

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

დანერგვის
სახელმძღვანელო

2022 წლის ივლისი



ასს 315 (გადასინჯული 2019), არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება დანერგვის სახელმძღვანელო

წინამდებარე დანერგვის სახელმძღვანელო მოამზადა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) პერსონალმა. დანერგვის სახელმძღვანელოს მიზანია ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) შესული ცვლილებების გაგებასა და გამოყენებაში აუდიტორების დახმარება.

ამ დოკუმენტში უფრო მეტი ყურადღება ექცევა არსებით ცვლილებებს, თუმცა ყველა ცვლილება არ არის გამოყოფილი ან განხილული.

ეს პუბლიკაცია არ წარმოადგენს IAASB–ის ოფიციალურ დოკუმენტს, არც ცვლის და არც უგულებელყოფს ასს 315–ს (გადასინჯული 2019 წელს), რომლის ტექსტიც წარმოადგენს ოფიციალურ დოკუმენტს. ამ სახელმძღვანელოს გაცნობა ვერ ჩაანაცვლებს ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გაცნობას. ასს–ების შესაბამისად აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორებს ევალებათ კონკრეტული გარიგებისთვის შესაფერისი ყველა მოთხოვნის შესრულება – ამ პუბლიკაციაში განხილული არ არის ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) ყველა მოთხოვნა, არამედ უფრო მეტი აქცენტი გადატანილია ისეთ მოთხოვნებზე, სადაც უფრო მეტი არსებითი ცვლილება შეიტანეს.

[გადასინჯული სტანდარტი](#) და [დასკვნების საფუძველი](#) (სადაც ახსნილია საბჭოს მიერ შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებების მიზეზები) 2019 წლის დეკემბერში გამოქვეყნდა.

რას ეხება ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)?

1. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ასს 315–ის (გადასინჯული) – „*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით*“ – მსგავსად, მოიცავს აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც განკუთვნილია:
 - (ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესასწავლად, რათა შესაძლებელი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
 - (ბ) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად; და
 - (გ) არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად.

იხილეთ
საინფორმაციო
ფურცელი: ასს 315–ის
შესავალი
(გადასინჯული 2019
წელს)

რატომ შეიცვალა ასს 315 (გადასინჯული)?

2. ასს 315–ის (გადასინჯული) გადასინჯვის პროექტი¹ დაიწყო 2016 წლის დასაწყისში IAASB–ის ასს–ების დანერგვის მონიტორინგის პროექტის² ფარგლებში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი „მოსაგვარებელი“ საკითხების საპასუხოდ. კერძოდ, სტანდარტის დანერგვის შემდგომი მიმოხილვა 2013 წელს დასრულდა და ასს 315–თან (გადასინჯული) დაკავშირებით გამოვლინდა შემდეგი საკითხები („პრობლემები“), რომლებიც საბჭოს მხრიდან სათანადო რეაგირებას საჭიროებდა სტანდარტის მეშვეობით:
 - შეუსაბამობა არსებობდა პრაქტიკაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების ხასიათსა და რაოდენობაში;
 - შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის მოთხოვნის პრაქტიკაში გამოყენება სირთულეს წარმოადგენდა;
 - საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) გამოყენებით გამოწვეული რისკები საკმარისად არ იყო განხილული სტანდარტში.გარდა ამისა, დანერგვის შემდგომი მიმოხილვის შედეგად გამოიკვეთა ისეთი პრობლემებიც, რომლებიც თანახმაა ასს 315–ის (გადასინჯული) გამოყენებას მცირე და საშუალო ზომის სუბიექტების აუდიტში.

1. ასს 315 (გადასინჯული), არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

2. [დაზუსტებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები – დანერგვის შემდგომი მიმოხილვის შედეგად აღმოჩენილი ფაქტები](#) (Clarified International Standards on Auditing–Findings from the Post-Implementation Review)

როდიდან შედის ძალაში ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს)?

- ასს 315-ის წინა ვერსია (ასს 315 (გადასინჯული)) ჩაანაცვლა ასს 315-მა (გადასინჯული 2019 წელს), რომელიც ძალაში შედის 2021 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის.

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გამოცემის შედეგად შეიცვალა სხვა დაკავშირებული სტანდარტები?

- ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) გაუმჯობესდა იმისთვის, რომ უფრო მყარი საფუძველი შეიქმნას აუდიტის ჩასატარებლად, კერძოდ კი მოსალოდნელია, რომ რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესის უკეთესმა ხარისხმა უნდა გააძლიეროს სხვა სტანდარტებით მოთხოვნილი პროცედურები, როგორცაა ასს 330³ და ასს 540 (გადასინჯული).⁴ ასს 315-ში (გადასინჯული) შეტანილი ცვლილებების შედეგად შესაბამისი შესწორებები შეტანილია მთელ რიგ სხვა ასს-ებში, მათ შორის ასს 330-ში, ასს 240-სა⁵ და ასს 540-ში (გადასინჯული). არსებითი ცვლილებები ამ დანერგვის სახელმძღვანელოში გამოყოფილია, საჭიროებისამებრ.
- ასს 240, *აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით* (მოქმედია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას თაღლითობასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან მიმართებით.⁶ ასს 330 (მოქმედია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის) ეხება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირების მოთხოვნებს, როგორც მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების, ისე ცალკეული მტკიცების დონეზე. ასს 315-ის (გადასინჯული) გადასინჯვის პროექტის ფარგლებში სხვა ასს-ებში შეტანილი შესაბამისი ცვლილებების გარდა, ამ სტანდარტების სხვა მოთხოვნები არ შეცვლილა.

აუდიტის ძირითადი ცნებები, რომლებიც გამოყენებულია ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)

- ასს 200, *დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად* – ეხება აუდიტორის საერთო მიზნებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს. ასს 200-ში განსაზღვრულია აუდიტორის საერთო მიზნები, ახსნილია აუდიტის ხასიათი და ცნება „აუდიტის მასშტაბი“. ასს 200-ში შეგიძლიათ იხილოთ აუდიტის უფრო ფართო, ფუნდამენტური ცნებები, აუდიტორული რისკის მოდელის ჩათვლით.

რა შეიცვალა და რა არა – აუდიტის ძირითადი ცნებები ასს 200-ში


ცნება	უცვლელია	შეიცვალა
მტკიცებულებების მოპოვება	საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.	–
აუდიტორული რისკის მოდელი	აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობების რისკებისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქციაა. ⁷ აუდიტორული რისკის საერთო მოდელი არ შეცვლილა.	–

3. ასს 330, *აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის*.
 4. ასს 540 (გადასინჯული), *საღარიბეო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი*.
 5. ასს 240, *აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით*.
 6. 2022 წელს IAASB-მა წამოიწყო ასს 240-ის ამომწურავი, ყოველმხრივი გადასინჯვის პროექტი, რომელიც, სხვათა შორის, მიზნად ისახავს იმის განსაზღვრას, როგორ უნდა აისახოს ამ სტანდარტში ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) გათვალისწინებული რისკის გამოვლენისა და შეფასების ახალი, უფრო ძლიერი პროცედურები.
 7. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

ცნება	უცვლელია	შეიცვალა
<p>თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი, შეუმჩნეველობის რისკი</p>	<p>ასს 200–ში მოცემული თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის რისკისა და შეუმჩნეველობის რისკის ცნებების განმარტებები არ შეცვლილა.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ახლი მოთხოვნების თანახმად, თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი ახლა ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა. თანდაყოლილი რისკის შეფასების ხელშეწყობის მიზნით შემოღებულია <i>თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის</i> ცნება. თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი აუდიტორს ეხმარება, რისკების შეფასების მიზნით, დიაპაზონის ფარგლებში ჩაატაროს არსებითი უზუსტობის რისკების ანალიზი – უფრო დაბალი რისკიდან უფრო მაღალი რისკისკენ, რომელიც უნდა ეყრდნობოდეს შესაძლო უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს. შემოღებულია არსებითი უზუსტობის თანდაყოლილი რისკვაქტორების ცნება, რაც აუდიტორებს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების განიხილვაში თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ფარგლებში.
<p>არსებითი უზუსტობის რისკი</p>	<p>არსებითი უზუსტობის რისკის განმარტება⁸ არ შეცვლილა. <i>რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი:</i></p> <p>(i) თანდაყოლილი რისკი....</p> <p>(ii) კონტროლის რისკი...</p>	<p>მიუხედავად იმისა, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის განმარტება არ შეცვლილა, ასს 200–ის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში უფრო დაზუსტდა და განიმარტა შესაძლო უზუსტობის გამოსავლენად აუცილებელი „ზღვარი“.</p> <p>ამ განმარტების ჩართვა ასს 200–ში (და არა ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) განამტკიცებს ასს 200–ში მოცემულ არსებითი უზუსტობის რისკის განმარტებას. ასს 200–ის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში მოცემული ახსნა-განმარტება გულისხმობს შემდეგს: არსებითი უზუსტობის რისკი იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც არსებობს <i>გონივრული შესაძლებლობა</i> იმისა, რომ უზუსტობა წარმოიქმნება (ე.ი მისი ალბათობა) და, ამავე დროს, ის არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება (ე.ი მისი სიდიდე). (იხილეთ ახალი პუნქტი 8.15⁹ ასს 200–ის შესაბამის ცვლილებებში). ასს 200–ში მოცემული ამ ახსნა-განმარტებიდან გამომდინარე, ცნება „გონივრულად შესაძლებელი“ ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) გამოიყენება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ზღვართან დაკავშირებით.</p>

8. ასს 200, პუნქტი 13(ო)

9. ეს პუნქტი ხელახლა გადაინომრება მას შემდეგ, რაც შესაბამისი შესწორებები შევა თითოეულ ასს–ში აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IAASB) 2022 წლის სახელმძღვანელოში.

ცნება	უცვლელია	შეიცვალა
პროფესიული სკეპტიციზმი	აუდიტორებს მოეთხოვებათ, პროფესიული სკეპტიციზმი გამოავლინონ აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას.	შემოდებულია გაუმჯობესებული პროცედურები აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას აუდიტორების ქცევის ცვლილების მხარდა-საჭერად, ასევე გაძლიერებული მოთხოვნები დოკუმენტაციის მიმართ (იხ. პროფესიული სკეპტიციზმის განყოფილება ამ დოკუმენტში). ამ სახელმძღვანელოში პროფესიულ სკეპტიციზმთან დაკავშირებული საკითხების გამოსაყოფად გამოიყენება შემდეგი სიმბოლო: 
პროფესიული განსჯა	აუდიტორს ასევე მოეთხოვება პროფესიული განსჯა რისკის შეფასების პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. ეს საერთო ცნება არ შეცვლილა, მაგრამ სხვადასხვა სახის ცვლილება შეტანილია აუდიტორისთვის განსჯის პროცესის გაუმჯობესების ხელშეწყობის მიზნით.	-
მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები	გრადაციის ცნება (ე.ი. ასს-ების გამოყენების შესაძლებლობა სხვადასხვა ზომისა და სირთულის სუბიექტების მიმართ) IAASB-ის სტანდარტების განუყოფელი ნაწილია და IAASB ყოველთვის ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, თუ რა შეიძლება გაკეთდეს იმისთვის, რომ ხელი შეუწყოს თავისი სტანდარტების გამოყენებას ყველა სუბიექტში. IAASB გადასინჯულ სტანდარტშიც განაგრძობს გრადაციასა და პროპორციულობასთან დაკავშირებული აუდიტორის მოსაზრებების გამოყოფას ცალკეულ პუნქტებში (ამ მიზნით, შესაბამის პუნქტებს წინ უძღვის ქვესათაური „გრადაცია“).	<ul style="list-style-type: none"> გადასინჯულ სტანდარტში უფრო მეტი ყურადღება გამახვილებულია სუბიექტის სირთულეზე და არა ზომაზე (ე.ი. „ნაკლებად რთულ სუბიექტებზე“ და არა „უფრო მცირე ზომის სუბიექტებზე“, ამგვარი სუბიექტებისადმი IAASB-ის მიდგომის შესაბამისად). სტანდარტში გრადაცია ილუსტრირებულია კონტრასტული მაგალითების გამოყენებით (ე.ი. წარმოჩენილია სირთულის დიაპაზონის ორივე ზღვარი) და ყურადღება გამახვილებული არ არის მხოლოდ „უფრო მცირე ზომის სუბიექტებზე“.
სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები	მოსაზრებები სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებით შენარჩუნდა.	ეს პუნქტები საჭიროებისამებრ განახლდა (ე.ი. სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული სპეციფიკური საკითხების/მოთხოვნების ასახვის მიზნით).

შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი და მოცულობა

7. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) განმარტებულია, რომ რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სუბიექტისთვის, მათი საქმიანობის სპეციფიკისა და გარემოებებიდან გამომდინარე (მაგ., სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალური მხარე). გარდა ამისა, მითითებულია, რომ ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა შეასრულოს სტანდარტის მოთხოვნები.¹⁰

პუნქტი გ16

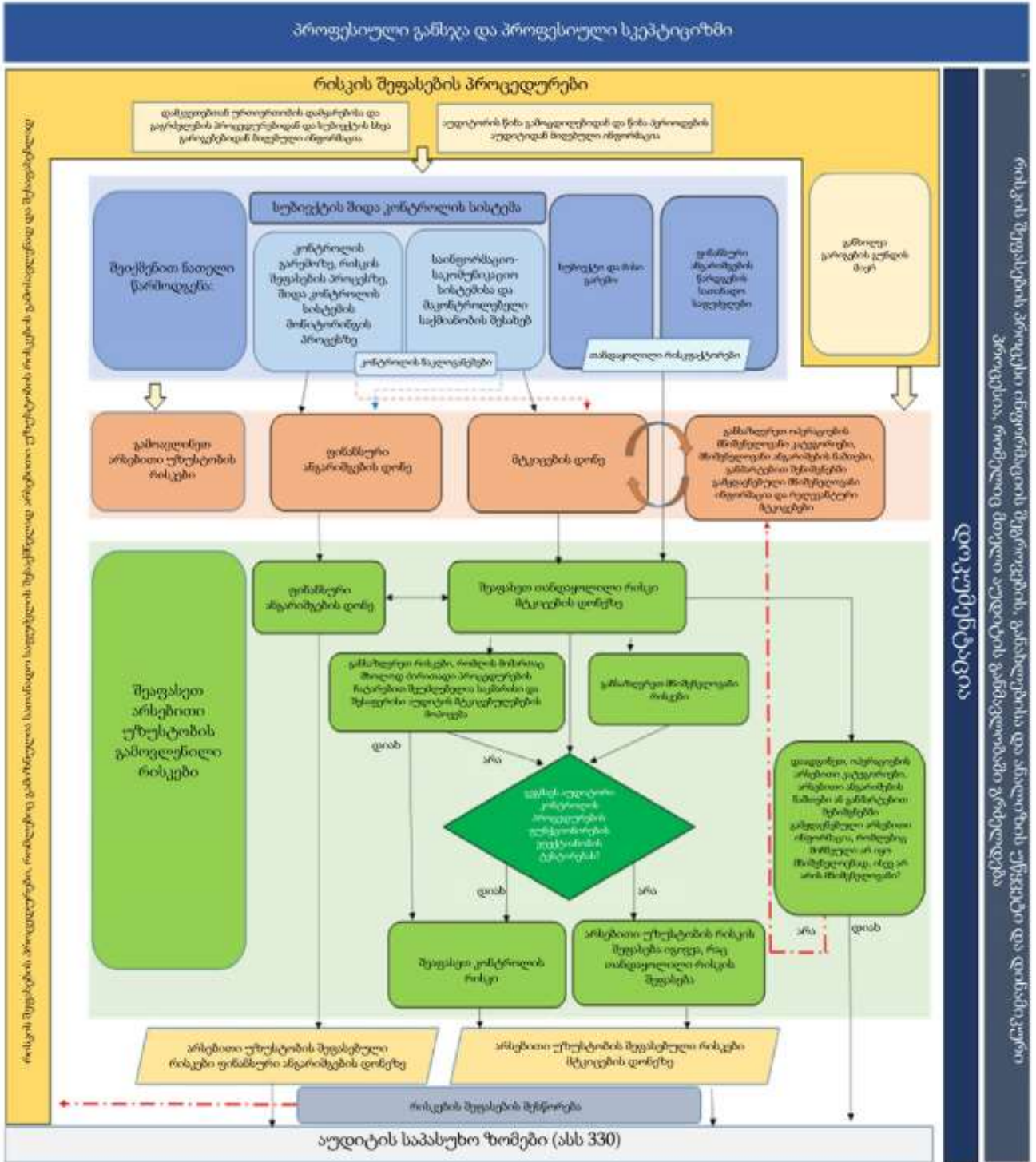
სტანდარტის უწყვეტი ხასიათი

8. რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესი, რომელსაც აუდიტორი იყენებს, უწყვეტი და დინამიკური პროცესია. ამასთან, ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად ურთიერთდამოკიდებულია იმ მოთხოვნებში გამოყენებულ ცნებებთან, რომლებიც ეხება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას. წინამდებარე ასს-ით გათვალისწინებული საკითხების შესწავლის შედეგად აუდიტორს შეუძლია განსაზღვროს რისკების „საწყისი მოლოდინი“, რომელიც შეიძლება შემდგომ დაიხვეწოს (შესწორდეს) აუდიტორის მიერ რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესში.
9. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა ასახავს სტანდარტის უწყვეტ ხასიათს. გარდა ამისა, როდესაც სტანდარტში ადრე წარმოდგენილი მოთხოვნების შესრულება დამოკიდებულია სტანდარტში მოგვიანებით წარმოდგენილი სხვა მოთხოვნების შესრულებაზე, მათ შორის კავშირების დასამყარებლად დაემატა სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალა. მაგალითად:
- ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ49 პუნქტში მითითებულია, რომ აუდიტორს შეუძლია საწყისი მოლოდინების განსაზღვრა ოპერაციების ცალკეული კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შესახებ, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. ეს, თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის აუდიტორის მიერ ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობისთვის საინფორმაციო სისტემის შესწავლის დროს (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 25-ე პუნქტი);
 - ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ127 პუნქტში დამატებით ახსნილია, რომ საინფორმაციო სისტემაზე ჩატარებულმა სამუშაომ (შესწავლამ და შეფასებამ) შესაძლოა შემდგომ გავლენა იქონიოს აუდიტორის მოლოდინზე ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ;
 - ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ128 პუნქტში აღნიშნულია, რომ სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ინფორმაციის ნაკადების შესწავლამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ კონკრეტული კონტროლის პროცედურების დადგენას, რომლებიც შემდგომ შესწავლას საჭიროებს (ე.ი. „მაკონტროლებელი საქმიანობის“ კომპონენტში);
 - ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ129 პუნქტში დამატებით განმარტებულია, რომ ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის არსებობის გამოვლენა შესაძლებელია მხოლოდ მას შემდეგ, რაც შეფასდება არსებითი უზუსტობის შესაძლო რისკები (ე.ი. მნიშვნელოვანი რისკების დადგენის შემდეგ).
10. ქვემოთ მოცემულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მიმოხილვა:

პუნქტები მე-7
და გ48

10. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ16.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება



„რატომ“ არის პროცედურა საჭირო

11. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ყურადღებას ამახვილებს იმის ახსნაზე, თუ რატომ არის საჭირო კონკრეტული პროცედურები (ეს განყოფილებები სათაურით „რატომ“ შესაძლებელია მოიძებნოს სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში).
12. ეს განმარტებები მიზნად ისახავს ისეთი კონკრეტული მოთხოვნების დასაბუთების მიმოხილვას, სადაც სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში შესაძლოა წარმოიშვას გაუგებრობა და მათი არასწორი ან არათანამიმდევრული გამოყენება. საბჭო შეთანხმდა, რომ ახსნა–განმარტების დამატებით, თუ რატომ არის საჭირო ამა თუ იმ პროცედურის შესრულება, შემცირდებოდა შესაბამისი მოთხოვნების არათანამიმდევრული გამოყენების რისკი. კერძოდ, განყოფილება „რატომ“ დაემატა იმის ასახსნელად, თუ რატომ არის საჭირო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა კომპონენტის შესწავლა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, სადაც აუდიტის მიმართ ძირითადად არსებითობის შემოწმების (მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების) მიდგომის გამოყენება იქნება განზრახული.

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

13. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ყურადღებას ამახვილებს აუდიტის ისეთი მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომელიც იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების საფუძველი.
14. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების პროცედურები, რომლებიც დადგენილია ასს 500–ში, აუდიტის მტკიცებულება – ე.ი. ინსპექტირება, დაკვირვება, გარე დასტური, ხელახალი გამოთვლა, ხელახლა შესრულება, ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვა, კვლავ მოქმედია, იმის მიუხედავად, ეს პროცედურები ხელით სრულდება თუ ტექნოლოგიის გამოყენებით. ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) კონკრეტულად არ არის განსაზღვრული, როგორ უნდა ჩატარდეს ეს პროცედურები. ამის ნაცვლად, რისკის შეფასების პროცედურები, რომლებიც სრულდება ტექნოლოგიების გამოყენებით, სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში აღწერილია, როგორც „ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები“, იმის ხაზგასასმელად, რომ ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები შეიძლება ერთნაირად ხელმისაწვდომი არ იყოს ყველა აუდიტორისთვის.
15. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოსაზრებები, საჭიროებისამებრ, თან ერთვის სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას სათაურით „ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები“.

იხ. დოკუმენტი ხშირად დასმული კითხვები: [ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების დროს](#), რომელიც მოიცავს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებულ კითხვებსა და პასუხებს.

დანართები

16. სტანდარტის დანართებს ისეთივე სტატუსი აქვს, როგორც „გამოყენება და სხვა ახსნა–განმარტებითი მასალის“ ნაწილში მოცემულ ინფორმაციას (ე.ი. დანართებიც სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია). თითოეული დანართის მიზანი და დანიშნულება ახსნილია დანართის სათაურში ან შესავალ ნაწილში. თითოეული დანართის მიზანია, აუდიტორი უზრუნველყოს სასარგებლო სახელმძღვანელო ინსტრუქციებით რისკის შეფასების პროცედურების შემუშავებისა და შესრულების დროს.
17. ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) დანართები ძირითადად გამოიყენება იმ საკითხების დამატებითი ახსნისთვის, რომლებიც პირდაპირ უკავშირდება სუბიექტს და მიჩნეულია აუდიტორისთვის გამოსადეგად ასს 315–ით (გადასინჯული 2019 წელს) მოთხოვნილი პროცედურების შესრულებისას, ხოლო ის საკითხები, რომლებიც უშუალოდ ეხება სტანდარტის მოთხოვნების შესასრულებლად დადგენილ აუდიტორის ქმედებებს, მოცემულია სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში.
18. სუბიექტთან დაკავშირებული სხვადასხვა საკითხი ასს 315–ის (გადასინჯული) გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალიდან ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გადმოტანილია დანართებში, მათ შორის:
 - (ა) სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები (1-ელი დანართი);
 - (ბ) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა (მე-3 დანართი); და
 - (გ) სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები (მე-4 დანართი).

