

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 330

აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის

(ძალაშია 2009 წ. 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

შინაარსი

	პუნქტები
შესავალი	
წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4
მოთხოვნები	
საერთო რეაგირების ღონისძიებები	5
აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	6-23
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	24
აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	25-27
დოკუმენტაცია	28-30
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
საერთო რეაგირების ღონისძიებები	გ1-გ3
აუდიტორული პროცედურები მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის	გ4-გ58
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა	გ59
აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	გ60-გ62
დოკუმენტაცია	გ63

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 330 „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“- 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 პასუხისმგებლობას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში ასს 315-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად დაგეგმოს და ჩატაროს პროცედურები, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაში შედის 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

განმარტებები

4. ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) *ძირითადი პროცედურა* - აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად მტკიცების დონეზე. ძირითადი პროცედურა შედგება:
 - (i) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების ელემენტების ტესტირებისა; და
 - (ii) ძირითადი ანალიზური პროცედურებისაგან;
 - ბ) *კონტროლის ტესტი* - აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია მტკიცების დონეზე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად, არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გამოსწორების შესაძლებლობის კუთხით.

¹ ასს 315 (გადასინჯული) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით“.

მოთხოვნები

საერთო რეაგირების ღონისძიებები

5. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის. (იხ. პუნქტები გ1-გ3)

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

6. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. (იხ. პუნქტები გ4-გ8)
7. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას, აუდიტორმა:
- ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის, ან ახსნა-განმარტებებისათვის უნდა განიხილოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიაწიჭა მოცემული შეფასება, მათ შორის:
 - (i) არსებითი უზუსტობის ალბათობა, რომელიც გამოწვეულია შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და
 - (ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში სათანადო კონტროლის პროცედურები (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); და (იხ. პუნქტები გ9-გ18)
 - ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება. (იხ. პუნქტი გ19)

კონტროლის ტესტები

8. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, სათანადო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუ:
- ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებაზე დაყრდნობას); ან
 - ბ) მართლ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ20-გ24)
9. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პუნქტი 25)

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

10. კონტროლის ტესტების დაგეგმვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:
- ა) კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოვიტხოვებთან ერთად, უნდა ჩატაროს სხვა აუდიტორული პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:
 - (i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და
 - (iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პუნქტები გ26-გ29)
 - ბ) უნდა განსაზღვროს, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები) და თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებების

მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტური მუშაობის განსამტკიცებლად. (იხ. პუნქტები გ30-გ31)

კონტროლის ტესტების ვადები

11. აუდიტორმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს დროის გარკვეული მომენტისათვის, ან პერიოდისთვის, რომლის განმავლობაშიც ის აპირებს ამ კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, მე-12 და მე-15 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, რათა შეიქმნას სათანადო ბაზა კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად. (იხ. პუნქტი გ32)

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

12. თუ აუდიტორი შუალედურ პერიოდში კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, მან:

- ა) აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და
- ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ33-გ34)

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება

13. როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან ადგენს დროის იმ ინტერვალს, რომელიც შესაძლოა დატოვოს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირებამდე, აუდიტორი იხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

- ა) შიდა კონტროლის სხვა ელემენტების ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;
- ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმოშობილ რისკებს, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები მანუალებია თუ ავტომატიზებული;

- გ) საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობას;
 - დ) კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას და როგორ იყენებს მას სამეურნეო სუბიექტი, მათ შორის კონტროლის მოცემული პროცედურის გამოყენებაში არსებული გადახრების ხასიათსა და სიხშირეს, კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობას წინა პერიოდების აუდიტში ჩატარებული ტესტების მიხედვით; ასევე ადგილი ჰქონდა თუ არა პერსონალში იმგვარ ცვლილებებს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს კონტროლის პროცედურის გამოყენებაზე;
 - ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;
 - ვ) არსებითი უზუსტობების რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პუნქტი გ35)
14. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც შესაფერისია ეს აუდიტორული მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან დათვალიერების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:
- ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიზანშეწონილობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ტესტი აღნიშნული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე მიმდინარე აუდიტშიც. (იხ. პუნქტი გ36)
 - ბ) თუ კონტროლის პროცედურები არ შეცვლილა, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე ერთხელ მაინც ყოველ მესამე აუდიტში, ხოლო ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის ტესტირება - ყოველ აუდიტში, რათა თავიდან აიცილოს იმის შესაძლებლობა, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩაატარებს ყველა

კონტროლის პროცედურის ტესტირებას, რომელზეც დაყრდნობას აპირებს და მომდევნო ორ პერიოდში არ ჩაატარებს. (იხ. პუნქტები გ37-გ39)

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

15. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ისეთ პროცედურებზე დაყრდნობას, რომლებიც რომელიმე რისკს უკავშირდება და დაადგენს, რომ ეს რისკი მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდში.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება

16. როდესაც აფასებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, გვიჩვენებს თუ არა ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმას, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლი ეფექტურია. (იხ. პუნქტი გ40)

17. თუ გადახრები გამოვლინდება იმ კონტროლის პროცედურებში, რომლებზეც აუდიტორი დაყრდნობას აპირებს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სპეციალური გამოკითხვები ამ საკითხებსა და მათ პოტენციურ შედეგებში გასარკვევად და განსაზღვროს: (იხ. პუნქტი გ41)

- ა) ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს ჩატარებული კონტროლის ტესტები, ამ კონტროლის პროცედურებზე დასაყრდნობად;
- ბ) აუცილებელია თუ არა დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება; ან
- გ) საჭიროა თუ არა ძირითადი პროცედურების ჩატარება უზუსტობის პოტენციურ რისკებთან მიმართებით.

ძირითადი პროცედურები

18. იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის. (იხ. პუნქტები გ42-გ47)

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

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები

20. აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტორული პროცედურები:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შედარება ან შეჯერება შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერებთან; მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ის მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან; და
- ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პუნქტი გ52)

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები

21. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვანი რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა უნდა მოიცავს ელემენტების ტესტირება. (იხ. პუნქტი გ53)

ძირითადი პროცედურების ჩატარების დრო

22. თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს (შუალედურ პერიოდში) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდისთვის უნდა ჩაატაროს:

- ა) ძირითადი პროცედურები, შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ კონტროლის ტესტებთან ერთად; ან
- ბ) მარტო ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური პერიოდის აუდიტორული დასკვნების

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

23. თუ შუალედურ პერიოდში გამოვლინდება ისეთი უზუსტობები, რომელთა არსებობასაც არ მოელოდა აუდიტორი, როდესაც აფასებდა არსებითი უზუსტობის რისკებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი რისკის შეფასებისა და დარჩენილი პერიოდისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის შეცვლა. (იხ. პუნქტი გ58)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა

24. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებთან. შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია თუ არა იმგვარად, რომ ასახავდეს:
- ფინანსური ინფორმაციის სათანადო კლასიფიკაციასა და აღწერილობას და შესაბამის ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს; და
 - შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმატი, სტრუქტურა და შინაარსი. (იხ. პუნქტი გ59)

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება

25. საწინამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, შესაფერისი რჩება თუ არა კვლავ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პუნქტები გ60-გ61)
26. აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პუნქტი გ62)
27. თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე არსებითი მტკიცების შესახებ, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ

შემდგომად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

დოკუმენტაცია

28. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:²
- ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების მიმართ გატარებული საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
 - ბ) ამ პროცედურების კავშირი კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებთან; და
 - გ) აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის დასკვნები, როდესაც შედეგებიდან ეს ამკარად არ ჩანს. (იხ. პუნქტი გ63)
29. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამა თუ იმ წინა აუდიტში ტესტირებული კონტროლის პროცედურებისადმი ნდობის საკითხთან დაკავშირებით.
30. აუდიტორის დოკუმენტაციიდან უნდა ჩანდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია თანხვედრა ან შეესაბამება შესაფერის საბუღალტრო ჩანაწერებს, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

საერთო რეაგირების ღონისძიებები (იხ. მე-5 პუნქტი)

- გ1. საერთო ხასიათის ღონისძიებები, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის, შეიძლება მოიცავდეს:

² ასს 230 - „აუდიტის დოკუმენტაცია“, პუნქტები მე-8-11 და გ6.

- გარიგების გუნდის წევრების ყურადღების გამახვილებას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე;
- შედარებით გამოცდილი პერსონალის ან სპეციალური კვალიფიკაციის პერსონალის შეყვანას გუნდში ან ექსპერტების სამუშაოს გამოყენებას;
- უფრო მეტი ზედამხედველობის გაწევას;
- ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შერჩევისას - მეტი დამატებითი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას;
- გენერალური ცვლილებების შეტანას აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში. მაგალითად, ძირითადი პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს, შუალედური პერიოდის ნაცვლად; ან აუდიტორული პროცედურების ხასიათის შეცვლა უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

გ2. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე და, მაშასადამე, აუდიტორის რეაგირების საერთო ხასიათის ღონისძიებებზე, გავლენას ახდენს აუდიტორის ინფორმირებულობა კონტროლის გარემოს შესახებ. ეფექტური, ქმედითი კონტროლის გარემო აუდიტორს საშუალებას მისცემს უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლს და სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობას. მაგალითად, აუდიტორს საშუალება მიეცემა, ზოგიერთი აუდიტორული პროცედურა ჩაატაროს შუალედურ პერიოდში და არა პერიოდის ბოლოს. თუმცა, თუ კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებები ახასიათებს, ამას საპირისპირო შედეგი მოჰყვება; მაგალითად, არაეფექტური კონტროლის გარემოს საპასუხოდ, აუდიტორმა შეიძლება:

- უფრო მეტი აუდიტორული პროცედურა ჩაატაროს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე შუალედურ პერიოდში;
- უფრო დეტალური აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვოს ძირითადი პროცედურებიდან;
- გაზარდოს იმ ადგილების რაოდენობა, რომელიც აუდიტმა უნდა მოიცვას.

გ3. მაშასადამე, ამგვარ განხილვას მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის გენერალური მიდგომის შემუშავებაში, მაგალითად, აქცენტის გადატანა ძირითად პროცედურებზე (არსებითობის შემოწმების მიდ-

გომა), ან ისეთ მიდგომაზე, რომლის დროსაც კონტროლის ტესტებიც და ძირითადი პროცედურებიც ერთობლივად გამოიყენება (კომბინირებული მიდგომა).

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის მტკიცების დონეზე

დამატებითი ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ4. აუდიტორის მიერ კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი რისკების შეფასება ქმნის საფუძველს, რის მიხედვითაც აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის აუდიტორულ მიდგომას დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად და ჩასატარებლად. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ:

- ა) მხოლოდ კონტროლის ტესტების ჩატარებით შეუძლია ეფექტური რეაგირება ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებისათვის შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე;
- ბ) რომელიმე კონკრეტული მტკიცებისათვის შესაფერისი იქნება მარტო ძირითადი პროცედურების ჩატარება და, მაშასადამე, აუდიტორი გამორიცხავს კონტროლის პროცედურების გავლენას შესაბამისი რისკის შეფასებაში. ამის მიზეზი შეიძლება ის იყოს, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებულმა რისკის შესაფასებელმა პროცედურებმა ვერ გამოავლინა მოცემული მტკიცების შესაფერისი ეფექტური კონტროლის პროცედურა, ან არაეფექტური გამოდგა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების პროცესი და აუდიტორი არ აპირებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას; ან
- გ) ეფექტური იქნება კომბინირებული მიდგომის გამოყენება, ანუ ერთობლივად ჩაატარებს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.

თუმცა, რა მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს აუდიტორმა, ის გეგმავს და ატარებს ძირითად პროცედურებს თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისათვის, როგორც ამას მოითხოვს მე-18 პუნქტი.

გ5. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი ეხება ამ პროცედურების მიზანს (ე.ი. კონტროლის ტესტია თუ ძირითადი პროცედურა) და მის ტიპს (ანუ რომელი პროცედურაა: დათვალიერება,

დაკვირვება, გამოკითხვა, დადასტურება, ხელახლა გამოთვლა, ხელახლა შესრულებული პროცედურა თუ ანალიზური პროცედურა). გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. ძირითადი პროცედურების ხასიათს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის.

- გ6. ვადები ეხება აუდიტორული პროცედურების ჩატარების თარიღს, ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტორული პროცედურები.
- გ7. აუდიტორული პროცედურების მოცულობა გულისხმობს ჩასატარებელი კონკრეტული პროცედურების რაოდენობას, მაგალითად შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ან კონტროლის პროცედურაზე დაკვირვების რაოდენობა.
- გ8. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მისადაგება არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას კონკრეტული მტკიცების დონეზე, გამჭვირვალე კავშირი მყარდება აუდიტორის დამატებით ძირითად პროცედურებსა და რისკის შეფასებას შორის.

პროცედურები კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პუნქტი7(ა))

ხასიათი

- გ9. აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკები შეიძლება გავლენას ახდენდეს, როგორც ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ტიპზე, ასევე მათ კომბინაციაზე. მაგალითად, როდესაც შეფასებული რისკი მაღალია, აუდიტორს შეუძლია ხელშეკრულების პირობების დადასტურება კონტრაქტთან, ამ დოკუმენტის დათვალიერებასთან ერთად. შემდეგ, გარკვეული აუდიტორული პროცედურები შესაძლოა ზოგიერთი მტკიცებისათვის უფრო შესაფერისი იყოს, ვიდრე სხვა დანარჩენისათვის. მაგალითად, ამონაგებთან დაკავშირებით, კონტროლის ტესტები შესაძლოა ყველაზე მეტად მისადაგებოდეს სისრულის მტკიცებისათვის შეფასებულ უზუსტობის რისკს, ხოლო წარმოშობის მტკიცებისათვის შეფასებულ უზუსტობის რისკს კი უფრო მეტად შეესაბამება ძირითადი პროცედურები.
- გ10. ფაქტორები, რომლებმაც განაპირობა რისკის აუდიტორისეული შეფასება, აუდიტორს გამოადგება აუდიტორული პროცედურების ხასიათის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ აუდიტორი რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის კონკრეტული მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალის-

წინებლად, მიიჩნევს, რომ შედარებით დაბალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მას შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურებით. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორის ვარაუდით, დაბალია არსებითი უზუსტობის წარმოშობის რისკი იმის გამო, რომ სამეურნეო სუბიექტს ეფექტური კონტროლის პროცედურები აქვს და აუდიტორი ძირითადი პროცედურების დაგეგმვას აპირებს, რისკის დაბალ შეფასებაზე დაყრდნობით, მაშინ იგი ამ კონტროლის პროცედურებზე ატარებს კონტროლის ტესტებს, 8(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც საქმე ეხება ისეთი კატეგორიის ოპერაციებს, რომლებიც, გონივრულობის ფარგლებში, ერთგვაროვანია, არ არის რთული მახასიათებლების მქონე, მათი დამუშავება შაბლონური წესით ხდება და კონტროლდება სამეურნეო სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ.

ვადები

- გ11. აუდიტორს უფლება აქვს, კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები ჩაატაროს შუალედურ თარიღში (საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე), ან პერიოდის ბოლოს. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობების რისკი, მით მეტია იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი უფრო ეფექტურად მიიჩნევს ძირითადი პროცედურების ჩატარებას საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ვიდრე წინა თარიღებში, ან აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებს წინასწარი შეტყობინების გარეშე, ან ისეთ დროს, რომლის წინასწარგანჭვრეტა შეუძლებელია (მაგალითად, აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შერჩეულ ადგილებზე, წინასწარი შეტყობინების გარეშე). ამგვარი მიდგომის გამოყენება განსაკუთრებით მიზანშეწონილია თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის. მაგალითად, თუ აუდიტორი გამოავლენს წინასწარგამიზნული უზუსტობის ან მანიპულაციის რისკს, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ეფექტური არ იქნება შუალედური თარიღისათვის ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოზე.
- გ12. მეორე მხრივ, აუდიტორული პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს მნიშვნელოვანი პრობლემების გამოვლენაში აუდიტის ადრეულ ეტაპზე და, შესაბამისად, გადაჭრას ისინი ხელმძღვანელობასთან ერთად, ან შეიმუშაოს აუდიტის ჩატარების ეფექტური მიდგომა ამ პრობლემებთან მიმართებით.

გ13. გარდა ამისა, გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარება მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მის შემდეგ არის შესაძლებელი, მაგალითად:

- ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შეჯერება, ან შესაბამისობაში მოყვანა შესაბამის საბუღალტრო ჩანაწერთან, მათ შორის, ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაციის, იმის მიუხედავად, მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან იქნება ეს ინფორმაცია მიღებული თუ სხვა წყაროებიდან;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება; და
- პროცედურები, რომლებიც გამიზნულია იმის რისკზე რეაგირებისათვის, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება დადებული ჰქონდეს ფიქტიური გაყიდვების ხელშეკრულებები, ან შესაძლოა ჰქონდეს ისეთი ფიქტიური ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დამთავრებული არ იყო პერიოდის ბოლოს.

გ14. აუდიტორის მსჯელობასა და გადაწყვეტილებაზე, როდის ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორებიც:

- კონტროლის გარემო;
- როდის იქნება აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი შესაფერისი ინფორმაცია (მაგალითად, ელექტრონული ფაილები შესაძლოა შემდგომში წაიშალოს, ან პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი უნდა დააკვირდეს, შესაძლოა მხოლოდ დროის გარკვეულ პერიოდში ტარდებოდეს);
- რისკის ხასიათი (მაგალითად, თუ არსებობს რისკი იმისა, რომ ამონაგების თანხები გაბერილია, რათა შემოსავლების პროგნოზირებული თანხები შემდეგ დაკმაყოფილდეს ყალბი გაყიდვების ხელშეკრულებების შექმნით, აუდიტორმა შესაძლოა მოისურვოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ხელშეკრულებების შემოწმება);
- ის პერიოდი ან თარიღი, რომელსაც ესა თუ ის აუდიტორული მტკიცებულება ეხება;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დრო, განსაკუთრებით იმ ახსნა-განმარტებების, რომლებიც უზრუნველყოფს ფინანსური

მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული თანხების უფრო დეტალურ განმარტებას.

მოცულობა

- გ15. აუდიტორული პროცედურების მოცულობას განსაზღვრავს აუდიტორი, თავისი შეხედულებისამებრ, არსებითობის, შეფასებული რისკისა და რწმუნების იმ დონის გათვალისწინებით, რომლის მიღწევასაც აუდიტორი გეგმავს. როდესაც რომელიმე ერთი მიზნის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ სხვადასხვა ტიპის პროცედურების კომბინაციით, თითოეული პროცედურის მოცულობა იზოლირებულად განიხილება. საზოგადოდ, არსებითი უზუსტობების რისკის ზრდასთან ერთად, იზრდება აუდიტორული პროცედურების მოცულობა. მაგალითად, თაღლითობით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისათვის შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, ან ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარება უფრო დეტალურ დონეზე. ამასთან, აუდიტორული პროცედურების მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ აუდიტორული პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.
- გ16. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებამ შესაძლოა აუდიტორს უფრო ფართო ტესტირების ჩატარების საშუალება მისცეს ელექტრონულ ოპერაციებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფაილებზე; ეს შეიძლება სასარგებლო იყოს მაშინ, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს ტესტირების მოცულობის შეცვლას, მაგალითად თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის. კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება შესაძლებელია ძირითადი ელექტრონული ფაილებიდან ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, ოპერაციების დასახარისხებლად სპეციფიკური მახასიათებლების (ნიშნების) მიხედვით, ან შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირების ჩასატარებლად.

სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ17. სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში, აუდიტორის მსჯელობაზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას შეიძლება გავ-

ლენას ახდენდეს აუდიტის სავალდებულო და სხვა სპეციალური მოთხოვნები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ18. მცირე სიდიდის სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება არ იყოს ბევრი ისეთი სახეობის მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომლის დადგენასაც აუდიტორი შეძლებს, ან შეიძლება შეზღუდულად იყოს დოკუმენტირებული კონტროლის პროცედურების არსებობა ან მათი მუშაობა. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს აუდიტორისათვის ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უპირატესად ძირითადი პროცედურებით იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მაკონტროლებელი საქმიანობის ან კონტროლის სხვა ელემენტების არარსებობის გამო, შეიძლება აუდიტორმა ვერ შეძლოს მცირე საწარმოში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

რისკის მაღალი შეფასებები (იხ. პუნქტი 7(ბ))

გ19. როდესაც აუდიტორი უფრო სარწმუნო აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს რისკის მაღალი შეფასების გამო, აუდიტორი ზრდის მტკიცებულებების რაოდენობას, ან უფრო შესაფერის ან საიმედო მტკიცებულებებს მოიპოვებს, მაგალითად უფრო მეტ ყურადღებას ამახვილებს მესამე მხარეების მტკიცებულებების მოპოვებაზე, ან დამადასტურებელ მტკიცებულებებს მოიპოვებს რამდენიმე სხვადასხვა დამოუკიდებელი წყაროდან.

კონტროლის ტესტები

კონტროლის ტესტების დაგეგმვა და ჩატარება (იხ. მე-8 პუნქტი)

გ20. კონტროლის ტესტები მხოლოდ კონტროლის იმ პროცედურებზე ტარდება, რომლის საპროექტო კონსტრუქციასაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს ამა თუ იმ მტკიცებაში არსებითი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და შესასწორებლად. თუ სამეურნეო სუბიექტი აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს არსებითად განსხვავებულ კონტროლის პროცედურებს იყენებდა, აუდიტორი თითოეულ მათგანს ცალ-ცალკე განიხილავს.

გ21. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება სულ სხვა რამეა, ვიდრე აუდიტორის მიერ კონტროლის პროცედურების კონსტრუქციისა და მათი დანერგვის შესწავლა და შეფასება. თუმცა, ორივე შემთხვევაში, ერთი და იგივე აუდიტორული პროცედურები გამოიყენება. ამგვარად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწ-

ყვიტოს, რომ ეფექტური იქნება, ჩაატაროს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება და იმავე დროს შეაფასოს მათი კონსტრუქცია და გაიგოს, დანერგილია თუ არა პრაქტიკაში აღნიშნული კონტროლის პროცედურები.

გ22. თუმცა, რისკის შესაფასებელი ზოგიერთი პროცედურა შესაძლოა სპეციალურად გამიზნული არ იყოს როგორც კონტროლის ტესტი. ამიტომ მათ შესაძლოა ვერასდროს უზრუნველყონ აუდიტორი აუდიტორული მტკიცებულებებით კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე და, შესაბამისად, არ გამოდგეს კონტროლის ტესტად. მაგალითად, აუდიტორმა რისკის შესაფასებელ პროცედურებში შეიძლება ჩართოს:

- ხელმძღვანელობის გამოკითხვები ბიუჯეტების გამოყენების თაობაზე;
- დააკვირდეს საბიუჯეტო და ფაქტობრივი ხარჯების ყოველთვიურ შედარებას, რომელსაც ხელმძღვანელობა ატარებს;
- დაათვალიეროს ანგარიშები, რომლებიც ეხება საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების გამოკვლევას.

ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურები ინფორმაციას იძლევა სამეურნეო სუბიექტის ბიუჯეტის შედგენის პოლიტიკაზე და დანერგილია თუ არა იგი პრაქტიკაში. ასევე, აუდიტორს უზრუნველყოფს აუდიტორული მტკიცებულებებით იმის შესახებ, ეფექტიანია თუ არა საბიუჯეტო პოლიტიკის ესა თუ ის ოპერაცია, ხარჯების კლასიფიკაციაში არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის უნარის თვალსაზრისით.

გ23. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს კონტროლის ტესტები, რომელსაც ჩაატარებს იმავე ოპერაციის ელემენტების ტესტებთან ერთად. მართალია, კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების ელემენტების ტესტების მიზნები განსხვავებულია, მაგრამ შესაძლებელია ორივე ტიპის ტესტის ჩატარება ერთად – ერთი და იმავე ოპერაციისათვის კონტროლის ტესტიც ჩატარდება და ოპერაციის ელემენტების ტესტიც. ამ ტიპის ტესტს ორმაგი მიზნის ტესტსაც უწოდებენ. მაგალითად, აუდიტორმა შესაძლოა შეამოწმოს ანგარიშ-ფაქტურა, რათა დაადგინოს, დამტკიცებული იყო თუ არა ის და, ამავე დროს, ამ ოპერაციაზე მიიღოს ძირითადი (არსებითობის შემოწმების) აუდიტორული მტკიცებულებაც. ორმაგი მიზნის ტესტის ჩამოყალიბება და შედეგების შეფასება თითოეული მიზნისთვის ცალ-ცალკე ხდება.

გ24. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურებით.³ ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი თავის ბიზნესს საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენებით ახორციელებს და სამეურნეო სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის გარეშე, ოპერაციების შესახებ სხვა არავითარი დოკუმენტაცია არ იქმნება და არ ინახება. ასეთ შემთხვევაში, 8(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს შესაფერისი კონტროლის ტესტები.

აუდიტორული მტკიცებულებები და მათზე დაგეგმილი დაყრდნობა (იხ. მე-9 პუნქტი)

გ25. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე უფრო მაღალი დონის რწმუნების მიღწევა შესაძლებელია, როდესაც აუდიტორი ისეთ მიდგომას ირჩევს, რომელიც უპირატესად კონტროლის ტესტების ჩატარებას გულისხმობს, კერძოდ მაშინ, როდესაც შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მარტო ძირითადი პროცედურებით.

კონტროლის ტესტების ხასიათი და მოცულობა

გამოკითხვებთან ერთად ჩასატარებელი სხვა აუდიტორული პროცედურები (იხ. პუნქტი 10(ა))

გ26. მარტო გამოკითხვის პროცედურა საკმარისი არ არის კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის. შესაბამისად, გამოკითხვასთან ერთად, სხვა აუდიტორული პროცედურებიც ტარდება. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება ითქვას, რომ თუ ტესტირება გამოკითხვის საშუალებით ჩატარდება და იმავდროულად შემოწმდება დათვალიერების გზით ან კონტროლის პროცედურა ხელახლა შესრულდება აუდიტორის მიერ, ჩვეულებრივ, ამგვარად მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო მაღალი დონის რწმუნებით უზრუნველყოფს აუდიტორს, ვიდრე გამოკითხვითა და დაკვირვებით მოპოვებული, ვინაიდან დაკვირვება მხოლოდ დროის გარკვეულ მომენტს ეხება - როდესაც დაკვირვება წარმოებს.

გ27. კონკრეტული კონტროლის პროცედურის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტორული პროცედურის ტიპზე, რომელიც საჭიროა აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონტროლის ფუნქციო-

³ ასს 315 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.

ნირების ეფექტიანობის შესახებ. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობა მტკიცდება დოკუმენტაციიდან, კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის დათვალიერება. თუმცა, კონტროლის სხვა პროცედურებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ან შესაფერისი არ იყოს ამგვარი დოკუმენტაციის არსებობა. მაგალითად, შესაძლოა არ არსებობდეს დოკუმენტაცია კონტროლის გარემოში ზოგიერთი ფაქტორის მოქმედების შესახებ, როგორცაა უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება, ან ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობისათვის, როგორცაა კომპიუტერის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შესაძლებელია გამოკითხვითა და სხვა აუდიტორული პროცედურებით ერთობლივად, მაგალითად დაკვირვებით ან კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

კონტროლის პროცედურების მოცულობა

გ28. როდესაც საჭიროა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდა. იმისდა მიხედვით, რა დონეზე აპირებს კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობას, აუდიტორი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრის დროს განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურის სიხშირე მოცემულ პერიოდში;
- დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობა აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდიდან, რომლის დროსაც აუდიტორი ეყრდნობა კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- სავარაუდო გადახრა კონტროლის პროცედურიდან;
- იმ აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობა და საიმედოობა, რომლის მოპოვებასაც გეგმავს აუდიტორი კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობასთან დაკავშირებით, კონკრეტული მტკიცების დონეზე;
- რა ხარისხისაა მოცემული მტკიცების შესახებ სხვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები.

სხვა სახელმძღვანელო მითითებები ტესტირების მოცულობის შესახებ მოცემულია ასს 530-ში.⁴

გ29. საინფორმაციო ტექნოლოგიური პროცესისათვის დამახასიათებელი სტაბილურობის გამო, აუდიტორს შესაძლოა არ დასჭირდეს ტესტირების გაფართოება ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურისათვის. ავტომატიზებული კონტროლი მუდმივად უნდა ფუნქციონირებდეს, თუ პროგრამა (მათ შორის ცხრილები, ფაილები ან პროგრამის მიერ პერმანენტულად გამოყენებული მონაცემები) არ შეიცვალა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა ისე მუშაობს, როგორც დაპროექტებული იყო (ეს შეიძლება შემოწმდეს იმ მომენტში, როდესაც კონტროლის პროცედურა პირველად დაინერგება ან სხვა დროს), იგი ითვალისწინებს ტესტების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ კონტროლის პროცედურა მიმდინარე პერიოდშიც ისევე ეფექტიანად მუშაობს. ამ ტიპის ტესტები შესაძლოა გულისხმობდეს იმის გარკვევას, რომ:

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

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

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

გ30. ზოგიერთ იურისდიქციაში შეიძლება აუცილებელი იყოს აუდიტორული პროცედურების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტიან მუშაობაზე. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს მომხმარებლის მიერ მომზადებული გადახრების ან-

⁴ ასს 530 - „აუდიტორული შერჩევა“.

გარიშის ეფექტიანობის შემოწმებას (რომელიც ეხება საქონლის კრედიტით გაყიდვისა და მომხმარებლისთვის ნებადართული კრედიტის ლიმიტის შედარებას), მომხმარებლის ანალიტიკური ანგარიში და მასთან დაკავშირებული შემოწმების პროცედურები კონტროლის ისეთი პროცედურაა, რომელიც უშუალოდ ესაჭიროება აუდიტორს. ანგარიშში ასახული ინფორმაციის სიზუსტესთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს (მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო კონტროლის პროცედურებს) „არაპირდაპირი“ კონტროლის საშუალებებს უწოდებენ.

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

კონტროლის ტესტების ვადები

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

- გ32. აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც დროის ამა თუ იმ მომენტს ეხება, შესაძლოა აუდიტორის მიზნის შესაფერისი იყოს მაშინ, მაგალითად, როდესაც კონტროლის ტესტები მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის მარაგის ინვენტარიზაციას პერიოდის ბოლოს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი კონტროლზე დაყრდნობას აპირებს დროის გარკვეული პერიოდისთვის, მას გამოადგება ისეთი ტესტები, რომლებიც აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის ეფექტიანი მუშაობის შესახებ, დროის შესაფერის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. ამგვარი ტესტები შეიძლება მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებას.

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

- გ33. ქვემოთ განხილულია შესაფერისი ფაქტორები, რომლებიც უნდა განიხილოს აუდიტორმა, როდესაც გაგმავს, რა სახის დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს კონტროლის იმ

პროცედურების შესახებ, რომლებიც ფუნქციონირებდა შუალედური პერიოდის შემდეგ დარჩენილ პერიოდში, საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:

- მოცემული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების მნიშვნელობა;
- კონტროლის კონკრეტული პროცედურები, რომელთა ტესტირებაც შუალედურ პერიოდში ჩატარა და მათში ტესტირების შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, მათ შორის, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემაში, პროცესებსა და პერსონალში;
- რა ხარისხის აუდიტორული მტკიცებულებები მოიპოვა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე;
- საანგარიშგებო პერიოდის დარჩენილი ნაწილის ხანგრძლივობა;
- რა დონეზე აპირებს აუდიტორი დამატებითი ძირითადი პროცედურების შემცირებას, კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობით;
- კონტროლის გარემო.

გპ4. მაგალითად, დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების ჩატარებით დარჩენილ პერიოდზე, ან სამეურნეო სუბიექტის მიერ ჩატარებულ შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესის ტესტირებით.

წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გპ5. გარკვეულ სიტუაციებში, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებები. ამისათვის აუდიტორი ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს იმის დასადგენად, რომ აღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები შესაფერისია მიმდინარე პერიოდისთვისაც. მაგალითად, წინა პერიოდის აუდიტში, შესაძლოა, აუდიტორს დადგენილი ჰქონდეს, რომ ავტომატიზებული კონტროლი ისე მუშაობდა, როგორც დაპროექტებული იყო. აუდიტორი კრებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რათა განსაზღვროს, შეიცვალა თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებში რაიმე, რაც გავლენას იქონიებს მის ამჟამინდელ ეფექტურ ფუნქციონირებაზე. მაგალითად, ხელმძღვანელობის გამოკითხვებითა და კომპიუტერის ჩანაწერების დათვალიერებით ნახავს, კონტროლის რომელი პროცედურა შეიცვალა. ამ ცვლილებების შესახებ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების განხილვამ შესაძლოა ხელი შეუწყოს იმ სავარაუდო

აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის გაზრდას ან შემცირებას, რომელიც მოსაპოვებელია მიმდინარე პერიოდში კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიცვალა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ა))

გ36. ცვლილებები შესაძლოა გავლენას ახდენდეს წინა პერიოდებში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობაზე, ვინაიდან ისინი შეიძლება აღარ გამოდგეს ამჟამად დასაყრდენ ბაზად. მაგალითად, სისტემის იმგვარი შეცვლა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტს ახალი ანგარიშის მიღების საშუალებას აძლევს სისტემიდან, ალბათ, გავლენას არ იქონიებს წინა პერიოდის აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობაზე; მეორე მხრივ, თუ სისტემის შეცვლა მონაცემების სხვანაირად დაგროვებას ან გაანგარიშებას იწვევს, ასეთი ცვლილება გავლენას იქონიებს.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც არ შეცვლილა წინა პერიოდების აუდიტის შემდეგ (იხ. პუნქტი 14(ბ))

გ37. აუდიტორის გადაწყვეტილება, დაეყრდნოს თუ არა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც:

- ა) არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ; და
- ბ) არ არის ისეთი პროცედურები, რომლებიც ამსუბუქებს რომელიმე მნიშვნელოვან რისკს - პროფესიული განსჯის საგანია. გარდა ამისა, აუდიტორის განსასჯელია ასევე დროის იმ მონაკვეთის ხანგრძლივობის განსაზღვრა, რომლის შემდეგაც ხელახლა უნდა ჩატარდეს ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, მაგრამ როგორც 14 (ბ) პუნქტით მოითხოვება, ეს უნდა გააკეთოს სულ მცირე სამ წელიწადში ერთხელ მაინც.

გ38. საზოგადოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, ან შიდა კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობის ხარისხი, მით უფრო ნაკლები იქნება ზემოაღნიშნული შუალედური ინტერვალი. შემდეგმა ფაქტორებმა შეიძლება განაპირობოს შიდა კონტროლის ხელახალი ტესტირების პერიოდის შემცირება ან გამოიწვიოს ის, რომ აუდიტორი საერთოდ არ დაეყრდნობა წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს:

- კონტროლის გარემოს ნაკლოვანება;
- სამეურნეო სუბიექტში დანერგილი კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესის ნაკლოვანება;

- შესაფერის კონტროლის პროცედურებში მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტების არსებობა;
- პერსონალის იმგვარი ცვლილებები, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კონტროლის გამოყენებაზე;
- გარემოებების იმგვარი შეცვლა, რაც შიდა კონტროლის შეცვლის აუცილებლობაზე მეტყველებს;
- ნაკლოვანება საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის პროცედურებში.

გ39. როდესაც აუდიტორი რამდენიმე კონტროლის პროცედურის შესახებ გადაწყვეტს, რომ მისაღებია წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, ამ კონტროლის პროცედურებიდან ზოგიერთის ტესტირება ყოველ აუდიტში დამადასტურებელ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს კონტროლის გარემოს ეფექტიანობაზე მიმდინარე პერიოდშიც. ეს აუდიტორს ეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში იმის თაობაზე, მიზანშეწონილია თუ არა წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება (იხ. პუნქტები 16-17)

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

გ41. კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირების კონცეფცია აღიარებს, რომ შეიძლება არსებობდეს გარკვეული გადახრა სამეურნეო სუბიექტის მიერ კონტროლის საშუალებების გამოყენებაში. დადგენილი კონტროლის პროცედურიდან გადახრა შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორცაა: ძირითადი პერსონალის შეცვლა, მნიშვნელოვანი სეზონური ცვალებადობა სამეურნეო ოპერაციების მოცულობაში და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომა. გამოვლენილი გადახრის დონე, კერძოდ, მოსალოდნელ გადახრის დონესთან შედარებით, შეიძლება იმაზე მიაჩვენებდეს, რომ არ შეიძლება კონკრეტული მტკიცების დონეზე კონტროლზე დაყრდნობა, რისკის შესამცირებლად აუდიტორის მიერ შეფასებულ დონემდე.

ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ42. მე-18 პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებებისთვის, იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება (დონე). აღნიშნული მოთხოვნა ასახავს შემდეგ ფაქტებს: (ა) აუდიტორისეული რისკის შეფასების პროცესი მსჯელობითი ხასიათისაა და შესაძლოა ვერ დადგინდეს არსებითი უზუსტობის ყველა რისკი; და (ბ) შიდა კონტროლს თანდაყოლილი შეზღუდვები ახასიათებს, მათ შორის ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის უგულვებელყოფის შესაძლებლობა.

ძირითადი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა

გ43. გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ:

- მარტო ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე. მაგალითად, თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი გამაგრებულია კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით;
- მისაღებია მარტო ელემენტების ტესტების ჩატარება;
- შეფასებულ რისკებს უფრო მიესადაგება და პასუხობს ანალიზური ძირითადი პროცედურებისა და ელემენტების ტესტების ერთობლივად ჩატარება.

გ44. საზოგადოდ, ანალიზური ძირითადი პროცედურების გამოყენება გაცილებით მეტად არის მიზანშეწონილი დიდი მოცულობის ოპერაციებისათვის, რომლებიც ექვემდებარება დროში პროგნოზირებას. ასს 5205 ადგენს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, აუდიტში ანალიზური პროცედურების გამოყენების შესახებ.

გ45. ელემენტების ტესტების დასაგეგმად მნიშვნელობა აქვს რისკისა და მტკიცების ხასიათს. მაგალითად, არსებობის ან წარმოშობის მტკიცებასთან დაკავშირებული ელემენტების ტესტების დაგეგმვის დროს, აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მუხლებიდან არჩევს თანხას და კრებს სათანადო აუდიტორულ მტკიცებულებებს. მეორე მხრივ, თუ აუდიტორი ელემენტების ტესტებს გეგმავს სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით, ის მუხლს ისეთი აუდი-

⁵ ასს 520 - „ანალიზური პროცედურები“.

ტორული მტკიცებულებებიდან შეარჩევს, საიდანაც ჩანს, რომ მოცემული მუხლი ჩართული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სათანადო თანხაში და იკვლევს, გათვალისწინებულია თუ არა ეს მუხლიც.

- გ46. ვინაიდან არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება შიდა კონტროლის ითვალისწინებს, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების გაფართოება (მოცულობის გაზრდა), თუ კონტროლის ტესტების შედეგები არადამაკმაყოფილებელია. თუმცა, აუდიტორული პროცედურის გაფართოება მხოლოდ მაშინ არის მისაღები, თუ აუდიტორული პროცედურა, თავისთავად, მოცემული კონკრეტული რისკის შესაფერისია.
- გ47. ელემენტების ტესტების დაგეგმვისას ტესტირების მოცულობაში, ჩვეულებრივ, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა იგულისხმება. თუმცა, სხვა საკითხების გათვალისწინებაც საჭიროა, მათ შორის, უფრო ეფექტური ხომ არ არის ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა მეთოდების გამოყენება. იხ. ასს 500.⁶

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

- გ48. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც შესამოწმებელი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, თუმცა მისი გამოყენების არეალი მარტო ამით არ შემოიფარგლება. მაგალითად, აუდიტორს უფლება აქვს მოითხოვოს ხელშეკრულებების, შეთანხმების პირობების დადასტურება ან სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დადასტურება. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე „დამატებითი ხელშეკრულება“, რომელიც დაკავშირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების დროში გამოიჯვნის მტკიცებასთან. ქვემოთ განხილულია სხვა სიტუაციები, როდესაც გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის:

⁶ ასს 500 - „აუდიტორული მტკიცებულება“, პუნქტი 10.

- ბანკის ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა შესაფერისი ინფორმაცია;
- მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები;
- მარაგი, რომელიც ინახება მესამე მხარისგან ხელშეკრულებით აღებულ საწყობებში, პროცესის მიმდინარეობისას, ან კონსიგნაციით;
- ქონების გადაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომლებიც იმყოფება იურისტებთან ან საფინანსო მომსახურების ორგანიზაციებთან შესანახად ან უზრუნველყოფის სახით;
- ფსიანი ქაღალდები, რომლებიც შესანახად იმყოფება მესამე მხარესთან, ან შექმნილია აქციებით მოვაჭრე ბროკერებისგან, მაგრამ საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ არის კომპანისთვის მოწოდებული;
- სესხის გამცემთა დავალიანების თანხები, მათ შორის გადახდისა და სხვა შემზღუდავი პირობები;
- მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი დავალიანების ნაშთები და გადახდის პირობები.

გ49. მართალია, გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გარკვეულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, მაგრამ არსებობს ზოგიერთი მტკიცება, რომელთა შესახებ გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს. მაგალითად, გარეშე მხარეებთან დადასტურება ნაკლებად შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას უზრუნველყოფს მოთხოვნების ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის შესახებ, თუმცა გამოდგება მათი არსებობის დასადასტურებლად.

გ50. აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ერთი მიზნისთვის ჩატარებული დადასტურების პროცედურა ხელსაყრელ შესაძლებლობას ქმნის აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სხვა საკითხებზეც. მაგალითად, საბანკო ანგარიშების დასტურის მოთხოვნა ხშირად მოიცავს ინფორმაციის მოთხოვნას ფინანსური ანგარიშგების სხვა მტკიცებებთან დაკავშირებით. ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა.

გ51. შემდეგი ფაქტორები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გადაწყვეტაში, უნდა ჩაატაროს თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურა, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურა:

- დამადასტურებელი მხარის ინფორმირებულობა განსახილველი საგნის შესახებ - პასუხები შეიძლება უფრო საიმედო იყოს, თუ დამადასტურებელი მხარიდან პასუხის გამცემი პიროვნება არის ის, რომელსაც დასადასტურებელი ინფორმაციის შესახებ აქვს აუცილებელი ცოდნა;
- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის შესაძლებლობა ან პასუხის გაცემის სურვილი - მაგალითად, დამადასტურებელ მხარეს:
 - შეიძლება არ ჰქონდეს დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემის უფლებამოსილება;
 - შეიძლება პასუხის გაცემა ძალიან ძვირი ეგონოს ან ეგონოს, რომ დიდ დროს მოითხოვს;
 - შეიძლება აწუხებდეს იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა პასუხის გაცემის შედეგად;
 - შეიძლება ოპერაციებს სხვა ვალუტაში ასახავდეს; ან
 - ისეთ გარემოში ეწეოდეს საქმიანობას, სადაც დასტურის მოთხოვნაზე პასუხის გაცემა არ წარმოადგენს კომპანიების ყოველდღიური საქმიანობის მნიშვნელოვან ასპექტს.

ასეთ შემთხვევებში, დამადასტურებელმა მხარემ შეიძლება არ უპასუხოს დასტურის მოთხოვნას, ან დაუდევრად უპასუხოს, ან არასაიმედო ინფორმაცია გასცეს.

- სავარაუდო დამადასტურებელი მხარის ობიექტურობა - თუ დამადასტურებელი მხარე სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეა, შეიძლება მისგან მიღებული პასუხი ნაკლებად საიმედო იყოს.

ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები (იხ. მე-20 პუნქტი)

გ52. ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული აუდიტორის ძირითადი პროცედურები დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სპეციფიკასა და სირთულეზე და მასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.

მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები (იხ. 21-ე პუნქტი)

გ53. წინამდებარე ასს-ის 21-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად აუდიტორის მიერ მნიშვნელოვან რისკებად მიჩნეულ რისკებზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. გარეშე მხარეებისგან დადასტურების სახით მიღებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელსაც აუდიტორი იღებს უშუალოდ სათანადო დამადასტურებელი მხარეებისგან, შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს მაღალი დონის საიმედოობის მქონე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში, რომელიც აუდიტორს ესაჭიროება თაღლითობით, ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირების მიზნით. მაგალითად, თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ხელმძღვანელობა ზეწოლას განიცდის, იმ თვალსაზრისით, რომ უნდა გაამართლოს კომპანიის შემოსავლებზე მოლოდინი, შესაძლოა არსებობდეს რისკი იმისა, რომ ხელმძღვანელობა გაბერავს გაყიდვების მაჩვენებელს გაყიდვის ისეთ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ამონაგების არასათანადოდ აღიარებით, რომლის პირობები ხელს უშლის (კრძალავს) ამონაგების აღიარებას, ან გაყიდვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერით საქონლის გაგზავნამდე. ასეთ ვითარებაში აუდიტორმა შეიძლება დაგეგმოს გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები არა მარტო გადავადებული თანხების დასადასტურებლად, არამედ გაყიდვის ხელშეკრულების პირობების (დეტალების) დასადასტურებლადაც, მათ შორის თარიღის, საქონლის უკანდაბრუნებისა და მიწოდების პირობების დასადასტურებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება ეფექტურად მიიჩნიოს გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების გამაგრება, სამეურნეო სუბიექტის არასაფინანსო პერსონალის გამოკითხვების ჩატარებით გაყიდვის შეთანხმებასა და მიწოდების პირობებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.

ძირითადი პროცედურების ვადები (იხ. პუნქტები 22-23-ე)

გ54. მეტ წილ შემთხვევებში, რომელიმე წინა აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები მიმდინარე პერიოდზე ცოტა აუდიტორულ მტკიცებულებებს იძლევა, ან საერთოდ არავითარს. თუმცა არსებობს გამონაკლისიც, მაგალითად რომელიმე წინა აუდიტში მოპოვებული იურიდიული დასკვნა, რომელიც სეკურიტიზაციის სტრუქტურას ეხება, რომელიც არ შეცვლილა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, შესაძლოა მიმდინარე წელსაც შესაფერისი იყოს. ასეთ შემთხვევებში,

შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს წინა პერიოდის აუდიტში ჩატარებული ძირითადი პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება, თუ მტკიცებულება და შესაბამისი განსახილველი საგანი ძირეულად არ შეცვლილა და აუდიტორმა აუდიტორული პროცედურები ჩაატარა მისი რელევანტურობის დასადგენად მიმდინარე პერიოდისთვის.

შუალედურ პერიოდში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენება (იხ. 22-ე პუნქტი)

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

- ა) გამოავლინოს თანხები, რომლებიც არაორდინარული ჩანს;
- ბ) გამოიკვლიოს ამგვარი თანხები; და
- გ) ჩაატაროს ანალიზური ძირითადი პროცედურები, ან ელემენტების ტესტები შუალედური პერიოდის ტესტირებისათვის.

გ56. როდესაც აუდიტორი ძირითად პროცედურებს შუალედურ პერიოდში ატარებს ისე, რომ შემდეგში დამატებით პროცედურებს აღარ ატარებს, იზრდება რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ უზუსტობებს. აღნიშნული რისკი მით უფრო მეტად იზრდება, რაც უფრო დიდია დარჩენილი პერიოდი. შემდეგი ფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე იმის შესახებ, უნდა ჩაატაროს თუ არა ძირითადი პროცედურები შუალედურ პერიოდში:

- კონტროლის გარემო და შესაფერისი კონტროლის პროცედურები;
- როდის იქნება ხელმისაწვდომი მისთვის აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაცია;
- ძირითადი პროცედურის მიზანი;
- არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;
- ოპერაციის კატეგორია ან ანგარიშის ნაშთის თავისებურება და შესაბამისი მტკიცებები;
- აუდიტორის შესაძლებლობა, დარჩენილ პერიოდზე ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, ან ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები ერთად, რათა შეამციროს რისკი იმისა,

რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს უზუსტობები, რომლებიც იარსებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

გ57. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ძირითადი ანალიზური პროცედურების ჩატარებას შუალედური ტესტირების შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე დარჩენილ პერიოდთან მიმართებით, იგი განიხილავს შემდეგ ფაქტორებს:

- არის თუ არა კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების საბოლოო ნაშთები, ან ანგარიშთა ნაშთები, გონივრულობის ფარგლებში, პროგნოზირებადი სიდიდის მიხედვით, შედარებითი მნიშვნელობითა და შედგენილობით;
- არის თუ არა შესაფერისი და მისაღები სამეურნეო სუბიექტის მიერ აღნიშნული კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშთა ნაშთების ანალიზისა და კორექტირებისათვის შუალედურ თარიღებში გამოყენებული პროცედურები და ბუღალტრული აღრიცხვის დროში გამიჯვნისათვის დადგენილი სათანადო პროცედურები;
- შექმნის თუ არა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემა საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო ნაშთებსა და დარჩენილი პერიოდის ოპერაციების შესახებ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც საკმარისი იქნება:
 - ა) მნიშვნელოვანი არაორდინარული ოპერაციების ან გატარებების (მათ შორის, რომელიც უკავშირდება პერიოდის ბოლოს ან მის მახლობელ პერიოდს) გამოკვლევის ჩასატარებლად;
 - ბ) მნიშვნელოვანი ცვალებადობების მიზეზების, ან სავარაუდო ცვალებადობების მიზეზების გამოსაკვლევად, რომელიც არ დაფიქსირებულა; და
 - გ) აგრეთვე ოპერაციების კატეგორიების ან ანგარიშთა ნაშთების შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილებების გამოსაკვლევად.

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

გ58. როდესაც შუალედურ პერიოდში მოულოდნელი უზუსტობების გამოვლენის შედეგად აუდიტორი დაასკვნის, რომ საჭიროა დარჩენილი პერიოდის ტესტირებისთვის დაგეგმილი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა, იგი აფართოებს, ან იმეორებს შუალედურ პერიოდში ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ადეკვატურობა (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ59. მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის, მისი სტრუქტურისა და შინაარსის ადეკვატურობის შეფასება, მათ შორის, შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული შენიშვნების წარდგენის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი, მაგალითად, გამოყენებული ტერმინოლოგიის შესაბამისობის განხილვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ ტერმინოლოგიასთან, ასევე ინფორმაციის დეტალიზების დონის, თანხების აგრეგირებისა და დეზაგრეგირების დონისა და ამ თანხების საფუძვლების განხილვა.

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (იხ. პუნქტები 25-27-ე)

გ60. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ერთიანი და იტერაციული პროცესია. ვინაიდან აუდიტორი დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს, შესაძლოა შეკრებილმა აუდიტორულმა მტკიცებულებებმა აუდიტორი აიძულოს, შეცვალოს სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. შესაძლოა აუდიტორის ყურადღების ქვეშ ისეთი ინფორმაცია მოექცეს, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისაგან, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორი რისკის შეფასების დროს. მაგალითად:

- უზუსტობების სიდიდემ, რომელსაც აუდიტორი ძირითადი პროცედურებით გამოავლენს, შესაძლოა აუდიტორს შეაცვლევინოს გადაწყვეტილება რისკების შეფასების შესახებ და მიანიშნოს შიდა კონტროლის არსებით ნაკლოვანებებზე;
- აუდიტორისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული შეუსაბამობები, ან საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, ან აღმოაჩინოს, რომ მტკიცებულებები არ არსებობს (აკლია);
- აუდიტის საბოლოო მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმაც შესაძლოა აუდიტორს მიანიშნოს ადრე შეუცნობელი არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობაზე.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხელახლა შეფასება შესწორებულ შეფასებულ რისკებზე დაყრდნობით, ყველა ან ზოგიერთი კატეგორიის ოპერაციისათვის, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებებისათვის

და შესაბამისი მტკიცებებისათვის. სხვა მითითებები რისკის შეფასების შესწორების საკითხზე მოცემულია ასს 315-ში (გადასინჯული).⁷

- გ61. აუდიტორი ვერ დაუშვებს, რომ თაღლითობის ან შეცდომის შემთხვევა იზოლირებული მოვლენაა. მაშასადამე, იმის დასადგენად, რისკების შეფასება ისევ ადეკვატურია თუ არა, მნიშვნელოვანია აუდიტორმა განიხილოს, როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის გამოვლენა შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.
- გ62. აუდიტორის მსჯელობაზე, რომელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:
- მოცემული მტკიცების პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და როგორია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი ინდივიდუალური გავლენის, ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან გაერთიანებული გავლენის ალბათობა;
 - ხელმძღვანელობის მიერ რისკებზე რეაგირებისათვის გამოყენებული ღონისძიებებისა და კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა;
 - წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება ანალოგიურ პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებით;
 - ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის, ავლენს თუ არა მოცემული აუდიტორული პროცედურები თაღლითობის ან შეცდომის კონკრეტულ შემთხვევებს;
 - ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
 - აუდიტორული მტკიცებულებების დამაჯერებლობა;
 - აუდიტორის ინფორმირებულობა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, მათ შორის შიდა კონტროლზე.

დოკუმენტაცია (იხ. 28-ე პუნქტი)

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

⁷ ასს 315 (გადასინჯული), 31-ე პუნქტი.

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

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

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

საავტორო უფლება © 2018 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 www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

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

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



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

www.iaasb.org

ISBN:978-1-60815-389-3