

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315

(გადასინჯული)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2013 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

	პუნქტები
შესავალი	
ასს 315-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო	1
ძალაში შესვლის თარიღი	2
მიზანი	3
განმარტებები	4
მოთხოვნები	
რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები.....	5-10
სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა	11-24
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	25-31
დოკუმენტაცია	32
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები....	გ1-გ24
სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა	გ25-გ121
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება	გ122-გ152
დოკუმენტაცია	გ153-გ156
1-ლი დანართი: შიდა კონტროლის კომპონენტები	

მე-2 დანართი: პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება
მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე

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

შესავალი

ასს 315-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები, სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით.

ძალაში შესვლის თარიღი

2. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, რომელიც მთავრდება 2013 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

მიზანი

3. აუდიტორის მიზანია თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე, სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით, რითიც უზრუნველყოფს საფუძველს არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების მიმართ საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

განმარტებები

4. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
 - ა) *მტკიცებები* – სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად;
 - ბ) *ბიზნესის რისკი* – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი;
 - გ) *შიდა კონტროლი* – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე

პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას. ტერმინი „კონტროლი“ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.

- დ) *რისკის შეფასების პროცედურები* – აუდიტის პროცედურები, რომლებიც ტარდება სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცებულების დონეზე.
- ე) *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.

მოთხოვნები

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

- 5. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რათა შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცებულების დონეზე. თუმცა, რისკის შეფასების პროცედურები, თავისთავად, ვერ უზრუნველყოფს იმ საკმარის და შეფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებზეც უნდა დაეყრდნოს აუდიტორული მოსაზრება. (იხ: პუნქტები გ1-გ5)
- 6. რისკის შეფასების პროცედურები უნდა მოიცავდეს:
 - ა) სუბიექტის ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლებისა (თუ ასეთი განყოფილება არსებობს) და სხვა პირთა გამოკითხვას სუბიექტის ფარგლებში, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, შეიძლება გააჩნდეთ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც, სავარაუდოდ, აუდიტორს დაეხმარება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში; (იხ: პუნქტი გ6-გ13)
 - ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ: პუნქტები გ14-გ17)
 - გ) დაკვირვებასა და ინსპექტირებას. (იხ: პუნქტი გ18)

7. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად შესაფერისია თუ არა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმების, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელების პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია.
8. თუ გარიგების პარტნიორმა შეასრულა სხვა გარიგებები სუბიექტისთვის, გარიგების პარტნიორმა უნდა განიხილოს, არის თუ არა მოპოვებული ინფორმაცია შესაფერისი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.
9. თუ აუდიტორი აპირებს სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილებისა და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას, მან უნდა განსაზღვროს, მოხდა თუ არა წინა აუდიტის შემდეგ ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება უარყოფითად იმოქმედოს ამ ინფორმაციის შესაბამისობაზე მიმდინარე აუდიტთან. (იხ: პუნქტები გ19-გ20)
10. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ, არსებითი უზუსტობის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენების შესახებ, მოცემული სუბიექტის ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს გარიგების გუნდის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში. (იხ: პუნქტები გ21-გ24)

სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა

სუბიექტი და მისი გარემო

11. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:
 - ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლები; (იხ: პუნქტები გ25-გ30)
 - ბ) სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:
 - (i) მისი სამეურნეო ოპერაციები;
 - (ii) საკუთრებისა და მართვის სტრუქტურები;

- (iii) რა ტიპის ინვესტიციებს ახორციელებს ან გეგმავს, რომ განახორციელებს სუბიექტი, მათ შორის, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებში ჩადებული ინვესტიციები; და
- (iv) როგორ არის ჩამოყალიბებული სუბიექტის სტრუქტურა და რა მეთოდებით ხდება მისი დაფინანსება,

რათა აუდიტორმა შეძლოს ფინანსურ ანგარიშგების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების კატეგორიებში გარკვევა. (იხ: პუნქტები გ31-გ35)

- გ) როგორ არჩევს და იყენებს სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის, მასში შეტანილი ცვლილებების მიზეზები. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არის თუ არა სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისი კომერციული საქმიანობის შესაფერისი და შესაბამის დარგში გამოყენებული ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისი. (იხ: პუნქტები გ36)
- დ) სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია, ასევე მასთან დაკავშირებული ბიზნესის ისეთი რისკები, რომლებიც შეიძლება გადაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკებში. (იხ: პუნქტები გ37-გ43)
- ე) როგორ ხდება სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. (იხ: პუნქტები გ44-გ49)

სუბიექტის შიდა კონტროლი

12. აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტისთვის რელევანტურ შიდა კონტროლზე. მართალია, აუდიტისთვის რელევანტური კონტროლის პროცედურების უმეტესობა სავარაუდოდ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან არის დაკავშირებული, მაგრამ ამ კონტროლის პროცედურებიდან ყველა არ არის აუდიტის შესაბამისი. იმის დადგენა, ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა, ინდივიდუალურად თუ სხვა პროცედურებთან ერთად, არის თუ არა აუდიტის შესაბამისი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. (იხ: პუნქტები გ50-გ73)

აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა

13. აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორმა, სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვასთან ერთად, გარკვეული პროცედურები უნდა ჩაატაროს,

რათა შეაფასოს კონტროლის პროცედურების დიზაინი და განსაზღვროს, დანერგილია თუ არა ისინი. (იხ: პუნქტები გ74-გ76)

შიდა კონტროლის კომპონენტები

კონტროლის გარემო

14. აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას კონტროლის გარემოზე. ამ მიზნით, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
- ა) ხელმძღვანელობამ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურას; და
 - ბ) კონტროლის გარემოს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის და ამ სხვა კომპონენტებს ხომ არ მიაყენეს ზიანი კონტროლის გარემოში არსებულმა ნაკლოვანებებმა. (იხ: პუნქტები გ77-გ87)

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

15. აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა სუბიექტში პროცედურული პროცესი, რომელიც:
- ა) გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამის ბიზნესის რისკებს;
 - ბ) შეაფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას;
 - გ) შეაფასებს მათი ხდომილობის ალბათობას; და
 - დ) გადაწყვეტილებას მიიღებს ამ რისკების მართვისთვის საჭირო ზომების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ88)
16. თუ სუბიექტს დანერგილი აქვს ასეთი პროცედურული პროცესი (რომელსაც შემდგომში ვუწოდებთ „სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს“), აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას მასზე და მისგან გამომდინარე შედეგებზე. თუ აუდიტორი გამოავლენს არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებს, რომლებიც ვერ გამოავლინა ხელმძღვანელობამ, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არსებობდა თუ არა ისეთი რაიმე განმსაზღვრელი რისკის ფაქტორი, რომელიც, აუდიტორის ვარაუდით, უნდა გამოეკლინა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს. თუ ასეთი რისკი არსებობს, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს, რატომ ვერ გამოავლინა იგი ამ პროცესმა და შეაფასოს,

შეეფერება თუ არა ეს პროცესი კონკრეტულ გარემოებებს, ან დაადგინოს, არსებობს თუ არა რაიმე მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება შიდა კონტროლში სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესთან მიმართებაში.

17. თუ სუბიექტს არ დაუნერგავს ასეთი პროცესი, ან სარგებლობს შემთხვევით შერჩეული პროცესით, აუდიტორმა ხელმძღვანელობასთან ერთად უნდა განიხილოს, გამოვლენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამისი ბიზნესის რისკები და როგორ მოგვარდა ისინი. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რისკის შესაფასებლად დადგენილი წერილობითი პროცესის უქონლობა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა, ან დაადგინოს, წარმოადგენს თუ არა იგი შიდა კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას. (იხ: პუნქტები გ89)

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

18. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საინფორმაციო სისტემა, შესაბამისი ბიზნესპროცესების ჩათვლით, მათ შორის, შემდეგი სფეროები: (იხ: პუნქტები გ90-გ92 და გ95-გ96)

- ა) სუბიექტის ოპერაციებიდან ისეთი კატეგორიის სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიური და მანუალური სისტემების პროცედურები, რომელთა მეშვეობითაც ხდება ამ სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების მიხედვით შესწორება, მთავარ საბუღალტრო წიგნში გადატანა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა;
- გ) დაკავშირებული სააღრიცხვო ჩანაწერები, დამამტკიცებელი ინფორმაცია და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული ანგარიშები, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის წარდგენის მიზნით; ამაში შედის არასწორი ინფორმაციის შესწორება და როგორ არის ეს ინფორმაცია გადატანილი მთავარ საბუღალტრო წიგნში. ეს დოკუმენტები შეიძლება იყოს ხელით მომზადებული, ან ელექტრონული ფორმის;

- დ) როგორ რეაგირებს საინფორმაციო სისტემა ოპერაციების კატეგორიების გარდა სხვა მოვლენებსა და პირობებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;
- ე) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი, რომელიც გამოიყენება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მათ შორის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია; და
- ვ) საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის, არასტანდარტულ გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების, ან კორექტირებების ჩასაწერად. (იხ: პუნქტები გ93-გ94)

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი საინფორმაციო სისტემის შესწავლამ უნდა მოიცვას ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების შესაბამისი ასპექტების განხილვაც, რომელიც შეიძლება მოპოვებული იყოს სუბიექტის მთავარი წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან, ან სხვა წყაროებიდან.

19. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმაზე, თუ როგორ აწვდის სუბიექტი ინფორმაციას თანამშრომლებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, მათ შორის, როგორ ხდება ინფორმაციის გაცვლა: (იხ: პუნქტები გ97-გ98)

- ა) ხელმძღვანელობასა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის; და
- ბ) გარე მხარეებთან, მაგალითად, მარეგულირებელ ორგანოებთან.

აუდიტის შესაბამისი მაკონტროლებელი საქმიანობა

20. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტის შესაბამისი ისეთი მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ, რომლის შესწავლასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად მტკიცების დონეზე და ისეთი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის, რომლებიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. აუდიტი არ მოითხოვს

ყველა ისეთი სახის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციების თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთთან და განმარტებით შენიშვნასთან, ან ამ მაკონტროლებელი საქმიანობის შესაბამის თითოეულ მტკიცებასთან. (იხ: პუნქტები გ99-გ106)

21. სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლისას, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, როგორი რეაგირება მოახდინა სუბიექტმა საინფორმაციო ტექნოლოგიით გამოწვეულ რისკებზე. (იხ: პუნქტები გ107-გ109)

კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი

22. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმ ძირითად საქმიანობაზე, რომელსაც იყენებს სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მონიტორინგის დროს, მათ შორის, ისეთ საქმიანობაზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის შესაბამის მაკონტროლებელ საქმიანობასთან, ასევე იმაზე, როგორ ახდენს სუბიექტი კონტროლის პროცედურებში არსებული ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების ინიცირებას. (იხ: პუნქტები გ110-გ112)
23. თუ სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის განყოფილება,¹ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების სპეციფიკის, მისი ორგანიზაციული სტატუსისა და ამ განყოფილების მიერ შესრულებული და დაგეგმილი სამუშაოების შესახებ. (იხ: პუნქტები გ113-გ120)
24. აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის მონიტორინგის საქმიანობაში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროების შესახებ, ასევე რის საფუძველზე მიიჩნევა ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას საკმაოდ საიმედოდ მოცემული კონკრეტული მიზნისთვის. (იხ: პუნქტები გ121)

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

25. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:
 - ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და (იხ: პუნქტები გ122-გ125)

¹. ტერმინი „შიდა აუდიტის განყოფილება“ განმარტებულია ასს 610-ში (გადასინჯული 2013 წელს) - „შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება“, 14(ა) პუნქტში.

ბ) მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით, (იხ: პუნქტები გ126-გ131)

რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.

26. ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა:

ა) გამოავლინოს რისკები სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, რისკებთან დაკავშირებული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესში და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და მათთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაციის (მათ შორის ამგვარი ინფორმაციის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტების) განხილვის გზით; (იხ: პუნქტები გ132-გ136)

ბ) შეაფასოს გამოვლენილი რისკები და გაარკვიოს, უფრო ყოვლისმომცველი ხომ არ არის ეს რისკები მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში და, სავარაუდოდ, ახდენს თუ არა გავლენას ბევრ მტკიცებაზე;

გ) დააკავშიროს გამოვლენილი რისკები სავარაუდო შეცდომასთან მტკიცების დონეზე, აუდიტორის მიერ ტესტირების ჩასატარებლად გამიზნული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებით; და (იხ: პუნქტები გ137-გ139)

დ) განიხილოს უზუსტობის ალბათობა, მათ შორის, მრავალჯერადი უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობა და სავარაუდო უზუსტობას შეუძლია თუ არა არსებითი უზუსტობის გამოწვევა. (იხ: პუნქტები გ140)

რისკები, რომლებიც სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს

27. როგორც 25-ე პუნქტშია აღწერილი, რისკის შეფასების პროცესის ნაწილის სახით, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოვლენილი რისკებიდან, მისი აზრით, არის თუ არა რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი. მსჯელობისას აუდიტორმა უნდა გამორიცხოს ამ რისკთან დაკავშირებული დადგენილი კონტროლის პროცედურების ზეგავლენა.

28. მნიშვნელოვანი რისკების დასადგენად მსჯელობისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, სულ მცირე, ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები მაინც:

- ა) არის თუ არა მოცემული რისკი თაღლითობის რისკი;
- ბ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ბოლოდროინდელ მნიშვნელოვან მოვლენებთან ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ან სხვა სფეროებში და, მაშასადამე, მოითხოვს თუ არა განსაკუთრებულ ყურადღებას;
- გ) ოპერაციების სირთულე;
- დ) უკავშირდება თუ არა მოცემული რისკი დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს;
- ე) მოცემულ რისკთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შეფასების სუბიექტურობის ხარისხი, განსაკუთრებით ისეთ შეფასებებში, რომლებიც მოიცავს სხვადასხვა სახის განუსაზღვრელობას; და
- ვ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან, რომლებიც სცილდება სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს, ან, რომლებიც სხვა მხრივ ჩანს არაორდინარული. (იხ: პუნქტები გ141-გ145)

29. თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა შეისწავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სუბიექტის კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, მაკონტროლებელი საქმიანობა. (იხ: პუნქტები გ146-გ148)

რისკები, რომელთათვისაც მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს

30. ზოგიერთ რისკთან მიმართებაში, აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ შეუძლებელი ან არაპრაქტიკულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების მეშვეობით. ასეთი რისკები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ტიპური, ტრადიციული და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშთა ნაშთების არასწორ ან არასრულყოფილ აღრიცხვასთან, რომელთა მახასიათებლები ხშირად მაღალი დონის ავტომატიზებული დამუშავების საშუალებას იძლევა, ხელის სამუშაოების მცირედი ჩარევით, ან საერთოდ ხელით ჩარევის გარეშე. ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის მიერ ამგვარი რისკებისთვის დადგენილი კონტროლის პროცედურები აუდიტის შესაბამისია და აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ისინი. (იხ: პუნქტები გ149-გ151)

რისკის შეფასების შესწორება

31. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება შეიძლება შეიცვალოს, აუდიტის მიმდინარეობის

დროს დამატებითი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებასთან ერთად. როდესაც აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს მოიპოვებს დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარების შედეგად, ან თუ მოპოვებულია ახალი ინფორმაცია და ამათგან ერთ-ერთი მანც არ შეესაბამება იმ აუდიტის მტკიცებულებებს, რომლებზეც აუდიტორმა დავდაპირველად დააფუძნა თავისი შეფასება, აუდიტორმა უნდა შეასწოროს რისკის შეფასება და შესაბამისად შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურები. (იხ: პუნქტები გ152)

დოკუმენტაცია

32. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს:²

- ა) გარიგების გუნდის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა, როდესაც ამას მოითხოვს მე-10 პუნქტი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;
- ბ) შემენილი ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომელიც ეხება მე-11 პუნქტში მითითებულ სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეულ ასპექტს, ასევე 14-24-ე პუნქტებში მითითებულ შიდა კონტროლის თითოეულ კომპონენტს; საინფორმაციო წყაროები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;
- გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, როგორც მოითხოვება 25-ე პუნქტით; და
- დ) გამოვლენილი რისკები და დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნა 27-30-ე პუნქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. (იხ: პუნქტები გ153-გ156)

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული საქმიანობა (იხ: მე-5 პუნქტი)

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

გ1. სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლა (რასაც შემდგომში ვუწოდებთ „სუბიექტის შესწავლას“), წარმოადგენს ინფორმაციის შეკრების, განახლებისა და ანალიზის უწყვეტ, დინამიკურ პროცესს, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში. ამით აუდიტორი განსაზღვრავს უფლებამოსილების რეკომენდებულ ჩარჩოებს, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი გეგმავს აუდიტს და იყენებს პროფესიულ განსჯას მთელი აუდიტის განმავლობაში, მაგალითად, როდესაც:

- აფასებს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებს;
- ადგენს არსებითობას ასს 320-ის შესაბამისად;³
- განიხილავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობას;
- ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებთან და გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ სფეროებს, სადაც შეიძლება საჭირო გახდეს სპეციალური აუდიტორული განხილვა, როგორცაა, მაგალითად დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, ან ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული შეფასება სუბიექტის უნარის, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, ან როდესაც განიხილავს ოპერაციების კომერციულ მიზნებს;
- ანგარიშობს მოსალოდნელ შედეგებს ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს;
- რეაგირებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე, მათ შორის, განსაზღვრავს და ატარებს დამატებით აუდიტის პროცედურებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და
- აფასებს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას, მაგალითად, დაშვებებისა და ხელმძღვანელობის ზეპირი და წერილობითი ოფიციალური ინფორმაციის შესაფერისობას.

გ2. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს, აუდიტის

³ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“.

მტკიცებულების სახით არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებების განსამტკიცებლად. გარდა ამისა, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისა და დაკავშირებული მტკიცებულების შესახებ, ასევე კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, თუნდაც ეს აუდიტის პროცედურები სპეციალურად არ ყოფილიყო დაგეგმილი, როგორც ძირითადი პროცედურები, ან კონტროლის ტესტები. აუდიტორმა შეიძლება ასევე გადაწყვიტოს ძირითადი პროცედურების ან კონტროლის ტესტების ჩატარება რისკის შეფასების პროცედურებთან ერთად, ვინაიდან ამის გაკეთება უფრო ეფექტიანია.

- გ3. აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს, რა დონეზე არის საჭირო სუბიექტის შესწავლა. აუდიტორის განხილვის ძირითად საგანს წარმოადგენს, საკმარისია თუ არა შეკრებილი ინფორმაცია იმისათვის, რომ შესრულდეს მოცემულ ასს-ის მიზანი. აუდიტორისთვის მოთხოვნილი სუბიექტის საერთო შესწავლის სიღრმე იმაზე ნაკლებია, რაც გააჩნდა ხელმძღვანელობას სუბიექტის მართვის პროცესში.
- გ4. შესაფასებელ რისკებში შედის როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეული რისკები. მოცემულ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის მნიშვნელობის გამო, ასს 240-ში შეტანილია დამატებითი მოთხოვნები და მითითებები რისკის შეფასების პროცედურებთან მიმართებაში, ისეთი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც გამოიყენება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად.⁴
- გ5. მართალია, აუდიტორს მოეთხოვება მე-6 პუნქტში აღწერილი რისკის შეფასების ყველა პროცედურის ჩატარება სუბიექტის შესწავლის პროცესში (იხ. 11-24-ე პუნქტები), მაგრამ აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა პროცედურის ჩატარება ყველა შესასწავლი ასპექტისთვის. შეიძლება სხვა პროცედურებიც ჩატარდეს, თუ ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია სასარგებლო იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ასეთი პროცედურების მაგალითებია:
- გარე წყაროებიდან, როგორცაა, კომერციული და ეკონომიკური ჟურნალები, მოპოვებული ინფორმაციის მიმოხილვა; ანალიტი-

⁴ ასს 240 - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“, მე-12-24-ე პუნქტები.

კოსების, ბანკების ან სარეიტინგო სააგენტოების ანგარიშების მიმოხილვა; ან მარეგულირებელი ან ფინანსური პუბლიკაციების მიმოხილვა.

- სუბიექტის იმ გარე იურისტის, ან იმ შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვები, რომლებიც გამოიყენა სუბიექტმა.

ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის განყოფილებისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომელთა გამოკითხვა (იხ: პუნქტი 6(ა))

გ6. აუდიტორი მეტ-წილ ინფორმაციას მოიპოვებს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების შედეგად. აუდიტორს ინფორმაციის მოპოვება ასევე შეუძლია შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლებისა (თუ სუბიექტს აქვს ასეთი განყოფილება) და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვების შედეგად;

გ7. გარდა ამისა, აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის გამოსავლენად შეიძლება ინფორმაცია ან განსხვავებული მოსაზრებები მოიპოვოს სხვადასხვა დონის უფლებამოსილების მქონე სხვა თანამშრომლებისა და სუბიექტის ფარგლებში სხვა პირთა გამოკითხვით. მაგალითად:

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმ გარემოს შესწავლაში, რომელშიც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. ასს 260-ში (გადასინჯული)⁵ აღწერილია, რა მნიშვნელობა აქვს ქმედით ორმხრივ კომუნიკაციას და როგორ ეხმარება ეს აუდიტორს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისას;
- რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;
- სუბიექტის ადგილობრივი იურისტის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა, სასამართლო პროცესი, კანონებისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი

⁵. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, პუნქტი 4(ბ).

თუ სავარაუდო ფაქტების ცოდნა, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, გარანტიები, გაყიდვის შემდგომი ვალდებულებები, ბიზნესპარტნიორებთან შეთანხმებები (მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობა) და ხელშეკრულების პირობების მნიშვნელობა;

- მარკეტინგის ან გაყიდვების განყოფილების პერსონალის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით, სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების, გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებლებთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;
- რისკების მართვის განყოფილების პერსონალის (ან ამგვარი ფუნქციებით აღჭურვილ პირთა) გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით საოპერაციო და სამართლებრივი/საკანონმდებლო რისკების შესახებ, რომლებსაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა ფინანსური ანგარიშგებაზე;
- საინფორმაციო სისტემების პერსონალის გამოკითხვამ შეიძლება აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სისტემის ცვლილების, სისტემის ან კონტროლის პროცედურების ჩაშლის/ქმედუნარობის შესახებ, ან საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სხვა რისკების შესახებ.

გ8. სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა არის უწყვეტი, დინამიკური პროცესი და აუდიტორი შეიძლება გამოკითხვებს ატარებდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა

გ9. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვამ აუდიტორი შეიძლება უზრუნველყოს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც გამოადგება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნასა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ცალკეული მტკიცებების დონეზე. შიდა აუდიტის განყოფილებას მუშაობის დროს, სავარაუდოდ, შესწავლილი ექნება სუბიექტის ოპერაციები და ბიზნესის რისკები და ჩატარებული სამუშაოს შედეგად შეიძლება გარკვეული ინფორმაცია ჰქონდეს მოპოვებული, მაგალითად, შეიძლება გამოვლენილი აქვს შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებები ან რისკები, რომლებიც აუდიტორს გამოადგება სუბიექტის შესახებ ნათელი

წარმოდგენის შექმნაში, რისკების შეფასებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებში. მამსადადამე, აუდიტორი ამგვარ გამოკითხვებს ატარებს იმის მიუხედავად, აპირებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოთა გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შეცვლის, ან მათი მოცულობის შემცირების მიზნით.⁶ აუდიტორისთვის განსაკუთრებით სასარგებლო შეიძლება იყოს გამოკითხვა ისეთი საკითხების გამოსავლენად, რომლებიც შიდა აუდიტის განყოფილებამ დააყენა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე და ასევე ინფორმაცია თვითონ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურების შედეგების შესახებ.

- გ10. თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგებიდან გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც შესაფერისია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტისთვის, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამ საკითხებთან დაკავშირებული შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშების გაცნობა. აუდიტორისთვის გამოსადეგი შეიძლება იყოს მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილების შემდეგი ანგარიშები: შიდა აუდიტის განყოფილების სტრატეგიისა და დაგეგმვის დოკუმენტები და ასევე ანგარიშები, რომლებიც მომზადდა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, სადაც აღწერილია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული შემოწმების შედეგად მიღებული ინფორმაცია.
- გ11. გარდა ამისა, ასს 240-ის⁷ შესაბამისად, თუ შიდა აუდიტის განყოფილება ინფორმაციას აწვდის აუდიტორს რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, აუდიტორი ამ ინფორმაციას ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად.
- გ12. შიდა აუდიტის განყოფილებაში აუდიტორის გამოკითხვის ჩასატარებლად შესაფერისი შეიძლება იყოს პირები, რომლებსაც აუდიტორის აზრით, გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, როგორცაა, მაგალითად, შიდა აუდიტის განყოფილების უფროსი (მთავარი აღმასრულებელი პირი), ან გარემოებებისდა მიხედვით, ამ განყოფილების სხვა პერსონალი. აუდი-

⁶ ამასთან დაკავშირებით სათანადო მოთხოვნებს მოიცავს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს)

⁷ ასს 240, მე-19 პუნქტი.

ტორმა შეიძლება ასევე მიზანშეწონილად მიიჩნიოს პერიოდული შეხვედრების მოწყობა ამ პირებთან.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები (იხ. 6(ა) პუნქტი)

გ13. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად დამატებითი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ შიდა კონტროლისა და მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან მიმართებით. შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების გამოკითხვა აუდიტორებს დაეხმარება კანონმდებლობის სათანადო მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკებისა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების რისკის გამოვლენაში.

ანალიზური პროცედურები (იხ: პუნქტი 6(ბ))

გ14. რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტორისთვის უცნობი ასპექტები სუბიექტის შესახებ და დაეხმაროს მას არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაში, რათა შეიქმნას საფუძველი შეფასებულ რისკებზე საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის. რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, მაგალითად, თანაფარდობა გაყიდვების ღირებულებასა და სავაჭრო ობიექტის ფართობს, ან გაყიდული საქონლის მოცულობას შორის.

გ15. ანალიზური პროცედურები შეიძლება სასარგებლო იყოს არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ისეთი თანხების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოსავლენად, რომლებმაც შეიძლება მიგვანიშნოს აუდიტთან დაკავშირებულ პრობლემებზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენაში.

გ16. თუმცა, როდესაც ამგვარ ანალიზურ პროცედურებში მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემები გამოიყენება (რაც შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც ანალიზური პროცედურები ტარდება რისკის შეფასების პროცედურების სახით), მაშინ ანალიზური პროცედურების

შედეგები გვაწვდის მხოლოდ ძირითად საწყის მინიშნებას იმის შესახებ, შესაძლებელია თუ არა არსებითი უზუსტობის არსებობა. აქედან გამომდინარე, ამ შემთხვევაში, აუდიტორი ასეთი ანალიზური პროცედურების შედეგებს ითვალისწინებს არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის დროს შეკრებილ სხვა ინფორმაციასთან ერთად, რაც შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ანალიზური პროცედურების შედეგების გაგებასა და შეფასებაში.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ17. ზოგიერთ მცირე სუბიექტს შეიძლება არ გააჩნდეს შუალედური ან ყოველთვიური ფინანსური ინფორმაცია, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელი იქნებოდა ანალიზური პროცედურების მიზნებისთვის. ასეთ გარემოებებში, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს შეზღუდული ანალიზური პროცედურების ჩატარება აუდიტის დაგეგმვის მიზნებისთვის, ან გამოკითხვის შედეგად ზოგიერთი ინფორმაციის მოპოვება, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს ანალიზური პროცედურების ჩატარების დაგეგმვა არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, როდესაც ხელმისაწვდომი იქნება სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების საწყისი პროექტი. *დაკვირვება და ინსპექტირება* (იხ: პუნქტი 6(გ))

გ18. დაკვირვებამ და ინსპექტირებამ შეიძლება განამტკიცოს ხელმძღვანელობისა და სხვა პირთა გამოკითხვების პასუხები და აუდიტორი უზრუნველყოს ინფორმაციით სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ასეთი აუდიტის პროცედურების მაგალითებში შედის ინსპექტირება ან დაკვირვება:

- სუბიექტის ოპერაციების;
- დოკუმენტების (როგორცაა, ბიზნესგეგმები და სტრატეგიული გეგმები), ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის სახელმძღვანელოების;
- ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორცაა, ხელმძღვანელობის კვარტალური ანგარიშები და შუალედური ფინანსური ანგარიშგება) და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ მომზადებული ანგარიშების (როგორცაა, დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები);
- სუბიექტის შენობა-ნაგებობებისა და წარმოების საშუალებებზე.

წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია (იხ: მე-9 პუნქტი)

- გ19. სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელმა გამოცდილებამ და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებულმა აუდიტის პროცედურებმა აუდიტორს შეიძლება ინფორმაცია მიაწოდოს ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა:
- გასული პერიოდის უზუსტობები და დროულად გასწორდა თუ არა ისინი;
 - სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, ასევე, მისი შიდა კონტროლი (მათ შორის, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები);
 - წინა ფინანსური პერიოდის შემდეგ სუბიექტში ან მის საქმიანობაში სავარაუდოდ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რაც შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სუბიექტის შესახებ საკმარისი წარმოდგენის შექმნაში, არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების თვალსაზრისით;
 - კონკრეტული ტიპის ოპერაციები და სხვა მოვლენები ან ანგარიშების ნაშთები (და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები), რომელთან დაკავშირებითაც აუდიტორს სირთულეები შეხვდა წარსულში აუცილებელი აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას, მაგალითად მათთვის დამახასიათებელი სირთულის გამო.
- გ20. აუდიტორს მოეთხოვება, განსაზღვროს, კვლავ შესაბამისია თუ არა წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია, თუ იგი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე აუდიტის მიზნებისთვის. ეს იმიტომ, რომ კონტროლის გარემოში მომხდარმა ცვლილებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდში მოპოვებული ინფორმაციის შესაბამისობაზე. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ასეთი ინფორმაციის შესაბამისობაზე, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს გამოკითხვები და სხვა შესაფერისი აუდიტის პროცედურები, მაგალითად, შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები.

მსჯელობა გარიგების გუნდის წევრებს შორის (იხ: მე-10 პუნქტი)

- გ21. გარიგების გუნდის წევრებს შორის არსებითი უზუსტობის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძნობელობის საკითხის განხილვა:
- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს, მათ შორის, მოცემული გარიგების პარტნიორს, შესაძლებლობას აძლევს,

სხვებს გაუზიაროს თავისი სიღრმისეული ცოდნა სუბიექტის შესახებ;

- გარიგების გუნდის წევრებს საშუალებას აძლევს, ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია ბიზნესის ისეთი რისკების შესახებ, რომლებსაც ექვემდებარება მოცემული სუბიექტი და იმის შესახებ, თუ როგორ და სად შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძობიარე, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უკეთესად გაერკვნენ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობის შესახებ მათზე დელეგირებულ კონკრეტულ სფეროებში, ასევე იმაშიც, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებმა რა გავლენა შეიძლება იქონიოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე;
- უზრუნველყოფს საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც გარიგების გუნდის წევრები მთელი აუდიტის განმავლობაში, ერთმანეთს აწვდიან და უზიარებენ მოპოვებულ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, ან ამ რისკების აღკვეთის მიზნით ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე.

ასს 240 უზრუნველყოფს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს გარიგების გუნდის წევრებს შორის თაღლითობის რისკების შესახებ ჩატარებულ განხილვასთან დაკავშირებით.⁸

გ22. ისეთ საკითხებზე გარიგების გუნდის წევრებს შორის მსჯელობის ფარგლებში, რაც მე-10 პუნქტით მოითხოვება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად გასამყლავნებელი ინფორმაციის განხილვა, გარიგების გუნდს ეხმარება, აუდიტის ადრეულ ეტაპზე დაადგინოს, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკი ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყლავნებელ ინფორმაციასთან დაკავშირებით. მაგალითად გარიგების გუნდს შეუძლია შემდეგი საკითხების განხილვა:

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

⁸ ასს 240, მე-15 პუნქტი.

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

გ23. ყველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, მრავალ ადგილას ჩატარებული აუდიტის დროს), არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევს, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პირებსა და კომპონენტების აუდიტზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა სხვებს დაავალოს, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული ინფორმირების გეგმის შედგენა.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ24. მრავალ მცირე მოცულობის აუდიტს მთლიანად გარიგების პარტნიორი ატარებს (რომელიც შეიძლება ინდივიდუალური პრაქტიკოსი იყოს). ასეთ სიტუაციებში, გარიგების პარტნიორი, რომელმაც პირადად დაგეგმა აუდიტი, პასუხისმგებელი იქნება თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობის განხილვაზე.

სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის სავალდებულო შესწავლა

სუბიექტი და მისი გარემო

დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები
(იხ: პუნქტი 11(ა))

დარგობრივი ფაქტორები

გ25. შესაბამის დარგობრივ ფაქტორებში შედის ისეთი დარგობრივი პირობები, როგორცაა, კონკურენტული გარემო, მომწოდებლებისა და მომხმარებლების ურთიერთობები და ტექნოლოგიური მიღწევები. აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- ბაზარი და კონკურენცია, მათ შორის, მოთხოვნა, სიმძლავრე და ფასების კონკურენცია;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- სუბიექტის პროდუქტებთან დაკავშირებული წარმოების ტექნოლოგია;
- ენერჯით მომარაგება და ღირებულება.

გ26. დარგმა, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს, შეიძლება წარმოშოს არსებითი უზუსტობის გარკვეული რისკები, რომლებიც განპირობებულია ბიზნესის ხასიათით, ან რეგულირების ხარისხით. მაგალითად, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს შემოსავლისა და დანახარჯის მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს, რაც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდში ჩართული იყოს შესაფერისი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე წევრები.⁹

მარეგულირებელი ფაქტორები

გ27. მარეგულირებელ ფაქტორებში შედის მარეგულირებელი გარემო. მარეგულირებელი გარემო, სხვა საკითხებთან ერთად, მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და საკანონმდებლო და პოლიტიკურ გარემოს. აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა;
- მარეგულირებელი საფუძვლები რეგულირებადი დარგისთვის, მათ შორის ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;

⁹ ასს 220 - „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, მე-14 პუნქტი.

- კანონმდებლობა, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სუბიექტის ოპერაციებზე, მათ შორის, პირდაპირი საზედამხედველო ღონისძიებები;
- დაბეგვრა (კორპორაციული და სხვა);
- სახელმწიფო პოლიტიკა, რომელიც ამჟამად გავლენას ახდენს სუბიექტის ბიზნესის წარმართვაზე, როგორცაა, სავალუტო პოლიტიკა, მათ შორის, უცხოური ვალუტის გაცვლის კონტროლის მექანიზმები, ფისკალური, ფინანსური წახალისების ღონისძიებები (მაგალითად, სახელმწიფო დახმარების პროგრამები) და ტარიფების, ან სავაჭრო შეზღუდვების პოლიტიკა;
- ეკოლოგიური მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენს დარგსა და სუბიექტის ბიზნესზე.

გ28. ასს 250 (გადასინჯული) მოიცავს საკანონმდებლო და მარეგულირებელ საფუძვლებთან დაკავშირებულ ზოგიერთ კონკრეტულ მოთხოვნას, რომელიც შეესაბამება მოცემულ სუბიექტსა და იმ დარგს ან სექტორს, რომელშიც ეს სუბიექტი საქმიანობს.¹⁰

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ29. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის დროს, კანონმა, სხვა ნორმატიულმა აქტმა ან სხვა ოფიციალურმა დოკუმენტმა შეიძლება გავლენა იქონიოს სუბიექტის ოპერაციებზე. ასეთი ელემენტების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს.

სხვა გარე ფაქტორები

გ30. სხვა გარე ფაქტორების მაგალითებში, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე და შეიძლება გაითვალისწინოს აუდიტორმა, შედის საერთო ეკონომიკური პირობები, საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა, ასევე ინფლაცია ან ვალუტის რევალვაცია (ვალუტის კურსის აწევა).

სუბიექტის ხასიათი (იხ: პუნქტი 11(ბ))

გ31. სუბიექტის სპეციფიკის შესახებ წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, შეისწავლოს ისეთი საკითხები, როგორცაა:

¹⁰ ასს 250 (გადასინჯული) - „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“, მე-13 პუნქტი.

- აქვს თუ არა რთული სტრუქტურა სუბიექტს, მაგალითად, მრავალ ადგილას განლაგებული შვილობილი საწარმოებით ან სხვა კომპონენტებით. სტრუქტურის სირთულე ხშირად ქმნის ისეთი პრობლემებს, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობის რისკები. ასეთი პრობლემების მაგალითებია: სათანადოდ არის ასახული თუ არა გუდვილი, ერთობლივი საქმიანობა, ინვესტიციები, ან სპეციალური დანიშნულების სუბიექტები ფინანსურ ანგარიშგებაში და ასევე ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული აღნიშნული საკითხების შესახებ;
- საკუთრების ფორმა და მესაკუთრეებსა და სხვა პირებს, ან სუბიექტებს შორის ურთიერთობები. ამის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, სათანადოდ იყო თუ არა განსაზღვრული და აღრიცხვაში ასახული დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და მათ შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასს 550¹¹ ადგენს მოთხოვნებსა და უზრუნველყოფს მითითებებს დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებულ აუდიტორული მოსაზრებების შესახებ.

გ32. სუბიექტის საქმიანობის ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების მაგალითებია:

- სამეწარმეო ოპერაციები, როგორცაა:
 - ამონაგების წყაროების ხასიათი, პროდუქცია ან მომსახურება და ბაზრები, მათ შორის, ელექტრონულ კომერციაში მონაწილეობა, როგორცაა, ინტერნეტით გაყიდვები და მარკეტინგული საქმიანობა;
 - ოპერაციების შესრულების მანერა (მაგალითად, წარმოების სტადიები და მეთოდები, ან ეკოლოგიური რისკების ზემოქმედებისადმი მიდრეკილი საქმიანობა);
 - კავშირები, ერთობლივი საქმიანობები და მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
 - გეოგრაფიული გავრცობა და დარგის სეგმენტაცია.

¹¹. ასს 550 - „დაკავშირებული მხარეები“.

- საწარმოო საშუალებების, საწყობებისა და ოფისების ადგილმდებარეობა, ასევე მარაგის ადგილმდებარეობა და რაოდენობები;
- ძირითადი მომხმარებლები და საქონლისა და მომსახურების მნიშვნელოვანი მომწოდებლები, დასაქმების შეთანხმებები (მათ შორის, პროფკავშირების ხელშეკრულებების, საპენსიო და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომი სხვა დახმარებების, აქციების ოფციონის ან წამახალისებელი უსასყიდლო ღონისძიებებისა და სახელმწიფოს მიერ დასაქმების საკითხების რეგულირების არსებობა);
- ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოები და დანახარჯები;
- ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ინვესტიციები და საინვესტიციო საქმიანობა, როგორცაა:
 - დაგეგმილი ან ბოლო დროს განხორციელებული, საწარმოების შექმნა ან გასხვისება;
 - ინვესტიციები და ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების განთავსება;
 - კაპიტალის დაბანდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა;
 - ინვესტიციები არაკონსოლიდირებულ სუბიექტებში, მათ შორის, ამხანაგობებში, ერთობლივ საქმიანობასა და სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებში.
- დაფინანსება და დაფინანსებასთან დაკავშირებული საქმიანობა, როგორცაა:
 - ძირითადი შვილობილი საწარმოები და მეკავშირე სუბიექტები, მათ შორის, კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული სტრუქტურები;
 - ვალის სტრუქტურა და დაკავშირებული პირობები, მათ შორის, გარესაბალანსო დაფინანსებისა და საიჯარო შეთანხმებები;
 - ბენეფიციარი მესაკუთრეები (ადგილობრივი, უცხოური, ბიზნესის რეკუტაცია და გამოცდილება) და დაკავშირებული მხარეები;
 - წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება.

- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მეთოდები, როგორცაა:
 - ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა, მათ შორის, დარგისთვის დამახასიათებელი მნიშვნელოვანი კატეგორიების ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყდვენებელი შესაბამისი ინფორმაცია (მაგალითად, სესხები და ინვესტიციები ბანკებისთვის, ან სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები - ფარმაცევტული კომპანიებისთვის);
 - ამონაგების აღიარება;
 - სამართლიანი ღირებულების ბუღალტრული აღრიცხვა;
 - უცხოურ ვალუტაში გამოსახული აქტივები, ვალდებულებები და ოპერაციები;
 - არაორდინალური ან რთული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა, მათ შორის ისეთების, რომლებიც ეხება საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებს (მაგალითად, აქციებზე დაფუძნებული ანაზღაურების აღრიცხვა).

გ33. სუბიექტში წინა პერიოდებში მომხდარმა მნიშვნელოვანმა ცვლილებებმა შეიძლება წარმოშვას ან შეცვალოს არსებითი უზუსტობის რისკები.

სპეციალური დანიშნულების სუბიექტების ხასიათი

გ34. სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი ისეთი სუბიექტია, რომელიც საზოგადოდ, ჩამოყალიბდა ვიწრო და ზუსტად განსაზღვრული დანიშნულებით, როგორცაა, იჯარის ან ფინანსური აქტივების სეკურტიზაცია, ან კვლევისა და განვითარების სამუშაოების ჩატარება. მას შეიძლება ჰქონდეს კორპორაციის, მინდობილი ქონების მართვის მიზნით შექმნილი ორგანიზაციის, ამხანაგობის ან არაკორპორაციული სუბიექტის ორგანიზაციული ფორმა. სუბიექტმა, რომლის სახელითაც შეიქმნა მოცემული სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი, შეიძლება ხშირ შემთხვევაში აქტივები გადასცეს ამ უკანასკნელს (მაგალითად, ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციის აღიარების შეწყვეტის ნაწილის სახით), მოიპოვოს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის აქტივების გამოყენების უფლება, ან ამ უკანასკნელისთვის შეასრულოს მომსახურება, ხოლო ამავე დროს, სხვა

მხარეებმა შეიძლება უზრუნველყონ მისი დაფინანსება. როგორც ასს 550 მიუთითებს, ზოგიერთ გარემოებებში, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი შეიძლება იყოს მოცემული სუბიექტის დაკავშირებული მხარე.¹²

- გ35. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად დეტალურად არის განსაზღვრული პირობები, რომლებიც მიიჩნევა, რომ უნდა გაკონტროლდეს, ან რომელთა მიხედვითაც უნდა მოხდეს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის განხილვა კონსოლიდაციის თვალსაზრისით. ასეთი საფუძვლების მოთხოვნების ინტერპრეტაცია ხშირად მოითხოვს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტთან დაკავშირებული შესაბამისი ხელშეკრულებების ცოდნას.

სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება (იხ: პუნქტი 11(გ))

- გ36. სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების შესახებ წარმოდგენის შექმნა შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საკითხების შესწავლას, როგორიცაა:
- სუბიექტის მიერ მნიშვნელოვანი და არაორდინალური ოპერაციების აღრიცხვისთვის გამოყენებული მეთოდები;
 - მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებში, სადაც მწირია ავტორიტეტული მითითებები ან შეთანხმებული მოსაზრებები;
 - სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები;
 - სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის შესაფერისი ახალი სტანდარტები, კანონები და სხვა მარეგულირებელი ნორმები და როდის და როგორ დანერგავს ამ მოთხოვნებს სუბიექტი.

მიზნები და სტრატეგია და დაკავშირებული ბიზნესის რისკები (იხ: პუნქტი 11(დ))

- გ37. სუბიექტი თავის ბიზნესს ეწევა დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა შიდა და გარე ფაქტორების პირობებში. ამ ფაქტორებზე რეაგირების მიზნით, სუბიექტის ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სახავენ მიზნებს სუბიექტის საერთო გეგმების ფარგლებში. სტრატეგია (სტრატეგიული გეგმა) იმ მიდგომების ერთობლიობაა, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობა აპირებს თავისი ამოცანების შესრულებას. სუბიექტის

¹² ასს 550, პუნქტი გ7.

ამოცანები (მიზნები) და სტრატეგია დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს.

გ38. ბიზნესის რისკის ცნება უფრო ფართოა, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი, თუმცა კი მოიცავს ამ უკანასკნელს. ბიზნესის რისკი შეიძლება წარმოიშვას ცვლილების ან სირთულის მიზეზით. ცვლილების საჭიროების არაღიარებამაც შეიძლება გამოიწვიოს ბიზნესის რისკის წარმოშობა. ბიზნესის რისკის წარმოშობა შეიძლება განაპირობოს, მაგალითად:

- ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნამ, რამაც შეიძლება ვერ გაამართლოს;
- ბაზარმა, თუნდაც წარმატებით ათვისებულმა, რომელიც არაადეკვატურია პროდუქციის ან მომსახურების განსავითარებლად; ან
- პროდუქციის ან მომსახურების ისეთმა ხარვეზებმა, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას ვალდებულებები და რეპუტაციის რისკი.

გ39. სუბიექტის წინაშე მდგარი ბიზნესის რისკების შესწავლა ზრდის არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის ალბათობას, რადგან ბიზნესის რისკების უმეტესობას, საბოლოო ჯამში, ექნებათ გამომდინარე ფინანსური შედეგები და, მაშასადამე, გავლენაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, აუდიტორს პასუხისმგებლობა არ ეკისრება ბიზნესის ყველა რისკის დადგენაზე ან შეფასებაზე, რადგან ბიზნესის ყველა რისკი არ წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს.

გ40. როდესაც აუდიტორი ეცნობა სუბიექტის იმ მიზნებს, სტრატეგიასა და ბიზნესის რისკებს, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობის რისკი, მან შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- დარგის მიღწევები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის რომ, მაგალითად, სუბიექტს არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს პრაქტიკული გამოცდილება იმისთვის, რომ გაუმკლავდეს დარგში მომხდარ ცვლილებებს);
- ახალი პროდუქცია და მომსახურება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ გაზრდილია ვალდებულება პროდუქციაზე);
- ბიზნესის გაფართოება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ მოთხოვნა არ არის ზუსტად შეფასებული);

- ახალი სააღრიცხვო მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს, მათი არასრულყოფილი ან არასათანადო დანერგვა, ან გაზრდილი ხარჯი);
- მარეგულირებელი მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ გაზრდილია კანონმდებლობის ზემოქმედების ხარისხი);
- მიმდინარე და სამომავლო დაფინანსების მოთხოვნები (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს, მაგალითად, დაფინანსების დაკარგვა იმის გამო, რომ სუბიექტს არ შესწევს დაფინანსების მოთხოვნების დაკმაყოფილების უნარი);
- საინფორმაციო ტექნოლოგიის გამოყენება (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს ის, რომ სისტემები და პროცესები არ არის თავსებადი).
- სუბიექტის მიერ დანერგილი სტრატეგიის შედეგები, კერძოდ, ნებისმიერი ისეთი შედეგი, რომელიც წარმოშობს ახალ სააღრიცხვო მოთხოვნებს (პოტენციური შესაბამისი ბიზნესის რისკი შეიძლება იყოს მათი არასრულყოფილი ან არასათანადო დანერგვა).

გ41. ესა თუ ის ბიზნესის რისკი შეიძლება დაუყოვნებელ გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების არსებითი უზუსტობის რისკზე, კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. მაგალითად, ბიზნესის რისკმა, რომელიც წარმოიშობა მუდმივი მომხმარებლების ბაზის შემცირების შედეგად, შეიძლება გაზარდოს მოთხოვნების შეფასებასთან დაკავშირებული უზუსტობის რისკი. თუმცა, იმავე რისკს, განსაკუთრებით, შეკვეცილ ეკონომიკასთან ერთობლიობაში, შეიძლება ასევე მოჰყვეს გრძელვადიანი შედეგიც, რომელსაც იხილავს აუდიტორი ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის საკითხის შეფასებისას. ამიტომ, იმის განხილვა, შეიძლება თუ არა, რომ ბიზნესის რისკმა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი, ხდება სუბიექტის გარემოებების ფონზე. იმ პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მინიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, განხილულია მე-2 დანართში.

გ42. ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობა ადგენს ბიზნესის რისკებს და შემდეგ შეიმუშავებს მათ მოგვარებაზე ორიენტირებულ მიდგომებს. რისკის შეფასების ასეთი პროცესი წარმოადგენს შიდა კონტროლის

შემადგენელ ნაწილს და იგი განხილულია მე-15 პუნქტში და გ88-გ89 პუნქტებში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ43. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტის დროს, „ხელმძღვანელობის მიზნებზე“ შეიძლება გავლენა მოახდინოს სახელმწიფოს წინაშე ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებულმა საკითხებმა და მოიცავდეს ისეთ ამოცანებსაც, რომლებიც მომდინარეობს კანონმდებლობიდან.

სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა
(იხ: პუნქტი 11(ე))

გ44. ხელმძღვანელობა და სხვები ზომავენ და მიმოხილავენ სუბიექტის საქმიანობის ისეთ ასპექტებს, რომლებსაც ისინი მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ. საქმიანობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები, გარე იქნება ეს თუ შიდა, ზეწოლას ახდენს სუბიექტზე. ასეთმა ზეწოლამ, თავის მხრივ, შეიძლება ხელმძღვანელობას უზიძგოს, რომ ზომები მიიღოს თავისი საქმიანობის შედეგების გასაუმჯობესებლად, ან მოამზადოს მცდარი ფინანსური ანგარიშგება. აქედან გამომდინარე, სუბიექტის საქმიანობის შედეგების მაჩვენებლების შესახებ წარმოდგენის ქონა აუდიტორს ეხმარება იმის განხილვაში, საქმიანობის შედეგების დასახული მიზნების შესრულებისკენ მიმართული ზეწოლა ხომ არ გამოიწვევს ხელმძღვანელობის ისეთ ქმედებებს, რომლებიც გაზრდის არსებითი უზუსტობის, მათ შორის, თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის, რისკებს. თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და მითითებების გასაცნობად იხილეთ ასს 240.

გ45. ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა განსხვავდება კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესისაგან (განხილულია გ110-გ121 პუნქტებში, როგორც შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი), თუმცა, მათი მიზნები შეიძლება ნაწილობრივ ემთხვეოდეს:

- შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა მიმართულია იმისკენ, აკმაყოფილებს თუ არა საქმიანობის შედეგები ხელმძღვანელობის (ან მესამე მხარეების) მიერ დასახულ ამოცანებს;
- კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი სპეციალურად მიმართულია შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე.

თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, შედეგების მაჩვენებლებიდან ისეთი ინფორმაციაც გამოვლინდება, რომელიც ხელმძღვანელობას აძლევს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენის შესაძლებლობას.

გ46. ქვემოთ განხილულია სუბიექტში შექმნილი ისეთი ინფორმაციის მაგალითები, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს ფინანსური შედეგების გაზომვისა და მიმოხილვის მიზნით და რომელიც შეიძლება განიხილოს აუდიტორმა:

- შედეგების ამსახველი ძირითადი მაჩვენებლები (ფინანსური და არასაფინანსო) და ძირითადი კოეფიციენტები, ტენდენციები და საქმიანობის სტატისტიკური მონაცემები;
- ფინანსური შედეგების ანალიზი პერიოდების მიხედვით;
- ბიუჯეტები, პროგნოზები, გადახრების ანალიზი, სეგმენტური ინფორმაცია და სხვადასხვა დონის სტრუქტურული ქვედანაყოფების ან განყოფილებების ანგარიშები, მათი საქმიანობის შედეგების შესახებ;
- პერსონალის მუშაობის შედეგების საზომი მაჩვენებლები და წამახალისებელი კომპენსაციის პოლიტიკა;
- სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შედარება კონკურენტების შედეგებთან.

გ47. გარე მხარეებმაც ასევე შეიძლება ჩაატარონ სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. მაგალითად, გარე ინფორმაცია, როგორცაა, ანალიტიკოსების ანგარიშები და საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოს ანგარიშები, შეიძლება სასარგებლო ინფორმაციას წარმოადგენდეს აუდიტორისთვის. ასეთი ანგარიშების მოპოვება ხშირად შესაძლებელია იმავე სუბიექტში, რომელსაც აუდიტი უტარდება.

გ48. შიდა მაჩვენებლებმა შეიძლება გამოავლინოს მოულოდნელი შედეგები ან ტენდენციები, რაც მოითხოვს, რომ ხელმძღვანელობამ დაადგინოს მათი გამომწვევი მიზეზები და გაატაროს გამოსასწორებელი ღონისძიებები (მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, ეს იქნება უზუსტობების დროულად შემჩნევა და გასწორება). შედეგების მაჩვენებლებმა შეიძლება აუდიტორს ასევე მიანიშნოს, რომ ფინანსურ ანგარიშებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის უზუსტობის რისკი ნამდვილად არსებობს. მაგალითად, შედეგების ამსახველმა მაჩვენებლებმა შეიძლება მიანიშნოს, რომ მოცემულ სუბიექტს გააჩნია ზრდის უჩვეულოდ მაღალი ტემპი ან

რენტაბელობის დონე, იმავე დარგის სხვა სუბიექტების იმავე მაჩვენებლებთან შედარებით. ასეთი ინფორმაცია, კერძოდ, სხვა ფაქტორებთან ერთობლიობაში, როგორცაა, შედეგების მიხედვით დაწესებული პრემია ან წამახალისებელი გასამრჯელო, შეიძლება მიუთითებდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოების სავარაუდო რისკზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ49. მცირე სუბიექტებს ხშირად არ გააჩნიათ ფინანსური შედეგების გაზომვისა და მიმოხილვისთვის საჭირო პროცესები. ხელმძღვანელობის გამოკითხვებმა შეიძლება გამოააშკარავოს, რომ ფინანსური შედეგების შეფასებისა და სათანადო ღონისძიებების გასატარებლად იგი ეყრდნობა გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს. თუ ასეთი გამოკითხვა აუდიტორს მიუთითებს, რომ შეიძლება შედეგების გაზომვის მაჩვენებლები არ არსებობს ან მიმოხილვა არ ტარდება, მაშინ სავარაუდოდ, გაზრდილი იქნება რისკი იმისა, რომ უზუსტობები ვერ გამოვლინდება და ვერ გასწორდება.

სუბიექტის შიდა კონტროლი (იხ: მე-12 პუნქტი)

გ50. შიდა კონტროლის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება იმ სავარაუდო უზუსტობების ტიპებისა და ფაქტორების დადგენაში, რომლებიც გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკებზე და დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

გ51. შიდა კონტროლთან დაკავშირებული „გამოყენების“ განყოფილების მასალა წარმოდგენილია ოთხ ნაწილად, შემდეგი სახით:

- შიდა კონტროლის საერთო ხასიათი და თავისებურებები;
- აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურები;
- შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა;
- შიდა კონტროლის კომპონენტები.

შიდა კონტროლის საერთო ხასიათი და თავისებურებები

შიდა კონტროლის დანიშნულება

გ52. შიდა კონტროლის სისტემა იმ მიზნით იქმნება, ინერგება და მუშაობს, რომ სუბიექტმა რეაგირება მოახდინოს გამოვლენილ ბიზნესის რისკებზე, რომლებიც საფრთხეს უქმნის სუბიექტის ნებისმიერი მიზნის მიღწევას და ეხება:

- სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას;
- მისი ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას;
- მოქმედ კანონმდებლობასთან მის შესაბამისობას.

შიდა კონტროლის სისტემის დაპროექტების, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა სიდიდისა და სირთულის სუბიექტებში.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ53. მცირე სუბიექტებმა თავისი ამოცანების შესასრულებლად შეიძლება გამოიყენონ ნაკლებად სტრუქტურირებული საშუალებები და უფრო მარტივი პროცესები და პროცედურები.

შიდა კონტროლის შეზღუდვები

გ54. შიდა კონტროლს, მისი ეფექტურობის დონის მიუხედავად, შეუძლია სუბიექტი უზრუნველყოს მხოლოდ ისეთი დასაბუთებული რწმუნებით, რომელიც ეხება სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ამოცანების შესრულებას. მათი შესრულების ალბათობაზე გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები. ამათში იგულისხმება ის რეალობა, რომ ადამიანის მსჯელობა გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მცდარი იყოს და შიდა კონტროლის მოშლის მიზეზი ადამიანური შეცდომა იყოს. მაგალითად, შეიძლება შეცდომა წამოიშვას ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შემუშავების ან მასში ცვლილების შეტანის დროს. ანალოგიურად, ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის მოქმედება შეიძლება ეფექტური არ იყოს, კერძოდ, როდესაც შიდა კონტროლის მიზნებისთვის მომზადებული ინფორმაცია (მაგალითად, გადახრების შესახებ ანგარიში) ნაყოფიერად არ გამოიყენება იმის გამო, რომ ამ ინფორმაციის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პირს არ ესმის მისი დანიშნულება, ან ვერ ატარებს სათანადო ღონისძიებებს.

გ55. გარდა ამისა, შესაძლებელია კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ორ ან მეტ პირს შორის ფარული გარიგების, ან ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის არასათანადოდ თავის არიდების გზით. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ შეიძლება დადოს არაოფიციალური ხელშეკრულებები მომხმარებლებთან, რომლებშიც ცვლიან სუბიექტის გაყიდვების ხელშეკრულებების ვადებსა და პირობებს, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ამონაგების აღიარება. ასევე, შესაძლებელია კომპიუტერულ პროგრამაში საკონ-

ტროლო რედაქტირებისთვის თავის არიდება ან დაბლოკვა, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციების გამოვლენა და ანგარიშში ასახვა, რომლებიც აჭარბებს კრედიტის კონკრეტულ ლიმიტს.

გ56. გარდა ამისა, კონტროლის პროცედურების შემუშავებისა და დანერგვის პროცესის დროს, ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს იმ კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა დანერგვაც აქვს განზრახული, ასევე იმ რისკების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა საკუთარ თავზე აღებასაც აპირებს.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ57. მცირე სუბიექტებს ხშირად რამდენიმე თანამშრომელი ჰყავთ, რამაც შეიძლება შეზღუდოს მოვალეობების სათანადო წესით დანაწილების დონე. თუმცა, მესაკუთრე-მმართველის მიერ მართულ მცირე სუბიექტში, მესაკუთრე-მმართველმა შეიძლება უფრო ეფექტურად განახორციელოს ზედამხედველობა, ვიდრე მსხვილ სუბიექტში. ასეთმა ეფექტურმა ზედამხედველობამ შეიძლება დააბალანსოს მოვალეობების დანაწილების საზოგადოდ უფრო შეზღუდული შესაძლებლობებები.

გ58. მეორე მხრივ, მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება უფრო მეტად ჰქონდეს კონტროლის პროცედურების თავის არიდების შესაძლებლობა, ვინაიდან შიდა კონტროლის სისტემა ნაკლებად სტრუქტურირებულია. აუდიტორი ამ ფაქტს ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენის დროს.

შიდა კონტროლის კომპონენტებად დაყოფა

გ59. შიდა კონტროლის დაყოფა შემდეგ ხუთ კომპონენტად, ას-ების მიზნებისთვის, აუდიტორებს უზრუნველყოფს სასარგებლო ჩარჩოებით იმის განსახილველად, თუ როგორ შეიძლება სუბიექტის შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტებმა გავლენა იქონიოს აუდიტზე:

- ა) კონტროლის გარემო;
- ბ) სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი;
- გ) ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება;
- დ) მაკონტროლებელი საქმიანობა; და
- ე) კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი.

აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი დაყოფა ასახავდეს, თუ როგორ შეიმუშავებს, ნერგავს და ახორციელებს სუბიექტი შიდა კონტროლს, ან როგორ შეიძლება დაეყოს კატეგორიებად რომელიმე კონკრეტული კომპონენტი. აუდიტორებმა შეიძლება ისარგებლონ სხვა ტერმინოლოგიით ან საფუძვლებით, შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტებისა და აუდიტზე მათი გავლენის დასახასიათებლად, მოცემულ ასს-ში გამოყენებულის ნაცვლად, თუ განხილული იქნება მოცემულ ასს-ში აღწერილი ყველა კომპონენტი.

გ60. შიდა კონტროლის ამ ხუთ კომპონენტთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც განხილულია „გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის“ ნაწილში და ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, ჩამოყალიბებულია ქვემოთ, გ77-გ121 პუნქტებში. 1-ელ დანართში დამატებით ახსნილია შიდა კონტროლის აღნიშნული კომპონენტები.

აუდიტორის მიერ გამოსაყენებელი რისკის შესაფასებელი პროცესის შესაბამისი შიდა კონტროლის მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლები

გ61. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს მანუალურ ელემენტებს და ხშირად ავტომატიზებულ ელემენტებს. მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლები შეესაბამება აუდიტორის მიერ რისკის შესაფასებელ პროცესს და მასზე დაფუძნებულ დამატებით აუდიტის პროცედურებს.

გ62. შიდა კონტროლში მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტების გამოყენება ასევე გავლენას ახდენს ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვის მეთოდზე:

- მანუალური სისტემის კონტროლის პროცედურები შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ პროცედურებს, როგორცაა, ოპერაციების დამტკიცება და მიმოხილვა, ასევე, შეჯერების პროცედურებსა და შეჯერებულ პუნქტებზე შემდგომ კონტროლს. მეორე მხრივ, სუბიექტმა ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვისთვის შეიძლება გამოიყენოს ავტომატიზებული პროცედურები, რომლის დროსაც ჩანაწერების ელექტრონული ფორმატი ცვლის ქაღალდის დოკუმენტებს;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების კონტროლის პროცედურები შედგება როგორც ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების (მაგალითად, თვითონ კომპიუტერულ პროგრამებში ინტეგრირებული კონტროლის პროცედურები), ასევე

მანუალური კონტროლის პროცედურებისგან. გარდა ამისა, მანუალური კონტროლის პროცედურები შეიძლება დამოუკიდებელი იყოს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემისაგან, შეიძლება იყენებდეს ამ სისტემის მიერ შექმნილ ინფორმაციას, ან მხოლოდ შემოიფარგლებოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემისა და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტიანობის მონიტორინგით და გამოწვევების/გადახრების დარეგულირებით. როდესაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებენ ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშში ასახვისთვის, ან სხვა საფინანსო მონაცემების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისთვის, ეს სისტემები და პროგრამები შეიძლება ითვალისწინებდეს არსებითი ბუღალტრული ანგარიშების შესაბამის მტკიცებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს, ან შეიძლება საინფორმაციო ტექნოლოგიებს გადაამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდეს იმ მანუალური კონტროლის პროცედურების ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის, რომლებიც დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაზე;

- ამა თუ იმ სუბიექტის მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების თანაფარდობა განსხვავებული იქნება იმის და მიხედვით, რა ტიპისა და სირთულის საინფორმაციო ტექნოლოგიებს იყენებს სუბიექტი.

გ63. საზოგადოდ, საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებას სარგებლობა მოაქვს სუბიექტის შიდა კონტროლისთვის, ვინაიდან საშუალებას აძლევს სუბიექტს:

- მუდმივად გამოიყენოს ბიზნესის წინასწარგანსაზღვრული წესები და ჩაატაროს რთული გამოთვლები დიდი მოცულობის ოპერაციებისა თუ მონაცემების დამუშავების პროცესში;
- გააუმჯობესოს ინფორმაციის დროულობა, ხელმისაწვდომობა და სიზუსტე;
- გააიოლოს ინფორმაციის დამატებითი ანალიზის პროცესი;
- გააუმჯობესოს სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და მისი პოლიტიკისა და პროცედურების მონიტორინგის განხორციელების შესაძლებლობა;
- შეამციროს კონტროლის პროცედურებისთვის გვერდის ავლის რისკი; და
- გააფართოვოს მოვალეობების ეფექტური დანაწილების მიღწევის შესაძლებლობა, კომპიუტერულ პროგრამებში, მონაცემთა

ბაზებსა და საოპერაციო სისტემებში უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურების დანერგვით.

- გ64. საინფორმაციო ტექნოლოგიები სუბიექტის შიდა კონტროლს ასევე აყენებს გარკვეული რისკების წინაშე, მათ შორის, მაგალითად:
- ისეთ სისტემებსა და პროგრამებზე დაყრდნობა, რომლებიც არაზუსტად ამუშავებს მონაცემებს, ან ამუშავებს არასწორ მონაცემებს, ან ორივე ერთად;
 - მონაცემებით უნებართვოდ სარგებლობა, რასაც შეიძლება მოჰყვეს მონაცემების განადგურება ან არასწორად შეცვლა, მათ შორის, უნებართვო ან არარსებული ოპერაციების აღრიცხვა, ან ოპერაციების არაზუსტად დოკუმენტირება. განსაკუთრებული რისკები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მრავალი მომხმარებელი სარგებლობს საერთო მონაცემთა ბაზით;
 - საინფორმაციო ტექნოლოგიების პერსონალის შესაძლებლობა, სისტემით სარგებლობისთვის მოიპოვონ იმაზე მეტი პრივილეგიები, ვიდრე ეს აუცილებელია მათთვის დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად, რის გამოც ირღვევა მოვალეობების დანაწილება;
 - მთავარი ფაილის მონაცემებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
 - სისტემებსა და პროგრამებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
 - სისტემებსა და პროგრამებში აუცილებელი ცვლილებების არასწორად შეტანა;
 - შეუფერებელი ჩარევები ხელით;
 - მონაცემთა დაკარგვის შესაძლებლობა, ან მოთხოვნისდა მიხედვით მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.
- გ65. შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება გაცილებით მეტად იყოს შესაფერისი, როდესაც საჭიროა საკითხის განსჯა და გონივრული აზროვნება, მაგალითად, შემდეგ გარემოებებში:
- დიდთანხიანი, არაორდინალური ან ერთჯერადი ოპერაციები;
 - გარემოებებში, როდესაც ძნელია შეცდომების განსაზღვრა, განჭვრეტა ან პროგნოზირება;
 - ცვალებად გარემოებებში, რომელიც საჭიროებს საპასუხო კონტროლის პროცედურის განხორციელებას, არსებული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურის ფარგლებს მიღმა;

- ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის მონიტორინგის პროცესში.

გ66. შიდა კონტროლის მანუალური ელემენტები შეიძლება ნაკლებად საიმედო იყოს, ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებთან შედარებით, ვინაიდან გაცილებით ადვილია მათი გვერდის ავლა, იგნორირება ან თავის არიდება და, ასევე, უფრო მეტად აქვთ მიდრეკილება მარტივი ცდომილებებისა და შეცდომებისკენ. ამის გამო, შეუძლებელია მანუალური კონტროლის ელემენტის მუდმივად გამოყენების დაშვება. მანუალური კონტროლის პროცედურების ელემენტები შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი იყოს შემდეგი გარემოებებისთვის:

- დიდი მოცულობის ან განმეორებადი ოპერაციებისთვის, ან ისეთ სიტუაციებში, როდესაც შესაძლებელია განჭვრეტადი ან პროგნოზირებადი შეცდომების თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და შესწორება კონტროლის პროცედურების ავტომატიზებული პარამეტრებით;
- მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის, სადაც კონტროლის განსახორციელებლად შესაძლებელია კონკრეტული გზების ადეკვატურად შემუშავება და ავტომატიზება.

გ67. შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებულია და დამოკიდებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის ხასიათსა და მახასიათებლებზე. სუბიექტი შიდა კონტროლში საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან მანუალური სისტემების გამოყენების გამო წარმოქმნილ რისკებზე რეაგირებას ახდენს, სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მახასიათებლების ფონზე ეფექტური კონტროლის პროცედურების შემოღებით.

აუდიტის შესაბამისი კონტროლის პროცედურები

გ68. პირდაპირი კავშირი არსებობს სუბიექტის ამოცანებსა და იმ კონტროლის პროცედურებს შორის, რომელსაც იგი იყენებს, რათა უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნება მათი შესრულების შესახებ. სუბიექტის ამოცანები და, მაშასადამე, კონტროლის პროცედურებიც, დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, ოპერაციებთან და შესაბამისობასთან; თუმცა, ყველა ეს ამოცანა და კონტროლის პროცედურა არ არის აუდიტორის მიერ რისკის შეფასების პროცესისთვის შესაბამისი.

გ69. იმის დასადგენად, კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა, ცალკე აღებული ან სხვა პროცედურებთან ერთად, აუდიტის შესაბამისია თუ არა, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს შემდეგი საკითხები:

- არსებობა;
- დაკავშირებული რისკის მნიშვნელობა;
- სუბიექტის სიდიდე;
- სუბიექტის ბიზნესის ხასიათი, მათ შორის, მისი ორგანიზაციული და საკუთრების ტიპის მახასიათებლები;
- სუბიექტის ოპერაციების მრავალფეროვნება და სირთულე;
- მოქმედი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- კონკრეტული გარემოებები და შიდა კონტროლის შესაფერისი ელემენტი;
- იმ სისტემების ხასიათი და სირთულე, რომლებიც წარმოადგენს სუბიექტის შიდა კონტროლის ნაწილს, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენების საკითხი;
- ამა თუ იმ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურას, ცალკე აღებულს ან სხვა პროცედურებთან ერთად, შეუძლია თუ არა და, როგორ, არსებითი უზუსტობის თავიდან აცილება, ან გამოვლენა და გასწორება.

გ70. სუბიექტში შექმნილი ინფორმაციის სისრულესა და სიზუსტეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება აუდიტის შესაბამისი იყოს, თუ აუდიტორი აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას დამატებითი აუდიტის პროცედურების შესამუშავებლად და ჩასატარებლად. ოპერაციებთან და შესაბამისობის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები შეიძლება ასევე აუდიტის შესაბამისი იყოს, თუ ისინი ისეთ მონაცემებს ეხება, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტის პროცედურების ჩატარების დროს.

გ71. შიდა კონტროლი, რომელიც დაწესებულია აქტივების დასაცავად უნებართვო შექმნის, გამოყენების ან გასხვისებისაგან, შეიძლება მოიცავდეს როგორც ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ისე საქმიანობის მიზნებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს. აუდიტორის მიერ ასეთი კონტროლის პროცედურების განხილვა, საზოგადოდ, შემოიფარგლება კონტროლის იმ პროცედურებით, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების სანდოობასთან.

გ72. საზოგადოდ, სუბიექტს ამოცანებთან (მიზნებთან) დაკავშირებული კონტროლის ისეთი პროცედურები გააჩნია, რომლებიც არ არის აუდიტის შესაბამისი და ამიტომ მათი განხილვა არ არის საჭირო. მაგალითად, სუბიექტი თავისი ოპერაციების ნაყოფიერად და

ეფექტურად უზრუნველყოფის მიზნით, შეიძლება ეყრდნობოდეს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების რთულ სისტემას (როგორცაა, მაგალითად საჰაერო ხაზების ავტომატური კონტროლის საშუალებები, რათა დაცული იყოს ფრენის განრიგი), მაგრამ ამგვარი კონტროლის პროცედურები, როგორც წესი, აუდიტის შესაბამისი არ იქნება. მართალია, შიდა კონტროლი ეხება მთელ სუბიექტს ან მის რომელიმე საოპერაციო ერთეულს ან ბიზნეს-პროცესს, სუბიექტის თითოეულ საოპერაციო ერთეულთან და ბიზნესპროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლა შეიძლება არ იყოს აუდიტის შესაბამისი.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ73. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს ხშირად აქვთ დამატებითი პასუხისმგებლობები შიდა კონტროლთან მიმართებაში, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა დადგენილი საპროცესო კოდექსის დაცვის შესახებ. სახელმწიფო სექტორის აუდიტორებს შესაძლებელია ასევე ჰქონდეთ დამატებითი პასუხისმგებლობა, რომელიც ეხება ანგარიშის წარდგენას კანონთან, მარეგულირებელ წესთან ან სხვა დადგენილებასთან შესაბამისობის შესახებ. ამის შედეგად, მათ მიერ შიდა კონტროლის მიმოხილვა შეიძლება უფრო გაშლილი და დეტალური იყოს.

შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის ხასიათი და მოცულობა (იხ: მე-13 პუნქტი)

გ74. ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის დიზაინის შეფასება ითვალისწინებს იმის განხილვას, შესწევს თუ არა კონტროლის ამ კონკრეტულ პროცედურას, ცალკე ან კონტროლის სხვა პროცედურასთან ერთად, იმის უნარი, რომ ეფექტურად აიცილოს თავიდან, ან გამოავლინოს და გაასწოროს არსებითი უზუსტობები. კონტროლის პროცედურის დანერგვა ნიშნავს, რომ კონტროლის ეს პროცედურა არსებობს და მას იყენებს სუბიექტი. აზრი არა აქვს ისეთი კონტროლის პროცედურის დანერგვის შეფასებას, რომელიც ეფექტური არ არის, ამიტომ, პირველ რიგში, განიხილება კონტროლის პროცედურის დიზაინის საკითხი. არასათანადოდ შექმნილი კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა შეიძლება წარმოადგენდეს შიდა კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას.

გ75. რისკის შეფასების პროცედურებში, რომლებიც ტარდება შესაბამისი კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შეიძლება შედიოდეს:

- სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვა;

- კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოყენებაზე დაკვირვება;
- დოკუმენტების და ანგარიშების ინსპექტირება;
- ოპერაციების თავიდან ბოლომდე გავლა, ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით.

თუმცა, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის ამ მიზნებისთვის.

გ76. სუბიექტის კონტროლის პროცედურების შესახებ წარმოდგენის შექმნა არ არის საკმარისი მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესამოწმებლად, ისეთი შემთხვევის გარდა, როდესაც ზოგიერთი ავტომატიზებული პროცესი თავად უზრუნველყოფს ამ კონტროლის პროცედურების მუდმივ ფუნქციონირებას. მაგალითად, აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება დროის რომელიღაც მომენტში მანუა-ლური კონტროლის პროცედურის დანერგვის შესახებ არ უზრუნველყოფს აუდიტის მტკიცებულებებს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ დროის სხვა მონაკვეთებში, აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. თუმცა, საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის დამუშავების პროცესისათვის დამახასიათებელი მუდმივობის გამო (იხ. პუნქტი გ63), აუდიტის პროცედურების ჩატარება იმის დასადგენად, დანერგილია თუ არა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა, შეიძლება გამოდგეს ამ კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტადაც, რაც დამოკიდებულია აუდიტორის მიერ კონტროლის იმ პროცედურების შეფასებასა და ტესტირებაზე, რომლებიც ტარდება პროგრამის ცვლილებებზე. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტები დამატებით აღწერილია ასს 330-ში.¹³

შიდა კონტროლის კომპონენტები – კონტროლის გარემო (იხ: მე-14 პუნქტი)

გ77. კონტროლის გარემო მოიცავს ბიზნესის წარმართვისა და მართვის ფუნქციებს, ასევე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც ეხება შიდა კონტროლსა და სუბიექტისთვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო აყალიბებს ორგანიზაციის (ხელმძღვანელობის) ტონს, რაც გავლენას ახდენს მის თანამშრომლებში კონტროლის შეგნების ფორმირებაზე.

გ78. კონტროლის გარემოს შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად შეიძლება შესაბამისი იყოს კონტროლის გარემოს შემდეგი ელემენტები:

¹³ ასს 330 - „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“.

- ა) *პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება* – ესენი ის მნიშვნელოვანი ელემენტებია, რომლებიც გავლენას ახდენს კონტროლის პროცედურების დიზაინის, ადმინისტრირებისა და მონიტორინგის პროცესების ეფექტიანობაზე;
- ბ) *კომპეტენტურობის ვალდებულება* – საკითხები, როგორცაა, ხელმძღვანელობის მოსაზრება ცალკეული სამუშაო ადგილების კომპეტენტურობის დონეების შესახებ და როგორ ხდება ამ დონეების გარდაქმნა და მისადაგება აუცილებელ კვალიფიკაციასა და ცოდნასთან;
- გ) *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა* - მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამახასიათებელი ნიშნებია:
- მათი ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლობა;
 - მათი გამოცდილება და განვითარების დონე;
 - მათი მონაწილეობისა და მათ მიერ მიღებული ინფორმაციის დონე და რამდენად ყურადღებით მონაწილეობენ ამ საქმიანობაში;
 - მათი მოქმედებების შესაფერისობა, მათ შორის, დონე, რომელზეც რთული საკითხები წამოიჭრება და გვარდება ხელმძღვანელობასთან ერთად, ასევე მათი ურთიერთქმედება შიდა და გარე აუდიტორებთან.
- დ) *ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი* - ისეთი დამახასიათებელი ნიშნები, როგორცაა, ხელმძღვანელობის:
- მიდგომა ბიზნესის რისკების საკუთარ თავზე აღებისა და მართვის საკითხებისადმი;
 - დამოკიდებულება და ქმედებები ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით;
 - დამოკიდებულება ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან, ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციებსა და პერსონალთან მიმართებით.
- ე) *ორგანიზაციული სტრუქტურა* – ჩარჩოები, რომლის ფარგლებშიც იგეგმება და ხორციელდება სუბიექტის საქმიანობა და კონტროლდება და მიმოიხილება დასახული მიზნების შესრულების კუთხით;

- ვ) უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის დანაწილება – როგორ არის დანაწილებული უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა საოპერაციო საქმიანობებზე და საანგარიშგებო ურთიერთობებისა და უფლებამოსილების როგორი იერარქია არის დამკვიდრებული;
- ზ) საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა – პოლიტიკა და პრაქტიკა, რომლებიც ეხება, მაგალითად, კადრების შევსებას, ორიენტირებას, პრაქტიკულ წვრთნას, შეფასებას, კონსულტაციის გაწევას, წახალისებას, ანაზღაურებასა და დისციპლინარული ზომების გატარებას.

კონტროლის გარემოს ელემენტების აუდიტის მტკიცებულებები

გ79. შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეიძლება გამოკითხვებისა და რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ერთობლივი გამოყენებით, კერძოდ, დამამტკიცებელი გამოკითხვების ჩატარებით დაკვირვების ან დოკუმენტების ინსპექტირების გზით. მაგალითად, ხელმძღვანელობის და თანამშრომელთა გამოკითხვებით აუდიტორმა შეიძლება წარმოდგენა შეიქმნას, თუ რა მეთოდებით აწვდის ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს თავის მოსაზრებებს ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ. აუდიტორმა ამის შემდეგ შეიძლება განსაზღვროს, დანერგილია თუ არა შესაბამისი კონტროლის პროცედურები იმის განხილვის გზით, მაგალითად, აქვს თუ არა ხელმძღვანელობას ოფიციალური ქცევის კოდექსი და იქცევა თუ არა ისეთნაირად, როგორც ეს კოდექსს შეეფერება.

გ80. აუდიტორს ასევე შეუძლია იმის გათვალისწინება, როგორ რეაგირებს ხელმძღვანელობა აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის საშუალებებში შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და ამ ნაკლოვანებების გაუმჯობესების რეკომენდაციებზე, მათ შორის, საერთოდ ახდენს თუ არა ხელმძღვანელობა რაიმე რეაგირებას, ან როგორ ხდება საპასუხო ზომების გატარება და შემდგომში შეფასებული იყო თუ არა ისინი შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ.

კონტროლის გარემოს გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე

გ81. სუბიექტის კონტროლის გარემოს ზოგიერთი ელემენტი ძლიერ გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების პროცესზე. მაგალითად, სუბიექტის კონტროლის შეგნებაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი

პირები, რადგან მათ ერთ-ერთ ფუნქციას წარმოადგენს ხელმძღვანელობაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული იმ ზეწოლის გაწონასწორება, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას ბაზრის მოთხოვნებიდან ან ანაზღაურების სქემებიდან გამომდინარე. ამიტომ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობასთან მიმართებით კონტროლის გარემოს დიზაინის ეფექტიანობაზე გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორცაა:

- მათი ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლობა და მათ მიერ ხელმძღვანელობის მოქმედებების შეფასების უნარი;
- ერკვევიან თუ არა ისინი სუბიექტის მიერ ჩატარებულ ოპერაციებში;
- რა დონეზე შეუძლიათ მათ იმის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, გამჟღავნებულია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატური ინფორმაცია.

გ82. აქტიურმა და დამოუკიდებელმა დირექტორთა საბჭომ შეიძლება გავლენა იქონიოს მაღალი რანგის ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობასა და საქმიანობის სტილზე. თუმცა, სხვა ელემენტების გავლენა შეიძლება მეტად შეზღუდული იყოს. მაგალითად, მიუხედავად იმისა, რომ იმ საკადრო პოლიტიკამ და პრაქტიკამ, რომელიც მიმართულია კომპეტენტური საფინანსო, საბუღალტრო და საინფორმაციო ტექნოლოგიების პერსონალის დაქირავებისაკენ, შეიძლება შეამციროს ფინანსური ინფორმაციის დამუშავების პროცესში შეცდომების დაშვების რისკი, მათ შეიძლება ვერ შეამსუბუქონ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ძლიერი სწრაფვა, აჩვენოს გადიდებული შემოსავლები.

გ83. დამაკმაყოფილებელი კონტროლის გარემოს არსებობა შესაძლებელია დადებითი ფაქტორი იყოს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების დროს. თუმცა, მართალია, მან შეიძლება შეამციროს თაღლითობის რისკი, მაგრამ დამაკმაყოფილებელი კონტროლის გარემო მაინც ვერ იქნება თაღლითობის მთლიანად შემაკავებელი ფაქტორი. პირიქით, კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებმა შეიძლება შეარყიოს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა, კერძოდ, თაღლითობასთან მიმართებაში. მაგალითად, თუ ხელმძღვანელობა საკმარის რესურსებს არ გაიღებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების უსაფრთხოების რისკების აღსაკვეთად, ამან შეიძლება ძალიან უარყოფითად იმოქმედოს შიდა კონტროლზე

იმით, რომ კომპიუტერულ პროგრამებში ან მონაცემებში იარსებებს არასწორი ცვლილებების შეტანის შესაძლებლობა, ან უნებართვო ოპერაციების დამუშავების შესაძლებლობა. როგორც ასს 330-შია ახსნილი, კონტროლის გარემო ასევე ახდენს გავლენას აუდიტორის დამატებითი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე.¹⁴

გ84. კონტროლის გარემო, თავისთავად, არ აღკვეთს, არც ავლენს და ასწორებს არსებით უზუსტობას. თუმცა, მან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის მიერ კონტროლის სხვა პროცედურების ეფექტიანობის შეფასებაზე (მაგალითად, კონტროლის პროცედურების და კონკრეტული მაკონტროლებელი საქმიანობის ფუნქციონირების მონიტორინგის პროცესი) და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ85. კონტროლის გარემო მცირე სუბიექტებში, სავარაუდოდ, განსხვავდება დიდი სუბიექტების კონტროლის გარემოსაგან. მაგალითად, მცირე სუბიექტებში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შემადგენლობაში შეიძლება არ შედიოდეს დამოუკიდებელი ან გარე წევრი, ხოლო მმართველობის ფუნქცია კი თავის თავზე შეიძლება აიღოს უშუალოდ მესაკუთრე-მმართველმა, როდესაც არ არსებობს სხვა მესაკუთრე. კონტროლის გარემოს ხასიათმა შეიძლება ასევე იმოქმედოს კონტროლის სხვა პროცედურების მნიშვნელოვნებაზე, ან მათ არარსებობაზე. მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველის აქტიურმა ჩარევამ შეიძლება შეარბილოს ის გარკვეული რისკები, რომლებიც წარმოიშობა მცირე სუბიექტში მოვალეობების დანაწილების სიმწირის მიზეზით; თუმცა, ამან შეიძლება გაზარდოს სხვა რისკები, მაგალითად, კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდების რისკი.

გ86. გარდა ამისა, მცირე სუბიექტების კონტროლის გარემოს ელემენტებისთვის აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არ იყოს დოკუმენტურად გაფორმებული, კერძოდ, როდესაც კომუნიკაცია ხელმძღვანელობასა და სხვა პერსონალს შორის შეიძლება არაოფიციალური იყოს, თუმცა კი ნაყოფიერი. მაგალითად, მცირე სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ ოფიციალური ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, დანერგონ ისეთი კულტურა, რომელიც ყურადღებას ამახვილებს პატიოსნებისა და ეთიკური მოქცევის მნიშვნელობაზე, სიტყვიერი კომუნიკაციის გზით და ხელმძღვანელობის პირად მაგალითზე.

¹⁴ ასს 330, პუნქტები გ2-გ3.

გ87. შესაბამისად, ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის პოზიციებს, ინფორმირებულობას და ქმედებებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის მიერ მცირე სუბიექტების კონტროლის გარემოს შესწავლისთვის.

შიდა კონტროლის კომპონენტები - სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი (იხ: მე-15 პუნქტი)

გ88. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი ქმნის იმის საფუძველს, თუ როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა შემდგომში მოსაგვარებელ რისკებს. თუ ეს პროცესი კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია, მათ შორის, სუბიექტის ხასიათის, სიდიდისა და სირთულის, იგი აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში. იმის დადგენა, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა, აუდიტორის განსჯის საგანია.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. მე-17 პუნქტი)

გ89. საეჭვოა, რომ მცირე სუბიექტს გააჩნდეს დადგენილი რისკის შეფასების პროცესი. ასეთ შემთხვევაში, სავარაუდოა, რომ ხელმძღვანელობა დაადგენს რისკებს ბიზნესის პროცესში უშუალო ჩარევით. თუმცა, კონკრეტული გარემოებებისგან დამოუკიდებლად, მაინც აუცილებელი იქნება გამოკითხვის ჩატარება, დადგენილი რისკების და ხელმძღვანელობის მიერ მათი მოგვარების გზების შესახებ.

შიდა კონტროლის კომპონენტები

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები (იხ: მე-18 პუნქტი)

გ90. ფინანსური ანგარიშგების მიზნების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, რომელიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასაც, შედგება იმ პროცედურებისა და ჩანაწერებისაგან, რომლებიც შექმნილი და დადგენილია იმ მიზნით, რომ:

- მოახდინოს სუბიექტის ოპერაციების (ასევე, მოვლენებისა და პირობების) ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ანგარიშში ასახვა და შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე ანგარიშვალდებულების განხორციელება;

- გადაჭრას ოპერაციების არასწორად დამუშავების საკითხი, მაგალითად, ავტომატიზებული თვალთვალის ფაილები და პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება გაურკვეველი პუნქტების დროულად გასარკვევად;
- დაამუშაოს და დაასაბუთოს სისტემის მიერ კონტროლის პროცედურებისთვის თავის არიდება ან გვერდის ავლა;
- გადაიტანოს ინფორმაცია ოპერაციების დამუშავების სისტემებიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნში;
- შეკრიბოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაცია, სამეურნეო ოპერაციებისგან განსხვავებულ მოვლენებთან და პირობებთან დაკავშირებით, როგორცაა, აქტივების ცვეთა და ამორტიზაცია და მოთხოვნების ამოღების შესაძლებლობებში მომხდარი ცვლილებები; და
- უზრუნველყოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის დადგენილი სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეგროვებულია, დოკუმენტირებულია, დამუშავებულია, დაჯამებულია და სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ91. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მიღებული არ არის მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან. ასეთი ინფორმაციის მაგალითებია:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საიჯარო ხელშეკრულებებიდან აღებული ინფორმაცია, როგორცაა, ხელშეკრულების განახლების შესაძლებლობა ან მომავალი საიჯარო გადასახდელები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შექმნილია სუბიექტის რისკების მართვის სისტემის მიერ;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტების მიერ მომზადებული და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია სამართლიანი ღირებულების შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებული სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის

გამოყენებული მოდელებიდან ან სხვა გამოთვლებიდან, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებთან და დაშვებებთან, როგორცაა მაგალითად:

- თვითონ სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე; ან
 - საპროცენტო განაკვეთები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სუბიექტი ვერ აკონტროლებს.
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია ფინანსური მოდელების საფუძველზე ჩატარებული მგრძობელობის ანალიზის შესახებ, რაც იმას მოწმობს, რომ ხელმძღვანელობამ განიხილა ალტერნატიული დაშვებები;
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციებიდან და საბუღალტრო ჩანაწერებიდან;
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ანალიზიდან, რომელიც ჩატარდა ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული შეფასების განსამტკიცებლად სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგალითად, ინფორმაცია რომელიც დაკავშირებულია ისეთ გამოვლენილ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.¹⁵

გ92. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემის შესწავლა, რაც მოითხოვება წინამდებარე ასს-ის მე-18 პუნქტით (მათ შორის, ამ სისტემების ისეთი ასპექტების შესწავლა, რომლებიც დაკავშირებულია მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნიდან ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებასთან) აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული თანხები, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია (როგორცაა ინფორმაცია

¹⁵ იხ ასს 570-ის (გადასინჯული) მე-19-20 პუნქტები.

საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ) შეიძლება ეყრდნობოდეს სუბიექტის რისკების მართვის სისტემიდან მიღებულ ინფორმაციას. თუმცა, აუდიტორს არ ევალება რისკების მართვის სისტემების ყველა ასპექტის შესწავლა, ამიტომ აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, ამ სისტემის რომელი ასპექტები უნდა შეისწავლოს.

საბუღალტრო გატარებები (იხ: პუნქტი 18(ვ))

გ93. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა ჩვეულებრივ ითვალისწინებს სტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებს, რომლებიც არაერთ-ჯერადად (ხშირად) გამოიყენება ოპერაციების აღრიცხვისთვის. ამის მაგალითია გაყიდვების, შესყიდვებისა და ფულადი ანგარიშ-სწორების ოპერაციების მთავარ წიგნში აღრიცხვისთვის საჭირო საბუღალტრო გატარებები, ან იმ სააღრიცხვო შეფასებების დოკუმენტირების შესაფერისი საბუღალტრო გატარებები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა პერიოდულად ანგარიშობს, მაგალითად, უიმედო მოთხოვნების შეფასების ცვლილება.

გ94. გარდა ამისა, სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესი მოიცავს არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებსაც, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი, უჩვეულო ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის. ამ ტიპის საბუღალტრო გატარებების მაგალითებია კონსოლიდაციის კორექტირებებისა და საწარმოთა გაერთიანების ან გაყიდვის, ან ერთჯერადი სააღრიცხვო შეფასებების, მაგალითად, აქტივების გაუფასურების შესაფერისი საბუღალტრო გატარებები. თუ მთავარი წიგნის შესადგენად მანუალური სისტემები გამოიყენება, არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების დადგენა შეიძლება საბუღალტრო წიგნების, ჟურნალებისა და დამამტკიცებელი დოკუმენტაციის ინსპექტირებით. მაგრამ, როდესაც მთავარი წიგნისა და ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ავტომატიზებული პროცედურები გამოიყენება, ამგვარი ჩანაწერები/გატარებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით და, ამის გამო, მათი დადგენა შეიძლება უფრო იოლი იყოს კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით.

დაკავშირებული ბიზნესპროცესები (იხ. მე-18 პუნქტი)

გ95. სუბიექტის ბიზნესპროცესები წარმოადგენს სხვადასხვა საქმიანობას, რომელთა დანიშნულებაა:

- სუბიექტის პროდუქტებისა და მომსახურების დამუშავება, შესყიდვა, წარმოება, გაყიდვები და დისტრიბუცია;
- კანონმდებლობასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა; და
- ინფორმაციის დოკუმენტირება, მათ შორის, საბუღალტრო და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაცია.

ბიზნესპროცესებს შედეგად მოჰყვება ოპერაციები, რომლებსაც აღრიცხავს, ამუშავებს და ანგარიშში წარადგენს საინფორმაციო სისტემა. სუბიექტის ბიზნესპროცესების შესახებ წარმოდგენის შექმნა, რომელიც მოიცავს ოპერაციების ინიცირების ხერხს, ეხმარება აუდიტორს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში ისეთნაირად, რომ სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი იყოს.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები
(იხ. მე-18 პუნქტი)

გ96. საინფორმაციო სისტემები და ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ბიზნესპროცესები მცირე სუბიექტებში, მათ შორის, ამ სისტემების ისეთი ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ, ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამყლავნებელ ინფორმაციასთან, სავარაუდოდ, უფრო ნაკლებად რთული იქნება, ვიდრე დიდ სუბიექტებში, მაგრამ მათი ფუნქცია ერთნაირად მნიშვნელოვანია ორივე შემთხვევაში. მცირე სუბიექტებში, სადაც ხელმძღვანელობა აქტიურად მონაწილეობს ყოველდღიურ საქმიანობაში, შეიძლება საჭირო არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთული ბუღალტრული ჩანაწერები ან წერილობითი პოლიტიკა. ამის გამო, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული მცირე სუბიექტების საინფორმაციო სისტემების შესწავლა შეიძლება უფრო იოლი იყოს მცირე სუბიექტების აუდიტის დროს და მეტად იყოს დამოკიდებული გამოკითხვაზე, ვიდრე დოკუმენტაციის მიმოხილვაზე. თუმცა, შესწავლის საჭიროება მაინც მნიშვნელოვან საკითხად რჩება.

ინფორმირება (იხ: მე-19 პუნქტი)

გ97. სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის და ასევე მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ თანამშრომელთა ინფორმირებისთვის გამოყენებული პროცესი გულისხმობს ინფორმაციის მიწოდებას იმ ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებ-

ლობის შესახებ, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლს. ეს პროცესი მოიცავს ისეთ საკითხებსაც, როგორცაა, მაგალითად თანამშრომელთა გათვითცნობიერების დონე იმის თაობაზე, როგორ არის მათი საქმიანობა დაკავშირებული სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საინფორმაციო სისტემაში და როგორ ხდება სუბიექტის სათანადო მაღალი დონის პერსონალისთვის ინფორმირება გადახრების შესახებ. ინფორმირება შეიძლება მოხდეს სხვადასხვა ფორმით, მაგალითად, პოლიტიკის სახელმძღვანელოებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სახელმძღვანელოების მეშვეობით. ღია საკომუნიკაციო არხები უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ინფორმაცია გადახრების შესახებ ცნობილი გახდება და მას მოჰყვება სათანადო რეაგირება.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ98. ინფორმირება მცირე სუბიექტებში შეიძლება ნაკლებად სტრუქტურირებული და ადვილად მისაღწევი იყოს, ვიდრე სუბიექტებში იმის გამო, რომ პასუხისმგებლობის დონეები ცოტაა და ხელმძღვანელობას უფრო მეტი ხელმისაწვდომობისა და მეტი ხილვადობის შესაძლებლობა აქვს.

შიდა კონტროლის კომპონენტები – აუდიტისთვის შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ: მე-20 პუნქტი)

გ99. მაკონტროლებელი საქმიანობა წარმოადგენს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს ხელმძღვანელობის დირექტივების განხორციელების უზრუნველყოფას. მაკონტროლებელ საქმიანობას, როგორც საინფორმაციო ტექნოლოგიურ, ასევე მანუალურ სისტემებში, სხვადასხვა მიზნები გააჩნია და გამოიყენება სხვადასხვა ორგანიზაციულ და ფუნქციონალურ დონეებზე. კონკრეტული მაკონტროლებელი საქმიანობის მაგალითებია პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია:

- ავტორიზაციასთან;
- შედეგების მიმოხილვასთან;
- ინფორმაციის დამუშავებასთან;
- ფიზიკურ კონტროლთან;
- მოვალეობების დანაწილებასთან.

გ100. აუდიტის შესაბამის მაკონტროლებელ საქმიანობას წარმოადგენს:

- საქმიანობა, რომელიც მიიჩნევა მაკონტროლებელ საქმიანობად, ეხება მნიშვნელოვან რისკებსა და ისეთ რისკებს, რომლებისთვისაც მართო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, როგორც მოითხოვება 29-ე და 30-ე პუნქტებით, შესაბამისად; ან
- ის საქმიანობა, რომელიც, აუდიტორის აზრით, მიიჩნევა ამ მიზნების შესაბამისად.

გ101. აუდიტორის განსჯაზე, ესა თუ ის მაკონტროლებელი საქმიანობა არის თუ არა აუდიტის შესაბამისი, გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ დადგენილი რისკი, რომელმაც შეიძლება წარმოშვას არსებითი უზუსტობა და ფიქრობს თუ არა აუდიტორი, რომ, სავარაუდოდ, მიზანშეწონილი იქნება მოცემული კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების (ფაქტობრივი) ეფექტიანობის ტესტირება, ძირითადი ტესტირების დონის განსაზღვრის დროს.

გ102. აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება შეიძლება გაამახვილოს იმ მაკონტროლებელი საქმიანობის განსაზღვრასა და შესწავლაზე, რომელიც ეხება ისეთ სფეროებს, რომლებშიც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები, სავარაუდოდ, უფრო მაღალია. როდესაც მრავალი მაკონტროლებელი საქმიანობიდან თითოეული აღწევს ერთსა და იმავე მიზანს, აუცილებელი არ არის ასეთ მიზანთან დაკავშირებული თითოეული მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლა.

გ103. აუდიტისთვის შესაფერისი მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება მოიცავდეს გარკვეულ კონტროლის საშუალებებს (ისეთ კონტროლის საშუალებებთან ერთად, რომლებიც დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და სამეურნეო ოპერაციებთან), რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების მართვისთვის, რომელიც მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი მაკონტროლებელი საქმიანობა (ზომები) შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც აღებული არ არის სუბიექტის მთავარი საბუღალტრო წიგნიდან და ანალიზური აღრიცხვის ჟურნალებიდან.

გ104. შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების შესწავლის შედეგად აუდიტორის მიერ შეძენილი ცოდნა, მაკონტროლებელი საქმიანობის არსებობის თუ არარსებობის შესახებ, აუდიტორს ეხმარება იმის დადგენაში, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ყურადღება დაეთმოს მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლას.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ105. მცირე სუბიექტებში მაკონტროლებელი საქმიანობის საფუძვლად აღებული კონცეფციები, სავარაუდოდ, დიდი სუბიექტების კონცეფციების მსგავსი იქნება, მაგრამ განსხვავებული იქნება მათი ფუნქციონირების ფორმალობა. უფრო მეტიც, მცირე სუბიექტებმა შეიძლება მიიჩნიონ, რომ გარკვეული ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობა შესაფერისი არ არის, რადგან კონტროლის პროცედურებს ახორციელებს ხელმძღვანელობა. მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა ერთპიროვნულად არის უფლებამოსილი მომხმარებლებისთვის საკრედიტო ხაზების გახსნაზე და მნიშვნელოვანი შესყიდვების დამტკიცებაზე, ეს უზრუნველყოფს ძლიერ კონტროლს მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებზე, რის შედეგადაც ნაკლებად გახდება აუცილებელი დეტალური მაკონტროლებელი პროცედურები ან საერთოდ აღარ იქნება საჭირო.

გ106. მცირე სუბიექტების აუდიტის შესაბამისი მაკონტროლებელი საქმიანობა, სავარაუდოდ, დაკავშირებულია ოპერაციების ისეთ ძირითად ციკლებთან, როგორიცაა, ამონაგების, შესყიდვებისა და დასაქმების ხარჯები.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეული რისკები
(იხ: 21-ე პუნქტი)

გ107. საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება გავლენას ახდენს მაკონტროლებელი საქმიანობის განხორციელების ხერხებზე. აუდიტორის პოზიციიდან, საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემებზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები ეფექტურია მაშინ, როდესაც ისინი უზრუნველყოფს ამ სისტემებში დამუშავებული ინფორმაციის მთლიანობას და მონაცემების უსაფრთხოებას, ასევე ითვალისწინებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლისა და გამოყენებითი კონტროლის პროცედურებს.

გ108. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები წარმოადგენს პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია ბევრ პროგრამასთან და ხელს უწყობს გამოყენებითი

კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებას. ისინი ეხება მთავარი კომპიუტერის, მინიკომპიუტერისა და საბოლოო მომხმარებლის გარემოს. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ინფორმაციის მთლიანობასა და მონაცემთა უსაფრთხოებას, საზოგადოდ, მოიცავს კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დაწესებულია:

- მონაცემთა ცენტრსა და ქსელურ ოპერაციებზე;
- სისტემის პროგრამული უზრუნველყოფის შექმნაზე, შეცვლასა და ექსპლუატაციაზე;
- პროგრამის შეცვლაზე;
- სისტემებით სარგებლობის უსაფრთხოებაზე;
- გამოყენებითი პროგრამების სისტემის შექმნაზე, დამუშავებასა და ექსპლუატაციაზე.

ამგვარი კონტროლის საშუალებები, საზოგადოდ, დანერგილია ისეთი რისკების მართვისთვის, რომლებიც ნახსენებია ზემოთ გ64 პუნქტში.

გ109. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მანუალურ ან ავტომატიზებულ პროცედურებს, რომლებიც, ჩვეულებრივ, ფუნქციონირებს ამა თუ იმ ბიზნესპროცესის დონეზე და ეხება ცალკეული გამოყენებითი პროგრამის მიერ ოპერაციების დამუშავებას. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები, თავისი ხასიათით, შესაძლებელია იყოს პროფილაქტიკური ან აღმომჩენი და გამიზნულია საადრიცხვო ჩანაწერების მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. აქედან გამომდინარე, გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულია იმ პროცედურებთან, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ან სხვა საფინანსო მონაცემების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშებში წარდგენისთვის. მოცემული კონტროლის პროცედურები ხელს უწყობს იმის უზრუნველყოფას, რომ ოპერაციები ნამდვილად განხორციელდა, ნებადართული იყო და სრულყოფილად და ზუსტად არის აღრიცხული და დამუშავებული. ამის მაგალითია სისტემაში შეტანილი მონაცემების რედაქტირება, რიგითი ნუმერაციის შემოწმება და, ამავე დროს, გადახრების ანგარიშების მანუალური გადამოწმება, ან შეცდომის გასწორება მონაცემების შეტანის მომენტში.

შიდა კონტროლის კომპონენტები – კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი (იხ: 22-ე პუნქტი)

- გ110. კონტროლის პროცედურების მონიტორინგი წარმოადგენს პროცესს, რომლის მიზანია შიდა კონტროლის პროცედურების შესრულების ეფექტიანობის შეფასება დროის გარკვეულ პერიოდში. იგი ითვალისწინებს კონტროლის პროცედურების მუშაობის ეფექტიანობის დროულად შეფასებას და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარებას. ხელმძღვანელობა კონტროლის პროცედურების მონიტორინგს ახორციელებს მუდმივად მიმდინარე ღონისძიებებით, განცალკევებული შეფასებებით ან ორივეს ერთობლივი გამოყენებით. მონიტორინგის მუდმივად მიმდინარე ღონისძიებები ხშირად წინასწარვეა გათვალისწინებული სუბიექტის ჩვეულებრივ, განმეორებად საქმიანობაში და მოიცავს მართვისა და ზედამხედველობის პროცესების რეგულარულად განხორციელებას.
- გ111. ხელმძღვანელობის მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებასაც, როგორცაა, მომხმარებლების საჩივრები და უბრალო შენიშვნები, რაც შეიძლება პრობლემებზე მიგვანიშნებდეს ან წინა პლანზე სწევდეს სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ112. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგს ხშირად თან სდევს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის მხრიდან ოპერაციებში აქტიური ჩარევა. ასეთი აქტიური ჩარევა ოპერაციებში ხშირად გამოავლენს მნიშვნელოვან განსხვავებებს მოსალოდნელ შედეგებთან და უზუსტობებს საფინანსო მონაცემებში, რასაც მოჰყვება გამოსასწორებელი ზომების გატარება კონტროლის მიმართ.

სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილება (იხ: 23-ე პუნქტი)

- გ113. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, ამ განყოფილების საქმიანობის შესწავლა აუდიტორს ეხმარება სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, კერძოდ, იმის გაგებაში, რა როლს თამაშობს სუბიექტში შიდა აუდიტის განყოფილება ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების მონიტორინგის პროცესში. ამის შედეგად და წინამდებარე ასს-ის 6(ა)

პუნქტის შესაბამისად ჩატარებული გამოკითხვების პასუხებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ დაეხმარება მას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში.

- გ114. შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბები, პასუხისმგებლობის ხასიათიც და სტატუსიც ორგანიზაციის ფარგლებში, მათ შორის, ამ განყოფილების უფლებამოსილება და ანაგარიშვალდებულება ძალიან განსხვავებული შეიძლება იყოს და დამოკიდებულია სუბიექტის სიდიდესა და სტრუქტურაზე, ასევე ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე. ეს საკითხები შეიძლება ჩამოყალიბებული იყოს შიდა აუდიტის განყოფილების შინაგანაწესში, ან სხვა ანალოგიურ დოკუმენტში.
- გ115. შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობაში შეიძლება შედიოდეს გარკვეული პროცედურების ჩატარება და შედეგების შეფასება იმ მიზნით, რომ ხელმძღვანელობა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები უზრუნველყოს რწმუნებით რისკების მართვის, შიდა კონტროლისა და მმართველობითი პროცესების დიზაინისა და მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ. თუ ასეა, შიდა აუდიტის განყოფილება შეიძლება მნიშვნელოვან როლს თამაშობდეს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, სუბიექტის შიდა კონტროლის მონიტორინგის პროცესში. თუმცა, შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობა შეიძლება შემოიფარგლებოდეს სუბიექტის ოპერაციების ეკონომიურობის, მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასებით და, თუ ასეა, ამ განყოფილების სამუშაო შეიძლება უშუალოდ არ იყოს დაკავშირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან.
- გ116. აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში დაეხმარება შიდა აუდიტის განყოფილებიდან სათანადო პირების გამოკითხვების ჩატარება წინამდებარე ასს-ის 6(ა) პუნქტის შესაბამისად. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობები დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, მაშინ აუდიტორმა შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი ღონისძიებების შესახებ დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება მოიპოვოს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მოცემული პერიოდისთვის შედგენილი აუდიტის გეგმის გაცნობით (თუ ასეთი

არსებობს) და მისი განხილვით ამ განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან ერთად.

- გ117. თუ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობებისა და მარწმუნებელი საქმიანობების ხასიათი დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, აუდიტორმა შეიძლება ასევე შეძლოს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება იმ პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. უფრო მაშინ არის მოსალოდნელი, რომ აუდიტორები შეძლებენ შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას, როდესაც ჩანს (მაგალითად, წინა წლების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილებიდან, ან აუდიტორის მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურებიდან), რომ სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილება სუბიექტის ზომისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაფერისია და სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი რესურსებით, ამავე დროს უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე.
- გ118. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).
- გ119. გარდა ამისა, როგორც ასს 610-შია (გადასინჯული 2013 წელს) განხილული, შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობები განსხვავდება შიდა კონტროლის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სხვა საქმიანობებისგან, რომლებიც შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის შესაფერისი იყოს, როგორცაა მაგალითად, მმართველობითი სააღრიცხვო ინფორმაციის მიმოხილვა იმის დასადგენად, როგორ ახდენს სუბიექტი უზუსტობების პრევენციას, ან აღმოჩენას.
- გ120. სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან კომუნიკაცია გარიგების შესრულების დასაწყისშივე და ამგვარი საინფორმაციო კავშირის შენარჩუნება მთელი აუდიტის განმავლობაში ხელს უწყობს ინფორმაციის ეფექტურ გაცვლას. ამის შედეგად იქმნება ისეთი გარემო, სადაც აუდიტორი ინფორმირებული იქნება შიდა აუდიტის განყოფილებისთვის ცნობილი

ყველა მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა აუდიტორის სამუშაოზე. ასს 200-ში განხილულია, რა მნიშვნელობა აქვს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას პროფესიული სკეპტიციზმით, მათ შორის სიფრთხილის გამოჩენას ისეთი ინფორმაციის მიმართ, რომელიც ეჭვს ბადებს დოკუმენტების საიმედოობასთან დაკავშირებით, ასევე ჩატარებული გამოკითხვების შედეგად მიღებულ პასუხებთან მიმართებით, რომლებიც აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს აუდიტის მტკიცებულებებად. შესაბამისად, შიდა აუდიტის განყოფილებასთან კომუნიკაცია მთელი აუდიტის განმავლობაში შიდა აუდიტორებს აძლევს იმის საშუალებას, რომ ამგვარი ინფორმაცია მიიტანოს აუდიტორის ყურამდე. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.

ინფორმაციის წყაროები (იხ: 24-ე პუნქტი)

გ121. მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაციის დიდი ნაწილი შეიძლება შექმნილი იყოს სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ. თუ ხელმძღვანელობა უსაფუძვლოდ დაუშვებს, რომ მონიტორინგისთვის გამოყენებული მონაცემები ზუსტია, ამ ინფორმაციაში შესაძლო შეცდომების არსებობამ ხელმძღვანელობას თავისი მონიტორინგული საქმიანობიდან შეიძლება არასწორი დასკვნები გამატანინოს. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, აუდიტორმა შეისწავლოს:

- სუბიექტის მონიტორინგულ საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წყაროები; და
- გაარკვიოს, რის საფუძველზე მიიჩნევს ხელმძღვანელობა ამ ინფორმაციას საკმარისად საიმედოდ კონკრეტული მიზნისთვის, როდესაც ეცნობა სუბიექტის მონიტორინგულ საქმიანობას, როგორც შიდა კონტროლის ერთ-ერთ კომპონენტს.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე (იხ: პუნქტი 25(ა))

გ122. არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ეხება რისკებს, რომლებიც ყოველმხრივ არის დაკავშირებული მთელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ხასიათის რისკები იყოს მანიცადამაინც ისეთი რისკები, რომლებიც ვლინდება

კონკრეტული მტკიცებების დროს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების დონეზე. უფრო სწორად, ისინი წარმოადგენს ისეთ გარემოებებს, რომლებშიც შეიძლება გაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკები მტკიცების დონეზე, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლისთვის თავის არიდების გზით. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები შეიძლება იყოს აუდიტორის მიერ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვის შესაბამისი.

გ123. რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეიძლება განსაკუთრებით სათავეს იღებდეს დეფექტური კონტროლის გარემოდან (მიუხედავად იმისა, რომ ეს რისკები შეიძლება ასევე უკავშირდებოდეს სხვა ფაქტორებსაც, როგორცაა, დაღმავალი ეკონომიკური პირობები). მაგალითად, ისეთმა ნაკლოვანებებმა, როგორცაა, ხელმძღვანელობის არაკომპეტენტურობა, ან ის ფაქტი, რომ არ ხორციელდება ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე, შეიძლება უფრო ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მოითხოვოს აუდიტორის მხრიდან საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების გატარება.

გ124. აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის შესწავლამ შეიძლება ეჭვქვეშ დააყენოს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობა. მაგალითად:

- ეჭვები სუბიექტის ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ შეიძლება იმდენად სერიოზული იყოს, რომ აუდიტორი იძულებული გახდეს, დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენის რისკი ისეთია, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება;
- სუბიექტის ჩანაწერების მდგომარეობასთან და სანდოობასთან დაკავშირებულმა ეჭვებმა შეიძლება აუდიტორი აიძულოს, დაასკვნას, რომ საეჭვოა, მოპოვებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდიფიცირებული დასკვნის გასამყარებლად.

გ125. ასს 705 (გადასინჯული)¹⁶ აწესებს მოთხოვნებს და უზრუნველყოფს მითითებებს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა

¹⁶ ასს 705 (გადასინჯული) - „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“.

გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან უარი თქვას მოსაზრების გამოთქმაზე ან, რაც შეიძლება აუცილებელი იყოს ზოგ შემთხვევაში, გამოვიდეს კონკრეტული გარიგებიდან, როდესაც გამოსვლა დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე
(იხ: პუნქტი 25(ბ))

გ126. საჭიროა იმ არსებითი უზუსტობის რისკების განხილვა, რომლებიც არსებობს მტკიცების დონეზე გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის, რადგან ასეთი განხილვა აუდიტორს პირდაპირ ეხმარება დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დადგენაში მტკიცების დონეზე, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების დროს მტკიცების დონეზე, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ გამოვლენილი რისკები უფრო ყოვლისმომცველად არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე.

მტკიცებების გამოყენება

გ127. როდესაც ხელმძღვანელობა აცხადებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, ხელმძღვანელობა, ნაგულისხმევი სახით ან ამკარად, წარმოადგენს მტკიცებებს, რომლებიც ეხება სხვადასხვა კატეგორიის ოპერაციების, მოვლენების, ანგარიშთა ნაშთებისა და გასამჟღავნებელი ინფორმაციის აღიარებას, გაზომვასა და წარდგენას.

გ128. აუდიტორს შეუძლია მტკიცებების ისეთივე დასახელების გამოყენება, როგორც აღწერილია მომდევნო გ124(ა)-(ბ) პუნქტებში, ან შეუძლია სხვანაირად გამოხტვა, იმ პირობით თუ გაითვალისწინებს მათ განმარტებაში აღწერილ ასპექტებს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ მტკიცებების გაერთიანება იმ მტკიცებებთან, რომლებიც ეხება ანგარიშთა ნაშთებსა და შესაბამის განმარტებებს.

მტკიცებები ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ

გ129. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის შესაძლო უზუსტობების გასაანალიზებლად, შეიძლება დაიყოს ქვემოთ მოყვანილ სამ კატეგორიად და შემდეგი ფორმით გამოიხატოს:

ა) მტკიცებები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის ოპერაციების კატეგორიებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

(i) წარმოშობა – სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სუბიექტს;

(ii) სისრულე – ყველა სამეურნეო ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, ასახულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია;

(iii) სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამისი ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;

(iv) დროში გამიჯვნა - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;

(v) კლასიფიკაცია - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშგებში.

(vi) წარდგენა - ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული, ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

- (i) არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
- (ii) უფლებები და ვალდებულებები – სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სუბიექტის მოვალეობებია;
- (iii) სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია;
- (iv) სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და სათანადოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც დაკავშირებულია მათ შეფასებასთან, ან თანხების მიკუთვნებასთან/განაწილებასთან, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი;
- (v) კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო ანგარიშებში;
- (vi) წარდგენა - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული, ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

მტკიცებები სხვა ახსნა-განმარტებების შესახებ

გ.129. გ.129(ა)-(ბ) პუნქტებში აღწერილი მტკიცებების გამოყენება, საჭიროებისმებრ ადაპტირებული სახით, აუდიტორს ასევე შეუძლია სხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების გასაანალიზებლადაც, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ისეთ ახსნა-განმარტებებში, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაციების კატეგორიებთან, მოვლენებთან, ან ანგარიშთა ნაშთებთან. ამგვარი ახსნა-განმარტების მაგალითია ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც შეიძლება მოეთხოვებოდეს სუბიექტს ფინანსური

ანგარიშგებიდან წარმოქმნილ რისკებზე დაქვემდებარების დონის აღსაწერად (მათ შორის, როგორ წარმოიქმნა ეს რისკები), რისკების მართვის მიზნების, პოლიტიკისა და პროცესების, ასევე რისკების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების აღსაწერად.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ131. როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, გ129(ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული მტკიცებების გარდა, ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს), რომ ოპერაციები და მოვლენები ჩატარდა კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთი მტკიცებები შეიძლება თავსდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მასშტაბის ფარგლებში.

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის პროცესი (იხ: 26(ა))

გ132. რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარების შედეგად შეკრებილი ინფორმაცია, მათ შორის, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასებისა და იმის დასადგენად, დანერგულია თუ არა ისინი პრაქტიკაში, გამოიყენება, როგორც აუდიტის მტკიცებულებები რისკის შეფასების განსამტკიცებლად. რისკის შეფასება განსაზღვრავს ჩასატარებელი დამატებითი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას. ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების გამოვლენის პროცესში აუდიტორი მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმით, ასს 200-ის შესაბამისად.¹⁷

გ133. მე-2 დანართში მოცემულია იმ პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიგვანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, მათ შორის ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე.

გ134. როგორც ახსნილია ასს 320-ში¹⁸, აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს ითვალისწინებს, როდესაც ადგენს და აფასებს ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. არსებითობის დონის დადგენა აუდიტორის პროფესიული განსჯის

¹⁷ ასს 200 - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“, მე-15 პუნქტი.

¹⁸ ასს 320 - „არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს“, პუნქტი გ1.

საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე.¹⁹

გ135. აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებების განხილვა რისკების დადგენის პროცესში მოიცავს რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ინფორმაციისა და ისეთი უზუსტობების განხილვას, რომლებიც შეიძლება არსებითი იყოს (ე.ი. საზოგადოდ, უზუსტობები არსებითად მიიჩნევა, თუ გონივრულ ფარგლებში მოსალოდნელია, რომ ისინი გავლენას მოახდენს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც ისინი მიიღებენ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე). სუბიექტის გარემოებებისა და კონკრეტული გარიგების პირობების მიხედვით, არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებისას გასათვალისწინებელ ხარისხობრივ ასპექტებს შეიძლება მიეკუთვნოს მაგალითად, ინფორმაცია შემდეგი საკითხების შესახებ:

- ფინანსური პრობლემების მქონე სუბიექტის ლიკვიდობა და სესხის შემზღუდავი პირობები;
- მოვლენები ან გარემოებები, რომელიც იწვევს გაუფასურების ზარალის აღიარებას;
- შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები, მათ შორის, დაშვებები მომავლის შესახებ;
- საადრიცხვო პოლიტიკასა და სხვა შესაბამის ახსნა-განმარტებებში შესული ცვლილებების ხასიათი, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველებით, მაგალითად, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებები, მათ შორის ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა აღიარებული თანხები და სხვა შესაბამისი ახსნა-განმარტებები;
- დაკავშირებული მხარეები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;

¹⁹ ასს 320, 4-ე პუნქტი.

- მგრძობელობის ანალიზი, მათ შორის სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილების გავლენა, რაც იმისთვისა გამიზნული, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ბუღალტრულად ასახულ, ან გამჟღავნებულ თანხასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

მცირე სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ136. მცირე სუბიექტების ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ახსნა-განმარტებები შეიძლება ნაკლებად დეტალური ან რთული იყოს (მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მცირე სუბიექტებს უფრო მცირე მოცულობის ინფორმაციის გამჟღავნების უფლებას აძლევს). თუმცა, ეს ფაქტი აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმის პასუხისმგებლობისგან, რომ აუცილებლად უნდა შეისწავლოს სუბიექტი და მისი გარემო, მათ შორის შიდა კონტროლის საშუალებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებთან.

კონტროლის პროცედურების დაკავშირება მტკიცებებთან
(იხ: პუნქტი 26(გ))

გ137. რისკის შეფასების პროცესში აუდიტორმა შეიძლება კონტროლის ისეთი პროცედურები აღმოაჩინოს, რომლებიც, სავარაუდოდ, თავიდან აიცილებს, ან გამოავლენს და გაასწორებს არსებით უზუსტობას კონკრეტულ მტკიცებებში. საზოგადოდ, სასარგებლოა კონტროლის პროცედურების შესწავლა და შემდეგ მათი დაკავშირება მტკიცებებთან იმ პროცესებისა და სისტემების პირობებში, სადაც ისინი არსებობს, რადგან ცალკეული მაკონტროლებელი საქმიანობა, თავისთავად, ხშირად ვერ აღკვეთს ამა თუ იმ რისკს. ხშირად, ამა თუ იმ რისკის აღსაკვეთად მხოლოდ მრავალჯერადი მაკონტროლებელი საქმიანობის განხორციელება არის ხოლმე საკმარისი, შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებთან ერთად.

გ138. პირიქით, ზოგიერთი მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება განსაკუთრებულ გავლენას ახდენდეს რომელიმე ცალკეულ მტკიცებაზე, რომელიც წინასწარ იყო გათვალისწინებული გარკვეული კატეგორიის ოპერაციებში ან ანგარიშის ნაშთში. მაგალითად, მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომელიც დანერგა სუბიექტმა იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მისი პერსონალი სათანადოდ თვლიდეს და ბუღალტრულად აღრიცხავდეს ყოველწლიურ მარაგს, პირდაპირ

უკავშირდება მარაგის ანგარიშის ნაშთის არსებობისა და სისრულის მტკიცებებს.

გ139. კონტროლის პროცედურა რომელიმე მტკიცებას შეიძლება უკავშირდებოდეს პირდაპირ ან არაპირდაპირ. რაც უფრო არაპირდაპირია ეს ურთიერთკავშირი, მით უფრო ნაკლებად ეფექტური შეიძლება იყოს კონტროლის პროცედურა ამ მტკიცებაში არსებითი უზუსტობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გასასწორებლად. მაგალითად, გაყიდვების მენეჯერის მიერ ჩატარებული მიმოხილვა, რომელიც ეხება კონკრეტული მაღაზიების გაყიდვების ჯამურ შედეგებს რეგიონის მიხედვით, ჩვეულებრივ, მხოლოდ არაპირდაპირ არის დაკავშირებული გაყიდვებიდან მიღებული შემოსავლის სისრულის მტკიცებასთან. შესაბამისად, ეს პროცედურა შეიძლება უფრო ნაკლებად ეფექტური იყოს ამ მტკიცებისთვის რისკის შესამცირებლად, ვიდრე კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული ამ მტკიცებასთან, როგორცაა, ტვირთის გაგზავნის დოკუმენტების შედარება საანგარიშსწორებო დოკუმენტებთან.

არსებითი უზუსტობები

გ139. ცალკეულ ანგარიშგებასა და ახსნა-განმარტებებთან დაკავშირებული პოტენციური უზუსტობა არსებითად შეიძლება მიჩნეული იყოს მისი სიდიდის, ხასიათისა და კონკრეტული გარემოებების მიხედვით. (იხ: პუნქტი 26(დ))

მნიშვნელოვანი რისკები

მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა (იხ: 28-ე პუნქტი)

გ140. მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად დაკავშირებულია მნიშვნელოვან არატიპურ ოპერაციებსა და განსასჯელ საკითხებთან. არატიპური ისეთი ოპერაციებია, რომლებიც არაორდინარულია თავისი სიდიდის ან ხასიათის გამო და ამიტომ, იშვიათად აქვს ადგილი. განსასჯელი საკითხები შეიძლება მოიცავდეს ისეთი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრას, რომლის გაზომვასთან დაკავშირებულია მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა. არატიპურმა, მარტივმა ოპერაციებმა, რომლებიც სისტემატურ დამუშავებას განიცდიან, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ წარმოშვან მნიშვნელოვანი რისკები.

გ141. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება უფრო დიდი იყოს მნიშვნელოვანი არატიპური ოპერაციებისთვის, რომლებიც წარმოიშობა ისეთი ფაქტორების გამო, როგორცაა:

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

- ხელმძღვანელობის მხრიდან შედარებით მეტი ჩარევა საბუღალტრო ანგარიშების დამუშავების ხერხის განსაზღვრის საკითხში;
- შედარებით მეტი მანუალური ჩარევა მონაცემთა შეგროვებისა და დამუშავების პროცესში;
- რთული გაანგარიშებები ან ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები;
- არატიპური ოპერაციების ხასიათი, რაც სუბიექტისთვის ართულებს რისკებზე ეფექტური კონტროლის განხორციელებას.

გ142. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება უფრო დიდი იყოს განსასჯელი საკითხებისთვის, რაც მოითხოვს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას და წარმოიშობა ისეთი ფაქტორების გამო, როგორცაა:

- სააღრიცხვო შეფასებების ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები ან ამონაგების აღიარება შეიძლება ექვემდებარებოდეს განსხვავებულ ინტერპრეტაციას;
- მოთხოვნილი განსჯის პროცესი შეიძლება სუბიექტური ან რთული იყოს, ან საჭიროებდეს დაშვებების გაკეთებას სამომავლო მოვლენების შედეგების შესახებ, მაგალითად, მსჯელობა სამართლიანი ღირებულების შესახებ.

გ143. ასს 330-ში აღწერილია შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ რისკის მნიშვნელოვნად მისაჩვენად ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან.²⁰

მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებთან

გ144. ასს 240 უზრუნველყოფს დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენასა და შეფასებასთან მიმართებაში.²¹

^{20.} ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

^{21.} ასს 240, 25-27-ე პუნქტები.

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების
შესწავლა (იხ: 29-ე პუნქტი)

გ145. მართალია, მნიშვნელოვან არატიპურ ან განსასჯელ საკითხებთან დაკავშირებული რისკები ხშირად ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ექვემდებარებოდეს ტიპურ (სტანდარტულ) კონტროლის პროცედურებს, მაგრამ ხელმძღვანელობა შეიძლება მიმართავდეს სხვა საპასუხო ქმედებებს, რომლებიც განკუთვნილია ამგვარი რისკების მოსაგვარებლად. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორი შეისწავლის, სუბიექტს შექმნილი და დანერგილი აქვს თუ არა კონტროლის პროცედურები იმ მნიშვნელოვანი რისკების წინააღმდეგ, რომლებიც წარმოიშობა არატიპური ან განსასჯელი საკითხების გამო, იგი იხილავს, რეაგირებს თუ არა ხელმძღვანელობა ამ რისკებზე და როგორ. რეაგირების ღონისძიებებში შეიძლება შედიოდეს:

- მაკონტროლებელი საქმიანობა, როგორცაა, მაღალი რანგის ხელმძღვანელობის ან ექსპერტების მიერ დაშვებების მიმოხილვა;
- შეფასებების განსაზღვრის დოკუმენტირებული პროცედურები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცება.

გ146. მაგალითად, როდესაც საქმე ეხება ერთჯერად მოვლენებს, როგორცაა, შეტყობინების მიღება მნიშვნელოვანი სასამართლო პროცესის შესახებ, სუბიექტის საპასუხო ქმედების განხილვა შეიძლება ითვალისწინებდეს შემდეგი ტიპის საკითხებს: მიმართეს თუ არა სათანადო ექსპერტებს (მაგალითად, შიდა ან გარე იურისტებს), შეაფასეს თუ არა შესაძლო შედეგი და როგორ გადაწყვიტეს, რომ ეს გარემოებები უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გ147. ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება სათანადო რეაგირება ვერ მოახდინოს არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებზე, ამ რისკებზე კონტროლის პროცედურების განხორციელების გზით. ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი კონტროლის პროცედურების ვერგანხორციელება წარმოადგენს შიდა კონტროლში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების ერთ-ერთ მაჩვენებელს.²²

²² ასს 265 - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“, პუნქტი გ7.

რისკები, რომელთათვისაც მარტო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს (იხ: 30-ე პუნქტი)

გ148. არსებითი უზუსტობის რისკები შეიძლება პირდაპირ იყოს დაკავშირებული ტიპური კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშთა ნაშთების აღრიცხვასთან და სანდო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ ტიპის რისკებში შეიძლება შედიოდეს ტიპური და მნიშვნელოვანი კატეგორიის ოპერაციების არასწორი ან არასრული დამუშავება, როგორცაა, სუბიექტის ამონაგები, შესყიდვები და ფულის მიღება ან გადახდა.

გ149. როდესაც ასეთი ტიპური სამეურნეო ოპერაციები ექვემდებარება მაღალი დონის ავტომატიზებულ დამუშავებას მცირე მანუალური ჩარევით, ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, ამ დროს, ალბათ, შეუძლებელი იქნება ამ რისკის მიმართ მარტო ძირითადი პროცედურების გამოყენება. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ ასეთ შემთხვევას ადგილი უნდა ჰქონდეს ისეთ გარემოებებში, როდესაც სუბიექტის ინფორმაციის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება ან ანგარიშის წარდგენა ხორციელდება მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, კერძოდ, ინტეგრირებულ სისტემაში. ასეთ შემთხვევაში:

- აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ხოლო მათი საკმარისობა და შესაფერისობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია მათ სიზუსტესა და სისრულეზე დაწესებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობაზე;
- იმის ალბათობა, რომ ინფორმაციის არასწორი ინიცირება ან შეცვლა მოხდეს და ეს ვერ გამოვლინდეს, შეიძლება მეტი იყოს, თუ სათანადო კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ვერ ფუნქციონირებს.

გ150. ასეთი რისკების დასადგენად ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან გამომდინარე შედეგები აღწერილია ასს 330-ში.²³

რისკის შეფასების შესწორება (იხ: 31-ე პუნქტი)

²³ ასს 330, მე-8 პუნქტი.

გ151. აუდიტის განმავლობაში, აუდიტორის ყურადღება შეიძლება მიიპყროს ისეთმა ინფორმაციამ, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ინფორმაციისგან, რომელიც რისკის შეფასების საფუძველს წარმოადგენდა. მაგალითად, რისკის შეფასება შეიძლება ეყრდნობოდეს იმ ვარაუდს, რომ კონტროლის გარკვეული პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს. კონტროლის ტესტების ჩატარების დროს, აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს აუდიტის მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ განსახილველი კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობდა აუდიტის განმავლობაში შესაბამის დროის პერიოდში. ანალოგიურად, ძირითადი პროცედურების ჩატარების დროს, აუდიტორმა თანხებში შეიძლება გამოავლინოს ისეთი უზუსტობები, ან უზუსტობების სიხშირე, რომლებიც იმაზე მეტია, ვიდრე ეს შეესაბამება რისკების აუდიტორისეულ შეფასებებს. ასეთ ვითარებაში, რისკის შეფასება შეიძლება შესაფერისად ვერ ასახავდეს სუბიექტის რეალურ გარემოებებს, ხოლო დაგეგმილი დამატებითი აუდიტის პროცედურები შეიძლება ეფექტური არ იყოს არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად. დამატებითი მითითებებისთვის იხილეთ ასს 330.

დოკუმენტაცია (იხ: 32-ე პუნქტი)

გ152. ის, თუ რა ფორმით მოხდება 32-ე პუნქტის მოთხოვნების დოკუმენტირება, უნდა გადაწყვიტოს აუდიტორმა პროფესიული განსჯის გამოყენებით. მაგალითად, მცირე სუბიექტების აუდიტის დროს, ეს დოკუმენტაცია შეიძლება გაერთიანდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმასთან დაკავშირებულ აუდიტორის დოკუმენტაციაში.²⁴ ანალოგიურად, მაგალითად, რისკის შეფასების შედეგები შეიძლება დოკუმენტურად გაფორმდეს ცალკე, ან დამატებით პროცედურებთან დაკავშირებული აუდიტორის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით.²⁵ დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის ხასიათი, სიდიდე და სირთულე, სუბიექტისგან ინფორმაციის მიღების შესაძლებლობა და აუდიტის მსვლელობის დროს გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია.

გ153. ისეთ სუბიექტებში, რომლებსაც არა აქვთ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამისი რთული კომერციული საქმიანობა და პროცესები, დოკუმენტაციას შეიძლება მარტივი ფორმა ჰქონდეს და შედარებით მოკლე იყოს. აუცილებელი არ არის, რომ დოკუმენტაციაში ასახული იყოს აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მასთან

²⁴ ასს 300 – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა“, მე-7 და მე-9 პუნქტები.

²⁵ ასს 330, 28-ე პუნქტი.

დაკავშირებული საკითხების ყოველმხრივი შესწავლა. აუდიტორის მიერ დოკუმენტურად ასახული ინფორმაციის ძირითად ელემენტებში შედის ის საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა გამოიყენა არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების საფუძვლად.

- გ154. დოკუმენტაციის მოცულობაში შეიძლება ასევე აისახოს აუდიტის გარიგების გუნდის წევრების გამოცდილება და შესაძლებლობები. იმის პირობით, რომ ასს 230-ის მოთხოვნები ყოველთვის სრულდება, იმ აუდიტისთვის, რომელსაც ატარებს ნაკლებად გამოცდილი პირებისგან შემდგარი გარიგების გუნდი, შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო დეტალური დოკუმენტაციის შედგენა, რათა გაუადვილდეთ ამ წევრებს სუბიექტის შესახებ სათანადო წარმოდგენის შექმნა, ვიდრე ეს დასჭირდებოდა გამოცდილი პირებისგან შემდგარ გარიგების გუნდს.
- გ155. განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება საჭირო იყოს გარკვეული დოკუმენტაციის შედგენის სამომავლოდ გადატანა, რომელიც უნდა განახლდეს საჭიროებისამებრ, რათა მასში აისახოს სუბიექტის კომერციულ საქმიანობასა თუ პროცესებში მომხდარი ცვლილებები.

1-ლი დანართი

(იხ: პუნქტები 4(გ), მე-14-24, გ77-გ121)

შიდა კონტროლის კომპონენტები

1. მოცემულ დანართში დამატებით არის ახსნილი შიდა კონტროლის კომპონენტები, როგორც ჩამოყალიბებულია 4(გ), მე-14-24 და გ77-გ121 პუნქტებში, რადგან ისინი ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს.

კონტროლის გარემო

2. კონტროლის გარემო აერთიანებს შემდეგ ელემენტებს:
 - ა) *პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება.* კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობა არ შეიძლება იდგეს იმ ადამიანთა პატიოსნებასა და ეთიკურ ღირებულებებზე მაღლა, რომლებიც მას ქმნიან, ადმინისტრირებას და მონიტორინგს უწევენ. პატიოსნება და ეთიკური ყოფაქცევა წარმოადგენს სუბიექტის ეთიკური და ქცევის ნორმების პროდუქტს, თუ როგორ ხდება მათ შესახებ ინფორმირება და როგორ ტარდება ისინი პრაქტიკაში. პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების ცხოვრებაში გატარება მოიცავს, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ქმედებებს ისეთი სტიმულების ან ცდუნებების აღმოსაფხვრელად და შესამცირებლად, რომლებმაც შეიძლება პერსონალს უზიაროს უპატიოსნო, კანონსაწინააღმდეგო ან უზნეო საქციელის ჩადენისკენ. პატიოსნებასთან და ეთიკურ ღირებულებებთან დაკავშირებული სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ ინფორმირებაში შეიძლება შედიოდეს ქცევის სტანდარტების პერსონალისთვის გაცნობა, სუბიექტის პოლიტიკის შესახებ გამოცემული დადგენილებების, ქცევის კოდექსისა და პირადი მაგალითის საშუალებით;
 - ბ) *კომპეტენტურობის ვალდებულება.* კომპეტენცია წარმოადგენს იმ ამოცანების შესასრულებლად საჭირო აუცილებელ ცოდნას და კვალიფიკაციას, რომლებიც განსაზღვრავს ამა თუ იმ თანამშრომლის სამუშაოს;
 - გ) *მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა.* სუბიექტის მიერ კონტროლის აუცილებლობის გაცნობიერებაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ მეთვალყურეობაზე

პასუხისმგებელი პირები. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობის მნიშვნელობა აღიარებულია პროფესიული პრაქტიკის კოდექსებში და სხვა მარეგულირებელ წესებში ან ინსტრუქციებში, რომლებიც შექმნილია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა პასუხისმგებლობაში შედის ზედამხედველობის გაწევა მხილების პროცედურების დიზაინსა და ეფექტურ ფუნქციონირებაზე.

- დ) *ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი.* ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი აერთიანებს ფართო სპექტრის მახასიათებლებს. მაგალითად, ხელმძღვანელობის პოზიცია და ქმედებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან მიმართებით შეიძლება გამოამკარავდეს არსებული ალტერნატიული სააღრიცხვო პრინციპებიდან კონსერვატიულის ან აგრესიულის შერჩევის გზით, ან რამდენად კეთილსინდისიერად და კონსერვატიულად უდგებიან სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრას;
- ე) *ორგანიზაციული სტრუქტურა.* შესაბამისი ორგანიზაციული სტრუქტურის შექმნა მოიცავს უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის ძირითადი სფეროებისა და ანგარიშვალდებულების სათანადო არხების განხილვას. სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის შესაფერისობა ნაწილობრივ დამოკიდებულია მის სიდიდესა და მისი საქმიანობის ხასიათზე;
- ვ) *უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება.* უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის განაწილება შეიძლება მოიცავდეს პოლიტიკას, რომელიც ეხება ბიზნესის წარმართვის შესაფერის პრაქტიკებს, წამყვანი პერსონალის ცოდნასა და გამოცდილებას და მოვალეობების შესასრულებლად აუცილებელ რესურსებს. გარდა ამისა, იგი შეიძლება მოიცავდეს იმ პოლიტიკას და ინფორმირების საშუალებებს, რომელთა დანიშნულებაა იმის უზრუნველყოფა, რომ მთელ პერსონალს ესმოდეს სუბიექტის მიზნები, იცოდნენ, მათი პირადი ქმედებები როგორ არის ურთიერთდაკავშირებული ამ მიზნებთან და გაცნობიერებული ჰქონდეთ, როგორ და რაზე იქნებიან ისინი ანგარიშვალდებული;
- ზ) *საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა.* საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა ხშირად დაგვანახებს ხოლმე მნიშვნელოვან საკითხებს, სუბიექტის კონტროლის შეგნებასთან მიმართებით.

მაგალითად, ყველაზე მაღალი კვალიფიკაციის პირების სამუშაოზე აყვანის სტანდარტები – განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება საბაზო განათლებაზე, წინა სამუშაო გამოცდილებაზე, წარსულ მიღწევებსა და მისი პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მტკიცებულებაზე – გვიჩვენებს სუბიექტის ვალდებულებას კომპეტენტური და სანდო ადამიანების შერჩევაზე. სწავლების (ტრენინგის) პოლიტიკა, რომელიც გვაცნობს სამომავლო ფუნქციებსა და პასუხისმგებლობას და მოიცავს პრაქტიკულ კურსებს, როგორცაა, პრაქტიკული წვრთნის სკოლები და სემინარები, გვიჩვენებს შედეგებისა და ყოფაქცევის მოსალოდნელ, სასურველ დონეებს. წახალისებები, რომლებიც ეყრდნობა თანამშრომელთა შედეგების პერიოდულ შეფასებებს, იმაზე მეტყველებს, რომ სუბიექტს აქვს ვალდებულება, კვალიფიციური პერსონალი დააწინაუროს პასუხისმგებლობის უფრო მაღალ დონეებზე.

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

3. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიზნებისათვის, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი მოიცავს, თუ როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა ბიზნესის იმ რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, როგორ აფასებს მათ მნიშვნელობას, მათი მოხდენის ალბათობას და გადაწყვეტილებებს იღებს ამ რისკებზე რეაგირებისა და რისკებისა და მათი გავლენის მართვის ღონისძიებების შესარჩევად. მაგალითად, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება ეხებოდეს იმას, როგორ ითვალისწინებს სუბიექტი აღურიცხავი ოპერაციების შესაძლებლობას, ან როგორ განსაზღვრავს და ანალიზებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს.
4. სანდო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული რისკები მოიცავს ისეთ გარე და შიდა მოვლენებს, ოპერაციებს ან გარემოებებს, რომლებიც შეიძლება მოხდეს და ძალიან უარყოფითი გავლენა იქონიოს სუბიექტის უნარზე, შეძლოს ფინანსური მონაცემების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ხელმძღვანელობის მტკიცებულების შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ კონკრეტული რისკების მოსაგვარებლად შეიძლება შეიმუშაოს გეგმები, პროგრამები ან ღონისძიებები, ან გადაწყვიტოს რისკის მიღება (დაშვება) დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. რისკები

შესაძლებელია წარმოიშვას ან შეიცვალოს ისეთი გარემოებების გავლენით, როგორცაა:

- *ცვლილებები საოპერაციო გარემოში.* მარეგულირებელი ან საოპერაციო გარემოს შეცვლას შესაძლებელია მოჰყვეს კონკურენციის გამძაფრება და მნიშვნელოვნად განსხვავებული რისკები;
- *ახალი პერსონალი.* ახალ პერსონალს შეიძლება სხვაგვარი აქცენტი ჰქონდეს შიდა კონტროლზე, ან სხვანაირად ესმოდეს იგი;
- *ახალი ან მოდერნიზებული საინფორმაციო სისტემები.* საინფორმაციო სისტემების მნიშვნელოვან და სწრაფ შეცვლას შეუძლია შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკის შეცვლა;
- *სწრაფი ზრდა.* კომერციული ოპერაციების მნიშვნელოვან და სწრაფ გაფართოებას შეუძლია კონტროლის პროცედურების დეფორმაციის გამოწვევა და კონტროლის პროცედურების მოშლის რისკის გაზრდა;
- *ახალი ტექნოლოგია.* ახალი ტექნოლოგიების ჩართვამ საწარმოო პროცესებში ან საინფორმაციო სისტემებში შეიძლება შეცვალოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკი;
- *ბიზნესის ახალი მოდელები, ახალი პროდუქცია ან საქმიანობა.* ბიზნესის ისეთ სფეროებში ან ოპერაციებში საქმიანობის დაწყებამ, რომელშიც სუბიექტს მცირე გამოცდილება აქვს, შეიძლება წარმოიშვას შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ახალი რისკები;
- *კორპორაციული რესტრუქტურისა.* რესტრუქტურისა შეიძლება თან ახლდეს პერსონალის შემცირება და ცვლილებები საზედამხებელო პროცესსა და მოვალეობების დანაწილებაში, რამაც შეიძლება შეცვალოს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკი;
- *საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში.* უცხოეთში ოპერაციების გაფართოება ან შესყიდვა განაპირობებს ახალ და ხშირად განსაკუთრებულ რისკებს, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა კონტროლზე, მაგალითად, უცხოური სავალუტო ოპერაციებიდან გამომდინარე დამატებითი ან შეცვლილი რისკები;

- ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი პრინციპების დანერგვამ ან ძველის შეცვლამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ რისკებზე.

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, დაკავშირებული ბიზნესპროცესები და ინფორმირება

5. საინფორმაციო სისტემა შედგება ინფრასტრუქტურისგან (ფიზიკური და აპარატურული უზრუნველყოფის კომპონენტები), პროგრამული უზრუნველყოფისგან, ადამიანებისაგან, პროცედურებისა და მონაცემებისგან. საინფორმაციო ტექნოლოგია ინტენსიურად გამოიყენება ბევრ საინფორმაციო სისტემაში.
6. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამისი საინფორმაციო სისტემა, რომელიც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სისტემასაც, აერთიანებს იმ პროცედურებსა და ჩანაწერებს, რომლებიც:
 - ადგენს და დოკუმენტურად აღრიცხავს ყველა უფლებამოსილ ოპერაციას;
 - დროულად და ისე საკმარის დეტალებში აღწერს ოპერაციებს, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას იძლევა ოპერაციების სათანადო კლასიფიცირების საშუალებას;
 - ოპერაციების ღირებულებას ისეთნაირად განსაზღვრავს, რომ შესაძლებელი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი სათანადო ფულადი ღირებულების ასახვა;
 - ადგენს დროის პერიოდს, როდესაც ოპერაციები მოხდა, რათა შესაძლებელი იყოს ოპერაციების ასახვა სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში;
 - ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადოდ წარადგენს ოპერაციებსა და შესაბამის განმარტებით შენიშვნებს.
7. სისტემის მიერ შექმნილი ინფორმაციის ხარისხი გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის უნარზე, მიიღოს სათანადო გადაწყვეტილებები სუბიექტის საქმიანობის მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებით და მოამზადოს სანდო ფინანსური ანგარიშგება.
8. ინფორმირება, რომელიც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე დაწესებულ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული ცალკეული ფუნქციებისა და პასუ-

ხისმგებლობის შესახებ წარმოდგენის შექმნას, შეიძლება ხორციელდებოდეს, მაგალითად, სუბიექტის პოლიტიკის ამსახველი სახელმძღვანელოების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოებისა და მემორანდუმების ფორმით. ინფორმირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული საშუალებებით, სიტყვიერად და ხელმძღვანელობის პირადი ქმედებებით.

მაკონტროლებელი საქმიანობა

9. საზოგადოდ, მაკონტროლებელი საქმიანობა, რომელიც შეიძლება აუდიტის შესაბამისი იყოს, შეიძლება დაიყოს კატეგორიებად, როგორც პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება:

- *შედეგების მიმოხილვას.* ეს მაკონტროლებელი საქმიანობა მოიცავს ფაქტობრივი შედეგების მიმოხილვასა და ანალიზს ბიუჯეტებთან, მოკლევადიან პროგნოზებთან და წინა პერიოდის შედეგებთან მიმართებით; სხვადასხვა კატეგორიის მონაცემების – ოპერატიულის ან საფინანსოს – ერთმანეთთან დაკავშირებას, ამავე დროს თანაფარდობებისა და საკვლევი და გამოსასწორებელი ღონისძიებების ანალიზს; შიდა მონაცემების შედარებას გარე საინფორმაციო წყაროებთან; და ფუნქციონალური ან საქმიანობის შედეგების მიმოხილვას;
- *ინფორმაციის დამუშავებას.* საინფორმაციო სისტემების მაკონტროლებელი საქმიანობა იყოფა ორ ფართო კატეგორიად, გამოყენებითი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ეხება ცალკეული კომპიუტერული პროგრამების დამუშავებას და საინფორმაციო ტექნოლოგიური საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც წარმოადგენს მრავალ პროგრამასთან დაკავშირებულ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს გამოყენებითი კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებას, საინფორმაციო სისტემების უწყვეტი სათანადო მუშაობის უზრუნველყოფაში დახმარების გზით. გამოყენებითი კონტროლის პროცედურების მაგალითებში შედის ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება, ბუღალტრული ანგარიშებისა და საცდელი ბალანსის შედგენა და მიმოხილვა, ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, როგორცაა, შესატანი მონაცემების შემოწმება რედაქტირების მიზნით, რიგითი ნუმერაციის შემოწმება და გადახრების ანგარიშებზე მანუალური კონტროლი. საერთო საინფორმაციო ტექნოლოგიური კონტროლის პროცედურების მაგალითებია პროგრამის

შეცვლაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურები, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ზღუდავს პროგრამით ან მონაცემებით სარგებლობის უფლებას, კონტროლის პროცედურები პაკეტური კომპიუტერული პროგრამების ახალი ვერსიების დანერგვასა და კონტროლი სისტემის ისეთ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე, რომელიც ზღუდავს სისტემაში შესვლას, ან ახორციელებს სისტემის მომსახურების გამოყენების მონიტორინგს, რასაც შეუძლია საფინანსო მონაცემების ან ჩანაწერების შეცვლა, აუდიტის კვალის დატოვების გარეშე.

- *ფიზიკურ კონტროლს.* ფიზიკური კონტროლი აერთიანებს:
 - აქტივების ფიზიკურ უსაფრთხოებას, მათ შორის, სათანადო დამცავ ღონისძიებებს, როგორცაა, უსაფრთხოების ზომების შემოღება აქტივებითა და ჩანაწერებით სარგებლობის უფლებაზე;
 - ოფიციალური ნებართვის გაცემას კომპიუტერული პროგრამებითა და მონაცემთა ფაილებით სარგებლობის უფლებაზე;
 - პერიოდულ დათვლას და შედარებას საკონტროლო ჩანაწერებში ნაჩვენებ თანხებთან (მაგალითად, ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდებისა და მარაგის ინვენტარ-ზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან).

იმის დადგენა, აქტივების მოპარვის თავიდან აცილებისთვის გამიზნული ფიზიკური კონტროლის პროცედურები რამდენად შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის სანდობას და, შესაბამისად, აუდიტს, დამოკიდებულია ისეთ გარემოებებზე, როდესაც აქტივების მგრძობელობა უკანონო მითვისების მიმართ ძალიან მაღალია.

- *მოვალეობების დანაწილებას.* ოპერაციების შესრულების ნებართვაზე, ოპერაციების დოკუმენტურად აღრიცხვასა და აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებლობის განაწილება სხვადასხვა ადამიანებზე. მოვალეობების დანაწილება მიზნად ისახავს იმ ხელსაყრელი პირობების შემცირებას, რომელიც ნებისმიერ პირს მოახვედრებს ისეთ სიტუაციაში, რომ მან დაუშვას ან ჩაიდინოს შეცდომა ან თაღლითობა და თან დამალოს ისინი თავისი მოვალეობების შესრულების ჩვეული პროცესის დროს.

10. ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დადგენილი სათანადო მაღალი დონის პოლიტიკის არსებობაზე. მაგალითად, ნებართვის გაცემის ავტორიზაციის) კონტროლის პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს დაწესებული ინსტრუქციების თანახმად, როგორცაა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინვესტიციებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები; ალტერნატიულად, არატიპური ოპერაციები, როგორცაა, მნიშვნელოვანი შესყიდვები ან ინვესტიციების შეკვეცა, შეილება საჭიროებდეს კონკრეტულ მაღალ დონეზე დამტკიცებას, მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, აქციონერთა მიერ დამტკიცებას.

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი

11. ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი პასუხისმგებლობაა შიდა კონტროლის შემოღება და მისი უწყვეტად გატარება პრაქტიკაში. ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი მოიცავს იმის განხილვას, მუშაობს თუ არა ეს პროცედურები ისე, როგორც ჩაფიქრებული იყო და იცვლება თუ არა ისინი საჭიროებისამებრ, პირობების შეცვლასთან ერთად. კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ქმედებებს, როგორცაა ხელმძღვანელობის მიერ იმის მიმოხილვა, დროულად მზადდება თუ არა ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალები, შიდა აუდიტორების მიერ გაყიდვების პერსონალის საქმიანობის შესაბამისობის შეფასებას სუბიექტის პოლიტიკასთან, გაყიდვების ხელშეკრულებების პირობების თაობაზე და იურიდიული განყოფილების მიერ სუბიექტის ეთიკის ან ბიზნესის წარმართვის პოლიტიკის დაცვაზე ზედამხედველობის გაწევას. მონიტორინგის განხორციელება ასევე უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ კონტროლის საშუალებები ეფექტურად გააგრძელებს ფუნქციონირებას გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, თუ მონიტორინგი არ განხორციელდება ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესის დროულობასა და სიზუსტეზე, სავარაუდოდ, პერსონალი აღარ მოამზადებს ამ მასალას.
12. შიდა აუდიტორებმა ან თანამშრომლებმა, რომლებიც ანალოგიურ ფუნქციებს ასრულებენ, შეიძლება საკუთარი წვლილი შეიტანონ სუბიექტის კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესში, დამოუკიდებელი შეფასებების მომზადების გზით. როგორც წესი, ისინი რეგულარულად აწვდიან ინფორმაციას შიდა კონტროლის

მუშაობის შესახებ, სადაც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებენ შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შეფასებაზე და ინფორმაციას იძლევიან შიდა კონტროლის ძლიერი მხარეებისა და ნაკლოვანებების შესახებ და შიდა კონტროლის გაუმჯობესების რეკომენდაციებს.

13. მონიტორინგული საქმიანობა შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება მიგვანიშნებდეს ისეთ პრობლემებზე ან ავლენდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მომხმარებლები შეუცნობლად ადასტურებენ საანგარიშსწორებო მონაცემებს თავიანთი ანგარიშ-ფაქტურების თანხების გადახდით ან მათთვის გადახდილი თანხების გამო საჩივრებით. გარდა ამისა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა შეიძლება მიმართონ სუბიექტს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, შეტყობინება, რომელიც ეხება ბანკების მარეგულირებელი უწყებების მიერ ჩატარებულ შემოწმებებს. ასევე, ხელმძღვანელობამ მონიტორინგის განხორციელების პროცესში შეიძლება განიხილოს გარე აუდიტორების მიერ შიდა კონტროლთან დაკავშირებით მოწოდებული ინფორმაცია.

მე-2 დანართი

(იხ: პუნქტები გ141, გ133)

პირობები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე

ქვემოთ ჩამოთვლილია ისეთი პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე. ამ მაგალითებში განხილულია ფართო სპექტრის პირობები და მოვლენები; თუმცა, ყველა პირობა და მოვლენა არ არის ყოველი აუდიტის გარიგების შესაბამისი და არც მაგალითების ჩამონათვალია ამომწურავი.

- სამეურნეო ოპერაციები ეკონომიკურად არასტაბილურ რეგიონებში, მაგალითად, ქვეყნებში, სადაც ვალუტის საგრძნობ დეველუაციას აქვს ადგილი, ან ეკონომიკა მაღალი დონის ინფლაციით ხასიათდება.
- სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის ცვალებადი ბაზრების ზემოქმედებას, მაგალითად, ფიუჭერსული ვაჭრობა.
- სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც განიცდის მაღალი დონის რთული რეგულირების ზემოქმედებას.
- ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან და ლიკვიდობასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის, მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა.
- იძულებითი შეზღუდვები კაპიტალისა და კრედიტის მოზიდვაზე.
- ცვლილებები დარგში, რომელშიც საქმიანობს სუბიექტი.
- ცვლილებები მიწოდების რგოლებში.
- ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნა ან შეთავაზება, ან ბიზნესის ახალ მიმართულებებში გადასვლა.
- გაფართოება საქმიანობის ახალ ადგილებზე.
- ცვლილებები სუბიექტში, როგორცაა, მსხვილი შესყიდვები ან რეორგანიზაცია, ან სხვა არაორდინარული მოვლენები.
- სუბიექტების ან სამეურნეო სეგმენტების სავარაუდო გაყიდვა.
- რთული გაერთიანებებისა და ერთობლივი საქმიანობის არსებობა.

- გარესაბალანსო დაფინანსების, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებისა და სხვა რთული დაფინანსების ვალდებულებების გამოყენება.
- მნიშვნელოვანი ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სფეროში სათანადო კვალიფიკაციის მქონე კადრების უკმარისობა.
- ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის თანამდებობებიდან წასვლა.
- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, განსაკუთრებით ისეთები, რომლებიც ვერ მოაგვარა ხელმძღვანელობამ.
- ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლების მოტივაცია, გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება.
- შეუსაბამობები სუბიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სტრატეგიასა და მისი ბიზნესის სტრატეგიას შორის.
- ცვლილებები საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში.
- ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინსტალირება.
- მარეგულირებელი ან სახელმწიფო ორგანოების მიერ ჩატარებული გამოკითხვები, სუბიექტის სამეურნეო ოპერაციების ან ფინანსური შედეგების შესახებ.
- წარსულში დაშვებული უზუსტობები, შეცდომების სტატისტიკა, ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებული საგრძნობი ოდენობის კორექტირებები.
- საგრძნობი ოდენობის არატიპური ან არასისტემატური ოპერაციები, მათ შორის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესრულებული კომპანიათაშორისი ოპერაციები და მაღალშემოსავლიანი ოპერაციები.
- ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხულია ხელმძღვანელობის განზრახვის საფუძველზე, მაგალითად, ვალის რეფინანსირება, გასაყიდი აქტივები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების კლასიფიკაცია.
- ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება.
- ბუღალტრული შეფასებები, რომლებიც მოიცავს რთულ პროცედურებს.

- მოვლენები ან ოპერაციები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობას, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებები და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები.
- ახსნა-განმარტებების სახით გასამყდვენებელი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გამოტოვება ან გაუგებრად წარმოდგენა.
- დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები და პირობითი ვალდებულებები, მაგალითად, გაყიდვა საგარანტიო მომსახურებით, ფინანსური გარანტიები და ეკოლოგიური გამოსასწორებელი ღონისძიებები.

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

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

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

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

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

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



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

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-498-2