19. გარდა ამისა, შემუშავდა რამდენიმე ახალი დანართი სტანდარტის მოთხოვნების შესრულების ხელშეწყობის მიზნით:

დანართის ნომერი	საკითხი	შინაარსი
2	თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა	<ul style="list-style-type: none"> • აღწერილია, თუ როგორ წარმოიქმნება ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) გათვალისწინებული თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორი (ე.ი. სირთულე, სუბიექტურობა, ცვლილება, განუსაზღვრელობა და ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რამდენადაც ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე). • მოიცავს მოვლენების ან პირობების მაგალითებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა.
5	საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები	<p>განხილულია დამატებითი საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლისას, მათ შორის:</p> <ul style="list-style-type: none"> • საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების შესწავლისას; • სხვადასხვა სირთულის მქონე საინფორმაციო სისტემების ტიპური მახასიათებლების მაგალითები; • მოსაზრებები გრადაციასთან დაკავშირებით; • დამხმარე მასალა, რომელიც აუდიტორს დაეხმარება სუბიექტის მიერ გამოყენებული ისეთი სტ პროგრამების გამოვლენაში, რომლებზეც გავლენას ახდენს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეული რისკები.
6	სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები	<p>შემუშავებულია იმისთვის, რომ აუდიტორი უზრუნველყოს საკითხებით, რომლებიც უნდა განიხილოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლის დროს, მათ შორის, მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ხასიათის აღწერას; • სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს; • იმის მაგალითებს, თუ როგორ შეიძლება სტ საერთო კონტროლის პროცედურებმა აღმოფხვრას საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეული სხვადასხვა ტიპის რისკი, მათ შორის სხვადასხვა სტ გამოყენებით პროგრამებს, მათი სპეციფიკის მიხედვით.

აუდიტორის მიზანი

20. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების შესრულებისას აუდიტორის საერთო მიზანი არ შეცვლილა – ე.ი. აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

ახალი განმარტებები და ცნებები ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს)

21. მოთხოვნების უკეთ გაგების მიზნით შემოღებულია რამდენიმე ახალი განმარტება. ეს ახალი განმარტებები წინამდებარე სახელმძღვანელოში წარმოდგენილია შესაბამის შემთხვევებში (მუქ ლურჯ გრაფებში). ასევე მითითებულია ის განმარტებებიც, რომლებიც გადაისინჯა და შესწორდა.
22. გარდა ამისა, შემოღებულია სხვა ახალი ცნებები, როგორც არის, მაგალითად *თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი*,¹¹ რომელიც შემუშავდა რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესის ხელშეწყობის მიზნით და, შესაბამის შემთხვევებში, სახელმძღვანელოში მოცემულია ამგვარი ცნებების განმარტებებიც (იხ. ქვემოთ პუნქტი 84(ბ)).

მე-12 პუნქტი

ცვლილებები რისკის შეფასების პროცედურებში და დაკავშირებული ქმედებები

რისკის შეფასების პროცედურები – ხასიათი და მოცულობა

23. უფრო ნათლად განიმარტა, რომ რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების მიზანია, აუდიტორი უზრუნველყოს სათანადო საფუძველით არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის და მათზე რეაგირებისთვის (იხ. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე-13 პუნქტი).
24. გადასინჯულ სტანდარტში ასევე ხაზგასმულია, რომ რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები აუდიტის მტკიცებულებებია. ამ ცვლილების მიზანია აუდიტორის დახმარება საჭირო ქმედებების ხასიათისა და მოცულობის გააზრებაში, ე.ი. საკმარისი მტკიცებულებებია აუცილებელი იმისათვის, რომ გამყარდეს სათანადო საფუძველი, რომლის მიხედვითაც აუდიტორი შემდგომში გადაწყვეტილებებს მიიღებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით.
25. პროფესიული სკეპტიციზმის მნიშვნელოვანი ცნებაც უფრო მეტად გამყარდა და გაძლიერდა რისკის შეფასების პროცედურების გაფართოების მოთხოვნის მეშვეობით და იმის ხაზგასმით, რომ აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს.

მე-13 პუნქტი



სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია

26. ზოგადად, სტანდარტის რესტრუქტურის მიუხედავად, უცვლელი რჩება მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება დამკვეთებთან ურთიერთობის დამყარების ან გაგრძელების პროცედურებიდან და ასევე სხვა გარიგებებიდან მიღებული ინფორმაციის გათვალისწინებას, რომლებიც მოცემული სუბიექტისთვის შეასრულა ამ გარიგების პარტნიორმა.
27. აუდიტორმა კვლავ უნდა გაითვალისწინოს სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია, თუმცა აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს არა მხოლოდ ამ ინფორმაციის რელევანტურობა, არამედ მისი საიმედოობაც.

პუნქტები
მე-15 & მე-16

განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

28. გარიგების გუნდის წევრებს შორის განსახილველი საკითხები ძირითად უცვლელია, ისევე, როგორც გარიგების გუნდის იმ წევრებისთვის ინფორმაციის მიწოდების აუცილებლობის მოთხოვნა, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვებში.

პუნქტები
მე-17 & მე-18

11. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-5 პუნქტი.

ცვლილებები სავალდებულო შესწავლაში

ახალი შესაბამისი განმარტება	აღწერა	დამატებითი ახსნა-განმარტებითი მასალა
<p>თანდაყოლილი რისკფაქტორები</p>	<p>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 ფაქტორები¹² გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.</p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სირთულეს; • სუბიექტურობას; • ცვლილებას; • განუსაზღვრელობას; ან • უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, რაც განპირობებულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. (პუნქტი გ7) <p>ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშის ნაშთთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიის, კონკრეტული ანგარიშის 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. (პუნქტი გ8)

29. აუდიტორისთვის ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) ძირითადად გამოყოფილია 3 სფერო:
- სუბიექტი და მისი გარემო;
 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
 - სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა.

ასს 315-ის (გადასინჯული) წინა ვერსიაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესწავლა არ ყოფილა ცალკე გამოყოფილი (ის შედიოდა სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის მოთხოვნაში), ამჟამად კი ცალკეა გამოყოფილი და მასზე განსხვავებული აქცენტი კეთდება.

12. ასს 240, პუნქტი გ24-გ27.

ცვლილებები სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის მოთხოვნაში

30. იმ გარემოს მუდმივად ცვალებადი და მზარდი რთული ხასიათის გასაცნობიერებლად, რომელშიც სუბიექტი ეწევა საქმიანობას, სუბიექტისა და მისი გარემოს სავალდებულო შესწავლის მოთხოვნაში ახლა აქცენტი გადატანილია სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესაბამისი ასპექტების შესწავლაზე (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები გ62-გ67). ეს აქცენტი გაფართოვდა, რათა აუდიტორმა ისიც შეისწავლოს, როგორ აფასებს თვითონ სუბიექტი თავის საქმიანობას. ეს ცვლილებები მიზნად ისახავს იმას, რომ აუდიტორმა ნამდვილად შეისწავლოს, ხელმძღვანელობის პოზიციიდან, როგორ მუშაობს სუბიექტი და როგორ აფასებს ის თავის საქმიანობას, რადგან ეს შესაძლოა უკეთ დაეხმაროს აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, სად შეიძლება წარმოიშვას არსებითი უზუსტობის რისკები.
31. აუდიტორს თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინება ახლა პირველად ევალუება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს (იხ. ქვემოთ 34-ე პუნქტი).

მე-19 პუნქტი

ცვლილებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის მოთხოვნაში

32. არსებითი უზუსტობის რისკები აშკარა ხდება მაშინ, როდესაც ხელმძღვანელობა სუბიექტის გარემოებებთან მიმართებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებს იყენებს. შესაბამისად, ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) ეს სფერო გარდაქმნილია აუდიტორისთვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სფეროდ, ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკები შესაძლოა წარმოიშვას იმის გამო, როგორ იყენებენ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებთან მიმართებით.
33. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებაზე შესაძლოა ბევრმა ფაქტორმა იქონიოს ზეგავლენა, მათ შორის თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა (იხ. ქვემოთ), იმ პირთა კომპეტენციამ, ვინც მოთხოვნებს იყენებს და განმარტავს, ასევე მოთხოვნების გამოსაყენებლად საჭირო განმარტებების/ინტერპრეტაციის მოცულობამ. ზოგიერთმა ან ყველა შემთხვევაში ფაქტორმა შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების დროს.

მე-20 პუნქტი

თანდაყოლილი რისკფაქტორები

34. თანდაყოლილი რისკფაქტორების ცნება მიზნად ისახავს აუდიტორის დახმარებას თანდაყოლილი რისკების შესწავლაში და მოვლენების ან პირობების ისეთ ასპექტებზე ყურადღების გამახვილებაში, რომლებიც გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნივენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე-2 დანართში აღწერილია თითოეული რისკფაქტორი და ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე. დაემატა სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალა იმისთვის, რომ აუდიტორმა დამატებით იხელმძღვანელოს ამით თანდაყოლილი რისკფაქტორების განხილვისას, სადაც ასევე ახსნილია სტანდარტში რისკფაქტორების გათვალისწინების მიზეზები (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტები გ85-გ89).
35. აუდიტორი ნებისმიერი „საკითხის გათვალისწინებისას“ შეგნებულად ფიქრობს „რადაცაზე“ სიტუაციის განსჯის დროს. ეს იმას ნიშნავს, რომ სავალდებულო შესწავლის შემდეგ აუდიტორი აქტიურად ფიქრობს იმაზე, თუ როგორი გავლენა შეიძლება იქონიოს თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ ზომებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში იღებს, თუ თანდაყოლილი რისკფაქტორი არსებობს. თუმცა, აუდიტორს არ ევალუება დოკუმენტებში ინფორმაციის ასახვა ყველა თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესახებ, რომლებიც გაითვალისწინა მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ241).
36. თანდაყოლილი რისკფაქტორების გათვალისწინება სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის დროს ხელს უწყობს რისკების გამოვლენას უფრო მეტად მიზანმიმართული და საიმედო პროცესის მეშვეობით. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორს ნათელი წარმოდგენა აქვს სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, თანდაყოლილი რისკფაქტორები შესაძლოა მას დაეხმაროს იმის დადგენაში, თუ სად შეიძლება იყოს სავარაუდო უზუსტობის რისკები.

პუნქტები 19(გ)
და 31(ა)

37. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სუბიექტისა და მის გარემოს შესწავლასთან დაკავშირებულ სავალდებულო საკითხებს, თანდაყოლილი რისკვაქტორები მას ეხმარება მიღებული ინფორმაციის დაკავშირებაში ფინანსური ანგარიშგების იმ სფეროებთან, სადაც შესაძლოა არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკი.
38. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი შესაძლო უზუსტობების გამოვლენის პროცესის ხელშეწყობის მიზნით, თანდაყოლილი რისკვაქტორების გათვალისწინება საჭიროა იმ შემთხვევაშიც, როდესაც აუდიტორი იხილავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში ისეთი ასპექტების არსებობას, რომლებსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის რისკების გამოწვევა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები შესაძლოა ხელმძღვანელობას ავალდებულებდეს განსჯის გამოყენებას სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისას მომავლის შესახებ გაკეთებული დაშვებების საფუძველზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, ამ შეფასებების გამოთვლას შესაძლოა თან ახლდეს არსებითი განუსაზღვრელობა და სირთულე, რა შემთხვევაშიც შესაფერისია სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული სირთულის, სუბიექტურობისა და განუსაზღვრელობის თანდაყოლილი რისკვაქტორების განხილვა. ამან კი, თავის მხრივ, შესაძლოა ხელი შეუწყოს სააღრიცხვო შეფასებებში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენას.
39. თანდაყოლილი რისკვაქტორები იმ შემთხვევაშიც გაითვალისწინება, როდესაც აუდიტორი თანდაყოლილ რისკს აფასებს. თანდაყოლილი რისკვაქტორების გათვალისწინებით თანდაყოლილი რისკის შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს თანდაყოლილი რისკვაქტორების გავლენის ხარისხს უზუსტობის წარმოქმნილ შესაბამისი მტკიცებების მიდრეკილებაზე (ე.ი. ეს შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს იმის გარკვევაში, მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ისთვის თანდაყოლილი რისკის შეფასება უფრო მაღალი ან დაბალი უნდა იყოს თუ არა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში).

ცვლილებები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის მოთხოვნაში

ახალი შესაბამისი განმარტება	აღწერა	დამატებითი ახსნა-განმარტებითი მასალა
კონტროლი	<p>პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. მოცემულ კონტექსტში:</p> <p>(i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში.</p>	<p>კონტროლის პროცედურები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებშია ინტეგრირებული. (პუნქტი გ2)</p> <p>პოლიტიკა პრაქტიკაში რეალიზდება სუბიექტის პერსონალის ქმედებების მეშვეობით ან პერსონალისთვის გარკვეული ქმედებების აკრძალვით, რომლებიც ამგვარ პოლიტიკას ეწინააღმდეგება. (პუნქტი გ3)</p> <p>პროცედურები შეიძლება დადგენილი იყოს ოფიციალური დოკუმენტაციით, ანდა მითითებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა ტიპის შეტყობინებებში, ან გამომდინარეობდეს ქცევის გარკვეული წესებიდან, რომლებიც სავალდებულო არ არის, მაგრამ სუბიექტის კულტურით არის განპირობებული.</p>

ახალი შესაბამისი განმარტება	აღწერა	დამატებითი ახსნა– განმარტებითი მასალა
	(ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები.	<p>პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სუბიექტში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამებით ნებადართული ქმედებების ან სუბიექტის სტ გარემოს სხვა ასპექტების მეშვეობით. (პუნქტი გ4)</p> <p>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.</p> <p>არაპირდაპირია კონტროლის ისეთი პროცედურები, რომლებიც განამტკიცებს პირდაპირ კონტროლის პროცედურებს. (პუნქტი გ5)</p>

40. მართალია, სუბიექტის კონტროლის სისტემის შესწავლისადმი მიდგომა ძირითადად ისეთივეა, როგორც გათვალისწინებულია ასს 315-ში (გადასინჯული) (ე.ი შიდა კონტროლის სისტემის 5 კომპონენტის შესწავლა), მაგრამ ბევრი ცვლილება განხორციელდა იმასთან დაკავშირებით, თუ რა იგულისხმება ამ თითოეული კომპონენტის შესწავლაში. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალის ნაწილში ახსნილია, თუ რატომ არის აუცილებელი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა კომპონენტის შესწავლა.

აუდიტორს კვლავ ევალება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის 5 კომპონენტის შესწავლა.

41. IAASB-ს მიზნად ჰქონდა დასახული, აუდიტორებისთვის ნათლად განემარტა, რა უნდა გაკეთდეს „ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად“ და ამ მიზნით ცხრილის ფორმით თანამიმდევრულად წარმოადგინა სტანდარტში თითოეული კომპონენტისათვის საჭირო მოთხოვნები. ზემოაღნიშნული ცხრილების მთავარი დანიშნულება ის არის, რომ აუდიტორებმა ერთად წაიკითხონ თითოეულ ცხრილში მოცემული მოთხოვნები. აუდიტორი ცხრილის პირველ სტრიქონში ჩაწერილი მოთხოვნის მიზანს აღწევს ცხრილის მარჯვენა და მარცხენა მხარეს მოცემული მოთხოვნების შესრულებით. სტანდარტის მოთხოვნების ამგვარი წარმოდგენა აუდიტორებს ეხმარება ამ მოთხოვნების გამოყენებაში აუდიტის დამკვეთი სუბიექტის ხასიათისა და გარემოებების მიხედვით. თუმცა, შესაძლებელია ცხრილის ფორმატის უგულბელებოფა და მოთხოვნების გაცნობა ტექსტის ფორმით, რასაც, სავარაუდოდ, იგივე შედეგი მოჰყვება.

42. ცხრილში წარმოდგენილი შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის სავალდებულო შესწავლა მიზნად ისახავს ორი ძირითადი ასპექტის განცალკევებას, რაც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს სტანდარტის შესაბამისი ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად:

- (ა) საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა იცოდეს ამ კომპონენტთან დაკავშირებით; და
- (ბ) ამ საკითხების შეფასება კონკრეტული კომპონენტისა და სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების კონტექსტში. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტისთვის ეს შეფასება ოდნავ განსხვავებულია და დამატებით ახსნილია ქვემოთ 59-ე პუნქტში. შესაბამისი კომპონენტების შეფასების დროს

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ92 პუნქტში აღწერილი გრადაცია, ე.ი. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები განსხვავდება სუბიექტის ზომისა და სირთულის მიხედვით. მაგალითად, ნაკლებად რთულმა სუბიექტებმა თავიანთი მიზნების მისაღწევად შესაძლოა გამოიყენონ ნაკლებად სტრუქტურირებული ან უფრო მარტივი კონტროლის პროცედურები (და ეს შესაძლოა შესაფერისი იყოს ამ სუბიექტისთვის).

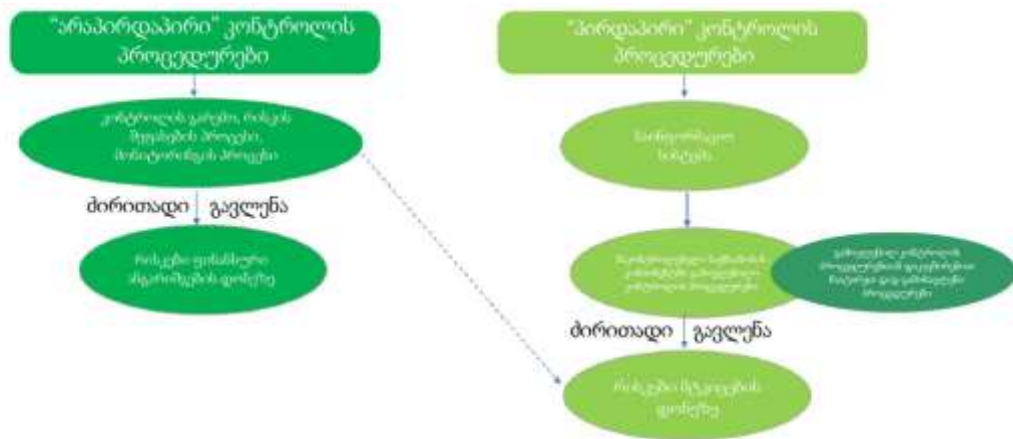
43. ამ სახელმძღვანელოში კონკრეტული ცნებების ან ტერმინების მითითებისას დართულია განმარტებები, რათა ამ ცნებების ან ტერმინების გამოყენებისას გაუგებრობა არ წარმოიქმნას მათ მნიშვნელობებთან დაკავშირებით (იგივე პრინციპი ვრცელდება ნებისმიერი სახის შესაბამის შესწორებაზეც, რომელიც გამოიწვია ასს 315–ის გადასინჯვამ):

- (ა) **სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა** – ეხება მთელ სისტემას, რომელიც შედგება ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) 12(მ) პუნქტში აღწერილი 5 კომპონენტისგან;
- (ბ) **კონტროლი** – იხ. ახალი განმარტება ზემოთ. კონტროლი მოიცავს პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებშია ინტეგრირებული. ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) აღიარებულია, რომ ეს პროცედურები შესაძლოა არ იყოს ფორმალიზებული ან დოკუმენტირებული, მაგრამ მაინც ცხადი იყოს კომუნიკაციიდან ან იგულისხმებოდეს ქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ156–გ157 პუნქტები შეიცავს მოსაზრებებს ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტისთვის, სადაც კონტროლის პროცედურები შესაძლოა ნაკლებად ფორმალური სახით მოქმედებდეს (ე.ი. მესაკუთრე–მმართველის მიერ მათი პირდაპირი გამოყენების გზით). თუმცა, მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთ სუბიექტში პოლიტიკა და პროცედურები შესაძლოა ნაკლებად ფორმალიზებული იყოს, მაინც აუცილებელია ამ პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა (იმდენად, რამდენადაც ეს საჭიროა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეულ კომპონენტთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესასრულებლად)¹³, რადგან ამის შედეგად აუდიტორი მოიპოვებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების და მათზე რეაგირებისთვის საჭირო ინფორმაციას;
- (გ) **„გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები“** – ეს ტერმინი გამოიყენება იმის ხაზგასასმელად, რომ მითითებული კონტროლის პროცედურა არის ის, რომლის არსებობა აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში;
- (დ) **მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტი** – ეს ტერმინი გამოიყენება მხოლოდ შიდა კონტროლის სისტემის იმ კომპონენტის დასახელებისთვის, რომელიც განსაზღვრავს გამოსავლენ კონკრეტულ ინდივიდუალურ კონტროლის პროცედურებს (ე.ი. ტერმინი „მაკონტროლებელი საქმიანობა“ სხვა შემთხვევაში ამოღებულია) და რომლისთვისაც აუდიტორი ვალდებულია შეაფასოს, კონტროლის პროცედურა ეფექტიანად შემუშავებულია თუ არა (დიზაინი) და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა (შემდგომში დ/დ პროცედურები);
- (ე) **არაპირდაპირი კონტროლი** – 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 „არაპირდაპირ“ გავლენას ახდენს ამ კონტროლის პროცედურების სათანადოდ ფუნქციონირებაზე (იხ. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტები გ95 და გ96);
- (ვ) **პირდაპირი კონტროლი** – ისეთი კონტროლის პროცედურებია, რომლებიც საკმარისად ზუსტია იმისთვის, რომ უზრუნველყოს ცალკეული მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილება, გამოვლენა და გასწორება (იხ. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტები გ95 და გ123).

13. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ17.

განსხვავება შიდა კონტროლის სისტემის არაპირდაპირ და პირდაპირ კომპონენტებს შორის

44. შიდა კონტროლის 5 კომპონენტი ორ ტიპადაა დაყოფილი, რომლებიც შეესაბამება თითოეული კომპონენტის კონტროლის პროცედურების ხასიათს და შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე, ასევე შეფასებულ რისკებზე რეაგირების ზომებზეც:
- (ა) კონტროლის გარემოს კონტროლის პროცედურები, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი, ძირითადად, არაპირდაპირი კონტროლის საშუალებებია (თუმცა შესაძლოა არსებობდეს გარკვეული პირდაპირი კონტროლის პროცედურებიც, მაგრამ მათი არსებობა ამ კომპონენტებში ნაკლებად სავარაუდოა).
 - (ბ) საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემებისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები ძირითადად პირდაპირი კონტროლის საშუალებებია.



45. არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები გავლენას ახდენს პირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე (მაგალითად, კონტროლის გარემო ფუნდამენტური კომპონენტია შიდა კონტროლის მთელი სისტემისთვის და თუ ის არ ფუნქციონირებს ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო, ეს გავლენას მოახდენს სუბიექტის მთელი კონტროლის სისტემის ეფექტიანობაზე). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ97-გ98 და გ124-გ125 პუნქტებში დამატებით განმარტებულია, თუ რატომ არის საჭირო შიდა კონტროლის სისტემის ყველა კომპონენტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა.
46. გადასინჯულ სტანდარტში უფრო ნათელი გახდა, თუ კონკრეტულად რა უნდა გავლენას შეიტანოს შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებთან მიმართებით, რომლებიც, პირველ რიგში, პირდაპირი კონტროლის საშუალებებს მოიცავს (ე.ი საინფორმაციო სისტემაში და კომუნიკაციაში და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში). გარდა ამისა, უფრო დაზუსტდა და გაუმჯობესდა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლის შესახებ მოთხოვნა (იხ. ქვემოთ განყოფილება „საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული საკითხები“).

შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის ცვლილებები

47. თითოეული კომპონენტი იმისთვის გადასინჯა, რომ უფრო ცხადი გახდეს, თუ „რის“ შესახებ უნდა შეიქმნას ნათელი წარმოდგენა აუდიტორმა (ე.ი. ცხრილის მარცხენა მხარეს შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის მოთხოვნებისთვის), რა უნდა შეფასდეს უდიტორმა (მითითებულია ცხრილის მარჯვენა მხარეს) რათა მიაღწიოს სტანდარტით მოთხოვნილ სათანადო ინფორმირებულობას.
48. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეულ კომპონენტთან დაკავშირებით შეფასების მიზანია (როდესაც ამის გაკეთება სტანდარტით მოითხოვება) იმის დადგენა (სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოების გათვალისწინებით), არსებობს თუ არა ამ კომპონენტში ისეთი ნაკლოვანება (ნაკლოვანებები), რამაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე (ასევე აუდიტის დამატებითი პროცედურების შემუშავებაზე ასს 330-ის შესაბამისად). მოთხოვნა იმისა, რომ დადგინდეს, გამოვლინდა თუ არა რაიმე სახის ნაკლოვანება, ახლა (გადასინჯულ სტანდარტში) მთელ

სამუშაოს ეხება, რომელიც შესრულდა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 27-ე პუნქტი).

კონტროლის გარემო

49. კონტროლის გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნისთვის საჭირო კონკრეტული საკითხები ახლა შეტანილია მოთხოვნაში (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი 21(ა)), ხოლო ადრე ამ საკითხებიდან მხოლოდ ზოგიერთი იყო განხილული სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში. კომპონენტის შეფასების მოთხოვნაც ახლა უფრო კონკრეტულია შესაფასებელ საკითხებთან მიმართებით და ასს 315-ის (გადასინჯული 2019) გ103 პუნქტში ახსნილია, თუ რატომ არის შეფასება აუცილებელი (და ასევე ხაზგასმულია კონტროლის გარემოს კომპონენტის ფუნდამენტური მნიშვნელობა).

21-ე პუნქტი

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

50. მართალია, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან დაკავშირებით შესასწავლი კონკრეტული საკითხები ასს 315-ით (გადასინჯული) გათვალისწინებული მოთხოვნების მსგავსია, მაგრამ ახლა დამატებით მოითხოვება იმ პროცესის შეფასება, რომელსაც სუბიექტი თავისი სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით იყენებს (როგორც განმარტებულია ზემოთ 42(ბ) პუნქტში). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ111 პუნქტში ახსნილია, თუ რატომ აფასებს აუდიტორი სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის ადეკვატურობას, მათ შორის, აღნიშნულია ისიც, რომ ეს შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გაგებაში, როგორ გამოავლინა და შეაფასა სუბიექტმა პოტენციური რისკები და რა რეაგირება მოახდინა მათზე.

22-ე პუნქტი

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

51. ყურადღება გამახვილებულია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესზე – ადრე ეს მოთხოვნა გულისხმობდა იმ ძირითადი საქმიანობის შესახებ წარმოდგენის შექმნას, რომელსაც სუბიექტი ეწეოდა შიდა კონტროლის მონიტორინგის დროს. როგორც ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) სხვა კომპონენტების შემთხვევაში, ახლა ასევე საჭიროა სუბიექტის მიერ განხორციელებული მონიტორინგის პროცესის შეფასება სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით (როგორც განმარტებულია ზემოთ 42(ბ) პუნქტში). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ120 პუნქტში ახსნილია, რომ იმ საინფორმაციო წყაროების გათვალისწინება, რომელსაც სუბიექტი კონტროლის პროცედურების მონიტორინგისთვის იყენებს, აუდიტორს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნას იმის შესახებ, არის თუ არა თავად ეს პროცესი სუბიექტისთვის შესაფერისი.

24-ე პუნქტი

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

52. ამ სფეროს შესწავლის მასშტაბის დასაზუსტებლად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს ოპერაციების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესის შესწავლას. მართალია, სტანდარტში მხოლოდ მოგვიანებითაა განხილული მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია რისკის შეფასების პროცედურებზე დაყრდნობით, რომელიც ჩაატარა სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის მიზნით, მაგრამ აუდიტორს შესაძლოა წინასწარი მოლოდინები ჰქონდეს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ. თუ შემდგომ ეტაპზე გამოვლინდება დამატებითი (ან განსხვავებული) ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, აუდიტორმა საინფორმაციო სისტემის ამ ნაწილის შესახებაც უნდა შეიქმნას ნათელი წარმოდგენა.

25-ე პუნქტი

53. მონაცემებსა და ინფორმაციაზე ნათელი წარმოდგენის შექმნის გარდა, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ახლა ასევე მოითხოვს ნებისმიერი ინფორმაციის მოპოვებას საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული ადამიანური რესურსების შესახებ (ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ133), რომელიც შესაძლოა აუდიტორისთვის რელევანტური იყოს (როგორც არის, მაგალითად სამუშაოს შემსრულებელი პირების კომპეტენცია, რესურსების ადეკვატურობა და მოვალეობების სათანადო დანაწილების არსებობა). საინფორმაციო ტექნოლოგიებში გამოყენებული რესურსები და მასთან დაკავშირებული საკითხები ქვემოთ ცალკეა ახსნილი.
54. სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეუძლია გამოკითხვების, ინსპექტირების, დაკვირვების ან ოპერაციების შერჩევით და მათზე დაკვირვებით საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებით) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ136).
55. შენარჩუნებულია აქცენტი იმ ინფორმაციაზე, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან (კონკრეტულად განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ138-გ139 პუნქტები).
56. შიდა კონტროლის სისტემის ამ კომპონენტისთვის ასევე მოითხოვება იმის შეფასებაც, სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა მისი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (როგორც განმარტებულია ზემოთ 42(ბ) პუნქტში).

მაკონტროლებელი საქმიანობა

57. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტისთვის ახლა ჩამოთვლილია ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურები, რომლის არსებობის გამოვლენაც აუდიტორს მოეთხოვება. გარდა ამისა, აუდიტორს ევალება მათი დიზაინის ეფექტიანობის დადგენა და დანერგულია თუ არა ისინი. ადრე ამ კომპონენტისთვის კონტროლის პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა მთავარ მოთხოვნას წარმოადგენდა, რომელიც ეფუძნებოდა მთლიანად სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლას. ახლა კონკრეტულად განისაზღვრა, თუ რომელი კონტროლის პროცედურების შესწავლა არის აუცილებელი (მათ შორის, დიზაინის ეფექტიანობისა და დანერგვის შეფასება საჭიროა მხოლოდ ამ კონტროლის პროცედურებისთვის).
58. ქვემოთ ჩამოთვლილია კონტროლის პროცედურები, რომლის არსებობაც უნდა დადგინდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა) (i)-(iv) პუნქტის თანახმად:
 - (ა) მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. ქვემოთ პუნქტები 86-89-ე);
 - (ბ) საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. ქვემოთ პუნქტები 60-63);
 - (გ) კონტროლის პროცედურები, რომლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი იმის გამო, რომ ეს მიიჩნია ყველაზე ეფექტიან მიდგომად, ან იმიტომ, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (ამგვარი კონტროლის პროცედურების მაგალითები მოყვანილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ163 პუნქტში);
 - (დ) სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს პროფესიული განსჯის საფუძველზე (იქ. ქვემოთ 64-ე პუნქტი).
59. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ175-გ179 პუნქტებში დამატებით ახსნილია პროცედურები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს კონტროლის პროცედურის დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შესაფასებლად (დ/დ პროცედურები). აუდიტორს ევალება კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში) და ამ კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით დ/დ პროცედურების ჩატარება, ვინაიდან ეს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში კონკრეტული რისკების მიმართ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის შესახებ. შესაბამისად, ეს ქმნის საფუძველს ამ რისკების საპასუხოდ დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის ასს 330-ის შესაბამისად. გ180 პუნქტში განმარტებულია გარემოებები, როდესაც დ/დ პროცედურების ჩატარება საკმარისია „ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის“ (ე.ი. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისთვის).

26-ე პუნქტი

საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

პუნქტი 26(ა)(ii)

60. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტის თანახმად (მაკონტრო-
ლებელი საქმიანობის კომპონენტში) აუდიტორმა უნდა დაადგინოს
„კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტან-
დარტულ საბუღალტრო გატარებებთან, რომლებიც გამოიყენება იშვიათი/ერთჯერადი ან არაორდინარული
ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის“.
61. პროფესიული განსჯა გამოიყენება იმ საბუღალტრო გატარებების დასადგენად, რომლებიც შესაფერისია ასს 315–
ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii)¹⁴ პუნქტში მითითებული კონტროლის პროცედურების არსებობის
გამოვლენის მიზნისთვის. ახლანდელ გარემოში, როდესაც მნიშვნელოვანი ავტომატიზებული პროცესები
არსებობს, აუდიტორმა უნდა განასხვავოს/გამოყოს იმ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის
პროცედურები, რომლებზეც ყურადღება უნდა გამახვილდეს ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii)
პუნქტის შესაბამისად.
62. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) 25–ე პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს, „ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას
სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური
ანგარიშგების მომზადებასთან...“ ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების
ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამყდავებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის, მათ შორის
„როგორ ხდება ოპერაციების ინიცირება, ასევე მათ შესახებ ინფორმაციის აღრიცხვა, დამუშავება და, აუცილებ-
ლობის შემთხვევაში, გასწორება, მთავარ საბუღალტრო წიგნში ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა...“¹⁵.
ამ საკითხების შესწავლის პროცესში აუდიტორი გაიგებს, თუ როგორ მუშავდება ოპერაციები და, შესაბამისად,
მას შეეძლება ნებისმიერი საბუღალტრო გატარებისა და მასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების
დადგენა, როგორც სტანდარტულის, ისე არასტანდარტულის, როგორც ავტომატიზებულის, ისე მანუალურის.
ამრიგად, საბუღალტრო გატარებებისა და მათთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენის
პროცესი წარმოადგენს განსჯას, რომელიც ეფუძნება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს, მათ შორის მის
საინფორმაციო სისტემას.
63. 26(ა)(ii) პუნქტში ყურადღება გამახვილებულია საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ ისეთ კონტროლის
პროცედურებზე, რომლებიც რეაგირებს ცალკეული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ზე და
შესაძლოა ექვემდებარებოდეს უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევას, ან მანიპულაციას. ზემოაღნიშნული
კონტროლის პროცედურები მოიცავს:
- (ა) არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს – იმ შემთხვე-
ვაში, როდესაც საბუღალტრო გატარებები ავტომატიზებული ან მანუალურია და გამოიყენება
იშვიათი/ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის;
 - (ბ) სტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს – იმ შემთხვე-
ვაში, როდესაც საბუღალტრო გატარებები ავტომატიზებული ან მანუალურია და ექვემდებარება
უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევას, ან მანიპულაციას. ავტომატიზებული საბუღალტრო გატარებების
შემთხვევაში, ეს შეიძლება იმით იყოს განპირობებული, რომ მაგალითად, იმ პირებს, რომლებსაც არ
გააჩნიათ შესაბამისი უფლებამოსილება და აქვთ საწყის კოდზე წვდომა, ან შეუძლიათ კონფიგურაციაში
შეუსაბამო ცვლილებების შეტანა (ე.ი. მიუხედავად იმისა, რომ საბუღალტრო გატარება ავტომა-
ტიზებულია, ის შეიძლება მაინც იქცეს მანიპულაციის საგნად). პირიქით, სტანდარტულ საბუღალტრო
გატარებებთან დაკავშირებული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, როგორცაა სისტემის
მიერ შექმნილ იმ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც
პირდაპირ და რუტინულად მუშავდება და გადაიტანება მთავარ საბუღალტრო წიგნში, არ იქნება

14. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტი ეხება საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს,
რომელთა შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა სავალდებულოა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის ფარგლებში. ასს 315–
ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტი ეხება როგორც თაღლითობას, ისე შეცდომებს და ყურადღებას ამახვილებს საბუღალტრო
გატარებებთან დაკავშირებულ იმ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც რეაგირებს ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი
უზუსტობის რისკებზე. ასს 240–ის 33(ა) პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს საბუღალტრო გატარებების მიზანშეწონილობის შემოწმებას და
კონკრეტულად მიმართულია თაღლითობის შედეგად გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. ასს 240–ის მოთხოვნა ითვალისწინებს
საბუღალტრო გატარებების ტესტირებას და მიმართულია ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლის რისკებზე.

15. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი 25(ა)(i).

ყურადღების საგანი 26(ა)(ii) პუნქტის მიზნებისთვის, თუ არსებობს საფუძველი ვივარაუდოთ, რომ უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევის, ან მანიპულაციის მცირე შესაძლებლობა არსებობს, ან არანაირი შესაძლებლობა არ არსებობს და, შესაბამისად, მტკიცების დონეზე არ წარმოიშობა არსებითი უზუსტობის რისკი.

სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს

64. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ165 პუნქტში განმარტებულია „სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უნდა განისაზღვროს აუდიტორის განსჯის საფუძველზე“:

პუნქტი 26(ა)(iv)

- (ა) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებულია როგორც მაღალი, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან რისკად;
- (ბ) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი აღრიცხვის ჩანაწერების შეჯერებასთან მთავარ საბუღალტრო წიგნთან; ან
- (გ) მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, თუ გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაცია.

კონტროლის ნაკლოვანებები

65. კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენა შესაძლებელია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შესწავლის პროცესში (კერძოდ, სტანდარტის შესაბამისად განხორციელებული სხვადასხვა შეფასების შედეგად შესაძლოა გამოვლინდეს, რომ სუბიექტის პოლიტიკა ან პროცედურები არ შეესაბამება მის სპეციფიკასა და გარემოებებს). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019) გ182 პუნქტში მოცემულ სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში განმარტებულია, რომ აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს გამოვლენილი ნაკლოვანებების გავლენა დამატებით აუდიტის პროცედურებზე, რომლებსაც აუდიტორი ასს 330-ის შესაბამისად ატარებს (ე.ი. რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ნაკლოვანებამ აუდიტის მიდგომაზე).
66. გარდა ამისა, ასს 265-ის¹⁶ შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, წარმოადგენს თუ არა ერთი ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების კომბინაცია მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას (ეს საკითხები უფრო დეტალურად განხილულია ასს 265-ში).

27-ე პუნქტი

16. ასს 265, „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“.

საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული საკითხები

ახალი შესაბამისი განმარტებები	აღწერა	დამატებითი ახსნა–განმარტებითი მასალა
საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურები	კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია 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) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ასევე იხილეთ სტ გარემოს განმარტება.	ა/რ
ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები	კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან სტ გამოყენებით პროგრამებში ან ინფორმაციის მანუალურად დამუშავების პროცესთან სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, რომლებიც პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობაზე (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) მოქმედ რისკებზე.	ინფორმაციის მთლიანობის რისკი წარმოიშობა სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის არაეფექტურად განხორციელების შესაძლებლობიდან. საინფორმაციო პოლიტიკა კი არის პოლიტიკა, რომელიც სუბიექტის საინფორმაციო სისტემისთვის განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს, ჩანაწერებსა და ანგარიშების მოსამზადებლად საჭირო პროცესებს. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები ის პროცედურებია, რომლებიც ხელს უწყობს სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის ეფექტიანად რეალიზებას პრაქტიკაში.
		ინფორმაციის 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

დანერგვის სახელმძღვანელო

		კონტროლის პროცედურებს, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის სხვა პროცედურებს, ან სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს. (პუნქტი გრ)
სტ გარემო	<p>სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა, ასევე სტ პროცესები და ამ პროცესებში ჩართული პერსონალი, რომელთაც სუბიექტი იყენებს ოპერაციების განსახორციელებლად და დასახული სტრატეგიების პრაქტიკაში რეალიზებისთვის. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის:</p> <p>(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.</p> <p>(ii) სტ ინფრასტრუქტურა შედგება ქსელის, საოპერაციო სისტემებისა და მონაცემთა ბაზებისგან და მათთან დაკავშირებული აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფისგან.</p> <p>(iii) სტ პროცესები არის სუბიექტის პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გარემოზე წვდომის მართვისთვის, პროგრამის ან სტ გარემოს ცვლილებებისა და ასევე სტ ოპერაციების მართვისთვის.</p>	ა/რ
სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები	სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტური დიზაინი ან ფუნქციონირება, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) დაკავშირებული რისკები, რაც განპირობებულია სუბიექტის სტ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების არაეფექტური დიზაინით ან ფუნქციონირებით.	ა/რ

67. ასს 315–მა (გადასინჯული 2019 წელს) არსებითად შეცვალა და გააუმჯობესა ის მოთხოვნები და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებული მასალა, რომელიც სტ–ის შესახებ აუდიტორის მოსაზრებებს უკავშირდება. იგი ითვალისწინებს სტ–ის მზარდ გამოყენებას და სირთულეს მრავალი სუბიექტისთვის. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ170 პუნქტში განმარტებულია, რომ აუდიტორისთვის სუბიექტის სტ პროცესების შესწავლის საჭირო დონე, მათ შორის სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების, სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, რაც დამოკიდებულია სუბიექტის გარემოებებსა და სპეციფიკაზე და სტ გარემოზე, ასევე აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე. ასევე აღნიშნულია, რომ სუბიექტის სტ გარემოსა და სტ სისტემების გართულებასთან ერთად, სამუშაოს შესრულებაში, სავარაუდოდ, ჩართული იქნებიან სპეციალიზებული სტ უნარების მქონე გუნდის წევრები.¹⁷ განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ასევე გრადაციას, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც სტ სისტემები ნაკლებად რთულია – იხ. დამატებითი განმარტება ქვემოთ 73–ე პუნქტში.
68. სტ–თან დაკავშირებით შეტანილი ძირითადი ცვლილებების გაცნობა შესაძლებელია საინფორმაციო სისტემისა და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტების სავალდებულო შესწავლის მოთხოვნაში.
69. ზოგადად, საინფორმაციო სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად შემდეგი სტ ასპექტების შესწავლაა საჭირო:
- (ა) საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გარემო (იხ. ზემოთ ახალი განმარტება). ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ140–გ141 პუნქტებში განმარტებულია, თუ „რატომ“ არის აუდიტორისთვის სტ გარემოს შესწავლა; და
 - (ბ) სუბიექტის მიერ სტ–ის გამოყენება (ე.ი. სტ გამოყენებითი პროგრამების, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებთან და ინფორმაციის დამუშავებასთან). ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ142–გ143 პუნქტებში დამატებით ახსნილია, სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლისას კონკრეტულად რაზე უნდა გაამახვილოს ყურადღება აუდიტორმა.
70. აუდიტორს ევალება მხოლოდ იმ სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ–ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები¹⁸ (იხ. ზემოთ *სტ–ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების* ახალი განმარტება) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურებისთვის (ე.ი. ზემოთ 58–ე პუნქტში მითითებული კონტროლის პროცედურები). ეს გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურებია (იხ. ზემოთ ახალი განმარტება), რომლებიც პირდაპირ უზრუნველყოფს ინფორმაციის მთლიანობას (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულეს, სისწორეს და ვალიდურობას).^{19,20} აქედან გამომდინარე, აუდიტორს ევალება სტ–ის გამოყენებით გამოწვეული რისკებისა და სუბიექტის სტ საერთო კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენა, რომლებიც ამგვარ რისკებზე²¹ რეაგირებს (*სტ საერთო კონტროლის პროცედურების* განმარტება შეცვლილია, იხ. ზემოთ ახალი განმარტება). შემდეგ ამ „გამოვლენილ“ სტ საერთო კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით აუდიტორს ევალება დ/დ პროცედურების ჩატარება.
71. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში, კერძოდ, გ166–გ174 პუნქტებში უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების გამოვლენის პროცესი და სტ–ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. გარდა ამისა, ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) მე–5 დანართში მოცემულია სტ გამოყენებითი პროგრამების მახასიათებლებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების მაგალითები და ასევე ამ მახასიათებლებთან დაკავშირებული სახელმძღვანელო მითითებები. მე–6 დანართში უფრო დეტალურად არის ახსნილი „სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები“.

17. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ171.

18. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი 26(ბ).

19. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ148.

20. აუდიტორს არ ევალება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება, რომელიც შეესაბამება სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიებისთვის, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის (ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ148).

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

72. სტ საერთო კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენასთან დაკავშირებით, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს დ/დ პროცედურები (მაგალითად, სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(i)-(iv) პუნქტში მითითებულ კონტროლის პროცედურებთან) (როგორცაა საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები), სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ დამხმარე მასალაში:

- (ა) განმარტებულია, რომ აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები შესაძლოა 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 (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ169). საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ხასიათიდან გამომდინარე, შესაძლოა არსებობდეს კონტროლის პროცედურების ისეთი კომბინაცია, რომელიც შეიძლება პირდაპირ შემოწმდეს, ან აუდიტორმა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების პირდაპირი ტესტირების ნაცვლად, შესაძლოა დაგეგმოს იმ სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რომლებიც უზრუნველყოფს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების თანამიმდევრულ ფუნქციონირებას;
- (ბ) პირდაპირ არის მითითებული, რომ აუდიტორისთვის სუბიექტის სტ პროცესების შესწავლის საჭირო დონე სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების და სტ გარემოს მიხედვით (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ170 პუნქტი და შესაბამისი მაგალითები);
- (გ) ახსნილია, როდის შეიძლება გახდეს აუცილებელი სტ გარემოს სხვა ასპექტების განხილვა, რომლებზეც შეიძლება გავლენას ახდენდეს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ172);
- (დ) განმარტებულია, რომ სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების გამოვლენა ეხება მხოლოდ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებულ, გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებს (როგორც მითითებულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ბ) პუნქტში), ხოლო სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას ეს საკითხი უფრო ზოგადად განიხილება (ე.ი. ამის გაკეთება აუცილებელი არ არის 26(ა) პუნქტში მითითებული თითოეული კომპონენტისათვის) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ173-გ174 პუნქტებში განხილული მაგალითები).

ამგვარად, საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შემთხვევაში, მაგალითად, აუცილებელი არ არის, რომ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტში მითითებულ სისტემის მიერ შექმნილ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული ყველა კონტროლის პროცედურისთვის არსებობდეს შესაბამისი სტ საერთო კონტროლის პროცედურა, რომლის მიმართაც სავალდებულოა დ/დ პროცედურების ჩატარება. პირიქით, ამ შემთხვევაში სტ საერთო კონტროლის პროცედურები განიხილება იმ თვალსაზრისით, თუ როგორ უკავშირდება ისინი სტ-ის გამოყენებით, კონკრეტულად სტ გამოყენებით პროგრამების გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკებს, იმ კონტროლის პროცედურებისთვის, რომლებიც აღწერილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(i)-(iv) პუნქტში. იმ სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოვლენის პროცესი, რომლის მიმართაც უნდა ჩატარდეს დ/დ პროცედურები, წარმოადგენს განსჯას, რომელიც ეფუძნება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს, მათ შორის მის საინფორმაციო სისტემას.

73. აუდიტორისთვის სუბიექტის სტ პროცესების შესწავლის საჭირო დონე, მათ შორის, რამდენად იყენებს სუბიექტი სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს, სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სუბიექტში სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების, მისი სტ გარემოსა და აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის მიხედვით. გადასინჯული სტანდარტი შეიცავს გრადაციის საილუსტრაციო მაგალითებს (ე.ი. სუბიექტისთვის, რომელიც იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას და სუბიექტისთვის, რომელიც იყენებს მრავალ სტ გამოყენებით პროგრამას და რთულ სტ პროცესებს) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ170-გ171 პუნქტები). მე-5 დანართშიც (მე-15 პუნქტში) ყურადღება გამახვილებულია სტ გამოყენებითი პროგრამების გრადაციასა და სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე.

ცვლილებები არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში

ახალი შესაბამისი განმარტებები	აღწერა	დამატებითი ახსნა-განმარტებითი მასალა
რელევანტური მტკიცება	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).	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. (პუნქტი გ9)
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.	ა/რ

74. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის მოთხოვნა გამოყოფილია ამ რისკების შეფასების მოთხოვნისგან. ამ განყოფილებაში შესული ცვლილებები მიზნად ისახავს აუდიტორებისთვის საფუძვლის შექმნას, რომელიც მათ საშუალებას მისცემს, არსებითი უზუსტობის რისკები უფრო მყარად, საიმედოდ გამოავლინონ და შეაფასონ.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა

75. როგორც ზემოთ აღინიშნა, აუდიტორული რისკის მოდელი არ შეცვლილა. აუდიტორს კვლავ ევალება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა, როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე ცალკეული მტკიცების დონეზე.



არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა ხორციელდება იქამდე, სანამ აუდიტორი განიხილავს რომელიმე შესაბამის კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილ რისკს) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელი) გ186 პუნქტი). მტკიცებები უცვლელი რჩება და აუდიტორს ისევ შეუძლია მტკიცებების სხვაგვარი კლასიფიკაციის გამოყენებაც, თუკი მოიცავს სტანდარტში განხილულ ყველა ასპექტს (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელი) პუნქტები გ189-გ191).

76. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები აღნიშნავს ისეთ რისკებს, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას მოახდენს მრავალ მტკიცებაზე (მაგ., თუ ხელმძღვანელობა კომპეტენტური არ არის, ეს გავლენას იქონიებს მთელ ფინანსურ ანგარიშგებაზე). ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) უფრო მეტი ყურადღება ეთმობა ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებს და უკეთესად არის ახსნილი კავშირი ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს შორის. ამის მიზეზი ისაა, რომ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, გამოვლენილი რისკები ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და ამიტომ სტანდარტი მოითხოვს საერთო ხასიათის ზომების გატარებას ასს 330-ის შესაბამისად.²² ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს ცალკეულ მტკიცებებზეც და, შესაბამისად, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს ამ

22. ასს 300, „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“.

გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაში.

77. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკების გამოვლენაზე ასევე გავლენას ახდენს:
- (ა) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად აუდიტორის მიერ მიღებული ინფორმაცია, კერძოდ კი შიდა კონტროლის არაპირდაპირ პროცედურებში გამოვლენილი ნაკლოვანებები და მათი შეფასება (იხ. ზემოთ პუნქტები 42(ბ) და 49–51-ე);
 - (ბ) თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული მიდრეკილება უზუსტობის წარმოქმნისკენ, რაც გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (იხ. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ197).
78. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც მრავალმხრივ არ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, წარმოადგენს ცალკეული მტკიცების დონის რისკებს.
79. ცალკეული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისას აუდიტორს ახლა ასევე ევალება რელევანტური მტკიცებებისა და დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა. ორივე ცნება ახლებურად არის განმარტებული – იხ. ზემოთ ახალი განმარტებები.
80. რელევანტური მტკიცებების დადგენა მიზნად ისახავს იმას, რომ აუდიტორებმა ყურადღება გაამახვილონ ოპერაციების იმ კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებებზე, რომლის სპეციფიკა ან დაკავშირებული გარემოებები იმგვარია, რომ არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ უზუსტობა წარმოიქმნება და, ამავე დროს, ის არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება. როგორც ზემოთ მე-6 პუნქტშია აღნიშნული, ასს 200–ის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას „არსებითი უზუსტობის რისკის“ განმარტებასთან დაკავშირებით დაემატა ახალი მითითებები, რათა უფრო გასაგები გამხდარიყო შესაძლო უზუსტობის გამოსავლენად აუცილებელი „ზღვრის“ ცნება.
81. განმარტების თანახმად, მნიშვნელოვანი ოპერაციების ისეთი კატეგორია, იმ ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა აუდიტორს ეხმარება საინფორმაციო სისტემის შესწავლასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს დაზუსტებაში, აგრეთვე საპასუხო ზომების შემუშავებაში ასს 330–ის შესაბამისად. რაც შეეხება განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას, ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ204 პუნქტში ახსნილია ის საკითხები, რამაც შესაძლოა განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია მნიშვნელოვანი გახადოს.

29-ე პუნქტი

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

82. ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) უფრო ზუსტად არის ახსნილი *ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების* მიზანი, ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მოთხოვნა ორმხრივია: აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ეს რისკები გავლენას ახდენს თუ არა მტკიცების დონის რისკების შეფასებებზე და შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ყოვლისმომცველი გავლენის ხასიათი და დონე.

30-ე პუნქტი

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

83. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) შესავალში *თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი*, განმარტებულია, როგორც „თანდაყოლილი რისკის ცვლილების ხარისხი.²³ მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკის შეფასება წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გარკვეული მნიშვნელობებიდან (დაბალსა და უფრო მაღალს შორის) აღებულ შეფასებას (იხ. ასს 315–ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტები გ208–209). აუდიტორს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების კლასიფიცირება შეუძლია კატეგორიებად, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის შესაბამისად – ამ კატეგორიების აღწერა შესაძლებელია სხვადასხვაგვარად, იმ პირობით, თუ აუდიტორის მიერ განსაზღვრული თანდაყოლილი რისკის შეფასება ადეკვატურია და, ამგვარად, ამ შეფასებულ

23. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), მე-5 პუნქტი.

რისკებზე რეაგირების პროცედურები შეესაბამება შეფასებულ თანდაყოლილ რისკსა და მინიჭებული შეფასების მიზეზებს.

84. გაუმჯობესდა მიდგომა მტკიცების დონეზე *თანდაყოლილი რისკის* შეფასების მიმართ. ახალი მიდგომა უფრო დეტალურია, ვიდრე სტანდარტის წინა ვერსიით (ასს 315 (გადასინჯული)) გათვალისწინებული და მიზნად ისახავს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების პროცესში უფრო მეტი თანმიმდევრულობის მიღწევას. აუდიტორი ვალდებულია:

31-ე პუნქტი

- (ა) *შეფასოს უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე* – შესაძლო უზუსტობის ალბათობის ფარდობითი ხარისხი და სიდიდე ხელს უწყობს იმის დადგენას, თუ სად არის თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებული გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. შესაძლო უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეზე თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას (ან ინდივიდუალურად, ან კომბინაციაში), მაგრამ სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ თანდაყოლილი რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს ზოგიერთი მტკიცებისთვის, ვიდრე სხვებისთვის. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის სიდიდეს, სპეციფიკას ან გარემოებებს (ე.ი. რაოდენობრივ და ხარისხობრივ ასპექტებს);
- (ბ) *დაადგინოს, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად იმყოფება შესაძლო უზუსტობის შეფასება* – ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია რაც უფრო მეტადაა მიდრეკილი არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, მით უფრო მაღალი იქნება თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში და პირიქით. უზუსტობის ალბათობისა და მისი სიდიდის მნიშვნელობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას.
- იმისთვის, რომ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რისკი შეფასებული იყოს, როგორც მაღალი, აუცილებელი არ არის, რომ მისი სიდიდეც და ალბათობაც, ორივე შეფასებული იყოს, როგორც მაღალი – თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებული რისკი მაღალია თუ დაბალი ეს დგინდება რისკის სიდიდისა და ალბათობის „კვებით“ საფუძველზე. მაგალითად, თანდაყოლილი რისკის შედარებით მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს უზუსტობის დაბალი ალბათობით, მაგრამ უზუსტობის ძალიან მაღალი სიდიდით;²⁴
 - სტანდარტში დაკონკრეტებული არ არის, როგორ შეიძლება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში არსებითი უზუსტობის რისკების კატეგორიებად დაყოფა, თუმცა მითითებულია, რომ აუდიტორს შეუძლია მათი გამოყენება.²⁵

85. ამ მეთოდით თანდაყოლილი რისკების შეფასება აუდიტორს ეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკებზე ადეკვატურ რეაგირებაში. მაგალითად, რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გამოვლენილი რისკის შეფასება, მით უფრო დამაჯერებელი უნდა იყოს ამ რისკთან დაკავშირებით მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები. გარდა ამისა, თანდაყოლილი რისკის შეფასების ეს მეთოდი ხელს უწყობს მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენასაც (იხ. ქვემოთ).

მნიშვნელოვანი რისკები

86. რისკებზე რეაგირებაზე ყურადღების გამახვილების ნაცვლად (როგორც ამას ითვალისწინებდა ასს 315–ის (გადასინჯული) განმარტება),²⁶ ასს 315–ში (გადასინჯული 2019 წელს) შეიცვალა მნიშვნელოვანი რისკის განმარტება, რათა ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, თუ როდის არის თანდაყოლილი რისკის შეფასება ახლოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვართან. მაშასადამე, მოსალოდნელია, რომ შეფასება შეიძლება ეხებოდეს ერთ ან რამდენიმე რისკს და შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა პერიოდში, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების მიხედვით. აქედან გამომდინარე, სულაც არ არის აუცილებელი, რომ ერთსა და იმავე დარგში ორ სუბიექტს ერთი და იგივე მნიშვნელოვანი რისკები ჰქონდეს.

32-ე პუნქტი

24. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ213.

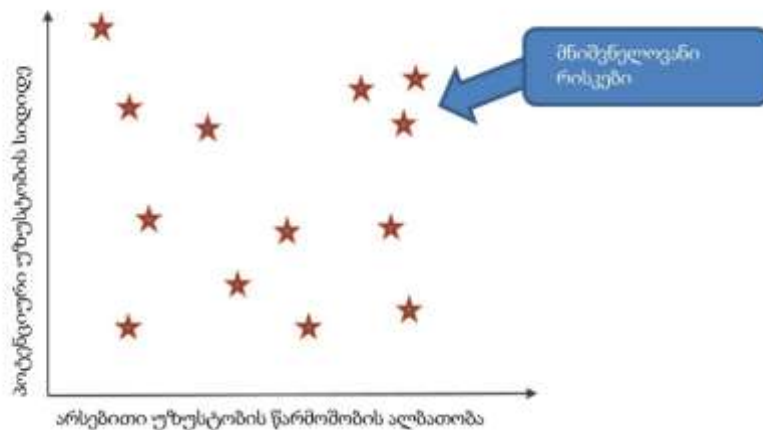
25. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ214.

26. ასს 315–ში (გადასინჯული) „მნიშვნელოვანი რისკი“ განმარტებულია, როგორც „გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს“.

87. მნიშვნელოვანი რისკის გადასინჯული განმარტება მოიცავს ორ ელემენტს. რისკი იმ შემთხვევაში მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად, როდესაც:

- (ა) თანდაყოლილი რისკის შეფასება ახლოსაა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვართან, იმის გამო, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე. აქ უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის კომბინაცია გულისხმობს, რომ მნიშვნელოვან რისკს პოტენციურად შეიძლება დაბალი ალბათობა ჰქონდეს, მაგრამ მისი წარმოშობის შემთხვევაში, რისკის სიდიდე შეიძლება ძალიან მაღალი იყოს. მართალია, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ეს რისკები მნიშვნელოვანი იქნება (იმ რისკებთან შედარებით, რომლის ალბათობაც და სიდიდეც მაღალია), მაგრამ ამგვარი შემთხვევების აშკარად გამორიცხვა არ შეიძლება; ან
- (ბ) რისკი მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად (მაგ., თაღლითობის რისკები).

88. მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა პროფესიული განსჯის საგანია, თუკი ესა თუ ის რისკი მნიშვნელოვნად არ მიიჩნევა რომელიმე სხვა ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ221 პუნქტში მოცემულია იმ საკითხების ზოგიერთი მაგალითი, სადაც უფრო მეტად არის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი რისკების არსებობა.



89. მართალია, რისკებზე რეაგირებისთვის ჩასატარებელი სამუშაოს მიხედვით აღარ განსაზღვრავს აუდიტორი, რომელი რისკებია მნიშვნელოვანი (ანუ სტანდარტის წინა ვერსიის მიხედვით – რისკები, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს), მაგრამ რისკისთვის, რომელსაც აუდიტორი მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევს, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) და სხვა ასს-ებიც კვლავ ითვალისწინებს კონკრეტულ საპასუხო ზომებს. მაგალითად, როგორც განმარტებულია ზემოთ 58-ე პუნქტში (მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტი), აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები და ასევე დაადგინოს მათი დიზაინის ეფექტიანობა და დანერგილია თუ არა ისინი.

კონტროლის რისკი.

90. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) აღარ ამარტივებს კონტროლის რისკის შეფასებას თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების ერთობლივი შეფასების ვარიანტით, ე.ი. ახლა სავალდებულოა მათი ცალ-ცალკე შეფასება.

91. გარდა ამისა, უფრო ძლიერი კავშირი არსებობს კონტროლის რისკის შეფასებასა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლის მიზნით განხორციელებულ სამუშაოსთან. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნით აუდიტორი ინფორმაციას იღებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის მოლოდინის შესახებ და დაგეგმავს თუ არა კონტროლის პროცედურების

ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების მიზნით.

- 92. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ნებისმიერი გეგმა ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებს და ეს ქმნის აუდიტორისთვის საფუძველს კონტროლის რისკის შესაფასებლად. შესაბამისად, თუ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში შესრულებული სამუშაოს საფუძველზე (იხ. ზემოთ 58-ე პუნქტი) 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 (ე.ი. კონტროლის რისკი არის „მაქსიმალური“). ამიტომ, თუ აუდიტორი აუდიტის ჩატარებლად მხოლოდ არსებითობის შემოწმების (მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების) მიდგომის გამოყენებას გეგმავს, მას შემდეგ რაც ის ნათელ წარმოდგენას შეიქმნის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესახებ და ამ მიზნით ჩატარებს შესაბამის სამუშაოს (როგორც ამას მოითხოვს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 21-27 პუნქტები), საჭირო აღარ არის დამატებით კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება.
- 93. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ასევე ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, კონტროლი კი ავტომატიზირებულია, შესაძლოა საჭირო გახდეს შესაფერისი სტ. საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაც, რომლებიც უზრუნველყოფს დასაყრდენს ამ ავტომატიზირებული კონტროლის ფუნქციონირებისთვის (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ229).

რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

- 94. სტანდარტში პროფესიული სკეპტიციზმის გაძლიერების მიზნით, დაემატა ახალი მოთხოვნა იმის დასადგენად, რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი 35).



ახალი მოთხოვნა – ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი, მაგრამ არსებითია

- 95. რისკის გამოვლენის პროცესის სისრულის გაძლიერებისა და გაუმჯობესების მიზნით, ხელახალი შეფასება მოითხოვება, როდესაც აუდიტორი პროცესის დასრულებას მიუახლოვდება (ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), 36-ე პუნქტი).
- 96. აუდიტორი ვალდებულია შეაფასოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის სისრულე. ეს მოთხოვნა ეხება იმ ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, რომლებიც არსებითია (რაოდენობრივად ან ხარისხობრივად), მაგრამ აუდიტორმა პროცესის დასაწყისში არ მიიჩნია მნიშვნელოვნად (ე.ი. არ არსებობდა გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები და, შესაბამისად, არც რელევანტური მტკიცებულებები).
- 97. უნდა აღინიშნოს, რომ ძალაში რჩება ასს 330-ის მე-18 პუნქტი, რომელიც ასევე მიმართულია ოპერაციების „არსებით“ კატეგორიებზე, ანგარიშების „არსებით“ ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ „არსებით“ ინფორმაციაზე (ე.ი. მოითხოვება ძირითადი პროცედურების ჩატარება ყველა არსებითი ოპერაციების კატეგორიისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ახალი მოთხოვნისა და ასს 330-ის მოთხოვნის ურთიერთქმედება დამატებით განმარტებულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ233-გ235 პუნქტებში. ასს 315-ის (გადასინჯული) გადასინჯვის პროექტის ფარგლებში, IAASB-მ გადახედა ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) გათვალისწინებული ახალი მოთხოვნისა და ასს 330-ის მე-18 პუნქტის მოთხოვნის ურთიერთქმედებას და განიხილა, ეს უკანასკნელი ისე იყო თუ არა საჭირო, მიუხედავად იმისა, რომ ეს პუნქტები ანალოგიურ მიზანს ემსახურება – რისკების არასრულყოფილი გამოვლენისა და შეფასებისაგან დაცვას. საბჭო დათანხმდა ასს 330-ის მე-18 პუნქტის შენარჩუნებას, მაგრამ გადასინჯულ ასს 315-ში შეიტანა



ცვლილებები, რათა:

- დაეზუსტებინა, რომ ასს 330-ის მე-18 პუნქტი ეხება იმ ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც „რაოდენობრივად ან ხარისხობრივად არსებითია“, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფეროს შესაბამისად;
- სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში²⁷ განემარტა ამ მოთხოვნის ურთიერთქმედება ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის ახალ ცნებასთან;
- დაეზუსტებინა, რომ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მიხედვით აუცილებელი არ არის ზემოაღნიშნულ ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთან ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ყველა იმ მტკიცების ტესტირება, რომელზეც ეს მოთხოვნა ვრცელდება. ასს 330-ში შეტანილ შესაბამის შესწორებებში, გ42ა პუნქტში განმარტებულია, რომ ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავების დროს, პროცედურები მიმართულია იმ მტკიცებაზე/მტკიცებებზე, სადაც არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ თუ უზუსტობა წარმოიქმნება, ეს უზუსტობა არსებითი იქნება.

დოკუმენტაცია

98. ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) შეტანილ დაზუსტებებსა და გაუმჯობესებებზე დაყრდნობით, IAASB-მ გადაწყვიტა, რომ უნდა მოეთხოვა მეტი ინფორმაციის დოკუმენტირება (ასს 230-ის მოთხოვნების შესაბამისად²⁸), კერძოდ „მნიშვნელოვანი განსჯის“ დოკუმენტირებისას²⁹, რომელიც აუდიტორმა განახორციელა არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენისა და შეფასების დროს. თუმცა, იმისათვის, რომ აქცენტი გაკეთდეს ზოგიერთ საკვანძო ცვლილებაზე, კერძოდ, კონტროლის პროცედურებსა და მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, ახალი და უფრო სრულყოფილი დოკუმენტაცია მოითხოვება:

- (ა) აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეულ კომპონენტზე ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად საჭირო ძირითადი ელემენტებისთვის (მითითებულია კონკრეტული პუნქტები, სადაც გარკვეული ახსპექტები უნდა იყოს დოკუმენტირებული). დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს ინფორმაციის წყარო, ასევე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;
- (ბ) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით ჩატარებული დ/დ პროცედურებისთვის;
- (გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის. ეს მოიცავს მნიშვნელოვან რისკებს და იმ რისკებსაც, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. დოკუმენტირებული უნდა იყოს ასევე აუდიტორის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების დასაბუთებაც;
- (დ) ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ238 პუნქტში ასევე მითითებულია სხვადასხვა საკითხი, რომლის დოკუმენტირება შესაძლებელია აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის დემონსტრირებისთვის.



27. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), პუნქტი გ233.

28. ასს 230, „აუდიტის დოკუმენტაცია“.

29. ასს 230, პუნქტი 8(გ).

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 ნდობას აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიის მიმართ საერთაშორისო დონეზე.

IAASB შეიმუშავებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ყველა პროფესიონალი ბუღალტრისთვის, სტანდარტების შემუშავების საერთო პროცედურული პროცესის მეშვეობით, რომელიც ითვალისწინებს საზოგადოების ინტერესების საზედამხებდევლო 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® ანუ IFAC® ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) პუბლიკაცია „დანერგვის სახელმძღვანელო – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, რომელიც 2022 წლის ივლისში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ 2023 წლის თებერვალში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. IFAC-ის პუბლიკაციების 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 დოკუმენტის გამოყენებას.

„დანერგვის სახელმძღვანელო – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, 2022 წლის ივლისი, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2022 წ. IFAC. ყველა უფლება დაცულია.

„დანერგვის სახელმძღვანელო – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული 2019 წელს) – *არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება*“, 2022 წლის ივლისი, ქართულენოვანი ტექსტი © 2023 წ. IFAC. ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: ISA 315 (Revised 2019) *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement: First-time implementation guide*, July 2022

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



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:

