

აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტი 505

გარეშე მხარეების დადასტურება

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

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები	2-3
ძალაში შესვლის თარიღი	4

მიზანი	5
---------------------	---

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

მოთხოვნები

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

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები	გ1-გ7
ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე	გ8-გ10
გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები	გ11-გ22
უარყოფითი დასტური	გ23
მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება	გ24-გ25

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

შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

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

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

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

შესაბამისად, აუდიტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, გარეშე მხარის დასტურის სახით არსებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც უშუალოდ აუდიტორმა მიიღო

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

2. ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“.

3. ასს 501 - „აუდიტორული მტკიცებულება - სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის“.

4. ასს 500, პუნქტი გ5.

5. ასს 500, პუნქტი გ31.

დამადასტურებელი მხარისგან, შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება. წინამდებარე ასს-ის მიზანია, აუდიტორს დაეხმაროს გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარებაში, რათა მოიპოვოს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები.

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

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

6. ასს 330, პუნქტი მე-5-6.

7. ასს 330, პუნქტი მე-18-19.

8. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

ასევე აღნიშნულია, რომ გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომლებიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის.⁹

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

ძალაში შესვლის თარიღი

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

მიზანი

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

განმარტებები

6. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) გარე დასტური - აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე) უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი

⁹ ასს 330, პუნქტი გ53.

¹⁰ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, პუნქტი გ37.

¹¹ ასს 500, პუნქტები გ8-გ9.

პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა საშუალებით;

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

მოთხოვნები

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

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

დ) მოთხოვნების გაგზავნაზე, მათ შორის, დამადასტურებელი მხარისთვის საკონტროლო მოთხოვნების გაგზავნაზეც, აუცილებლობის შემთხვევაში. (იხ. პუნქტი გ7)

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

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

- ა) გამოიკითხოს ხელმძღვანელობის უარის მიზეზები და ეძებოს აუდიტორული მტკიცებულებები, მათი უარის მიზანშეწონილობისა და საფუძვლიანობის შესახებ; (იხ. პუნქტი გ8)
- ბ) შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე; და (იხ. პუნქტი გ9)
- გ) ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტი გ10)

9. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ უსაფუძვლოა ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნების გაგზავნაზე, ან აუდიტორი ვერ შეძლებს რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებიდან, აუდიტორმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, ასს 260-ის (გადასინჯული)¹² მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს ამგვარი უარის გავლენა აუდიტსა და აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹³

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

დასტურის მოთხოვნების პასუხების საიმედოობა

10. თუ აუდიტორი დაადგენს ფაქტორებს, რომლებიც ეჭვს ბადებს დასტურის მოთხოვნის პასუხის საიმედოობაზე, მან უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები ეჭვის გასაქარწყლებლად. (იხ. პუნქტები გ11-გ16)

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

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

11. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო არ არის, მან უნდა შეაფასოს, რა გავლენას იქონიებს ეს არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის თაღლითობის რისკის შეფასებაზე და სხვა აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. (იხ. პუნქტი გ17)

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები

12. თითოეული უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნისთვის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ალტერნატიული პროცედურები რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. (იხ. პუნქტები გ18-გ19)

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

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

გადახრები

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

უარყოფითი დასტური

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

- ა) აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის რისკი შეაფასა, როგორც დაბალი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვა ამ მტკიცების შესაფერისი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე;

- ბ) უარყოფითი დასტურის პროცედურებისთვის განსაზღვრული ელემენტების გენერალური ერთობლიობა შედგება დიდი რაოდენობის მცირე სიდიდის ერთგვაროვანი ანგარიშების ნაშთებისაგან, ოპერაციების ან პირობებისგან;
- გ) მოსალოდნელია, რომ ძალიან მცირე იქნება გადახრის კოეფიციენტი; და
- დ) აუდიტორისათვის ცნობილი არ არის ისეთი გარემოებები ან პირობები, რის გამოც უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის მიმღებები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამგვარ მოთხოვნას.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება

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

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურები

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

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

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

- გ2. დასტურის მოთხოვნების პასუხები უფრო რელევანტურ და საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებებს მაშინ უზრუნველყოფს, როდესაც მოთხოვნები ისეთ დამადასტურებელ მხარეს ეგზავნება, რომელმაც, აუდიტორის აზრით, იცის დასადასტურებელი ინფორმაცია. მაგალითად, საფინანსო დაწესებულების მუშაკი, რომელიც კარგად

არის ინფორმირებული იმ ოპერაციების ან ხელშეკრულებების შესახებ, რომელთა დადასტურებაც მოითხოვება, შეიძლება ყველაზე შესაფერისი პირი იყოს იმ საფინანსო დაწესებულებაში, რომლისგანაც დადასტურებას ითხოვენ.

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

გ3. დასტურის მოთხოვნის ფორმატმა შეიძლება პირდაპირპროპორციული გავლენა მოახდინოს დასტურის პასუხის დონეზე და ამ პასუხებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობასა და ხასიათზე.

გ4. დასტურის მოთხოვნების დამუშავების პროცესში გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

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

გ5. გარე დადებით დასტურის მოთხოვნაში დამადასტურებელ მხარეს პასუხის გაცემას სთხოვენ ყველა შემთხვევაში: მაშინაც, თუ მას სთხოვენ, რომ დაეთანხმოს წერილში მოტანილ ინფორმაციას და მაშინაც, თუ სთხოვენ გარკვეული ინფორმაციის მიწოდებას. როგორც წესი, იგულისხმება, რომ დადებითი დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, მაგრამ არსებობს რისკი იმისა, რომ დამადასტურებელმა მხარემ დასტურის მოთხოვნას შეიძლება ინფორმაციის სისწორის გადამოწმების გარეშე უპასუხოს. აუდიტორმა აღნიშნული რისკი შეიძლება შეამციროს

ისეთი დადებითი დასტურის მოთხოვნის მეშვეობით, როდესაც მის მიერ მომზადებულ დასტურის მოთხოვნაში ჩაწერილი არ იქნება თანხა (ან სხვა ინფორმაცია) და დამადასტურებელ მხარეს სთხოვს, თვითონ ჩაწეროს თანხა, ან მიაწოდოს სხვა ინფორმაცია. მეორე მხრივ, ასეთი ტიპის „ცარიელი“ დასტურის მოთხოვნის გამოყენებამ შეიძლება უფრო დაბალი ხარისხის პასუხი მოგვეცეს, რადგან მის შესავსებად დამადასტურებელ მხარეს დამატებითი სამუშაოს შესრულება მოუწევს.

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

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

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

ხელმძღვანელობის უარი აუდიტორისთვის ნებართვის მიცემაზე დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე

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

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

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

- გ9. აუდიტორმა 8(ბ) პუნქტით გათვალისწინებული შეფასების შემდეგ შეიძლება დაასკვნას, რომ მიზანშეწონილია რომელიმე კონკრე-

ტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.¹⁴ მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობის უარი დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია, ეს შეიძლება თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის შესაბამისად.¹⁵

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

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

გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურების შედეგები

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

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

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

გ12. ელექტრონული ფორმით, მაგალითად ფაქსით ან ელექტრონული ფოსტით მიღებული პასუხები ექვემდებარება საიმედოობის რისკს,

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

¹⁵ ასს 240, პუნქტი 24.

¹⁶ ასს 500, პუნქტი გ31

რადგან რესპონდენტის ვინაობა და უფლებამოსილება შეიძლება რთულად დასამტკიცებელი იყოს, ხოლო ინფორმაციის გადაკეთება - რთულად გამოსავლენი. აღნიშნული რისკების შემცირება შესაძლებელია აუდიტორისა და რესპონდენტის მიერ გამოყენებული ისეთი პროცედურებით, რომლებიც ქმნის ელექტრონული ფორმით მიღებული პასუხებისთვის უსაფრთხო გარემოს. თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ არსებობს ამგვარი უსაფრთხო პროცედურები, რომლებიც სათანადოდ კონტროლდება, შესაბამისი პასუხების საიმედოობა იზრდება. ელექტრონული წესით შესრულებული დადასტურების პროცედურა შეიძლება აერთიანებდეს სხვადასხვა ტექნიკურ საშუალებას, რომელთა მიზანია ელექტრონული ფორმით ინფორმაციის გამგზავნის იდენტურობის რატიფიკაცია, მაგალითად ინფორმაციის კოდირება, ელექტრონული ციფრული ხელმოწერებისა და ვებგვერდის ნამდვილობის შემოწმების პროცედურების გამოყენება.

გ13. თუ დამადასტურებელი მხარე ინფორმაციის შესათანხმებლად და დასტურის მოთხოვნაზე პასუხების გასაგზავნად მესამე მხარეს იყენებს, აუდიტორი პროცედურებს ატარებს შემდეგ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ა) რისკი იმისა, რომ პასუხი შეიძლება გამოგზავნილი არ იყოს სათანადო წყაროსგან;
- ბ) რესპონდენტს შეიძლება არ ჰქონდეს პასუხის გაცემის უფლებამოსილება; და
- გ) შეიძლება დარღვეული იყოს გადაცემული ინფორმაციის სისრულე/საიმედოობა.

გ14. ასს 500-ით აუდიტორს მოეთხოვება იმის დადგენა, საჭიროა თუ არა პროცედურების შეცვლა ან დამატება აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებული ეჭვების გასაქარწყლებლად.¹⁷ აუდიტორმა დასტურის მოთხოვნის პასუხის წყაროსა და პასუხის შინაარსის შემოწმება შეიძლება ამჯობინოს დამადასტურებელ მხარესთან დაკავშირების გზით. მაგალითად, როდესაც დამადასტურებელი მხარე პასუხს ელექტრონული ფოსტით აგზავნის, აუდიტორი შეიძლება ტელეფონით ესაუბროს დამადასტურებელ მხარეს, რათა დაადგინოს, ნამდვილად დამადასტურებელმა მხარემ გამოგზავნა თუ არა პასუხი. როდესაც პასუხი უშუალოდ აუდიტორს არ უბრუნდება (მაგალითად, იმის გამო, რომ დამადასტურებელმა

¹⁷ ასს 500, მე-11 პუნქტი.

მხარემ არასწორად გამოუგზავნა პასუხი სამეურნეო სუბიექტს და არა აუდიტორს), აუდიტორმა შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის.

- გ15. დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა სიტყვიერად, როგორც ასეთი, არ აკმაყოფილებს გარე დასტურის ტერმინის განმარტებას, რადგან ეს არ არის უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხი. ამასთან, მას შემდეგ, რაც მიიღებს დასტურის მოთხოვნაზე სიტყვიერ პასუხს, აუდიტორმა, კონკრეტული სიტუაციების გათვალისწინებით, შეიძლება დამადასტურებელ მხარეს სთხოვოს წერილობითი პასუხის გაგზავნა უშუალოდ მისთვის. თუ არანაირი პასუხი არ მოვა, აუდიტორი მე-12 პუნქტის თანახმად ეძებს სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს სიტყვიერი პასუხით მიღებული ინფორმაციის დასადასტურებლად.
- გ16. დასტურის მოთხოვნის პასუხი შეიძლება მოიცავდეს შემზღულდავ ტექსტს მის გამოყენებასთან დაკავშირებით. აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი შეზღულდვები აკნინებდეს მიღებული პასუხის, როგორც აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობას.

არასაიმედო პასუხები (იხ. მე-11 პუნქტი)

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

უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნები (იხ. მე-12 პუნქტი)

- გ18. შემდეგი პროცედურები განეკუთვნება ალტერნატიულ აუდიტორულ პროცედურებს, რომლის ჩატარებაც აუდიტორს შეუძლია:
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში შემოსული ფულადი სახსრების, საქონლის გაგზავნის დოკუმენტაციისა და საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს შესრულებული გაყიდვის ოპერაციების შემოწმება;

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

^{19.} ასს 240, 24-ე პუნქტი.

- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ანგარიშთა ნაშთებისათვის - საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში გადახდილი ფულადი სახსრების, ან მესამე მხარეებისგან მიღებული კორესპონდენციებისა და სხვა ჩანაწერების შემოწმება, მაგალითად საქონლის შემოსავლის ზედდებულების.

გ19. ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს განსახილველი ანგარიში და მტკიცება. უპასუხოდ დატოვებული დასტურის მოთხოვნა შეიძლება მიანიშნებდეს ადრე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შესწორება და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეცვლა ასს 315-ის (გადასინჯული)²⁰ შესაბამისად. მაგალითად, პროგნოზირებულთან შედარებით უფრო ცოტა პასუხების მიღება, შეიძლება ადრე დაუდგენელი თაღლითობის რისკის ფაქტორის მიმნიშნებელი იყოს, რომლის შეფასებაც აუდიტორს მოეთხოვება ასს 240-ის²¹ შესაბამისად.

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

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

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

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

²¹ ასს 240, 24-ე პუნქტი.

გადახრები (იხ. მე-14 პუნქტი)

- გ21. დასტურის მოთხოვნებში მითითებული გადახრები შეიძლება მინიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების ან პოტენციური უზუსტობების არსებობაზე. როდესაც უზუსტობა დადგინდება, აუდიტორმა ასს 240-ის თანახმად უნდა შეაფასოს, არის თუ არა ეს უზუსტობები თაღლითობის მიმნიშნებელი.²² გადახრები შეიძლება გამოდგეს ანალოგიური დამადასტურებელი მხარეებისგან მიღებული პასუხების, ან ანალოგიურ ანგარიშებზე გაცემული პასუხების ხარისხის ორიენტირად. გადახრები ასევე შეიძლება მინიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე სამეურნეო სუბიექტის მიერ დაწესებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებაზე ან ნაკლოვანებებზე.
- გ22. ზოგიერთი გადახრა უზუსტობა არ არის. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ დასტურის მოთხოვნების პასუხებში ნაჩვენები განსხვავებები განპირობებულია დროის ფაქტორით, შეფასების პროცესით ან გარეშე მხარეების დადასტურების პროცედურებში დაშვებული საკანცელარიო (ტექნიკური) შეცდომებით.

უარყოფითი დასტური (იხ. მე-15 პუნქტი)

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

²² ასს 240, 35-ე პუნქტი.

თათვის შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი იხილავს ამ ნაშთების შემცირების შესაძლებლობას, მაგრამ, სავარაუდოდ, ეს არ იქნება ეფექტური პროცედურა, თუ აუდიტორი მტკიცებულებებს ეძებს ამ ნაშთების გადიდებაზე.

მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ24. როდესაც აუდიტორი აფასებს ცალკეული გარე დასტურის მოთხოვნის შედეგებს, მას შეუძლია შედეგები შემდეგ კატეგორიებად დაყოს:
- ა) შესაფერისი დამადასტურებელი მხარისგან მიღებული პასუხი, რომელშიც რესპონდენტი ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას, ან აუდიტორს მოთხოვნილ ინფორმაციას სრულყოფილად აწვდის, გამონაკლისის გარეშე;
 - ბ) პასუხი, რომელიც არასაიმედო ჩანს;
 - გ) უპასუხოდ დატოვებული მოთხოვნა; ან
 - დ) პასუხი, რომელშიც მითითებულია გადახრა.
- გ25. სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასების გათვალისწინება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, თუ აუცილებელია სხვა, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, როგორც ამას ასს 330 მოითხოვს.²³

²³ ასს 330, პუნქტები 26-27-ე.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® იგივე 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 © 2016 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®) ვებგვერდის მეშვეობით: www.iaasb.org. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-318-3