნიშვნელოვან როლს თამაშობდეს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში. თუმცა, შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობა შეიძლება შემოიფარგლებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ეკონომიურობის, მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასებით. ასეთ შემთხვევაში, ამ განყოფილების სამუშაო შეიძლება პირდაპირ არ იყოს დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა

3. თუ სამეურნეო სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვის

შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გამოადგება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცებულების დონეზე. შიდა აუდიტის განყოფილებას მუშაობის დროს, სავარაუდოდ, შესწავლილი ექნება სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები და ბიზნესის რისკები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგად შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია ჰქონდეს მოპოვებული, მაგალითად, შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებები ან რისკები, რომლებიც აუდიტორს ძალიან დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, რისკების შეფასებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებში. ამგვარად, აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვას ატარებს ნებისმიერ შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, ვარაუდობს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მათი მოცულობის შესამცირებლად⁷³. გამოკითხვების ჩატარება შეიძლება განსაკუთრებით მიზანშეწონილი და სასარგებლო იყოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შიდა აუდიტის განყოფილებამ დააყენა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე და ასევე თვითონ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ განხორციელებული რისკის შეფასების პროცესის შედეგებთან მიმართებით.

4. თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგებიდან გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც შესაფერისია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამ საკითხებთან დაკავშირებული შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშგების გაცნობა. ამგვარი ანგარიშგების მაგალითებია შიდა აუდიტის განყოფილების სტრატეგიისა და სამუშაო გეგმის დოკუმენტაცია და ასევე ანგარიშები, რომლებიც განყოფილებამ მოამზადა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, სადაც აღწერილია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული შემოწმებების შედეგები.

73. ამ საკითხთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს შეიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).

5. გარდა ამისა, ასს 240-ის⁷⁴ შესაბამისად, თუ შიდა აუდიტის განყოფილება ინფორმაციას აწვდის აუდიტორს რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, აუდიტორი ამ ინფორმაციას ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად.
6. შიდა აუდიტის განყოფილებაში გამოკითხვის ჩასატარებლად აუდიტორისთვის შესაფერისი შეიძლება იყოს პირები, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, როგორცაა, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილების უფროსი (მთავარი აღმასრულებელი პირი), ან გარემოებებისდა მიხედვით, ამ განყოფილების სხვა პერსონალი. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ასევე პერიოდული შეხვედრების მოწყობა ამ პირებთან.

შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გათვალისწინება კონტროლის გარემოს შესწავლისას

7. კონტროლის გარემოს შესწავლისას აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, როგორი რეაგირება მოახდინა ხელმძღვანელობამ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ გამოვლენილ ფაქტებზე და მათ მიერ შემოთავაზებულ რეკომენდაციებზე, რომლებიც ეხებოდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ნაკლოვანებებს და შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები შეაფასა თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილებამ.

ინფორმაციის მოპოვება იმის შესახებ, რა როლს თამაშობს შიდა აუდიტის განყოფილება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში

8. თუ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობებისა და მარწმუნებელი ღონისძიებების ხასიათი დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, აუდიტორმა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება შეიძლება შეძლოს ასევე იმ პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. სავარაუდოდ, უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორები შეძლებენ შიდა

74. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, როდესაც ჩანს (მაგალითად, წინა წლების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილებიდან, ან აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან), რომ სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილება სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი ადეკვატური რესურსებით, სამეურნეო სუბიექტის სირთულისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისად და ამავე დროს უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე.

9. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მათი მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).
10. გარდა ამისა, როგორც ასს 610-შია (გადასინჯული 2013 წელს) განხილული, შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოები განსხვავდება შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა ღონისძიებებისგან, რომლებიც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესაფერისი იყოს, როგორცაა, მაგალითად მმართველობითი სააღრიცხვო ინფორმაციის მიმოხილვა, რომელიც ტარდება იმის დასადგენად, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი უზუსტობების პრევენციას ან აღმოჩენას.
11. სამეურნეო სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან კომუნიკაციის დამყარება გარიგების შესრულების დასაწყისშივე და ამგვარი საინფორმაციო კავშირების შენარჩუნება მთელი აუდიტის განმავლობაში, ხელს უწყობს ინფორმაციის ეფექტურ გაცვლას. ამის შედეგად იქმნება ისეთი გარემო, როდესაც აუდიტორი ინფორმირებული იქნება შიდა აუდიტის განყოფილებისთვის ცნობილი ყველა მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის სამუშაოზე. ასს 200-ში განხილულია, რა დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმით,⁷⁵ მათ შორის სიფრთხილის გამოჩენას ისეთი ინფორმაციის მიმართ, რომელიც ეჭვს ბადებს დოკუმენტებისა და ჩატარებული გამოკითხვების შედეგად მიღებული პასუხების საიმედოობასთან დაკავშირებით, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს აუდი-

75. ასს 200, მე-7 პუნქტი.

ტორულ მტკიცებულებებად. შესაბამისად, შიდა აუდიტის განყოფილებასთან კომუნიკაცია მთელი აუდიტის განმავლობაში შიდა აუდიტორებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ ამგვარი ინფორმაცია მიიტანოს აუდიტორის ყურამდე. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გათვალისწინებას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში.

მე-5 დანართი

(იხ. პუნქტები 25(ა), 26(ბ)-(გ), გ94, გ166-გ172)

საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში უფრო დეტალურად არის განხილული საკითხები, რომელთა განხილვა აუდიტორს შეუძლია, როდესაც ეცნობა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების მდგომარეობას.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა

1. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს როგორც მანუალურ, ისე ავტომატიზებულ ელემენტებს. (ე.ი. მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები და სხვა რესურსები, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში). სამეურნეო სუბიექტის მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების თანაფარდობა განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, რა ტიპისა და სირთულის საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი. სამეურნეო სუბიექტის მიერ სტ-ის გამოყენება გავლენას ახდენს მეთოდზე, რომლის გამოყენებითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო ინფორმაციის დამუშავება, შენახვა და გადაცემა და, მშასადაამე, გავლენას ახდენს იმ მეთოდზეც, რომლის მეშვეობითაც შეიქმნება და დაინერგება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა. სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ნებისმიერ კომპონენტში შეიძლება გამოიყენებოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიები გარკვეული დოზით.

საზოგადოდ, სტ-ის გამოყენებას სარგებელი მოაქვს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის, ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტს საშუალებას აძლევს:

- ერთნაირად გამოიყენოს ბიზნესის წინასწარ დადგენილი წესები და ჩაატაროს რთული გამოთვლები დიდი მოცულობის ოპერაციებისა და მონაცემების დამუშავების პროცესში;

- გააუმჯობესოს ინფორმაციის დროულობა, ხელმისაწვდომობა და სიზუსტე;
- გააიოლოს ინფორმაციის დამატებითი ანალიზის პროცესი;
- გააუმჯობესოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და მისი პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგის განხორციელების შესაძლებლობა;
- შეამციროს კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკი; და
- გააუმჯობესოს მოვალეობების ეფექტური დანაწილების მიღწევის შესაძლებლობა სტ გამოყენებით პროგრამებში, მონაცემთა ბაზებსა და საოპერაციო სისტემებში უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურების დანერგვით.

2. მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლების შესწავლა შესაფერისია არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად და ამის საფუძველზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე მანუალური, ვინაიდან შეუძლებელია მათთვის ადვილად გვერდის ავლა, მათი ადვილად შეცვლა ან იგნორირება და, გარდა ამისა, უფრო ნაკლებია იმის ალბათობა, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების გამოყენებისას დაშვებული იქნება მარტივი შეცდომები და გადაცდომები. შემდეგ გარემოებებში შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების გამოყენება, ვიდრე მანუალური კონტროლის პროცედურების:

- დიდი მოცულობის განმეორებადი ოპერაციებისთვის, ან ისეთ სიტუაციებში, როდესაც შესაძლებელია განჭვრეტადი ან პროგნოზირებადი შეცდომების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება ავტომატიზებული საშუალებებით;
- ისეთ სიტუაციებში, როდესაც კონტროლის განსახორციელებლად შესაძლებელია კონკრეტული გზების ადეკვატურად შემუშავება და მათი ავტომატიზაცია.

*სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული
საინფორმაციო ტექნოლოგიების შესწავლა*

3. სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება გამოიყენებოდეს მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტები, რაც გავლენას იქონიებს ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადების მეთოდზეც. კერძოდ, ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მოსამზადებლად განკუთვნილი პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით და იმის მიხედვით, სამეურნეო სუბიექტს როგორი კონფიგურაცია აქვს გამოყენებული ამ გამოყენებითი პროგრამებისთვის. გარდა ამისა, ციფრული ფორმით არსებული ჩანაწერები შეიძლება ჩანაცვლდეს ან შეივსოს ქაღალდზე არსებული დოკუმენტებით.
4. საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებისა და მათ დამუშავებასთან დაკავშირებული სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორი აგროვებს ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების ტიპისა და მახასიათებლების შესახებ, ასევე შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურისა და სტ-ის შესახებ. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, ასევე მოცემულია სტ გარემოს ტიპური მახასიათებლების მაგალითებიც, რომლებიც დაჯგუფებულია სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების სირთულის მიხედვით. თუმცა, ამგვარი მახასიათებლები საორიენტაციო ხასიათისაა და შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს იმის მიხედვით, კონკრეტულად რა ტიპის სტ გამოყენებით პროგრამებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ავტომატიზაციის ხარისხთან და მონაცემების გამოყენებასთან:			
მონაცემების დამუშავებისთვის განკუთვნილი ავტომატიზებული პროცედურების მოცულობა და ამ პროცედურების სირთულე, მათ შორის არსებობს თუ არა მაღალ დონეზე ავტომატიზებული, ქაღალდის გარეშე დამუშავება.	ა/რ	ა/რ	ფართო და ხშირად რთული ავტომატიზებული პროცედურები.
სამეურნეო სუბიექტის დაყრდნობის ხარისხი სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე ინფორმაციის დამუშავებისას.	ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	შესაბამისი ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	ავტომატიზებული ანგარიშის რთული ლოგიკა: ანგარიშების გენერატორი პროგრამული უზრუნველყოფა.
როგორ ხდება მონაცემების შეტანა სისტემაში (ე.ი. მანუალურად, მომხმარებლის ან მომწოდებლის მონაცემები ან ფაილის ატვირთვა).	მონაცემების შეტანა მანუალურად.	მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.	დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.

	ტიპური მაზასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
სტ, სისტემის ინტერფეისების მეშვეობით, როგორ უწყობს ხელს ინფორმაციის გადაცემას გამოყენებით პროგრამებს, მონაცემთა ბაზებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს შორის, სისტემის შიგნით ან მის ფარგლებს გარეთ, საჭიროებისამებრ.	არ არსებობს ავტომატიზებული ინტერფეისები (მონაცემების შეტანა მხოლოდ მანუალურად ხდება).	მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.	დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.
ციფრული ფორმით არსებული მონაცემების მოცულობა და სირთულე, რომლებიც მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში, მათ შორის ინახება თუ არა ციფრული ფორმით საბუღალტრო ჩანაწერები ან სხვა ინფორმაცია და	მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები, რომელთა შემოწმება შესაძლებელია მანუალურად; მონაცემები	მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები.	დიდი მოცულობის მონაცემები ან რთული მონაცემები; მონაცემთა საცავები; ⁷⁶ შიდა ან გარე სტ სერვისების პროვაიდერების გამოყენება (მაგ., მესამე მხარის

76. მონაცემთა საცავს, როგორც წესი, უწოდებენ ერთი ან რამდენიმე არაერთგვაროვანი წყაროს ინტეგრირებული მონაცემების ცენტრალურ საცავს (როგორიცაა რამდენიმე მონაცემთა ბაზა), რომელთა გამოყენებით შეიძლება შეიქმნას ანგარიშები, ან რომელთა გამოყენება სამეურნეო სუბიექტს შეუძლია მონაცემთა ანალიზში. ანგარიშების გენერატორი არის სტ გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც გამოიყენება ერთი ან რამდენიმე წყაროდან (როგორიცაა მონაცემთა საცავი, მონაცემთა ბაზა ან სტ გამოყენებითი პროგრამა) მონაცემების ამოსაკრებად და წინასწარ დადგენილი ფორმატით მონაცემების წარსადგენად.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
დამახსოვრებული მონაცემების ადგილმდებარეობა.	ხელმისაწვდომია ადგილობრივად.		მეხსიერება ან მონაცემების ჰოსტინგი.).
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და სტ ინფრასტრუქტურასთან:			
გამოყენებითი პროგრამის ტიპი; (მაგ., კომერციული გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც უმნიშვნელოდ არის შეცვლილი ან არ არის შეცვლილი, ან ძალიან შეცვლილი ან მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამა, რომლის ყიდვა და გადაკეთება შესაძლებელია, ან სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი გამოყენებითი პროგრამა).	შეძენილი გამოყენებითი პროგრამა მცირე ცვლილებებით ან ცვლილების გარეშე.	შეძენილი გამოყენებითი პროგრამა ან წინა თაობის მარტივი ან დაბალი კლასის, მცირე ფუნქციური შესაძლებლობების ERP გამოყენებითი პროგრამები, მცირე ცვლილებებით ან ცვლილების გარეშე.	შეკვეთით შექმნილი გამოყენებითი პროგრამები ან უფრო რთული ERP პროგრამები მნიშვნელოვანი ცვლილებებით.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
სტ გამოყენებითი პროგრამების ტიპის სირთულე და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა.	მცირე, მარტივი ლეპტოპი ან კლიენტ-სერვერული პროგრამები.	კარგად აპრობირებული, ტიპური მეინფრეიმი, მცირე ან მარტივი კლიენტ-სერვერი, პროგრამული უზრუნველყოფა, როგორც ღრუბლოვანი სერვისი.	რთული მეინფრეიმი, დიდი ან რთული კლიენტ-სერვერი, ვებწვდომის შესაძლებლობა, ინფრასტრუქტურა, როგორც ღრუბლოვანი სერვისი.
არსებობს თუ არა მესამე მხარის ჰოსტინგი ან სტ-ს აუტოსორსინგი.	თუ აუტოსორსინგია გამოყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტური, ცნობილი და აღიარებულია (მაგალითად, ღრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი).	თუ აუტოსორსინგია გამოყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტური, ცნობილი და აღიარებულია (მაგალითად, ღრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი)	გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის ცნობილი, აღიარებული პროვაიდერი, ხოლო სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის – ახალი ან დამწყები პროვაიდერი.
სამეურნეო სუბიექტი იყენებს თუ არა უახლეს ტექნოლოგიებს, რომლებიც გავლენას ახდენს მის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.	არ გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები.	შეზღუდულად გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები ზოგიერთ გამოყენებით პროგრამაში.	შერეულად გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები პლატფორმებისთვის.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ პროცესებთან:			
პერსონალი, რომელიც ჩართულია სტ გარემოს მუშაობაში (სტ-ს მომსახურე რესურსების რაოდენობა და უნარ-ჩვევების დონე, რომლებიც მართავენ სტ გარემოს უსაფრთხოებასა და ცვლილებებს).	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც სტ სფეროში არასაკმარისი ცოდნა აქვთ იმისთვის, რომ დაამუშაონ მომწოდებლის განახლებები და მართონ წვდომა.	შეზღუდული რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია სტ სფეროს უნარ-ჩვევები/შეზღუდული რაოდენობის სტ სფეროს სპეციალისტები.	სპეციალური სტ განყოფილებები კვალიფიციური პერსონალით, მათ შორის პროგრამირების უნარ-ჩვევების მქონე.
იმ პროცესების სირთულე, რომლებიც მართავს წვდომის უფლებებს.	ერთი პირი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	რთული პროცესები, რომლებსაც მართავს სტ განყოფილება წვდომის უფლებების კუთხით.
სტ გარემოს უსაფრთხოების მეთოდების სირთულე, მათ შორის სტ გამოყენებითი პროგრამების	მარტივი ადგილობრივი წვდომა, გარე ვებწვდომის ელემენტების გარეშე.	რამდენიმე გამოყენებითი პროგრამა ვებწვდომისთვის განკუთვნილი, ძირითადად მარტივი,	მრავალი პლატფორმა, ვებზე დაფუძნებული პროგრამებით და უსაფრთხოების რთული მოდელები.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
მონაცემთა ბაზებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დაცულობა კიბერშეტევების რისკებისგან, კერძოდ, განსაკუთრებით მაშინ. როდესაც არსებობს ვებზე დაფუძნებული ოპერაციები ან ისეთი ოპერაციები, რომლებიც საჭიროებს გარე ინტერფეისების გამოყენებას.		როლზე დაფუძნებული უსაფრთხოება.	წვდომა და უსაფრთხოების რთული მოდელები.
პროგრამაში შესული ცვლილებები შეეხო თუ არა იმ მეთოდს, რომლის მეშვეობითაც ინფორმაცია მუშავდება და პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული ამგვარი ცვლილებების დონე.	კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელსაც არ აქვს ინსტალირებული საწყისი კოდი.	ზოგიერთი კომერციული გამოყენებითი პროგრამა, რომელსაც არ აქვს საწყისი კოდი და სხვა კარგად აპრობირებული გამოყენებითი პროგრამები, რომლებშიც განხორციელებულია მცირე რაოდენობის ან მარტივი ცვლილებები; ტრადიციული სისტემების სრულყოფის სასიცოცხლო ციკლები.	ახალი ან დიდი რაოდენობის ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველ წელს.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
სტ გარემოში მომხდარი ცვლილებების ხარისხი (მაგ., სტ გარემოს ახალი ასპექტები, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ გამოყენებით პროგრამებში, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ-ს შესაბამის ინფრასტრუქტურაში)	ცვლილებები შემოიფარგლება მხოლოდ კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის ვერსიის განახლებით.	ცვლილებები მოიცავს კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის განახლებას, ERP ვერსიის განახლებას ან არსებული მოძველებული ვერსიების გაუმჯობესებას.	ახალი ან დიდი რაოდენობის, ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველ წელს, ERP სისტემის მნიშვნელოვანი მოდიფიკაცია.
პერიოდის განმავლობაში გარდაიქმნა თუ არა მნიშვნელოვანი მონაცემები, ხოლო თუ ასეა, განხორციელებული ცვლილებების ხასიათი და მნიშვნელობა და როგორ განხორციელდა მონაცემების გარდაქმნა.	პროგრამული უზრუნველყოფის განახლება მომწოდებლის მიერ; არ არსებობს მონაცემების გარდაქმნის ფუნქცია განახლების მიზნებისთვის.	კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებითი პროგრამების ვერსიის უმნიშვნელო განახლება, შეზღუდული მოცულობის გარდასაქმნელი მონაცემებით.	ვერსიის მნიშვნელოვანი განახლება, გამოშვებული ახალი ვერსია, პლატფორმის ცვლილება.

უახლესი ტექნოლოგიები

- სამეურნეო სუბიექტები შეიძლება იყენებდნენ უახლეს ტექნოლოგიებს (მაგ., ბლოკჩეინს, რობოტებს ან ხელოვნურ ინტელექტს), ვინაიდან ამგვარ ტექნოლოგიებს შეიძლება ჰქონდეს სპეციფიკური შესაძლებლობები იმისთვის, რომ გაიზარდოს სისტემის ოპერატიული ეფექტიანობა ან გაუმჯობესდეს ფინანსური ანგარიშგების

მომზადების პროცესი. როდესაც უახლეს ტექნოლოგიებს იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ საინფორმაციო სისტემაში, შესაძლოა აუდიტორმა ამგვარი ტექნოლოგიებით გამოავლინოს სტ გამოყენებითი პროგრამები და სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. მართალია, შეიძლება ისეთი შთაბეჭდილება რჩებოდეს, რომ უახლესი ტექნოლოგიები უფრო რთულია არსებულ ტექნოლოგიებთან შედარებით, მაგრამ ამ შემთხვევაშიც არ იცვლება აუდიტორის პასუხისმგებლობა, რომელიც ეკისრება სტ გამოყენებით პროგრამებსა და გამოვლენილ სტ საერთო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით (26 (ბ)-(გ) პუნქტების შესაბამისად.

გრადაცია

6. სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს შესახებ წარმოდგენის შექმნა შეიძლება უფრო ადვილი იყოს ნაკლებად რთულ სამეურნეო სუბიექტში, რომელიც იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას და სამეურნეო სუბიექტს წვდომა არა აქვს საწყის კოდთან, რათა რაიმე პროგრამული ცვლილებები განახორციელოს. ასეთ სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება არ ქონდეს სპეციალური სტ რესურსები, მაგრამ ჰყავდეს ერთი პირი, რომელსაც ექნება ადმინისტრატორის როლი თანამშრომლისთვის წვდომის უფლების მიცემის მიზნით, ან მომწოდებლის მიერ მოწოდებული განახლებული ვერსიების ინსტალირებისთვის სტ გამოყენებით პროგრამებში. აუდიტორს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა ბუღალტრული აღრიცხვის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტის შესწავლისას, რომელიც შეიძლება ერთადერთი სტ გამოყენებითი პროგრამა იყოს, რომელიც გამოიყენება ნაკლებად რთული სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში:

- რა დონეზე არის აპრობირებული პროგრამული უზრუნველყოფა და აქვს თუ არა მას საიმედოობის რეპუტაცია;
- რა დონეზე შეუძლია სამეურნეო სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა დამატებითი მოდულების ჩასართავად საბაზო პროგრამულ უზრუნველყოფაში, ან უშუალო ცვლილების შეტანა მონაცემებში;
- პროგრამულ უზრუნველყოფაში განხორციელებული მოდიფიკაციების ხასიათი და ხარისხი. მართალია, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება არ შეეძლოს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა, მაგრამ პროგრამული უზრუნველყოფის ბევრი პაკეტი კონფიგურაციის შეცვლის საშუა-

ლებას იძლევა (მაგ., საანგარიშგებო პარამეტრების დამატება ან შეცვლა). ეს ცვლილება, როგორც წესი, არ მოიცავს საწყისი კოდის მოდიფიკაციას, თუმცა, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს, რა დონეზე შეუძლია სამეურნეო სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურირება, როდესაც იხილავს პროგრამული უზრუნველყოფების მიერ ავტომატიზებულიად შექმნილი ისეთი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორეს, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით; და

- რა დონეზე არის შესაძლებელი უშუალო წვდომა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ მონაცემებზე (ე.ი. პირდაპირი წვდომა მონაცემთა ბაზებზე სტ გამოყენებითი პროგრამის გამოყენების გარეშე) და დასამუშავებელი მონაცემების მოცულობა. რაც უფრო დიდი მოცულობისაა მონაცემები, მით უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დასჭირდეს მონაცემების მთლიანობის შენარჩუნებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების დანერგვა, რაც შეიძლება მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის ისეთ პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია უნებართვო წვდომასა და მონაცემების უნებართვო შეცვლასთან.

7. სტ რთული გარემო შეიძლება მოიცავდეს მაღალ დონეზე მოდიფიცირებულ ან მაღალ დონეზე ინტეგრირებულ სტ გამოყენებით პროგრამებს და, ამგვარად, მათ შესწავლას შეიძლება უფრო მეტი ძალისხმევა დასჭირდეს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული პროცესები ან სტ გამოყენებითი პროგრამები შეიძლება ინტეგრირებული იყოს სხვა სტ გამოყენებით პროგრამებთან. ამგვარი ინტეგრაცია შეიძლება მოიცავდეს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო ოპერაციებში და ქმნიდეს ინფორმაციას იმ სტ გამოყენებითი პროგრამებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებთან და ინფორმაციის დამუშავებასთან. ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტის სამეურნეო ოპერაციებში გამოყენებული გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამები შეიძლება შესაფერისი იყოს ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვისაც. რთული სტ გარემო შეიძლება საჭიროებდეს ასევე სტრუქტურირებული სტ პროცესების მქონე სპეციალური სტ განყოფილებების არსებობას, რომლებსაც ემსახურება პროგრამული უზრუნველყოფის შემუშავებისა და სტ გარემოს ექსპლუატაციის უნარ-ჩვევებით აღჭურვილი პერსონალი. სხვა

შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს მომსახურების შიდა ან გარე პროვაიდერებს სტ გარემოს გარკვეული ასპექტების ან სტ გარემოს პროცესების მართვისთვის (მაგ., მესამე მხარის ჰოსტინგი).

ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

8. სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემოს ხასიათისა და სირთულის, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის შესწავლით, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, სამეურნეო სუბიექტი რომელ სტ გამოყენებით პროგრამებს ეყრდნობა ფინანსური ინფორმაციის სწორად დამუშავებისა და მისი მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენება, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ეყრდნობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა ამგვარი სტ გამოყენებითი პროგრამების ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ტესტირება, იმ პირობით, თუ ამგვარი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები განკუთვნილია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. პირიქით, თუ სამეურნეო სუბიექტი არ ეყრდნობა რომელიმე სტ გამოყენებით პროგრამას, ამ პროგრამაში ჩატვირთული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ იქნება შესაფერისი ან საკმარისად ზუსტი შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების მიზნებისთვის. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიძლება გამოვლინდეს 26(ბ) პუნქტის შესაბამისად, შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად ავტომატიზებულ გამოთვლებს ან მონაცემების შეტანას, ინფორმაციის დამუშავებასა და მიღებულ შედეგებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს, როგორცაა, მაგალითად სამმხრივი შედარება/შემოწმება – შესყიდვის შეკვეთის, მომწოდებლის გასავლის ზედდებულია და მომწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურის. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს და სტ გარემოს შესწავლის მეშვეობით დაადგენს, რომ სამეურნეო სუბიექტი ეყრდნობა კონკრეტულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც მოიცავს ამ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, შეიძლება უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

9. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული

რისკები გავლენას ახდენს თუ არა იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლისთვისაც აუდიტორმა გამოავლინა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, აუდიტორი იმასაც განიხილავს, სამეურნეო სუბიექტს ხელი მიუწვდება თუ არა საწყის კოდზე და რა ხარისხით, რაც ხელმძღვანელობას პროგრამული ცვლილებების შეტანის საშუალებას მისცემდა ამგვარ კონტროლის პროცედურებში ან სტ გამოყენებით პროგრამებში. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმის განხილვაც, რა დონეზე ცვლის სამეურნეო სუბიექტი პროგრამას ან კონფიგურაციას და ასევე რამდენად ფორმალიზებულია ამგვარ ცვლილებებთან დაკავშირებული სტ პროცესები. გარდა ამისა, სავარაუდოდ, აუდიტორი განიხილავს მონაცემებზე არასათანადო წვდომის ან ცვლილებების რისკებსაც.

10. სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშები, რომელთა გამოყენებასაც აუდიტორული მტკიცებულების სახით შეიძლება აუდიტორი აპირებდეს, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად სავაჭრო მოთხოვნების ხანდაზმულობის ანგარიშს ან მარაგების შეფასების ანგარიშს. ამგვარი ანგარიშებისთვის აუდიტორს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლია ანგარიშების სისრულისა და სისწორის შესახებ, კერძოდ, ძირითადი ტესტების ჩატარებით ანგარიშის ამოსავალ ინფორმაციასა და ანგარიშში ასახულ შედეგებზე. სხვა შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს იმ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებიც დაკავშირებულია ამ ანგარიშის მომზადებასა და შენახვასთან, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს იმ სტ გამოყენებით პროგრამაზე, საიდანაც ეს ანგარიში შეიქმნა. გარდა ამისა, ანგარიშის სისრულისა და სისწორის ტესტირებისთვის აუდიტორს შეუძლია იმ სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების დაგეგმვაც, რომლებიც განკუთვნილია არასათანადო ან უნებართვო პროგრამულ ცვლილებებთან ან ამ ანგარიშში ასახული მონაცემების არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.
11. ზოგიერთი სტ გამოყენებით პროგრამას შეიძლება თვითონ გააჩნდეს ანგარიშის შექმნის ფუნქციური შესაძლებლობა, ხოლო ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ასევე ანგარიშის შედგენის სპეციალურ გამოყენებით პროგრამებს (ე.ი. ანგარიშების გენერატორი). ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების წყაროების დადგენა (ე.ი. გამოყენებითი პროგრამის, რომელიც ანგარიშს ქმნის და იმ მონაცემთა

წყაროების, რომლებიც ამ ანგარიშში გამოიყენება), რათა დაადგინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

12. სტ გამოყენებით პროგრამებში გამოყენებული მონაცემების წყაროები შეიძლება იყოს მაგალითად მონაცემთა ბაზები და ამ მონაცემთა ბაზებზე წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს მხოლოდ კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამის ან სტ პერსონალის მეშვეობით, რომელსაც მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები გააჩნიათ. სხვა შემთხვევაში, მონაცემების წყარო შეიძლება იყოს მონაცემთა საცავი, რომელიც შეიძლება თვითონ იყოს მიჩნეული ისეთ სტ პროგრამად, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.
13. აუდიტორს შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს ისეთი რისკი, რომლის მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, რადგან სამეურნეო სუბიექტი ოპერაციებისთვის იყენებს მაღალ დონეზე ავტომატიზებულ და ქაღალდის გარეშე დამუშავების პროცესს, რაშიც შეიძლება მონაწილეობდეს მრავალი ინტეგრირებულ სტ გამოყენებითი პროგრამა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, უნდა მოიცავდეს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებსაც. გარდა ამისა, სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება ეყრდნობოდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს დამუშავებული ოპერაციებისა და ინფორმაციის დასამუშავებლად გამოყენებული სხვა ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად. ასეთ სიტუაციაში, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლებიც გამოიყენება ინფორმაციის დასამუშავებლად და შესანახად.

გამოთვლა საბოლოო მომხმარებლის მიერ

14. მართალია, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს სისტემის მიერ შექმნილი შედეგის ფორმითაც, რომელიც გამოიყენება საბოლოო მომხმარებლის გამოსათვლელი ინსტრუმენტების (როგორიცაა, მაგალითად ელექტრონული ცხრილის პროგრამული უზრუნველყოფა ან მარტივი მონაცემთა ბაზები) მეშვეობით ჩატარებულ გამოთვლებში, მაგრამ ამგვარი ინსტრუმენტები, როგორც წესი, არ მიიჩნევა სტ გამოყენებით პროგრამად 26(ბ) პუნქტის კონტექსტში. შეიძლება პრობლემას წარმოადგენდეს ისეთი კონტროლის პროცედურების შემუშავება და დაენერგვა, რომლებიც დაკავშირებულია საბოლოო მომხმარებლის გამოსათ-

ვლელ ინსტრუმენტებზე წვდომასა და ცვლილებასთან და, ამასთან, ამგვარი კონტროლის პროცედურები იშვიათად არის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ეკვივალენტური, ან ისეთივე ეფექტური, როგორც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებია. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გარკვეული კომბინაცია, გაითვალისწინებს რა საბოლოო მომხმარებლის გამოთვლების მიზანსა და სირთულეს, ასე მაგალითად:

- ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი მონაცემების მოპოვებასა და დამუშავებასთან, მათ შორის იმ ლოკაციისთვის შესაფერისი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები ან ინტერფეისთან დაკავშირებული პროცედურები, საიდანაც ამოღებულია მონაცემები (ე.ი. მონაცემთა საცავი);
- ლოგიკის სისწორის შესამოწმებლად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები, მაგალითად, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც „ადასტურებს“ მონაცემების ამოღებას, როგორცაა, მაგალითად ანგარიშის შეჯერება იმ მონაცემებთან, საიდანაც მიღებულია ეს ანგარიში, ანგარიშში ასახული ცალკეული მონაცემების შედარება მათ წყაროსთან და პირიქით, ასევე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ამოწმებს ფორმულებს ან მაკროსებს; ან
- პროგრამული უზრუნველყოფის ვალიდაციის ინსტრუმენტების გამოყენება, რომლებიც სისტემატურად ამოწმებს ფორმულებსა და მაკროსებს, როგორცაა ელექტრონული ცხრილების მთლიანობის ინსტრუმენტები.

გრადაცია

15. სამეურნეო სუბიექტის უნარი, უზრუნველყოს შენახული (დამახსოვრებული) ინფორმაციისა და საინფორმაციო სისტემაში დამუშავებული ინფორმაციის მთლიანობა, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა გარემოებებში, რაც დამოკიდებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის შესაბამისი ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სირთულესა და მოცულობაზე. რაც უფრო რთულია ან დიდი მოცულობისაა მონაცემები, რომლებსაც ეფუძნება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს ამ ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველყოფას

მხოლოდ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების მეშვეობით (როგორცაა სისტემის შემავალ და გამომავალ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ან მიმოხილვასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები). ასევე ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი შეძლებს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სისწორის შესახებ მხოლოდ ძირითადი ტესტების ჩატარებით, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით. გარკვეულ გარემოებებში, როდესაც ოპერაციები არ არის ძალიან დიდი მოცულობის ან არ არის ძალიან რთული, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურა, რომელიც საკმარისია ამ მონაცემების სისრულისა და სისწორის შესაოწმებლად (მაგ., ცალკეული დამუშავებული გაყიდვების შეკვეთები შეიძლება შეჯერდეს ქაღალდზე არსებული ასლის მონაცემებთან, რომლებიც თავდაპირველად შეიყვანეს სტ გამოყენებით პროგრამაში). როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს გარკვეული ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად, რომელიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამებში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ამ ინფორმაციის შესაქმნელად გამოყენებულ სტ პროგრამებზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, საფარუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები	სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, საფარუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები
• დამოუკიდებელი გამოყენებითი პროგრამები. • მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი. • გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა არ არის რთული. • თითოეულ ოპერაციას განამტკიცებს ქაღალდზე არსებული პირველადი დოკუმენტაცია.	• გამოყენებითი პროგრამები ერთმანეთთან დაკავშირებულია. • მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა მნიშვნელოვანია. • გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა რთულია. ასე მაგალითად: - გამოყენებითი პროგრამა ავტომატურად იწყებს ოპერაციებს; და - არსებობს მრავალი რთული გამოთვლა, რომელიც ეყრდნობა ავტომატიზებულ გატარებებს.

სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები	სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები
სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან: • მონაცემების მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი და, ამგვარად, ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს მონაცემების დამუშავებისთვის ან შესანახად; • ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს ან ავტომატიზებულ ფუნქციურ შესაძლებლობებს. აუდიტორს არ გამოუვლენია ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები 26(ა) პუნქტის შესაბამისად; • მართალია, ხელმძღვანელობა იყენებს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებს თავის კონტროლის პროცედურებში, მაგრამ იგი არ ეყრდნობა ამ ანგარიშებს. ამის ნაცვლად, ხელმძღვანელობა აწარმოებს ამ ანგარიშების შეჯერებას ქალაქში არსებულ დოკუმენტაციასთან და ამოწმებს ანგარიშში ასახულ გამოთვლებს; • აუდიტორი პირდაპირ ატარებს სამეურნეო სუბიექტის მიერ შექმნილი იმ ინფორმაციის ტესტირებას, რომელსაც იყენებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით.	სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან: • ხელმძღვანელობა ეყრდნობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას მონაცემების დასამუშავებლად და შესანახად, ვინაიდან მონაცემების მოცულობა მნიშვნელოვანია; • ხელმძღვანელობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას ეყრდნობა გარკვეული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა.

სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები

16. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, სტ გარემოს სხვა ასპექტებზეც მოახდენს გავლენას სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. სტ ინფრასტრუქტურა მოიცავს მონაცემთა ბაზებს, საოპერაციო სისტემასა და ქსელს. მონაცემთა ბაზებში ინახება მონაცემები, რომლებიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამაში და შეიძლება შედგებოდეს მრავალი ურთიერთდაკავშირებული ცხრილისგან. მონაცემთა ბაზებში არსებულ მონაცემებზე პირდაპირ წვდომა შესაძლებელია ასევე მონაცემთა ბაზის მართვის სისტემების მეშვეობით სტ ან სხვა პერსონალის მიერ, რომელსაც გააჩნია მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები. საოპერაციო სისტემა პასუხისმგებელია აპარატურულ უზრუნველყოფას, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და ქსელში გამოყენებულ სხვა პროგრამულ უზრუნველყოფას შორის მონაცემთა გაცვლის მართვაზე. როგორც ასეთი, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემის მეშვეობით. ქსელი გამოიყენება სტ ინფრასტრუქტურაში მონაცემების გადაცემისა და ინფორმაციის, რესურსებისა და მომსახურებების გაზიარების მიზნით საერთო საკომუნიკაციო ბმულის მეშვეობით. ქსელი, როგორც წესი, ადგენს ასევე ლოგიკური უსაფრთხოების დონეს (ჩართულია საოპერაციო სისტემის საშუალებით) ძირითად რესურსებზე წვდომისთვის.
17. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, ასევე გამოვლინდება მონაცემთა ბაზა (ბაზები), სადაც ინახება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ დამუშავებული მონაცემები. ანალოგიურად, ვინაიდან ამა თუ იმ სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობის უნარი ხშირად დამოკიდებულია საოპერაციო სისტემაზე და, ამასთან, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემიდან, საოპერაციო სისტემაზე, როგორც წესი, გავლენას მოახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. ქსელის იდენტიფიცირება შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ის არის ცენტრალური საშუალება აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემთა ბაზებზე წვდომისთვის, ან როდესაც სტ გამოყენებითი პროგრამა მომწოდებლებთან ან გარე მხარეებთან ურთიერთდაკავშირებულია ინტერ-

ნეტის მეშვეობით, ან როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ინტერნეტის მეშვეობით საჯარო წვდომისთვის განკუთვნილ სტ გამოყენებით პროგრამებს.

სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენა

18. ქვემოთ მოყვანილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებზე არასათანადო დაყრდნობასთან, რაც გამოიხატება მონაცემების არასწორი დამუშავებით, არასწორი მონაცემების დამუშავებით ან ორივე ამგვარი ფორმით:

- უნებართვო წვდომა მონაცემებზე, რასაც შეიძლება მოჰყვეს მონაცემების განადგურება ან არასწორად შეცვლა, მათ შორის, არავტორიზებული ან არარსებული ოპერაციების აღრიცხვა, ან ოპერაციების არასწორად ჩაწერა. განსაკუთრებული რისკები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მრავალი მომხმარებელი სარგებლობს საერთო მონაცემთა ბაზით;
- სტ პერსონალის შესაძლებლობა, სისტემაზე წვდომისთვის მოიპოვონ იმაზე მეტი პრივილეგიები, რაც აუცილებელია მათთვის დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად, რის გამოც ირღვევა მოვალეობების დანაწილება;
- მთავარი ფაილის მონაცემებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
- უნებართვო ცვლილებების შეტანა სტ გამოყენებით პროგრამებში ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებში;
- აუცილებელი ცვლილებების არგანხორციელება სტ გამოყენებით პროგრამებში ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებში;
- შეუფერებელი ჩარევები ხელით;
- მონაცემთა დაკარგვის შესაძლებლობა, ან საჭიროების შემთხვევაში მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.

19. აუდიტორის მიერ უნებართვო წვდომის საკითხის განხილვა შეიძლება მოიცავდეს რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა ან გარე მხარეების მიერ უნებართვო წვდომასთან (რასაც ხშირად უწოდებენ კიბერუსაფრთხოების რისკებს). აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი რისკები გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტის სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემებსაც, რომლებიც უზრუნველყოფს საოპერაციო ან კანონმდებლობის დაცვის საჭიროებებზე რეაგირებას. მნიშვნელოვანია

აღინიშნოს, რომ კიბერშეტევები, ჩვეულებრივ, ხორციელდება პერიმეტრისა და შიდა ქსელის დონეების მეშვეობით, რომლებსაც, როგორც წესი, შემდეგ ამოიღებენ იმ სტ პროგრამიდან, მონაცემთა ბაზიდან და საოპერაციო სისტემებიდან, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. შესაბამისად, თუ გამოვლინდება ინფორმაცია უსაფრთხოების დარღვევის შესახებ, აუდიტორი, როგორც წესი, იხილავს ამგვარი დარღვევის პოტენციური გავლენის ხარისხს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ მიიჩნევა, რომ გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლა და ტესტირების ჩატარება, რათა დაადგინოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ფინანსური ანგარიშგების პოტენციურ უზუსტობებზე ან პოტენციური უზუსტობების გავრცელების არეალი, ანდა შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს, რომ სამეურნეო სუბიექტს ამგვარ უსაფრთხოების დარღვევის შემთხვევებთან დაკავშირებით ადეკვატური ინფორმაცია აქვს გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

20. გარდა ამისა, ისეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც უშუალო ან არაპირდაპირ გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შეიძლება განეკუთვნებოდეს მონაცემთა დაცვის კანონმდებლობა. როდესაც აუდიტორი ასს 250-ის (გადასინჯული)⁷⁷ შესაბამისად იხილავს, იცავს თუ არა სამეურნეო სუბიექტი ამგვარ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, მას შეუძლია შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის ის სტ პროცესები და ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტს დანერგილი აქვს შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის უზრუნველსაყოფად.

21. სტ საერთო კონტროლის პროცედურები იწერება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების განსახორციელებლად. შესაბამისად, აუდიტორი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამების, სტ გარემოს სხვა ასპექტებისა და სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას იყენებს იმის დასადგენად, რომელი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები უნდა გამოავლინოს. ზოგ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტი საერთო სტ პროცესებს შეიძლება იყენებდეს მთელ სტ გარემოში ან გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების

77. ასს 250 (გადასინჯული).

ფარგლებში, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენების შედეგად საერთო რისკები წარმოიშობა და შეიძლება გამოვლინდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები.

22. საზოგადოდ, მოსალოდნელია, რომ უფრო მეტი რაოდენობის ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები გამოვლინდება, რომლებიც სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებთან არის დაკავშირებული, ვიდრე ისეთი, რომლებიც სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან არის დაკავშირებულ. ეს იმიტია განპირობებული, რომ ზემოაღნიშნული ასპექტები ყველაზე მჭიდროდ არის დაკავშირებული ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან და ინფორმაციის შენახვასთან (დამახსოვრებასთან) სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოსავლენად აუდიტორს შეუძლია განიხილოს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია როგორც საბოლოო მომხმარებლების ქმედებებთან, ისე სამეურნეო სუბიექტის სტ პერსონალის ქმედებებთან, ან სტ მომსახურების პროვაიდერებთან.
23. **მე-6 დანართში** უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ბუნება, რომლებიც, როგორც წესი, იწერება სტ გარემოს სხვადასხვა ასპექტებისთვის. გარდა ამისა, განხილულია სხვადასხვა ტიპის სტ პროცესთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები.

მე-6 დანართი

(იხ. პუნქტები 25(გ) (ii), გ173-გ174)

საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

ამ დანართში განხილულია დამატებითი საკითხები, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორს შეუძლია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას.

1. როგორც წესი, სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ხასიათი განისაზღვრება სტ გარემოს თითოეული ასპექტისთვის:

- ა) გამოყენებითი პროგრამები

სტ გამოყენებითი პროგრამის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულ იქნება გამოყენებით პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობების ხასიათსა და ხარისხთან და ამ ტექნოლოგიაზე ნებადართული წვდომის საშუალებებთან. მაგალითად, უფრო მეტი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებული იქნება მაღალ დონეზე ინტეგრირებულ სტ გამოყენებით პროგრამებთან, რომლებსაც რთული უსაფრთხოების შესაძლებლობები აქვს, ვიდრე ტრადიციულ, უფრო მოძველებულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც ემსახურება მცირე რაოდენობის ანგარიშების ნაშთებს და მასზე წვდომა შესაძლებელია მხოლოდ ოპერაციების მეშვეობით;

- ბ) მონაცემთა ბაზა

მონაცემთა ბაზის დონის სტ კონტროლის საერთო პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის უნებართვო განახლებებთან მონაცემთა ბაზაში მონაცემთა ბაზაზე უშუალო წვდომის, ან გარკვეული ინსტრუქციების შესრულებით, ან პროგრამის მეშვეობით;

- გ) საოპერაციო სისტემა

საოპერაციო სისტემის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ადმინისტრაციული წვდომის უფლებებთან. ამგვარ სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს შეუძლია ხელი

შეუშალოს სხვა კონტროლის პროცედურების იგნორირებას. ეს მოიცავს ისეთ ქმედებებს, როგორიცაა სხვა მომხმარებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემების კომპრომენტაცია, ახალი, არაავტორიზებული მომხმარებლების დამატება, მავნე პროგრამების ან სხვა არაავტორიზებული პროგრამების ჩატვირთვა.

დ) ქსელი

ქსელის დონის სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, განკუთვნილია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია ქსელის სეგმენტაციასთან, დისტანციურ წვდომასა და ავთენტიფიკაციასთან. ქსელის კონტროლის საშუალებები შეიძლება მაშინ იყოს საჭირო, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს აქვს ინტერნეტის მეშვეობით საჯარო წვდომისთვის განკუთვნილი გამოყენებითი პროგრამები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. ქსელის კონტროლის პროცედურები შეიძლება იმ შემთხვევაშიც იყოს საჭირო, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს აქვს მნიშვნელოვანი საქმიანი პარტნიორული ურთიერთკავშირები ან იყენებს მესამე მხარის აუთსორსინგს, რის გამოც შეიძლება გაიზარდოს გადასაცემი მონაცემების მოცულობა და საჭირო გახდეს დისტანციური წვდომა.

2. ქვემოთ ჩამოთვლილია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესაძლო მაგალითები, რომლებიც კატეგორიებად დაყოფილია სტ პროცესების მიხედვით:

ა) წვდომის მართვის პროცესი:

○ ავთენტიფიკაცია

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მომხმარებლის წვდომას სტ გამოყენებით პროგრამაზე ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებზე, ცალკეული მომხმარებლის სისტემაში შესვლისთვის იყენებს მის საკუთარ ავტორიზაციის მონაცემებს ე.ი. მომხმარებელი არ იყენებს სხვა მომხმარებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემებს.

○ ავტორიზაცია

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მომხმარებლებს აძლევს მხოლოდ ისეთ ინფორმაციაზე წვდომის უფლებას, რაც აუცილებელია მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობების შესასრულებლად და სხვა არაფერზე, რაც ხელს უწყობს მოვალეობების სათანადოდ დანაწილებას.

○ *ინიციალიზაცია (უფლების მიცემა)*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ახალი მომხმარებლების ავტორიზაციისთვის და არსებული მომხმარებლის წვდომის უფლებების შესაცვლელად.

○ *დენიციალიზაცია (უფლების ჩამორთმევა)*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს მომხმარებლის წვდომის უფლების გაუქმებას, წვდომის უფლების შეწყვეტისას ან სხვაზე გადაცემისას.

○ *პრივილეგიური წვდომა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ადმინისტრაციული ან გავლენიანი მომხმარებლების წვდომასთან.

○ *მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დროთა განმავლობაში ხელახლა ამოწმებს ან აფასებს მომხმარებლის წვდომის უფლებას მიმდინარე მომენტისთვის.

○ *კონფიგურაციის უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურები*

როგორც წესი, თითოეულ ტექნოლოგიას აქვს კონფიგურაციის ძირითადი პარამეტრები, რომლებიც ეხმარება სტ გარემოზე წვდომის შეზღუდვას.

○ *ფიზიკური წვდომა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემთა ცენტრსა და აპარატურულ უზრუნველყოფაზე ფიზიკურ წვდომასთან, ვინაიდან ამგვარი წვდომის უფლების გამოყენება შესაძლებელია კონტროლის სხვა პროცედურების იგნორირებისთვის.

ბ) პროცესი, რომელიც განკუთვნილია პროგრამის ან სტ გარემოს სხვა ცვლილებების მართვისთვის:

○ *ცვლილებების მართვის პროცესი*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ცვლილებების შემუშავებასთან, პროგრამირებასთან, ტესტირებასა და საწარმოო (ე.ი. საბოლოო მომხმარებელი) გარემოში გადატანასთან.

○ *ცვლილებების გადატანასთან დაკავშირებული მოვალეობების დანაწილება*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ახორციელებს საწა-

რმოო გარემოში ცვლილებების შეტანაზე წვდომისა და საწარმოო გარემოში ცვლილებების გადატანაზე წვდომის განცალკევებას.

○ *სისტემების სრულყოფა, ან შეძენა, ან დანერგვა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია თავდაპირველი სტ გამოყენებითი პროგრამის სრულყოფასთან ან დანერგვასთან (ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან).

○ *მონაცემების გარდაქმნა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების გარდაქმნასთან სტ გარემოში სრულყოფის, დანერგვის ან განახლების სამუშაოთა მიმდინარეობის განმავლობაში.

გ) პროცესი, რომელიც განკუთვნილია სტ-ის ოპერაციების მართვისთვის.

○ *სამუშაოს დაყოფა კატეგორიებად*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ისეთი დავალებების შესრულების განრიგზე წვდომასთან, ან ისეთი დავალებების ან პროგრამების გაშვებასთან, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

○ *დავალებების მონიტორინგი*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული დავალებების ან პროგრამების წარმატებით შესრულების ან წარმატებით მუშაობის უზრუნველსაყოფად.

○ *სარეზერვო ასლების შექმნა და ინფორმაციის აღდგენა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნას გეგმის შესაბამისად და ასევე იმას, რომ ეს მონაცემები ხელმისაწვდომი იყოს დროულად აღსადგენად სისტემის მუშაობაში შეფერხების ან კიბერშეტევის შემთხვევაში.

○ *სისტემაში შეჭრის შემთხვევების გამოვლენა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მონიტორინგს ახორციელებს სისტემის სუსტ ადგილებზე ან/და სტ გარემოში შეჭრაზე.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომლებიც რეაგირებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე, მათ შორის სხვადასხვა სტ გამოყენებითი პროგრამისთვის მათი თავისებურებების გათვალისწინებით.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
წვდომის მართვა	მომხმარებლის წვდომის პრივილეგიები: მომხმარებელს იმაზე მეტი წვდომის უფლებები გააჩნია, რაც აუცილებელია მასზე დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს მოვალეობების არასათანადო დანაწილება.	ხელმძღვანელობა ამტკიცებს მომხმარებლის წვდომის პრივილეგიების ხასიათსა და ხარისხს, ახალი ან შეცვლილი წვდომის უფლებებისთვის, მათ შორის სტანდარტული გამოყენების პროფაილებს/როლებს, ფინანსური ანგარიშგების განსაკუთრებით მნიშვნელოვან ოპერაციებს და მოვალეობების დანაწილებას.	დიახ - მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვის ნაცვლად, როგორც ქვემოთაა აღნიშნული.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
	მოვალეობების არასათანადო დანაწილება	დროულად უქმდება ან იცვლება წვდომა იმ მომხმარებლებისთვის, რომლებსაც წვდომის უფლებები შეუწყდათ ან შეეცვალათ.	დიახ - მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვის ნაცვლად, როგორც ქვემოთაა აღნიშნული.	დიახ	დიახ
		მომხმარებლის წვდომის საკითხს პერიოდულად განიხილავენ.	დიახ - უფლების მიცემის ან უფლების ჩამორთმევის კონტროლის პროცედურების ნაცვლად, რომლებიც ზემოთ განვიხილეთ.	დიახ-გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		მოვალეობების დანაწილებაზე ხორციელდება მონიტორინგი და შეუსაბამო წვდომა გაუქმებულია ან შეცვლილია იმ კონტროლის პროცედურების შესაბამისად, რომლებიც დოკუმენტირებულია და ტესტირებულია.	ა/რ - სისტემა ვერ უზრუნველყოფს მოვალეობების დანაწილებას.	დიახ- გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ
		პრივილეგიური დონის წვდომა (მაგ., კონფიგურაცია, მონაცემები და უსაფრთხოების ადმინისტრატორები) ავტორიზებულია და სათანადოდ შეზღუდული.	დიახ - სავარაუდოდ, მხოლოდ სტ გამოყენებითი პროგრამების დონეზე.	დიახ - სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და პლატფორმის სტ გარემოს ზოგიერთი ასპექტისთვის.	დიახ - პლატფორმის სტ გარემოს ყველა დონეზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არარტული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
წვდომის მართვა	მონაცემებზე პირდაპირი წვდომა: არასათანადო ცვლილებები შეაქვთ უშუალოდ ფინანსურ მონაცემებში, მაგრამ ოპერაციების მეშვეობით არა, სხვა გზით.	წვდომა გამოყენებითი პროგრამების მონაცემების ფაილებზე ან მონაცემთა ბაზის მიზნებზე/ცხრილებზე/მონაცემებზე) შეუძლია მხოლოდ უფლებამოსილ პერსონალს, მათი პასუხისმგებლობებიდან და როლიდან გამომდინარე და ამგვარ წვდომის უფლებას ამტკიცებს ხელმძღვანელობა.	ა/რ	დიახ-გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისა და მონაცემთა ბაზებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არარტული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
წვდომის მართვა	სისტემის პარამეტრები: სისტემები არ არის ადეკვატურად კორფიგურირებული ან განახლებული იმისათვის, რომ შეზღუდოს სისტემაზე წვდომა მხოლოდ სათანადოდ ავტორიზებული და სათანადო მომხმარებლებით.	წვდომის უფლების ავთენტიფიკაცია მოწმდება მომხმარებლების უნიკალური საიდენტიფიკაციო კოდებით და პაროლებით, ან სხვა მეთოდებით, როგორც მექანიზმი იმის შესამოწმებლად, რომ მომხმარებლებს გააჩნიათ სისტემაზე წვდომის უფლებამოსილება. პაროლის პარამეტრები აკმაყოფილებს კომპანიის ან დარგის სტანდარტებს (მაგ., პაროლის მინიმალური სიგრძე და სირთულე, ვადა, ბლოკირება).	დიახ-ავთენტიფიკაცია მხოლოდ პაროლით.	დიახ-შერეულად გამოიყენება პაროლები და მრავალფაქტორიანი ავთენტიფიკაცია.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		უსაფრთხოების კონფიგურაციის ძირითადი პარამეტრები სათანადოდ არის დანერგილი.	ა/რ - არ არსებობს ტექნიკური უსაფრთხოების კონფიგურაციები.	დიახ - გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისა და მონაცემთა ბაზებისთვის.	დიახ
ცვლილების მართვა	გამოყენებითი პროგრამის ცვლილება: შეუსაბამო ცვლილებები ხორციელდება გამოყენებითი პროგრამის სისტემებში ან პროგრამებში, რომლებიც შეიცავს შესაბამის ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს (ე.ი. პარამეტრები, ავტომატიზებული ალგორითმები, ავტომატიზებული	გამოყენებით პროგრამაში შესული ცვლილებები სათანადოდ მოწმდება და მანამდე მტკიცდება, სანამ ცვლილებებს შეიტანენ საწარმოო გარემოში.	ა/რ- უნდა შემოწმდეს, ინსტალირებული არ არის საწყისი კოდი.	დიახ- არაკომერციული პროგრამული უზრუნველყოფისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
	გამოთვლები და ავტომატიზებული მონაცემების ამოღება) ან ანგარიშის ლოგიკა.	გამოყენებითი პროგრამების საწარმოო გარემოში ცვლილებების შეტანაზე წვდომა სათანადოდ შეზღუდულია და გამოყოფილია სრულყოფის/გაუმჯობესების გარემოდან.	ა/რ	დიახ - არაკომერციული პროგრამული უზრუნველყოფისთვის.	დიახ
ცვლილების მართვა	მონაცემთა ბაზის ცვლილებები: არასათანადო ცვლილებები ხორციელდება მონაცემთა ბაზის სტრუქტურაში და მონაცემებს შორის ურთიერთკავშირებში.	სათანადოდ მოწმდება მონაცემთა ბაზის ცვლილებები და მტკიცდება მანამ, სანამ შეიტანენ საწარმოო გარემოში.	ა/რ - სამეურნეო სუბიექტში მონაცემთა ბაზებში ცვლილებები არ განხორციელებულა.	დიახ-არაკომერციული პროგრამული უზრუნველყოფისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არარტული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რტული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
ცვლილების მართვა	სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის ცვლილებები: არასათანადო ცვლილებები ხორციელდება სისტემის პროგრამულ უზრუნველყოფაში (მაგ., საოპერაციო სისტემაში, ქსელში, ცვლილების მართვის პროგრამულ უზრუნველყოფაში, წვდომაზე კონტროლის პროგრამულ უზრუნველყოფაში).	სათანადოდ მოწმდება სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის ცვლილებები და მტკიცდება მანამ, სანამ შეიტანენ საწარმოო გარემოში.	ა/რ- სამეურნეო სუბიექტში არ განხორციელებულა სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის ცვლილებები.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
ცვლილების მართვა	მონაცემების გარდაქმნა: არსებული სისტემების ან ადრინდელი ვერსიების მონაცემების გარდაქმნა იწვევს მონაცემებში შეცდომების წარმოქმნას, თუ გარდაქმნის პროცესში მოხდება არასრულყოფილი, ხმარებიდან ამოღებული, მოძველებული ან არასწორი მონაცემების გადატანა.	ხელმძღვანელობა ამტკიცებს ძველი სისტემის მონაცემების გარდაქმნის შედეგებს (მაგ., დამაბალანსებელი და შემაჯერებული პროცედურებით), ან მონაცემების სტრუქტურას ახალი სისტემისთვის და აკონტროლებს, რომ გარდაქმნა განხორციელდა მონაცემთა ფორმატის გარდაქმნისთვის დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად.	ა/რ- განხორციელებულია მანუალური კონტროლის პროცედურების მეშვეობით.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
სტ-ის ოპერაციები	ქსელი: ქსელი ადეკვატურად ვერ ახერხებს საინფორმაციო სისტემებზე არაავტორიზებული მომხმარებლების არასათანადო წვდომის აღკვეთას.	წვდომის უფლების ავთენტიფიკაცია მოწმდება მომხმარებლების უნიკალური საიდენტიფიკაციო კოდებითა და პაროლებით, ან სხვა მეთოდებით, როგორც მექანიზმი იმის შესამოწმებლად, რომ მომხმარებლებს გააჩნიათ სისტემაზე წვდომის უფლებამოსილება. პაროლის პარამეტრები აკმაყოფილებს კომპანიის ან პროფესიულ პოლიტიკასა და	ა/რ- არ არსებობს ცალკე ქსელის ავთენტიფიკაციის მეთოდი.	დიახ	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		სტანდარტებს (მაგ., პაროლის მინიმალური სიგრძე და სირთულე, ვადა, ბლოკირება).			
		ქსელი იმგვარად არის შექმნილი, რომ შიდა ქსელიდან უზრუნველყოფს ინტერნეტის მეშვეობით ვებწვდომისთვის განკუთვნილი გამოყენებითი პროგრამების სეგმენტებად დაყოფას, როდესაც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებასთან	ა/რ-არ გამოიყენება ქსელის სეგმენტაცია.	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესაფერისი გამოყენებითი პროგრამები.			
		ქსელის მმართველი გუნდი პერიოდულად ამოწმებს ქსელის პერიმეტრის დაცვლობის ხარისხს, რომელიც ასევე იკვლევს პოტენციურ სუსტ ადგილებსაც.	ა/რ	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ს გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ-ს საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		სისტემა პერიოდულად ქმნის საგანგებო ანგარიშს, რათა სამეურნეო სუბიექტს ინფორმაცია მიეწოდოს სისტემის მიერ გამოვლენილი საფრთხეების შესახებ. ამ საფრთხეებს იკვლევს ქსელის მმართველი გუნდი.	ა/რ	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველზე.
		დანერგილია კონტროლის პროცედურები, რომელთა მიზანია, შეიზღუდოს ვირტუალური კერძო ქსელის წვდომა მხოლოდ საქნციონირებული და შესაფერისი მომხმარებლებით.	ა/რ - არ არსებობს ვირტუალური კერძო ქსელი.	დიახ განსჯის საფუძველზე.	დიახ განსჯის საფუძველზე.

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
სტ ოპერაციები	მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნა და აღდგენა: შეუძლებელია ფინანსური მონაცემების აღდგენა, ან მათზე დროულად წვდომა, როდესაც მონაცემები იკარგება.	რეგულარულად ხდება ფინანსური მონაცემების სარეზერვო ასლების შექმნა, დადგენილი გრაფიკისა და სიხშირის შესაბამისად.	ა/რ - ეყრდნობა ფინანსის-ტოა გუნდის მიერ მანუალურად შექმნილ სარეზერვო ასლებს.	დიახ	დიახ
სტ ოპერაციები	დავალებების დაგეგმვა: საწარმოო სისტემები, პროგრამები ან დავალებები, რომლებიც იწვევს მონაცემების არასწორ, არასრულყოფილ ან უნებართვო დამუშავებას.	მხოლოდ უფლებამოსილ მომხმარებლებს აქვთ წვდომა დავალებების პაკეტის განახლებაზე (მათ შორის ინტერფეისის დავალებებზე) დავალებების დაგეგმვის პროგრამულ უზრუნველყოფაში.	ა/რ - არ არსებობს დავალებების პაკეტები.	დიახ-გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის.	დიახ

პროცესი	რისკები	კონტროლის პროცედურები	სტ გამოყენებითი პროგრამები		
სტ პროცესი	სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების მაგალითები	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა (დიახ/არა)	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები (დიახ/არა)	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., სისტემები) - (დიახ/არა)
		კრიტიკული მნიშვნელობის სისტემებზე, პროგრამებზე ან დავალებებზე ხორციელდება მონიტორინგი და დამუშავებისას დაშვებული შეცდომები სწორდება დავალების წარმატებით შესრულების მიზნით.	ა/რ არ ხორციელდება დავალებების მონიტორინგი.	დიახ გარკვეული გამოყენებითი პროგრამების სთვის.	დიახ

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.

ასს 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, სხვათაშორის, ერთად, ევალება:

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

- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული 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 აუდიტორული 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: (იხ. პუნქტი გ15ა)
- (i) თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, 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 ოპერაციების, 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
სამეურნეო სუბიექტის ~~შიდა~~ კონტროლის მექანიზმები.

...

მოთხოვნები

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები

...

პროფესიული სკეპტიციზმი

...

პროფესიული განსჯა

...

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და
აუდიტორული რისკი

17. დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი 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 წარმოიქმნება (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 პუნქტი)

...

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

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა

გ30. აუდიტორული მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის დასასაბუთებლად. აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დაგროვებადი ხასიათისაა და მათი მოპოვება, ძირითადად, ხდება აუდიტის მიმდინარეობის დროს ჩატარებული აუდიტორული 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 რელევანტურობაზე⁸⁰), ან ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებისა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების შესახებ. სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში და მის გარეთ არსებული სხვა წყაროების გარდა, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებიც აუდიტორული მტკიცებულებების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს სამეურნეო სუბიექტში დასაქმებული ან მის მიერ ხელშეკრულებით დაქირავებული ექსპერტის მიერ. აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებაა. აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების მიზნით აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს უდიდეს ნაწილს შეადგენს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და შეფასება.

...

⁸⁰. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“, მე-9 მე-16 პუნქტი.

აუდიტორული რისკი

...

არსებითი უზუსტობის რისკები

...

გ40. თანდაყოლილი რისკზე 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 სხვადასხვანაირი 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, რომელიც რომლებიც შედგება ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებიდან მიღებული თანხებისგან, რომლებთანაც დაკავშირებულია რომლებიც საჭიროებს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა, ეს 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 გარეშე პირობებიც, რომლებიც წარმოშობს ბიზნესის რისკებს. მაგალითად, ტექნოლოგიურმა მიღწევებმა შეიძლება გამოიწვიოს რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის მორალური ცვეთა, რაც გამოიწვევს მარაგის გადაჭარბებულად შეფასებას. სამეურნეო სუბიექტსა და მის გარემოში მოქმედმა ფაქტორებმა, რომლებიც უკავშირდება რამდენიმე ან ყველა კატეგორიის ოპერაციას, ანგარიშის ნაშთებსა თუ ფინანსური ანგარიშების 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 სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისი მიზნების მიღწევას. თუმცა, ~~შიდა-კონტროლის, -მისთვის-მექანიზმებს, მათ-თვის~~ 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, ადამიანის 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.⁸¹

გ42.⁸² 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. ~~საზოგადოოდ, 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 თან-~~

81. ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის“, პუნქტები მე-7-17.

82. 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.

დაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი, თუმცა, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)⁸³ მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ცალკე შეაფასოს თანდაყოლილი რისკი და ცალკე კონტროლის რისკი, რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით ასს 330-ის⁸⁴ 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 ისახავს.

გ43ა. აუდიტორი იმიტომ აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ცალკეული მტკიცების დონეზე, რომ განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.⁸⁵

შეუმჩნეველობის რისკი

...

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვები

...

ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი

...

აუდიტორული 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:

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

84. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

85. ასს 330, მე-6 პუნქტი.

- მან შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის საფუძველი, რისკის შეფასების პროცედურებისა და მასთან დაკავშირებული სამუშაოების შესრულების გზით;⁸⁶ და
- გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების შესამოწმებლად გამოიყენოს ტესტირების მიდგომა და სხვა საშუალებები ისეთიანად, რომ აუდიტორი უზრუნველყოფილი იყოს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოტანისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლით.⁸⁷

სხვა საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის თანდაყოლილ შეზღუდვებზე

...

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, მათ შორის, ზოგიერთ ასს-ში, როგორიცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მითითებულია, რატომ მოითხოვება ესა თუ ის პროცედურა;
 - შეიცავდეს ისეთი პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს.

86. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ~~მე-5-10~~ მე-17-22 პუნქტები.

87. ასს 330; ასს 500; ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“; ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

ზოგიერთ ასს-ში, როგორცაა ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მაგალითები წარმოდგენილია განცალკევებულ ოთხკუთხედ გრაფებში.

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 სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ65ა. ზოგიერთი ასს მოიცავს მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს (მაგ., ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), საიდანაც ჩანს, მოთხოვნების გამოყენება ყველა სამეურნეო სუბიექტთან მიმართებით, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული. ნაკლებად რთული ისეთი სამეურნეო სუბიექტებია, რომლებსაც გააჩნიათ გ66 პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები.

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

გ66. მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის დამახასიათებელი თავისებურებების განსაზღვრის მიზნით, „მცირე სამეურნეო სუბიექტი“ აღნიშნავს ისეთ სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტს, იმ პირობით, რომ მფლობელს აქვს შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები); და

ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი ან მეტი ნიშანი:

(i) პირდაპირი ან მარტივი ოპერაციები;

- (ii) საადრიცხო 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 სამეურნეო სუბიექტებს და არც აუცილებელი არ არის, ყველა მცირე სამეურნეო 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 აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებით.

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

...

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

...

მიზნების გამოყენება იმის შესაფასებლად, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული 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 – „აუდიტორული 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; სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი; სამეურნეო სუბიექტის შიდა

კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, საინფორმაციო სისტემა, ~~მათ შორის, ფინანსურ ანგარიშგებასთან უშუალოდ დაკავშირებული ბიზნესპროცესები~~, და საკომუნიკაციო პროცესები, ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობა ~~და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი~~. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი სტრუქტურა იმას ასახავდეს, კონკრეტულ სამეურნეო სუბიექტში ზუსტად როგორ შეიძლება იყოს დაპროექტებული, დანერგილი და როგორ შეიძლება ფუნქციონირებდეს შიდა კონტროლის სისტემა, ან როგორ იქნება დაყოფილი კატეგორიებად შიდა კონტროლის კონკრეტული კომპონენტი.⁸⁸ ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი (კერძოდ, მისი საბუღალტრო წიგნები და ბუღალტრული ჩანაწერები, ან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები) ასახავს ხელმძღვანელობის მოთხოვნილებებს, სამეურნეო სუბიექტის კომერციული საქმიანობის სირთულეს, იმ რისკების ხასიათს, რომლებსაც ექვემდებარება სამეურნეო სუბიექტი და ასევე კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

ასს 230 – „აუდიტის დოკუმენტაცია“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

დოკუმენტაცია ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ

...

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

...

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

...

გ17. აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადებისას, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს აუდიტის სხვადასხვა ასპექტის ერთ დოკუმენტში ასახვა და

⁸⁸ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ91 ~~გ59~~ და ~~1-ლი~~ მე-3 დანართი.

მიუთითოს დამხმარე სამუშაო დოკუმენტები, საჭიროებისამებრ. მაგალითად, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორმა შეიძლება ერთ დოკუმენტში ასახოს შემდეგი საკითხები - სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია, აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, ასს 320-ის⁸⁹ შესაბამისად განსაზღვრული არსებითობა, შეფასებული რისკები, აუდიტის დროს ჩანიშნული მნიშვნელოვანი საკითხები და გამოტანილი დასკვნები.

ასს 250 – „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

...

აუდიტორული 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, როგორცაა, მაგალითად აუდიტორისეული რისკის შეფასება და ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა. 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 სამეურნეო სუბიექტისთვის, ან მისი ხელმძღვანელობით, განსაკუთრებით ისეთი

⁸⁹. ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

შედეგები, რომლებიც გამოწვეულია სამეურნეო სუბიექტის უმაღლესი ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით. როგორც აღნიშნულია მე-9 პუნქტში, აუდიტორის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების, ან შესაფერისი ეთიკური ნორმების 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 სამეურნეო სუბიექტის~~ შიდა კონტროლის სისტემასთან ~~საშუალოებთან~~ მიმართებით;
- არსებობის 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 540¹-ში განხილული საკითხები - იმ მუხლებისთვის, რომელთა სააღრიცხვო შეფასებები მნიშვნელოვანია, მათ შორის, მაგალითად:
 - როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ ოპერაციებს, მოვლენებს ~~ა~~ ~~და~~ ~~უ~~ 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 სამეურნეო 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) 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~~ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს. ამ რისკების შეფასებისას აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას იხილავს არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, არამედ იმიტომ რომ განსაზღვროს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. აუდიტორმა 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 სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ3. მართალია, მცირე და მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების განმსაზღვრელი პრინციპები თითქმის მსგავსია, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათ შესრულებასთან დაკავშირებული ფორმალიზების ხარისხი. გარდა ამისა, მცირე სამეურნეო 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

ადარ 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 გამოსწორონ 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, ~~შესაძლებელია~~ მტკიცებაზე, ან სამეურნეო 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 საადრიცხვო 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

12. ასს 200-ის⁹⁰ შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს იმის შესაძლებლობა, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ: პუნქტები გ8-გ9)
13. 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 გაუმჯაღვენს აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ: პუნქტი გ10)

⁹⁰. ასს 200, მე-15 პუნქტი.

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

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

15. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში.⁹¹ ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს 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

16. როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო 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)⁹², 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 სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში

...

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები

20. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის

⁹¹ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-17-18 პუნქტები ~~მე-10 პუნქტი~~.

⁹² ასს 315 (გადასინჯული), პუნქტები 5-24-ე.

მართვაში,⁹³ აუდიტორი უნდა გაერკვეს, როგორ ახორციელებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო 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

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

თაღლითობის რისკფაქტორების შეფასება

24. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შეფასების სხვა პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა თაღლითობის რისკის ერთი ან მეტი ფაქტორი. 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

25. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთანაშთებისთვის და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.⁹⁴

⁹³ ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

⁹⁴ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 25-ე 28-ე პუნქტი.

26. თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ ამონაგების აღიარებას უკავშირდება თაღლითობის რისკები, შეაფასოს, თუ რა ტიპის ამონაგები, სამშემოსავლო 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)
27. აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, აქედან გამომდინარე, თუ აქამდე არ გაუკეთებია ეს, აუდიტორმა უნდა გაერკვეს გამოავლინოს ასეთ რისკებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის შესაბამის კონტროლის პროცედურები, შეაფასოს მათი დიზაინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.⁹⁵ საშუალოებებში, 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 აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე

...

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

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

⁹⁵ . ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა) (i) და 26(დ).

- ა) შეამოწმოს მთავარ წიგნში შეტანილი საბუღალტრო გატარებები და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გაკეთებული სხვა შესწორებების შესაფერისობა. ასეთი შემოწმებისთვის (ტესტირებისთვის) აუდიტორული 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 (ტესტი) მთელი პერიოდის განმავლობაში. (იხ: პუნქტები გ41-გ44)

...

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება (იხ: პუნქტი გ49)

...

აუდიტორის მიერ გარიგების გაგრძელების შეუძლებლობა

...

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

...

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

...

ანგარიშის წარდგენა სამეურნეო სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის თაღლითობის შესახებ

...

დოკუმენტაცია

44. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში⁹⁶ უნდა შეიტანოს ~~აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს~~

⁹⁶ ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

~~შესაფარისა და~~ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან დაკავშირებული ~~უნდა შეიტანოს~~ შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს):⁹⁷

- ა) გარიგების გუნდში ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო 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.

...

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

თაღლითობის მახასიათებლები (იხ: მე-3 პუნქტი)

...

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

გ7. პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება მოითხოვს, რომ მუდმივად მიმდინარეობდეს იმის გამორკვევა, მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტორული მტკიცებულებები ვარაუდობს თუ არა თაღლითობით გამოწვეული რაიმე შესაძლო არსებითი უზუსტობის არსებობას. ეს მოიცავს აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის სანდოობისა და, ~~სადაც შესაფერისია,~~ ~~მისი~~ მომზადებასა და გამოყენებასთან დაკავშირებული, მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი (თუ ასეთი არსებობს) კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებას. 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)

⁹⁷ ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 38-ე ~~32-ე~~

...

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)

გ18. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს ისეთი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის განყოფილება.⁹⁸ თაღლითობასთან მიმართებით ამ ასს-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)

გ19. ამა თუ იმ სამეურნეო სუბიექტის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ზედამხედველობას უწევენ სამეურნეო სუბიექტის სისტემებს რისკის მონიტორინგის, ფინანსური კონტროლისა და კანონთან შესაბამისობის კუთხით. ზევრ ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის პრაქტიკა კარგად არის განვითარებული და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები აქტიურ როლს თამაშობენ სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებულ თაღლითობის რისკების შეფასებისა და ამგვარ რისკებზე რეაგირება

98. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 24(ა)(ii) ~~6(ა) და 23-ე~~ და ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“.

ებისთვის განკუთვნილ შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურებზე ზედამხედველობის გაწევამი. იმის გამო, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს სამეურნეო სუბიექტებისა და ქვეყნების მიხედვით, მნიშვნელოვანია, აუდიტორს ესმოდეს მათი შესაბამისი პასუხისმგებლობა, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, გაიგოს იმ ზედამხედველობის არსი, რომელსაც ახორციელებენ შესაფერისი პირები.⁹⁹

- გ20. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის შესწავლით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თაღლითობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის მგრძნობელობის, თაღლითობის რისკებზე რაეგირებისთვის განკუთვნილი შიდა კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობისა და ხელმძღვანელობის კომპეტენციისა და პატიოსნების შესახებ. ამის შესწავლა აუდიტორს შეუძლია რამდენიმე გზით, კერძოდ, ისეთ შეხვედრებზე დასწრებით, სადაც ადგილი აქვს ასეთ საკითხებზე მსჯელობას, ასეთი შეხვედრების ოქმების წაკითხვით ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვით.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

...

სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება (იხ: 23-ე პუნქტი)

- გ22. ანალიზური პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გარდა, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო 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

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

ინფორმაცია და სამეურნეო 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)

გ25. 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,¹⁰⁰ თაღლითობის რისკფაქტორები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ასევე სამეურნეო 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, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლის შედეგად.¹⁰¹ მართალია, 1-ელ დანართში

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

101. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 21-ე პუნქტი.

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 სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესები 27-ე პუნქტი)

გ31. 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 თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების შემცირებას.

გ32. ამიტომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია, რომ შეისწავლოს კონტროლის ის პროცედურები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, განახორციელა და ინარჩუნებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად. ~~ახეთ 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. ახეთი შესწავლის შედეგად მიღებული ამ კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და მათი სტრუქტურისა და დანერგვის მდგომარეობის შეფასების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს ასევე თაღლითობის ისეთი~~

რისკფაქტორების გამოსავლნად, 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))

...

არაპროვოზირებადობა აუდიტორული პროცედურების შერჩევის დროს (იხ: პუნქტი 29(გ))

...

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

...

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

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

...

გ42. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო ჩანაწერებთან¹⁰² 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

¹⁰² . ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ა)(ii).

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.

გ43. 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 პირობით, რომ აუდიტორს ტესტირებული აქვს ამ კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტურობა;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი და იმ მტკიცებულებების ხასიათი, რომლებიც შეიძლება მოპოვებულ იქნეს – ბევრი სამეურნეო სუბიექტისთვის ოპერაციების სტანდარტულ დამუშავებაში იგულისხმება მანუალური და ავტომატიზებული ~~ფინანსური~~ ~~გეგმვა~~ და კონტროლის პროცედურების კომბინაცია. ანალოგიურად, სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერებისა და სხვა კორექტირებების დამუშავება შეიძლება მოიცავდეს როგორც მანუალურ, ისე ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს. იქ, სადაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში საინფორმაციო ტექნოლოგიები გამოიყენება, სააღ-

რიცხოვო 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 სამეურნეო სუბიექტების აუდიტების დროს, ყურადღება ექცევა მრავალი განთავსების ადგილიდან სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერების ამორჩევის საჭიროებას;
- *სააღრიცხვო ჟურნალის ჩანაწერები ან სხვა კორექტირებები, რომლებიც არ მუშავდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის პროცესში* – არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებით შეიძლება არ არსებობდეს ~~ჩანაწერების~~ ~~ფაქტობრივი~~ ისეთივე ტიპისა და მოცულობის კონტროლის

პროცედურები, როგორც არსებობს ისეთ საბუღალტრო გატარებებთან მიმართებით, რომლებიც მუდმივად გამოიყენება მაგალითად, ყოველთვიური გაყიდვების, შესყიდვებისა და ფულადი გადახდების ოპერაციების აღრიცხვისთვის.

...

სააღრიცხვო შეფასებები (იხ: პუნქტი 32(ზ))

...

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

...

აუდიტორული 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში არსებულ გარკვეულ პირობებთან, როგორიცაა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის შეზღუდვები ან ნაკლოვანებები, რომლებიც ქმნის ამგვარ შესაძლებლობებს. დამოკიდებულებასთან ან ლოგიკური დასაბუთების შესაძლებლობასთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკფაქტორები კონკრეტულად შეიძლება წარმოიშვას სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 მდგომარეობას საფრთხეს უქმნის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსურ შედეგები, რასაც იწვევს შემდეგი მიზეზები:

...

შესაძლებლობები

დარგის ან სამეურნეო 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 ~~კომპონენტებს აქვს~~ ნაკლოვანებები, რაც გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- სამეურნეო 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:

...

აქტივებთან დაკავშირებით დაწესებულმაჲ არასათანადო კონტროლის შიდა კონტროლმა—პროცედურებმა 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 შეეხება 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 შევბულების 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 ~~შეფარება~~ 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 სამეურნეო 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 40)

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

ქვემოთ მოყვანილია თაღლითობასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების იმ შეფასებული რისკების აღსაკვეთად გამიზნული სავარაუდო აუდიტორული 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 სხვადასხვა 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 არსებითი უზუსტობის 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 სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ21. როგორც გ11 პუნქტში იყო განხილული, მცირე სამეურნეო სუბიექტის აუდიტისთვის სტრატეგიის დოკუმენტად შეიძლება გამოდგეს შესაფერისი მოკლე მემორანდუმი. აუდიტის გეგმის შესადგენად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს რამდენიმე ~~სათანადო მაცონტროლებელი დონისძიების კონტროლის პროცედურის~~¹⁰³ დაშვების საფუძველზე შედგენილი აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან საკონტროლო კითხვარები (იხ. პუნქტი გ19), რაც, სავარაუდოდ, მოხდება მცირე სამეურნეო სუბიექტში, იმ პირობით, რომ ისინი ადაპტირებული იქნება მოცემული გარიგების კონკრეტული გარემოებების, მათ შორის, რისკების აუდიტორისეული შეფასებების გათვალისწინებით.

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

...

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

...

3. მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურება მაშინ არის მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი, როდესაც აღნიშნული მომსახურება და მასზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის; ~~მათ შორის, შესაბამისი ზომების პროცესების ნაწილს, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას უკავშირდება. მართალია, მომსახურე ორგანიზაციაში არებული კონტროლის საშუალებების უმეტესობა, სავარაუდოდ, იქნება მომხმარებელი სამეურნეო 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 მაშინ არის მომხმარებელი სამეურნეო 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 გაშუალებული 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 სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების სახეებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია მომხმარებელი სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები ინიცირდება, დოკუმენტურად აისახება, დამუშავდება, შესწორდება საჭიროების შემთხვევაში, გადაიტანება მთავარ წიგნში და აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში; როგორ ხდება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების ინიცირება და მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების შემთხვევაში, გასწორება და ასახვა/გადატანა მთავარ წიგნსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
 - (ii) მომხმარებელი სამეურნეო 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 ჩანაწერებზე, მათ დამადასტურებელ ინფორმაციაზე და მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკურ ანგარიშებზე, და 3(ა) პუნქტში მითითებულ ინფორმაციის ნაკადებთან დაკავშირებული სხვა დამადასტურებელი ჩანაწერები/დოკუმენტები; რომლებიც გამოიყენება მომხმარებელი სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა სამეურნეო ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;~~

გ) ჟ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი ზღ, რომელიც გამოიყენება მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად 3(ზ) პუნქტში აღწერილი ჩანაწერების საფუძველზე, მათ შორის, რომლებიც ეხება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო შეფასებებსა და სხვა ინფორმაციას; მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად; და

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

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

...

მიზნები

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

ა) იმ დონეზე გაერკვეს მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე მომხმარებელი სამეურნეო 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 აუდიტორული პროცედურები ამ რისკებზე რეაგირებისათვის.

...

მოთხოვნები

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

...

10. როდესაც ეცნობა ~~აუდიტისთვის შესაფერის სამეურნეო სუბიექტის~~ შიდა კონტროლის სისტემას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹⁰⁴ შესაბამისად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ~~შეფასება~~ მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურები¹⁰⁵ იმ კონტროლის პროცედურებიდან, ~~სტრუქტურა და მათი შესრულება~~, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან, მათ შორის, რომლებიც მიესადაგება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებულ ოპერაციებს, შეფასოს მათი სტრუქტურა და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი.¹⁰⁶ (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 სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტისგან, მან ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს ერთი ან მეტი შემდეგი პროცედურის ჩატარებით:

...

104. ასს 315 (გადასინჯული), მე 12 პუნქტი.

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

106. 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 ~~სათანადო~~ 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 აუდიტორული მტკიცებულების სახით, მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის სტრუქტურისა და შესრულების შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის განსამტკიცებლად, მომხმარებლის აუდიტორმა უნდა:

...

- ბ) შეაფასოს, საკმარისი და შესაფერისია თუ არა დასკვნიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ~~მომხმარებელი სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 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 აუდიტორული 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციების დამუშავებაზე;
- ბ) მომსახურე ორგანიზაციის მეშვეობით წარმოებული ოპერაციების ნაკადი, რათა ამ ოპერაციების ნაკადში განსაზღვროს წერტილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუ-

სტობები მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

- გ) მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის მიზნები, რომლებიც მომხმარებელი სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ~~შესაფერის~~ 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 სამეურნეო სუბიექტის მეშვეობით, რათა მოსთხოვოს, რომ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორმა მოამზადოს მე-2 ტიპის დასკვნა, რომელიც მოიცავს ~~სათანადო~~ 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 აუდიტორული 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 მომხმარებლის მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ პერიოდში, რომელსაც არ მოიცავს მე-2 ტიპის დასკვნა, ან განსაზღვროს დამატებითი ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურები. როდესაც მომხმარებლის აუდიტორი მსჯელობს, რა სახის დამატებითი აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოსა და მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტის ~~და~~ შიდა კონტროლის სისტემის ~~პროცედურების~~ მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანობას.

გ34. მაგალითად, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების გაფართოებით და დარჩენილ პერიოდზე განვრცობით, ან მომხმარებელ სამეურნეო სუბიექტის ~~შიდა~~ 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 მიაყროს ხელმძღვანელობის ყურადღება.¹² საკითხები, რომლებიც შეიძლება გამოავლინოს მომხმარებლის აუდიტორმა აუდიტის დროს და აცნობოს მომხმარებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, მოიცავს:

- სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შემადგენელ კონტროლის მონიტორინგის პროცედურებს, რომლებიც დანერგილი უნდა ჰქონოდა მომხმარებელ სამეურნეო 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)¹⁰⁷ შესაბამისად დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

^{107.} ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

ძალაში შესვლის თარიღი

- წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

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

განმარტებები

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

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები

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

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

6. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 მიაჩნია 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 ~~სათანადო~~ კონტროლის პროცედურები, რომლებიც რეაგირებს არსებითი უზუსტობის რისკზე (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად ~~აჩივებს~~ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ~~აჩივებს~~ დაფიქსირებს); და (იხ. პუნქტები გ9-გ18)
 - ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორული შეფასება. (იხ. პუნქტი გ19)

კონტროლის ტესტები

8. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ~~სათანადო~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად გეგმავს ~~აპირებს~~—კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ~~აუფ~~ ეფექტიანობის ~~ტესტირებას~~ ~~დაყრდნობას~~); ან

ბ) მართო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

12. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მან:
 - ა) აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და
 - ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ33-გ34)

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

13. როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ 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) სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ~~ფუნქციონირების~~ ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ შიდა კონტროლის სისტემის ~~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 სამეურნეო 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 აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც რელევანტურია და საიმედო ეს აუდიტორული მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან დათვალიერების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:
- ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული 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 ფუნ-

ქციონირების 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 ~~გუგამფს~~ 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 გამოიხილ 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 გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 აუდიტორულმა 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 აუდიტორული დასკვნების გასაზრცელებლად 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 აუდიტორული 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)

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

- 25. სანამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ 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 აუდიტორული მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის

ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პუნქტი გ62)

27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები რომელიმე ~~რელევანტური არს-
ბი~~ მტკიცების შესახებ, ~~რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების
ოპერაციების ამა თუ იმ ატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმა-
რტებით შენიშვნებში გაჟღავნებულ ინფორმაციას~~ ~~და~~, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:¹⁰⁸
- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
 - ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და
 - გ) აუდიტორული 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 აუდიტორული 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

¹⁰⁸. ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

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;
- უფრო მეტი ზედამხედველობის გაწევას; გარიგების გუნდის წევრების სამუშაოს მართვისა და ზედამხედველობის ხასიათის, ვადებისა და მასშტაბის ცვლილებებს და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვას;
- ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შერჩევისას - მეტი დამატებითი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას;
- ცვლილებების შეტანას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში, როგორც მოითხოვება ასს 300-ით, ან დაგეგმილ აუდიტორულ 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 აუდიტორული მტკიცებულებების დამაჯერებლობას, რომლებიც აუცილებელია კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობის აუდიტორის განზრახვის გასამყარებლად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ნაკლოვანებები გამოვლენილია შიდა კონტროლის გარემოში ან სამეურნეო სუბიექტის მონიტორინგის ღონისძიებებში;

- ძირითადი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. მაგალითად, როდესაც აუდიტორს არსებითი უზუსტობის რისკი შეფასებული აქვს, როგორც მაღალი, ძირითადი პროცედურების ჩატარება შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის ან მის მახლობელ პერიოდში.
- ~~გენერალური ცვლილებების შეტანას აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს, შუალედური პერიოდის ნაცვლად; ან აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობას. მაგალითად, აუდიტორს საშუალება მიეცემა, ზოგიერთი აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში;
- უფრო დეტალური აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან;
- გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.

გ3. მაშასადამე, ამგვარ განხილვას მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის გენერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდგომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირითადი პროცედურებიც ერთობლივად გამოიყენება (კომბინირებული მიდგომა).

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

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

გ4. აუდიტორის მიერ კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს, რის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის აუდიტორულ მიდგომას დამატებითი აუდიტორული 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 გაკვლენას ~~შესაბამისი~~ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორს არ გამოუვლენია ისეთი რისკი, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და, მაშასადამე, არ მოეთხოვება ~~მეორე ჩატარებულმა~~ მეორე რისკის შეფასების პროცედურებმა ~~ვერ~~ გამოაგლინა მოცემული მტკიცების შესაფერისი ეფექტური კონტროლის პროცედურა, ან არაეფექტური გამოდგა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების პროცესი და აუდიტორი არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარებას. ~~აზრ~~ ამგვარად, აუდიტორს უფლება აქვს არ დაგეგმოს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის; ან
- გ) ეფექტური იქნება კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, ანუ ერთობლივად ჩატარებს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.

აუდიტორს არ ევალება დამატებითი აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურების ხასიათი ეხება ამ პროცედურების მიზანს (ე.ი. კონტროლის ტესტია თუ ძირითადი პროცედურა) და მის ტიპს (ანუ რომელი პროცედურაა: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულებული პროცედურა თუ ანალიზური პროცედურა). გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. ძირითადი პროცედურების ხასიათს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.
- გ6. ვადები ეხება აუდიტორული პროცედურების ჩატარების თარიღს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტორული პროცედურები.
- გ7. აუდიტორული პროცედურების მოცულობა გულისხმობს ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების რაოდენობას, მაგალითად შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ან კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვების რაოდენობა.
- გ8. დამატებითი აუდიტორული 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 მტკიცებულების მიდრეკილებაზე.¹⁰⁹ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკები, მათ შორის შეფასებული რისკების გამომწვევი მიზეზები შეიძლება გავლენას ახდენდეს, როგორც ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ტიპზე, ასევე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად, როდესაც შეფასებული რისკი მაღალია, აუდიტორს შეუძლია ხელშეკრულების პირობების დადასტურება კონტრაქტთან, ამ დოკუმენტის დათვალიერებასთან ერთად. შემდეგ, გარკვეული აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურების ხასიათის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ აუდიტორი რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის კონკრეტული მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად, მიიჩნევს, რომ შედარებით დაბალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურებით. მეორე მხრივ, თუ დაბალია აუდიტორის მიერ შეფასებული ~~გარკვეული~~ ~~დაბალია~~ არსებითი უზუსტობის წარმოშობის რისკი იმის გამო, რომ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ.

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

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 აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებს წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა შეუძლებელია (მაგალითად, აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე.
- გ12. მეორე მხრივ, აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დადებული ჰქონდეს ფიქტიური გაყიდვების ხელშეკრულებები, ან შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ფიქტიური ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დამთავრებული არ იყოს პერიოდის ბოლოს.

გ14. აუდიტორის მსჯელობასა და გადაწყვეტილებაზე, როდის ჩაატაროს აუდიტორული 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 აუდიტორული 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. აუდიტორული 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 იზოლი-

რებულად განიხილება. საზოგადოდ, არსებითი უზუსტობების რისკის ზრდასთან ერთად, იზრდება აუდიტორული პროცედურების მოცულობა. მაგალითად, თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, ან ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე. ამასთან, აუდიტორული პროცედურების მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ18. მცირე სიდიდის სამეურნეო 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 აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითადი პროცედურებით იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემ-

თხვევებში, ~~მაკონტროლებელი საქმიანობის~~ ან კონტროლის პროცედურების ან სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ელემენტების არარსებობის გამო, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს მცირე საწარმოში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

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

გ19. როდესაც აუდიტორი უფრო სარწმუნო აუდიტორულ 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 სამეურნეო 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 ყოველ-თვიურ შედარებას, რომელსაც ხელმძღვანელობა ატარებს;
- დაათვალიეროს ანგარიშები, რომლებიც ეხება საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების გამოკვლევას.

ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურები ინფორმაციას იძლევა სამეურნეო სუბიექტის ბიუჯეტის შედგენის პოლიტიკაზე და დაწერგილია თუ არა იგი პრაქტიკაში. ასევე, აუდიტორს უზრუნველყოფს აუდიტორული 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 ტესტიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშ-ფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით.¹¹⁰ ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი თავის ბიზნესს საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით ახორციელებს და სამეურნეო სუბიექტში საინფორ-

¹¹⁰. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 30-ე 33-ე პუნქტი.

მაციო 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, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკზე რეაგირებისთვის, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

აუდიტორული მტკიცებულებები და მათზე 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარტო ძირითადი პროცედურებით.

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

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

გ26. მარტო გამოკითხვის პროცედურა საკმარისი არ არის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის. შესაბამისად, გამოკითხვასთან ერთად, სხვა აუდიტორული პროცედურებიც ტარდება. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება ითქვას, რომ თუ ტესტირება გამოკითხვის საშუალებით ჩატარდება და იმავდროულად შემოწმდება დათვალიერების გზით ან კონტროლის პროცედურა ხელახლა შესრულდება აუდიტორის მიერ, ჩვეულებრივ, ამგვარად მოპოვებული აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურის ტიპზე, რომელიც საჭიროა აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობა მტკიცდება დოკუმენტაციიდან, კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტი-

ანობაზე აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის დათვალიერება. 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 კონტროლის პროცედურისთვის, მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის, როგორიცაა ავტომატიზებული კომპიუტერის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შესაძლებელია გამოკითხვითა და სხვა აუდიტორული პროცედურებით ერთობლივად, მაგალითად დაკვირვებით ან კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

კონტროლის ტესტების მოცულობა

გ28. როდესაც საჭიროა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტორული 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:

- სამეურნეო 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 აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის მოპოვებასაც გეგმავს აუდიტორი კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობასთან დაკავშირებით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე;
- რა ხარისხისაა მოცემული მტკიცების შესახებ სხვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები.

სხვა სახელმძღვანელო მითითებები ტესტირების მოცულობის შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.¹¹¹

გ29. საინფორმაციო ტექნოლოგიური პროცესისათვის დამახასიათებელი სტაბილურობის გამო, შეიძლება აუცილებელი არ იყოს ტესტირების გაფართოება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურისთვის. ავტომატიზებული კონტროლი მუდმივად უნდა ფუნქციონირებდეს, თუ სტ გამოყენებითი პროგრამა (მათ შორის ცხრილები, ფაილები ან სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ პერმანენტულად გამოყენებული მონაცემები) არ შეიცვალა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო (ეს შეიძლება შემოწმდეს იმ მომენტში, როდესაც კონტროლის პროცედურა პირველად დაინერგება ან სხვა დროს), იგი ითვალისწინებს ტესტების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ კონტროლის პროცედურა მიმდინარე პერიოდშიც ისევე ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა მოიცავდეს სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ტესტირებას, რომლებიც დაკავშირებულია სტ განაყენებით 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.~~

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

გ29ა. ანალოგიურად, აუდიტორს შეუძლია კონტროლის იმ პროცედურების ტესტების ჩატარება (კონტროლის ტესტები), რომლებიც

111. ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტის მონაცემების მთლიანობასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის ან დაკავშირებულია სამეურნეო 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული 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)¹¹² შესაბამისად, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი პროცედურების განსაზღვრისთვის. ამგვარი პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს იმის დადგენას:

- არსებობს თუ არა სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკ(ებ)ი. მაგალითად, თუ აგრეგულ მომხმარებლებს აქვთ უნებრთვო წვდომის შესაძლებლობა სტ გამოყენებით პროგრამაზე (მაგრამ არა აქვთ წვდომა სისტემის იმ ჩანაწერებზე ან მათ შეცვლაზე, რომლებიც აკონტროლებს სტ გამოყენებით პროგრამაზე წვდომას), აუდიტორს შეუძლია სისტემის ჩანაწერების შემოწმება აუდიტორული 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

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

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 კონტროლის პროცედურები, სამეურნეო 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 აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ინფორმაციის, მათ შორის სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მთლიანობის/საიმედოობის უზრუნველყოფას. 10(ბ) პუნქტის მოთხოვნაში აღიარებულია, რომ აუდიტორს შეიძლება უკვე ჩატარებული ჰქონდეს გარკვეული არაპირდაპირი 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 სამუშაოებს უწოდებენ.~~

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

კონტროლის ტესტების ვადები

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

გ32. აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც დროის ამა თუ იმ მომენტს ეხება, შესაძლოა აუდიტორის მიზნის შესაფერისი იყოს მაშინ, მაგალითად, როდესაც კონტროლის ტესტები მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ინვენტარიზაციას პერიოდის ბოლოს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი კონტროლზე დაყრდნობას აპირებს დროის გარკვეული პერიოდისთვის, მას გამოადგება ისეთი ტესტები, რომლებიც აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტიანი მუშაობის შესახებ, დროის შესაფერის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. ამგვარი ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გათვალისწინებული კონტროლის პროცედურების ტესტირებას.

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

გ33. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გაგმავს, რა სახის დამატებითი აუდიტორული 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 ჩატარა და მათში ტესტირების შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემაში, პროცესებსა და პერსონალში;
- რა ხარისხის აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების ჩატარებით დარჩენილ პერიოდზე, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებულ შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

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

გ35. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. მაგალითად, წინა პერიოდის აუდიტში, შესაძლოა, აუდიტორს დადგენილი ჰქონდეს, რომ ავტომატიზებული კონტროლი ისე მუშაობდა, როგორც დაპროექტებული იყო. აუდიტორი კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რათა განსაზღვროს, შეიცვალა თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებში რაიმე, რაც გავლენას იქონიებს მის

ამჟამინდელ ეფექტურ ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებითა და კომპიუტერის ჩანაწერების დათვალიერებით ნახავს, კონტროლის რომელი პროცედურა შეიცვალა. ამ ცვლილებების შესახებ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ სავარაუდო აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე. ვინაიდან ისინი შეიძლება აღარ გამოდგეს ამჟამად დასაყრდენ ბაზად. მაგალითად, სისტემის იმგვარი შეცვლა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტს ახალი ანგარიშის მიღების საშუალებას აძლევს სისტემიდან, ალბათ, გავლენას არ იქონიებს წინა პერიოდის აუდიტორული 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 აუდიტორულ 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 აუდიტორულ მტკიცებულებებს:

- კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება;
- სამეურნეო 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 აუდიტორული 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 აუდიტორულ 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 სამეურნეო სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორიცაა: ძირი-

თადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა სამეურნეო ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა. გამოვლენილი გადახრის დონე, კერძოდ, მოსალოდნელ გადახრის დონესთან შედარებით, შეიძლება იმაზე მიაწინებდეს, 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 მოუხედავად, როგორი ოქნება 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული პროცედურები არ მოიცავს ძირითად პროცედურებს; ან
- ოპერაციების თითოეულ ისეთ კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც არ წარმოადგენს ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიას, მნიშვნელოვან ანგარიშის ნაშთსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორ-

მაცياس, მაგრამ მიჩნეულია არსებითად ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹¹³ 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 უგულვებელყოფის 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 წარმოიშობა, არსებობს გონივრული ალბათობა იმისა, რომ ეს უზუსტობა არსებითი იქნება, რაც აუდიტორს დაეხმარება ჩასატარებელი პროცედურების სათანადო ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

ძირითადი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

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 ტესტირებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით;
- შესაფერისია მარტო ელემენტების ტესტირების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტირების ერთობლივად ჩატარება.

გ44. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას. ასს 520¹¹⁴ ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო

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

114. ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“.

მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.

- გ45. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკისა შეფასებას ან ~~მა~~ მტკიცების ტიპს. მაგალითად, არსებობის ან წარმოშობის მტკიცებასთან დაკავშირებული ელემენტების ტესტების დაგეგმვის დროს, აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მუხლებიდან არჩევს თანხას და კრებს სათანადო აუდიტორულ მტკიცებულებებს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი ელემენტების ტესტებს გეგმავს სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით, ის მუხლს ისეთი აუდიტორული 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 ~~ზოგადად კონტროლი~~ ის კონტროლის პროცედურები გაითვალისწინება, რომელთა ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტორული პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტორული 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 500.¹¹⁵

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

- გ48. გარეშე 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 სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების

¹¹⁵. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, მე-10 პუნქტი.

დადასტურება. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე „დამატებითი ხელშეკრულება“, რომელიც დაკავშირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების დროში გამოიჯვრის მტკიცებასთან. ქვემოთ განხილულია სხვა სიტუაციები, როდესაც გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტორულ 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, გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გარკვეულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, მაგრამ არსებობს ზოგიერთი მტკიცება, რომელთა შესახებ გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს. მაგალითად, გარეშე მხარეებთან დადასტურება ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნ-

ველყოფს მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შესახებ, თუმცა გამოდგება მათი არსებობის დასადასტურებლად.

გ50. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ერთი მიზნისთვის ჩატარებული დადასტურების პროცედურა ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნის აუდიტორული 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 გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა.

გ51. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გადაწყვეტაში, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურა:

- დამადასტურებელი მხარის ინფორმირებულობა განსახილველი საგნის შესახებ - პასუხები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ დამადასტურებელი მხარიდან პასუხის გამცემი პიროვნება 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.

- საგარეუდო დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა - თუ დამადასტურებელი მხარე სამეურნეო 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 სამეურნეო 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. გარეშე მხარეებისგან დადასტურების სახით მიღებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელსაც აუდიტორი იღებს უშუალოდ სათანადო დამადასტურებელი მახარეებისგან, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედოობის მქონე აუდიტორული 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 გაზრდის 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 გარეშე 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 გარეშე მხარეებთან დადასტურების

პროცედურების გამყარება, სამეურნეო 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 აუდიტორული მტკიცებულებები მიმდინარე პერიოდზე ცოტა აუდიტორულ 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 აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, თუ მტკიცებულება და შესაბამისი განსახილველი საგანი ძირეულად არ შეცვლილა და აუდიტორმა აუდიტორული პროცედურები ჩაატარა მისი რელევანტურობის დასადგენად მიმდინარე პერიოდისთვის.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული 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 აუდიტორული 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 აუდიტორულ 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.

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

გ60. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ერთიანი და იტერაციული პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა შეკრებილმა აუდიტორულმა მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს, შეცვალოს სხვა დაგეგმილი აუდიტორული 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 შეაღწევიანოს გადაწყვეტილება რისკების შეფასების შესახებ და მიაწინოს შიდა კონტროლის არსებით ნაკლოვანებებზე;
- აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული შეუსაბამოები, ან საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, ან აღმოაჩინოს, რომ მტკიცებულებები არ არსებობს (აკლია);
- აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმაც შესაძლოა აუდიტორს მიაწინოს ადრე შეუცნობელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხელახლა შეფასება არსებითი უზუსტობის რისკების შესწორებულ შეფასებებზე ~~არსებობს~~ დაყრდნობით, ~~ყველა~~ ~~ან~~ ~~ზოგიერთი~~ ~~და მათი~~ ~~გავლენის~~ ~~გათვალისწინებით~~ ~~ოპერაციების~~ ~~მნიშვნელოვან~~ ~~კატეგორიებზე~~, ~~კატეგორიის~~ ~~ოპერაციისათვის~~, ~~მნიშვნელოვან~~ ანგარიშთა ნაშთებზე ~~ა~~ ~~ან~~ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ~~მნიშვნელოვან~~ ინფორმაციასა და ~~მათ~~ შესაბამის ~~მტკიცებულებათა~~ ~~ათვის~~. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს).¹¹⁶

- 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 აუდიტორული მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:
- მოცემული მტკიცების პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და როგორია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი ინდივიდუალური

¹¹⁶. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 53-ე ~~34-ე~~ პუნქტი.

გავლენის, ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან აგრეგირებული გავლენის აღბათობა;

- ხელმძღვანელობის მიერ რისკებზე რეაგირებისათვის გამოყენებული ღონისძიებებისა და კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა;
- წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება ანალოგიურ პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებით;
- ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის, ავლენს თუ არა მოცემული აუდიტორული პროცედურები თაღლითობის ან შეცდომის კონკრეტულ შემთხვევებს;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
- აუდიტორული მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
- აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, მათ შორის შიდა კონტროლის სისტემის ზეგავლენაზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

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

ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

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

გ1. აუდიტორული მტკიცებულებები აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრებისა და აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი არსით, კუმულაციურია და მათი მოპოვება ხდება აუდიტის პროცესში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად. თუმცა, შესაძლოა მოიცავდეს სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციასაც, როგორიცაა, მაგა-

ლითად წინა პერიოდების აუდიტი (იმ პირობით, თუ აუდიტორმა ~~განსაზღვრა, შეაფასა, ამგვარი ინფორმაცია ისევ რელევანტური და საიმედო არის თუ არა, როგორც მიმდინარე პერიოდის აუდიტორული მტკიცებულება. 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. სამეურნეო სუბიექტის სხვა გარე და შიდა წყაროებთან ერთად, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერებიც აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვანი წყაროა. ასევე, ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებული იყოს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ. აუდიტორული მტკიცებულებები მოიცავს როგორც ხელმძღვანელობის მტკიცებულების 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 აუდიტორულ მტკიცებულებას წარმოადგენს.

...

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული 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 სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლები. დაკვირვება უზრუნველყოფს აუდიტორულ 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 – „**აუდიტორული 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 გადამხრების 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, სხვათაშორის, 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

სამეურნეო 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.

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

...

გ12. თუმცა, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში დადგენილი არ არის მოთხოვნები, სამეურნეო 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, სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობის თაობაზე აუდიტორის გამოკითხვები, სავარაუდოდ, აუდიტორის მიერ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესაბამისად ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ნაწილი გახდება, რომლებიც განკუთვნილია შემდეგი სახის ინფორმაციის მოსაპოვებლად სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის, საკუთრების, მართვისა და მისი ბიზნესმოდელის შესახებ:

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

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

...

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ20. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში კონტროლის პროცედურები ~~მაკონტროლებელი დონის დონეებში~~, სავარაუდოდ, შედარებით ნაკლებად ოფიციალურია და მცირე სამეურნეო 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 სამეურნეო 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:

- სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობას;
- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების ხასიათს;

დაკავშირებულ მხარეთა იმ მნიშვნელოვან ან რთულ ურთიერთობებს, ან ოპერაციებს, რომლებიც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკებად რომელთა სპეციალური განხილვა საჭიროა 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის პროცედურების ტესტირების გარეშე. თუმცა, ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება ვერ

მოხერხდეს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მხოლოდ ძირითადი აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, როდესაც მოცემულ სამეურნეო 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 აუდიტორული 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების თაობაზე ~~შესაბამისი~~ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ¹¹⁷, მას ევალება სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების აღრიცხვის სისრულისა და სისწორის 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)¹¹⁸, ასს 330-ის¹¹⁹,

117. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

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

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

ასს 450-ის¹²⁰, ასს 500-ისა¹²¹ 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 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 აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული შეფასებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობისა და დაკავშირებული არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასების

120. ასს 450 – „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“.

121. ასს 500 – „აუდიტორული მტკიცებულება“.

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 აუდიტორული 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. ~~ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვება, რომ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზნებისთვის წინამდებარე ასს მტკიცების დონეზე გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებით ცალკე შეფასდეს მოიხმავს თანდაყოლილი რისკის¹²² შეფასებას სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მტკიცების დონეზე. ასს 540-ის (გადასინჯული) კონტექსტში და ცალკეული სააღრიცხვო შეფასების ხასიათიდან გამომდინარე, 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-შია¹²³ 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.~~

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

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

(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 სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებს მტკიცების დონეზე აფასებს. კონტროლის რისკის შეფასებისას აუდიტორი ითვალისწინებს იმ ფაქტს, დამატებითი აუდიტორული პროცედურები გულისხმობს თუ არა შიდა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას გეგმის მიხედვით. თუ აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ტესტებს არ ატარებს, ან არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, შეუძლებელი იქნება მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისთვის შეფასების შემცირება კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის გათვალისწინებით.¹²⁴ 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 აუდიტორული პროცედურები (მათ შორის, კონტროლის ტესტები, როდესაც შესაფერისია) უნდა მიესადაგებოდეს მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის მინიჭებული შეფასების მიზეზებს, ითვალისწინებდეს ერთი ან

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

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

...

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹²⁵ მოთხოვნების შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მათ შორის, სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით უნდა შეისწავლოს ქვემოთ აღწერილი საკითხები. ამ მიზნით აუდიტორმა ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი მოცულობის პროცედურები უნდა ჩაატაროს, რომ შეიქმნას სათანადო საფუძველი საფუძვლის შესაქმნელად არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების

125. 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.

დონეზე. (იხ. პუნქტები გ19-გ22)

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

- ა) სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები ~~ან~~ 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 სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით, მათ შორის ~~რა გავლენას ახდენს როგორ ზემოქმედებს~~ თანდაყოლილი რისკფაქტორები არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოქმნისკენ მიტვიცვლების მიდრეკილებაზე სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებსა თუ პირობებზე; (იხ. პუნქტები გ24-გ25)
- გ) სამეურნეო 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, აუდიტორის ვარაუდით, ასახული უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში 13(ა)-(გ) პუნქტებში განხილული საკითხების შესწავლის შედეგად; (იხ. პუნქტი გ27)

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ

- ე) სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის პროცესი როგორ ავლენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ რისკებს და როგორ რეაგირებს მათზე; (იხ. პუნქტები გ32–გ33)
- თ) სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებთან, მათ შორის:
- (i) როგორ მოძრაობს სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით სააღრიცხვო შეფასებებსა და ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია ოპერაციების კატეგორიები, მოვლენები და პირობები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის 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 შენიშვნებში გასამჟღავნებელი შესაბამისი ინფორმაციისთვის, ხელმძღვანელობა როგორ:
 - ა. განსაზღვრავს შესაფერის მეთოდებს, დაშვებებს ან მონაცემების წყაროებს და მათი შეცვლის საჭიროებას, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების 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) მაკონტროლებელი საკმიაზობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები¹²⁶, რომლებიც დაკავშირებულია შესაფერისო ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილი პროცესთან~~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 ექვემდებარება, 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)¹²⁷

126. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები 26(ა) (i)–(iv).

127. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 25-ე და 26-ე 31-34-ე პუნქტები.

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, დამკვეთებისა და მონაცემების შერჩევისა და გამოყენებაზე; ან
 - (ii) ხელმძღვანელობის მიერ წერტილოვანი შეფასებისა და შესაბამისი გასამჭლავნებელი 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.¹²⁸ თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკები, მან უნდა გამოავლინოს ამ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმები¹²⁹ და შეაფასოს, ეფექტურად არის თუ არა შექმნილი ისინი და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა.¹³⁰ ~~შეისწავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი, მათ შორის კონტროლის მექანიზმები.~~ (იხ. პუნქტი გ80)

...

19. ასს 330-ის¹³¹ მოთხოვნების შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ~~სათანადო~~ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:

- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ

128. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 27-ე 32-ე პუნქტი.

129. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 29-ე 26(ა)(i) პუნქტი.

130. ასს 315 (გადასინჯული 2029 წელს), 26(ა) პუნქტი.

131. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად მუშაობს; ან

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

სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, ამგვარი კონტროლის მექანიზმებისთვის განკუთვნილი აუდიტორის ტესტები უნდა მიესადაგებოდეს იმ მიზეზებს, რის გამოც აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკებს მიაჩნა მოცემული შეფასება. კონტროლის ტესტების შემუშავებისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას.¹³² (იხ. პუნქტები გ85–გ89)

...

აუდიტორულ მტკიცებულებებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი სხვა საკითხები

30. სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორმა უნდა დაიცვას ასს 500-ის შესაბამისი მოთხოვნები, იმ ინფორმაციის წყაროების მიუხედავად, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. თუ აუდიტორი ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებს, წინამდებარე ასს-ის 21-29-ე პუნქტების მოთხოვნები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს შესაბამისი მტკიცების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულების სახით ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასებაში ასს 500-ის 8(გ) პუნქტის შესაბამისად. ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს შეფასებისას, ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების 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)

...

132. ასს 330, მე-9 პუნქტი.

დოკუმენტაცია

39. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:¹³³ (იხ. პუნქტები გ149–გ152)
- ა) იმ ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც მოიპოვა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლის შედეგად;
 - ბ) აუდიტორის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონისთვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან¹³⁴, 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.

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

სააღრიცხვო შეფასებების ხასიათი (იხ. მე-2 პუნქტი)

სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითები

...

მეთოდები

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

134. ასს 330, პუნქტი 28(ბ).

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 სამეურნეო 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 სამეურნეო 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,¹³⁵ გავლენას ახდენს საფ. შეუძლია გავლენის მოხდენა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში

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

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.¹³⁶ 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 რისკფაქტორები, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- განუსაზღვრელობა, შეფასების განუსაზღვრელობის გარდა.

კონტროლის რისკი (იხ. მე-6 პუნქტი)

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

გ10. მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შეფასებისას ~~აუდიტორი-
სთვის მნიშვნელოვანია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)
შესაბამისად, იმ კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურის
ეფექტიანობის განხილვა, აუდიტორი ითვალისწინებს, რომ-
ლებზეც გეგმავს თუ არა, კონტროლის მექანიზმების ფუნქ-
ციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ჯირებს 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 ფუნქციო-
ნირების 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 სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს,
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და
სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ* (იხ. მე-13
პუნქტი)

გ19. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 41-24-ე მე-19-27 პუნქტები
აუდიტორს ავალდებულებს გარკვეული საკითხების შესწავლას
სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის მათ
შორის მისი შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ. წინამდებარე ასს-
ის მე-13 პუნქტის მოთხოვნები უფრო კონკრეტულად არის დაკა-
ვშირებული 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, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლაზე, შესაძლოა მეტად ან ნაკლებად იყოს დამოკიდებული იმაზე, ესა თუ ის საკითხ(ებ)ი რა დონეზე გამოიყენება მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს შესაძლოა მხოლოდ რამდენიმე ისეთი ოპერაცია ან მოვლენა ~~ა~~ 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 შესაფასებელი პროცედურები, სავარაუდოდ, ნაკლებად ფართო იქნება და აუდიტორმა რისკის შეფასება შესაძლოა შეძლოს ძირითადად ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირების გამოკითხვებითა ~~ა~~, როგორცაა სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ პროცესზე თავიდან ბოლომდე გავლის მარტივი ტესტების ჩატარება ~~მათ შორის, როდესაც აფასებს, ამ პროცესში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმები, ეფექტურად არის თუ არა შემუშავებული და ასევე როდესაც ადგენს, კონკრეტული კონტროლის პროცედურა დანერგულია თუ არა~~.

გ21. პირიქით, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა შესაძლოა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებდეს, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის პროცესი შეიძლება რთული იყოს და რთული მოდელის გამოყენებას მოითხოვდეს. გარდა ამისა, სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრე მმართველი, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს როგორც არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ეტაპზე, ისე ხელმძღვანელობის მიკერძოების რისკის განხილვისას.

სამეურნეო სუბიექტი და მისი გარემო

სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები, სხვა მოვლენები ~~ა~~ 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 საფუძვლით, 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 სამეურნეო სუბიექტის გარემოებებისთვის ყველაზე შესაფერისი არ არის.¹³⁷

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 სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას, რომელიც ეხება

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

სააღრიცხვო შეფასებებს.

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 სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა

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

გ28. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹³⁸ გამოყენებისას, აუდიტორისთვის შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროცესის ზედამხედველობისა და მართვის ხასიათისა და დონის შესწავლა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტში არსებობს, რათა შეაფასოს დაადგინოს:

- 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, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკისა და სიდიდის გათვალისწინებით; და ამ კომპონენტებს ხომ არ მიაყენა ზიანი
- კონტროლის გარემოში არსებულმა გამოვლენილი ნაკლოვანებებიმა ზიანს აყენებს თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტებს.

...

გ30. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განხორციელებული ზედამხედველობის პროცესის შესწავლა შესაძლოა მნიშვნე-

138. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მ-14 21(ა) პუნქტი.

ლოვანი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებები:

- რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან მნიშვნელოვანი განსჯის გამოყენებას მოითხოვს სუბიექტურობის შესამცირებლად;
- 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))

...

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

გ32. იმის შესწავლა, სამეურნეო 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;
- სამეურნეო 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 მიაწიწებდეს 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 სამეურნეო 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, იგივეა რაც სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავ-

შირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი მოვლენები და მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებთან და, რომლებიც განხილულია ასს 315-(ის) (გადასინჯული 2019 წელს) 18(ა) და (დ) 25(ა) პუნქტებში. სამეურნეო 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 2019 წელს) ეხება ისეთ გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი ავლენს არსებითი უზუსტობის რისკებს, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ვერ გამოავლინა, მათ შორის სიტუაციებს, როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა გავლენას იქონიებს მის მიერ შეფასებული, სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი. იმის დადგენას, არსებობს თუ არა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან.¹³⁹

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

...

139. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 43-ე 22(ბ) პუნქტი.

მეთოდები (იხ. პუნქტი 13(თ)(II)(ა)(I))

...

მოდელები

გ39. ხელმძღვანელობამ შესაძლოა სპეციალური კონტროლის მექანიზმები შეიმუშაოს და დანერგოს საადრიცხო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებულ მოდელებთან დაკავშირებით, იმის მიუხედავად, ხელმძღვანელობის საკუთარი მოდელი იქნება ეს თუ გარე მოდელი. როდესაც თვითონ მოდელისთვის არის დამახასიათებელი მაღალი ხარისხის სირთულე ან სუბიექტურობა, როგორცაა, 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~~ გამოვლინებული 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. სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოდელის ქმედითობის დამტკიცების პროცესი შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგი ასპექტების შეფასებას:
 - მოდელის თეორიული გამართულობა;
 - მოდელის მათემატიკური მთლიანობა; და
 - მონაცემების სისწორე და სისრულე და მოდელში გამოყე-

ნებული 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 საფუძვლების 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 სტ გამოყენებითი~~

პროგრამების ან სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემოს სხვა ასპექტების 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 ~~შესაფერისა~~ დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად დადგენილ პროცესთან ~~ეს აუდიტის ჩასატარებლად~~ (იხ. პუნქტი 13(ii))

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 ~~ფორმენტთან~~ დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები, ~~რაც დამოკიდებული იქნება სააღრიცხვო 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 სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად გამოყენებული მონაცემების ადეკვატურობას, მათ შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობა იყენებს გარე საინფორმაციო წყაროს, ან მთავარი წიგნისა და აღრიცხვის ჟურნალების მონაცემების გარდა სხვა მონაცემებს;
- ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონეები და, საჭიროების

შემთხვევაში, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები როგორ ახორციელებენ სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის მათ გამოსათვლელად გამოყენებული დაშვებების ან მონაცემების მიმოხილვასა და დამტკიცებას;

- მოვალეობების განაწილება სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლაზე პასუხისმგებელ პირებსა და იმ პირთა შორის, ვინც სამეურნეო სუბიექტს ავალდებულებს შესაბამისი ოპერაციების განხორციელებას, მათ შორის პასუხისმგებლობების განაწილებაში სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული სამეურნეო სუბიექტისა და მისი პროდუქტების ან მომსახურების სპეციფიკა. მაგალითად, მსხვილი საფინანსო ორგანიზაციის შემთხვევაში, მოვალეობების შესაფერისი განაწილება შესაძლოა გულისხმობდეს დამოუკიდებელი სამსახურის არსებობას, რომელიც პასუხისმგებელია სამეურნეო 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, შესაძლოა 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. სირთულესთან 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, მაშინ მოსალოდნელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის მექანიზმებს შორის ჯუდიტისთვის შესაფერისი იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო და გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები და ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები. ამგვარი კონტროლის 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 ურთიერთ-შესაბამისობა, 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;
- სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერებიდან ან გარე საინფორმაციო წყაროებიდან სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მონაცემების სრულად და ზუსტად გადმოტანა;
- მონაცემები, მათ შორის მონაცემების სრულყოფილად და ზუსტად მოძრაობა სამეურნეო 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, სამეურნეო 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)¹⁴⁰.

გ54. იმ სამეურნეო 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;

140. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-3 დანართი პუნქტი 677.

- სამეურნეო 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 ჩატარება 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 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 სამეურნეო 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 აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს ბაზრის მონაწილეთა დაშვებების ისეთი ცვლილებების შესწავლით, რომლებზეც გავ-

ლენას ახდენს წინა პერიოდის სამართლიანი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასების შედეგი. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის დაშვებებისა (როგორცაა 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 ანგარიშებაში აღიარებულ თანხას შორის განსხვავება წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშების უზუსტობა იყოს. თუმცა, ამგვარი განსხვავება შესაძლოა უზუსტობა იყოს, თუ, მაგალითად განსხვავება ისეთი ინფორმაციიდან წარმოიქმნა, რომელიც ხელმძღვანელობისთვის ხელმისაწვდომი იყო წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშების შედგენის დასრულებისას, ან გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელი იყო, რომ ეს ინფორმაცია უნდა მოეპოვებინა და გაეთვალისწინებინა ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად.¹⁴¹ 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 აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი ამ საკითხის შესახებ. ფინანსური ანგარიშების 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.

141. ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, მე-14 პუნქტი.

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 ცალცალკე არ არის განხილული თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი. თუმცა, წინამდებარე ასს-ით ასს 315-ით (გადასინჯული 2019 წელს) ცალცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება საფუძვლის შესაქმნელად ასს 330-ის¹⁴² შესაბამისად დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის მტკიცების დონეზე¹⁴³, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე, მათ შორის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის.
- გ66. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹⁴⁴ შესაბამისად, აუდიტორს მოეთხოვება იმის უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე გავლენის მქონე თანდაყოლილი რისკფაქტორებისა და მათი გავლენის ხარისხის გათვალისწინება. რამდენადაც აღდგენს გავლენას მოცემულ სააღრიცხვო შეფასებაზე შეფასების განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორები. თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინ-

142. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

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

144. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 31(ა) პუნქტი.

ნებით შესაძლოა აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს იმისთვის, რომ შეძლების განსაზღვრისას:

- შეფასოს 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 აუდიტორული 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 სააღრიცხვო შეფასებები, სავარაუდოდ, რთული იქნება, რადგან მოსალოდნელ საკრედიტო ზარალზე უშუალოდ დაკვირვება შეუძლებელია და შეიძლება საჭირო გახდეს რთული მოდელის გამოყენება. მოდელში შეიძლება გამოიყენებოდეს რთული სტატისტიკური მონაცემები და დაშვებები სამეურნეო 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 სამეურნეო 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 მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით. 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 აუდიტორული 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,¹⁴⁵ მიუხედავად იმისა, ~~სააღრიცხვო შეფასებაზე რამდენად ახდენდა გავლენას შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, სირთულე, სუბიექტურობა ან სხვა~~ თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული მტკიცებების მიდრეკილებაზე. 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 მნიშვნელობასთან მიახლოებული სიდიდით. პერიოდის დასრულების შემდეგ ბონუსების გადახდის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული 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 შეიძლება 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 კონტროლებს დაყრდნობას.

განუსაზღვრელობის შეფასება (იხ. პუნქტი 16(ა))

145. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 34-ე 37-ე პუნქტი.

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

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება თუ არა:
 - o სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომლისთვისაც დამახასიათებელია მაღალი დონის შეფასების განუსაზღვრელობა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებით შეიძლება მოითხოვებოდეს არაემპირიული ამოსავალი მონაცემების გამოყენება;
 - o 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;
 - o შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაცია.
- ბიზნესგარემო. სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება ისეთ ბაზარზე საქმიანობდეს, რომელიც ძალიან ცვალებადია ან ჩავარდნები ახასიათებს (მაგალითად, სავალუტო კურსების მნიშვნელოვანი ცვლილების, ან არააქტიური ბაზრების გამო), ამიტომ, სააღრიცხვო შეფასება შეიძლება დამოკიდებული იყოს ისეთ მონაცემებზე, რომლებზე დაკვირვება ყოველთვის არ არის შესაძლებელი;
- შესაძლებელია თუ არა (ან პრაქტიკულია თუ არა, იმ თვალსაზრისით, რაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით), რომ ხელმძღვანელობამ:
 - o წინასწარ ზუსტად და საიმედოდ განჭვრიტოს წარსული ოპერაციის სამომავლო რეალიზება (მაგალითად, თანხის, რომელიც გადაიხდება პირობითი სახელმწიფოებო პირო-

ბის მიხედვით), ან სამომავლო მოვლენების ან პირობების (როგორცაა, სამომავლო საკრედიტო ზარალის სიდიდე ან სადაზღვევო მოთხოვნის ანგარიშსწორებისთვის საჭირო თანხა და ანგარიშსწორების ვადები) მოხდენა და მათი გავლენა; ან

- o 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 ექვი წარმოქმნას სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. მსგავსი გარემო-

ებებისთვის მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს მოიცავს ასს 570 (გადასინჯული)¹⁴⁶.

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 სამეურნეო 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 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 საპროგ-

146. ასს 570 (გადასინჯული) – „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

ნოზო 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, კონფიდენციალობასთან 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 გამოზნულმა 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 აუდიტორულ 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 სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის გზით.¹⁴⁷ 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 ~~(მაგრამ რისკებს, რომლებსაც სპეციალური აუდიტორული განხილვა სჭირდებათ¹⁴⁸)~~. 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.

¹⁴⁷. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

¹⁴⁸. 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 სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები; სამეურნეო სუბიექტის ხასიათი; მიზნები და სტრატეგია და მასთან დაკავშირებული ბიზნესრისკები, ასევე სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შეფასება და მიმოხილვა.¹⁴⁹ 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;

¹⁴⁹. 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 სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონ-

ტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ასს 315-ში³ (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 სამეურნეო 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-ის¹² შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, მესაკუთრე მმართველის მიერ ჩატარებული სამეურნეო 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

განკუთვნილი სხვა ტიპის საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება დანერგილი იყოს სამეურნეო სუბიექტში.

...

გ21. როგორც ახსნილია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)¹⁵⁰, მნიშვნელოვანი ისეთი რისკებია, რომლებისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ზოლო 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:

- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის ში-შესწავლა, მისი შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა ჩათვლით;

- ...

¹⁵⁰. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 12(მ). 4(ჟ)

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 2019 წელს) შესაბამისად (იხ. პუნქტი 9(ა))

...

გ20. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) მნიშვნელოვანი რისკი განმარტებულია, როგორც არსებითი უზუსტობის რისკი, რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ზოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე¹⁵¹ 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.

...

¹⁵¹. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), 12(მ) პუნქტი.

**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 სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, რაც მოიპოვა ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს)¹⁵² შესაბამისად. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ამასთან დაკავშირებით აუდიტორს ავალდებულებს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლას, რაც მოიცავს შემდეგი საკითხების შესწავლას:

- ა) სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება;
- ბ) შესაფერისი დარგობრივ, მარეგულირებელ და სხვა გარე ფაქტორები;
- გ) ~~როგორ ხდება~~ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები; ~~გაზომვა და მიმოხილვა~~
- დ) ~~სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკას;~~
- ე) ~~როგორ არჩევენ და იყენებს სამეურნეო სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას;~~

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

ვ) სამეურნეო სუბიექტის მიზნებსა და სტრატეგიებს;

...

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

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

- აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციაზე და, შესაბამისად, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ აუცილებელია აუდიტორისეული რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება;
- ...

...

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 © 2020 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ პუბლიკაციის ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა 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](mailto:permissions@ifac.org) ან დაგვიკავშირდეთ permissions@ifac.org.

წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს) (ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2019 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ 2021 წლის ოქტომბერში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“ 2019 წლის გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „*დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა*“ - შესაბამისად. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“ 2019 წლის გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ამ მასალის გამოყენებას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს) „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2019 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს) „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, ქართულენოვანი ტექსტი © 2021 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *International Standard on Auditing 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement (December 2019)*

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

მთარგმნელები:

ბაბი ალავერდაშვილი, თეონა მესხი

ექსპერტები:

მ. აბაიაძე (საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია)

ი. პაპასქუა (აუდიტორთა, ბუღალტერთა და ფინანსურ მენეჯერთა ფედერაცია)

დ. სხილაძე (ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური)



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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

თარგმნა:

