

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315

(გადასწავლი 2019 წელს)

## არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

### შინაარსი

---

	პუნქტები
<b>შესავალი</b>	
ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფერო .....	1
ძირითადი ცნებები .....	2
გრადაცია .....	9
ძალაში შესვლის თარიღი .....	10
<b>მიზანი</b> .....	11
<b>განმარტებები</b> .....	12
<b>მოთხოვნები</b>	
რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები .....	13-18
ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ .....	19-27
არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება .....	28-37
დოკუმენტაცია .....	38
<b>გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა</b>	
განმარტებები .....	გ1-გ10
რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები .....	გ11-გ47

ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის შესახებ..... გ48-გ183  
 არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ..... გ184-გ236  
 დოკუმენტაცია .....გ237გ241

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

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 315 (გადასინჯული 2019 წელს) - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“ - უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

## შესავალი

### ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფერო

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

### ამ ასს-ის ძირითადი ცნებები

2. ასს 200 ეხება აუდიტორის საერთო მიზნებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში<sup>1</sup>, მათ შორის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.<sup>2</sup> აუდიტორული რისკი არსებითი უზუსტობების რისკებისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქციაა.<sup>3</sup> ასს 200-ში ახსნილია, რომ არსებითი უზუსტობის რისკები შესაძლოა არსებობდეს ორ დონეზე:<sup>4</sup> მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული მტკიცებულების დონეზე.
3. ასს 200-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას იმოქმედოს პროფესიული სკპეტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც არსებით უზუსტობებს იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში.<sup>5</sup>
4. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან და, პოტენციურად, გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე. მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები შედგება ორი კომპონენტისგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკებისგან. განმარტების თანახმად:
  - თანდაყოლილი რისკი არის რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;
  - კონტროლის რისკი არის რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის,

---

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

2. ასს 200, მე-17 პუნქტი.

3. ასს 200, პუნქტი 13(გ).

4. ასს 200, პუნქტი გ37.

5. ასს 200, მე-15-16 პუნქტები.

ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის კონტროლის მექანიზმები.

5. ასს 200-ში ახსნილია, რომ მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.<sup>6</sup> მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად წინამდებარე ასს-ით ცალ-ცალკე მოითხოვება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება. ამ ასს-ში თანდაყოლილი რისკის ცვლილების ხარისხს ეწოდება „თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი“.
6. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს. მართალია, ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული, მაგრამ თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240<sup>7</sup> მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის.
7. რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესი, რომელსაც აუდიტორი იყენებს, უწყვეტი და დინამიკური პროცესია. ამასთან, ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის შედეგად, ურთიერთდამოკიდებულია იმ მოთხოვნებში გამოყენებულ ცნებებთან, რომლებიც ეხება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას. წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის მოსაპოვებლად შესაძლებელია რისკებისთვის საწყისი მოსალოდნელი შეფასებების განსაზღვრა, რაც შეიძლება შემდეგ შეიცვალოს და დაზუსტდეს აუდიტის მიმდინარეობისას, რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში. გარდა ამისა, წინამდებარე ასს-ისა და ასს 330-ის

---

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

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

მიხედვით, სავალდებულოა, რომ აუდიტორმა შეასწოროს რისკების შეფასებები და შემდეგ შეცვალოს დამატებითი საერთო ხასიათის ღონისძიებები და დამატებითი აუდიტის პროცედურები, ასს 330-ის შესაბამისად ჩატარებული დამატებითი აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, ან იმ შემთხვევაში, თუ ახალ ინფორმაციას მოიპოვებს.

8. ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის.<sup>8</sup> ამასთან, ასს 330-ში ახსნილია, რომ ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასა და მათზე რეაგირების-თვის შესაფერისი საერთო ხასიათის ღონისძიებების განსაზღვრაზე გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს შესახებ მოპოვებული ინფორმაცია. გარდა ამისა, ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტის პროცედურები, რომელთა ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება ცალკეული მტკიცების დონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას.<sup>9</sup>

გრადაცია

9. ასს 200-ში აღნიშნულია, რომ ასს-ები მოიცავს მოთხოვნების გრადაციასთან დაკავშირებულ მოსაზრებებს, საიდანაც ჩანს მოთხოვნების გამოყენება ყველა სუბიექტის მიმართ, იმის მიუხედავად, მათი სპეციფიკა და გარემოებები ნაკლებად რთულია თუ მეტად რთული.<sup>10</sup> ეს ასს განკუთვნილია ნებისმიერი სუბიექტის აუდიტისთვის მათი ზომისა და სირთულის მიუხედავად. მაშასადამე, განყოფილება „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, საჭიროებისამებრ, მოიცავს სპეციფიკურ მოსაზრებებს, რომლებიც ეხება როგორც ნაკლებად რთულ, ისე რთულ სუბიექტებს. მართალია, სუბიექტის ზომა შეიძლება იყოს მისი სირთულის ერთ-ერთი ინდიკატორი, მაგრამ ისიც შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი მცირე სუბიექტი რთული იყოს, ხოლო ზოგიერთი მსხვილი სუბიექტი – ნაკლებად რთული.

## ძალაში შესვლის თარიღი

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

8. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

9. ასს 330, მე-6 პუნქტი.

10. ასს 200, გ69.

## მიზანი

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

## განმარტებები

12. წინამდებარე ასს-ის მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:
- ა) *მტკიცებები* – ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენას და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ხელმძღვანელობა წარმოადგენს იმის წარმოსაჩენად, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების შესაბამისად. მტკიცებებს აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, როდესაც ავლენს, აფასებს და ატარებს საპასუხო პროცედურებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით; (იხ. გ1 პუნქტი)
  - 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) *კონტროლი* – პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. ამ კონტექსტში: (იხ. გ2-გ5 პუნქტები)
    - (i) პოლიტიკა არის პრინციპული დებულებები იმის თაობაზე, რა უნდა გაკეთდეს ან რა არ უნდა გაკეთდეს კონტროლის განსახორციელებლად სუბიექტის ფარგლებში. ამგვარი დებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს დოკუმენტური სახით, აშკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში;

- (ii) პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები;
- დ) *საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურები* – კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაწესებულია სუბიექტის იმ სტ პროცესებზე, რომლებიც ხელს უწყობს სტ გარემოს სათანადოდ მუშაობას უწყვეტად, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ეფექტიან ფუნქციონირებასა და ინფორმაციის მთლიანობას (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. ასევე იხილეთ *სტ გარემოს* განმარტება;
- ე) *ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები* – კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან სტ გამოყენებით პროგრამებში ან ინფორმაციის მანუალურად დამუშავების პროცესთან სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, რომლებიც პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობაზე (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) მოქმედ რისკებზე; (იხ. გნ პუნქტი)
- ვ) *თანდაყოლილი რისკფაქტორები* – ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან სხვა თაღლითობის რისკფაქტორებით<sup>11</sup> გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე;
- ზ) *სტ გარემო* - სტ გამოყენებითი პროგრამები და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა, ასევე სტ პროცესები და ამ პროცესებში ჩართული პერსონალი, რომელთაც სუბიექტი იყენებს ოპერაციების განსახორციელებლად და დასახული სტრატეგიების პრაქტიკაში რეალიზებისთვის. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისთვის:

11. ასს 240, პუნქტები გ24-გ27.

- (i) სტ გამოყენებითი პროგრამა არის პროგრამა ან პროგრამების პაკეტი, რომელიც გამოიყენება ოპერაციების ან ინფორმაციის ინიცირების, დამუშავების, დოკუმენტირებისა და ანგარიშის წარსადგენად. სტ გამოყენებითი პროგრამები მოიცავს მონაცემთა საცავებსა და ანგარიშების გენერატორებს;
  - (ii) სტ ინფრაქტრუქტურა შედგება ქსელის, საოპერაციო სისტემებისა და მონაცემთა ბაზებისგან და მათთან დაკავშირებული აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფისგან;
  - (iii) სტ პროცესები არის სუბიექტის პროცესები, რომლებიც განკუთვნილია სტ გარემოზე წვდომის მართვისთვის, პროგრამის ან სტ გარემოს ცვლილებებისა და ასევე სტ ოპერაციების მართვისთვის;
- თ) *რელევანტური მტკიცებები* – ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამოქვანებული ინფორმაციის შესახებ მტკიცება მიიჩნევა რელევანტურად, თუ მასთან დაკავშირებით არსებობს გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. მტკიცების რელევანტურობას აუდიტორი მანამდე ადგენს, სანამ განიხილავს მასთან დაკავშირებულ რომელიმე კონტროლის პროცედურას (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); (იხ. პუნქტი გ9)
- ი) *სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები* – სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურებისთვის დამახასიათებელი არაეფექტური დიზაინი ან ფუნქციონირება, ან ინფორმაციის მთლიანობასთან (ე.ი. ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სისრულე, სისწორე და ვალიდურობა) დაკავშირებული რისკები, რაც განპირობებულია სუბიექტის სტ პროცესებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების არაეფექტური დიზაინით ან ფუნქციონირებით;
- კ) *რისკის შეფასების პროცედურები* - აუდიტის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი გეგმავს და ატარებს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე;
- ლ) *ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამქვანებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია* – ოპერაციების კატეგორია, ანგა-



რიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება;

- მ) *მნიშვნელოვანი რისკი* – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი: (იხ. მე-10 უნქტი)
- (i) რომლისთვისაც თანდაყოლილი რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ზედა ზღვარს/ბოლო მნიშვნელობას უახლოვდება იმდენად, რამდენადაც თანდაყოლილი რისკფაქტორები ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე; ან
  - (ii) რომელიც მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად;<sup>12</sup>
- ნ) *შიდა კონტროლის სისტემა* – სისტემა, რომელიც შექმნეს, დაწერეს და ამუშავებენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა მოიპოვონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ მიღწეულია სუბიექტის მიზნები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვას. ასს-ების მიზნებისთვის, შიდა კონტროლის სისტემა შედგება ხუთი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტისგან:
- (i) კონტროლის გარემო;
  - (ii) სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი;
  - (iii) სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი;
  - (iv) საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია; და
  - (v) მაკონტროლებელი საქმიანობა.

## მოთხოვნები

### რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები

13. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც ქმნის სათანადო საფუძველს: (იხ. პუნქტები გ11-გ18)

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

- ა) თაღლითობითა და შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე; და
- ბ) დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად.

აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს რისკის შეფასების პროცედურები, რომ ისინი მიკერძოებულად არ იყოს მიმართული მხოლოდ ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებაზე, რომლებიც შეიძლება დამადასტურებელი იყოს, ან ისეთი აუდიტის მტკიცებულებების გამორიცხვაზე, რომლებიც შეიძლება საწინააღმდეგო იყოს. (იხ. პუნქტი გ14)

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

- ა) სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და სხვა შესაფერის პირთა გამოკითხვას სუბიექტის ფარგლებში, მათ შორის შიდა აუდიტის განყოფილების შესაფერისი თანამშრომლების, თუ ასეთი განყოფილება არსებობს; (იხ. პუნქტები გ22-გ26)
- ბ) ანალიზურ პროცედურებს; (იხ. პუნქტები გ27-გ31)
- გ) დაკვირვებასა და ინსპექტირებას. (იხ. პუნქტები გ32-გ36)

*სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაცია*

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

- ა) პროცედურებიდან, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას; და
- ბ) სხვა გარიგებებიდან, რომლებიც მოცემული სუბიექტისთვის შეასრულა ამ გარიგების პარტნიორმა, შესაბამის შემთხვევებში.

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

*განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის*

17. გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათა-

ნადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების შესახებ. (იხ. პუნქტები გ42-გ47)

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

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

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

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

ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს შემდეგი ასპექტების შესახებ:

- (i) სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (შემდგომში სტ) გამოყენება; (იხ. პუნქტები გ56-გ67)
- (ii) დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები; (იხ. პუნქტები გ68-გ73) და
- (iii) სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები. (იხ. პუნქტები გ74-გ81)

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

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

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

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

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

კონტროლის გარემო

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

<p>(iv) როგორ იზიდავს, ავითარებს და ინარჩუნებს სუბიექტი კომპეტენტურ ადამიანებს;</p> <p>(v) როგორ ინარჩუნებს სუბიექტი იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნების მიღწევაზე.</p>	<p>ვანებები ზიანს აყენებს თუ არა სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების მუშაობას.</p>
--	---

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

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

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

- ა) დაადგინოს, ეს რისკები არის თუ არა ისეთი ტიპის, რომ უნდა გამოველინა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესს, ხოლო თუ ასეა, გაარკვიოს, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესმა რატომ ვერ შეძლო ამგვარი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა; და

- ბ) განიხილოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის შეფასებაზე, რომელიც მან განახორციელა 22(ბ) პუნქტის შესაბამისად.

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

<p>24. აუდიტორმა, რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარებით, ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან. ამ მიზნით უნდა: (იხ. გ114-გ115 პუნქტები)</p>	
<p>ა) შეისწავლოს სუბიექტის პროცესის ის ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უწყვეტ და პერიოდულ შეფასებებთან, კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენასა და გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორებასთან; (იხ. პუნქტები გ116-გ117) და</li> <li>(ii) სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილებასთან, თუ არსებობს, მათ შორის მისი ხასიათი, პასუხისმგებლობები და საქმიანობა; (იხ. პუნქტი გ118)</li> </ul> <p>ბ) შეისწავლოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესში გამოყენებული ინფორმაციის წყაროები და საფუძველი, რომელსაც ეყრდნობა ხელმძღვანელობა იმის დასადგენად, რომ ეს ინფორმაცია საკმარისად საიმედოა ამ მიზნისთვის.</p>	<p>და</p> <p>გ) სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით შეაფასოს, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შესაფერისია თუ არა სუბიექტის გარემოებების.</p>

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

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

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

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



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

მაკონტროლებელი საქმიანობა

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

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

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

*სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კონტროლის ნაკლოვანებები*

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

**არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება**

(იხ. პუნქტები გ184 - გ185)

*არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა*

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

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

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

*არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე*

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

*არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე*

თანდაყოლილი რისკის შეფასება (იხ. პუნქტები გ205 - გ217)

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

*კონტროლის რისკის შეფასება*

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

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

*რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება*

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

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

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

*რისკის შეფასების შესწორება*

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

**დოკუმენტაცია**

38. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:<sup>13</sup>  
(იხ. გ237 - გ241 პუნქტები)

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

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

\* \* \*

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### განმარტებები (იხ. მე-12 პუნქტი)

#### მტკიცებები (იხ. 12(ა) პუნქტი)

- გ1. მტკიცებების კატეგორიებს აუდიტორი იმისთვის იყენებს, რომ განიხილოს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობები (რომლებიც შეიძლება არსებობდეს) როდესაც ავლენს, აფასებს და საპასუხო ზომებს ატარებს არსებითი უზუსტობის რისკებთან მიმართებით. მტკიცებების კატეგორიები დახასიათებულია გ190 პუნქტში. მტკიცებები განსხვავდება ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციისგან, რომლის წარდგენაც მოითხოვება ასს 580-ით<sup>14</sup> გარკვეული საკითხების ან სხვა აუდიტის მტკიცებულებების განსამტკიცებლად.

14. ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“.

*კონტროლის პროცედურები (იხ. 12(გ) პუნქტი)*

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

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

- გ6. ინფორმაციის მთლიანობის რისკი წარმოიშობა სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის არაეფექტურად განხორციელების შესაძლებლობიდან. საინფორმაციო პოლიტიკა კი არის პოლიტიკა, რომელიც სუბიექტის საინფორმაციო სისტემისთვის განსაზღვრავს ინფორმაციის ნაკადებს, ჩანაწერებსა და ანგარიშების მოსამზადებლად საჭირო პროცესებს. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები ის პროცედურებია, რომლებიც ხელს უწყობს სუბიექტის საინფორმაციო პოლიტიკის ეფექტურად რეალიზებას პრაქტიკაში. ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები შესაძლოა იყოს ავტომატიზებული (ე.ი. ინტეგრირებული იყოს სტ გამოყენებით პროგრამებში), ან მანუალური (მაგ., სისტემაში შემავალი მონაცემებისა და შედეგების (გამომავალი ინფორმაციის კონტროლის საშუალებები)) და შესაძლოა

ეყრდნობოდე სხვა კონტროლის პროცედურებს, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის სხვა პროცედურებს, ან სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს.

*თანდაყოლილი რისკფაქტორები (იხ. პუნქტი 12(ვ))*

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

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

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

გ8. განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც, მაგალითად:

- ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიის, ანგარიშის კონკრეტული ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული კონკრეტული ინფორმაციის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი მნიშვნელობა; ან
- იმ მუხლების მოცულობა ან მათი შემადგენლობის არაერთგვაროვნება, რომლებიც უნდა დამუშავდეს კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშის ნაშთის ფარგლებში, ან უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

*რელევანტური მტკიცებები (იხ. 12 (თ) პუნქტი)*

გ9. არსებითი უზუსტობის რისკი შეიძლება დაკავშირებული იყოს ერთზე მეტ მტკიცებასთან, რა შემთხვევაშიც რელევანტური იქნება



ყველა მტკიცება, რომელთანაც დაკავშირებულია ამგვარი რისკი. თუ გამოვლენილი არ არის ამა თუ იმ მტკიცებასთან დაკავშირებული რისკი, მაშინ ეს არ იქნება რელევანტური მტკიცება.

*მნიშვნელოვანი რისკი* (იხ. 12(ი) პუნქტი)

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

### **რისკის შეფასების პროცედურები და დაკავშირებული ქმედებები**

(იხ: მე-13 და მე-18 პუნქტები)

გ11. არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებსაც აუდიტორი ავლენს და აფასებს, მოიცავს როგორც შეცდომით, ისე თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებს და ამ ასს-ში ორივე მათგანია განხილული. თუმცა, თაღლითობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, ასს 240 მოიცავს უფრო დეტალურ, დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს რისკის შეფასების პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების შესახებ, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად.<sup>15</sup> გარდა ამისა, ზოგიერთ სპეციფიკურ საკითხებთან ან გარემოებებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების შესახებ დამატებით მოთხოვნებსა და მითითებებს შეიცავს სხვა ასს-ებიც, კერძოდ:

- ასს 540 (გადასინჯული)<sup>16</sup> – სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით;
- ასს 550 – დაკავშირებულ მხარეთა ურთირეთობებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით;
- ასს 570 (გადასინჯული)<sup>17</sup> – ფუნქციონირებად საწარმოსთან დაკავშირებით; და

15. ასს 240, მე-12-17 პუნქტები.

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

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

- ასს 600 (გადასინჯული)<sup>18</sup> – ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით.

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

გ13. პროფესიული სკეპტიციზმით აუდიტორის მოქმედება შესაძლოა მოიცავდეს:

- წინააღმდეგობრივი/შეუსაბამო ინფორმაციისა და დოკუმენტების საიმედოობის ეჭვქვეშ დაყენებას;
- გამოკითხვების შედეგად მიღებული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის განხილვას;
- სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე; და
- იმის განხილვას, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები განამტკიცებს თუ არა აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებსა და მათთვის აუდიტორის მიერ მინიჭებულ შეფასებებს, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

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

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

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

*აუდიტის მტკიცებულებების წყაროები (იხ. მე-13 პუნქტი)*

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

- ინტერაქცია ხელმძღვანელობასთან, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებსა და სუბიექტის სხვა წამყვან პერსონალთან, როგორიცაა შიდა აუდიტორები;
- ზოგიერთი გარე მხარეები, როგორიცაა მარეგულირებელი ორგანოები, იმის მიუხედავად, მათგან ინფორმაცია პირდაპირ იქნება მოპოვებული თუ არაპირდაპირ;
- საჯარო ინფორმაცია სუბიექტის შესახებ, მაგალითად, სუბიექტის მიერ გამოქვეყნებული პრესრელიზები, მასალა ანალიტიკოსების ან ინვესტორთა ჯგუფის სხდომებისთვის, ანალიტიკოსების ანგარიშები ან ინფორმაცია კომერციული საქმიანობის შესახებ.

აუდიტორი იხილავს ყველანაირი ინფორმაციის რელევანტურობასა და საიმედოობას, რომლის გამოყენებასაც აპირებს აუდიტის მტკიცებულების სახით ასს 500-ის<sup>20</sup> შესაბამისად, წყაროს მიუხედავად.

*გრადაცია (იხ. მე-13 პუნქტი)*

გ16. რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება სხვადასხვა სუბიექტისთვის, მათი საქმიანობის სპეციფიკისა და გარემოებებიდან გამომდინარე (მაგ., სუბიექტის

19. იხ. პუნქტები გ37 და გ38.

20. ასს 500 – „აუდიტის მტკიცებულება“, მე-7 პუნქტი.

პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალური მხარე). ჩასატარებელი რისკის შეფასების პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა შეასრულოს წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

- გ17. მართალია, სუბიექტის პოლიტიკისა და პროცედურების, ასევე მისი პროცესებისა და სისტემების ფორმალურობის ხარისხი შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგრამ აუდიტორს ნებისმიერ შემთხვევაში მოეთხოვება მე-19, 21-ე, 22-ე, 24-ე, 25-ე და 26-ე პუნქტებში მითითებული საკითხების შესწავლა.

**მაგალითები:**

ზოგიერთ სუბიექტს, მათ შორის ნაკლებად რთულ სუბიექტებს და განსაკუთრებით კი იმ სუბიექტებს, რომლებსაც მესაკუთრეები მართავენ, შესაძლოა არ ჰქონდეთ დადგენილი/დამტკიცებული სტრუქტურირებული პროცესები და სისტემები (მაგ., რისკის შეფასების პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი), ან შესაძლოა ჰქონდეთ დადგენილი პროცესები ან სისტემები, მაგრამ შეზღუდული დოკუმენტაციით, ანდა შესაძლოა დადგენილი არ იყოს მათი შესრულების თანამიმდევრულობა. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი სისტემები და პროცესები ფორმალიზებული არ არის, აუდიტორს მაინც შეუძლია რისკის შეფასების პროცედურების ჩატარება დაკვირვებისა და გამოკითხვების მეშვეობით.

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

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

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

- გ19. ასს 500-ში<sup>21</sup> ახსნილია აუდიტის პროცედურების ტიპები, რომელთა ჩატარებაც შესაძლებელია აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად რისკის შეფასების პროცედურებიდან და დამატებითი აუდიტის პროცედურებიდან. აუდიტის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ ფაქტმა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი მონაცემი და სხვა მტკიცებულებები შესაძლოა არსებობდეს მხოლოდ ელექტრონული ფორმით, ან მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებობდეს.<sup>22</sup> აუდიტორს რისკის შეფასების პროცედურების პარალელურად შეუძლია ძირითადი პროცედურების ან კონტროლის ტესტების ჩატარება ასს 330-ის შესაბამისად, როდესაც ამის გაკეთება ეფექტურია. მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები, რომლებიც ხელს უწყობს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას, შეიძლება ხელს უწყობდეს ასევე უზუსტობების გამოვლენას მტკიცების დონეზე, ან კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასებას.
- გ20. მართალია, აუდიტორს მე-14 პუნქტში აღწერილი რისკის შეფასების ყველა პროცედურის ჩატარება მოეთხოვება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის სავალდებულო შესწავლის პროცესში (იხ. მე-19-26 პუნქტები), მაგრამ აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა პროცედურის ჩატარება ყველა შესასწავლი ასპექტისთვის. შესაძლებელია სხვა პროცედურების ჩატარებაც, თუკი ამ პროცედურების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შეიძლება გამოადგეს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია სუბიექტის იმ გარე იურისტის ან შემფასებელი ექსპერტების გამოკითხვის ჩატარება, რომლებიც სუბიექტმა გამოიყენა.

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

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

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

22. ასს 500, პუნქტი გ16.

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

რატომ ტარდება ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა

- გ22. ინფორმაცია, რომელიც აუდიტორმა მოიპოვა რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად და დამატებითი აუდიტის პროცედურების დასაგეგმად, შეიძლება მოპოვებული იყოს ხელმძღვანელობისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვების შედეგად.
- გ23. არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცესში ხელმძღვანელობის, სუბიექტში ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სხვა შესაფერისი პირებისა თუ სხვადასხვა დონის უფლებამოსილების მქონე სხვა თანამშრომლების გამოკითხვის შედეგად აუდიტორისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს განსხვავებული მოსაზრებები და პოზიციები.

**მაგალითები:**

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის დადგენაში, რა დონის ზედამხედველობას უწევს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესს, რაც ხელმძღვანელობის მოვალეობაში შედის. ასს 260-ში (გადასინჯული)<sup>23</sup> მითითებულია, ამასთან დაკავშირებით რა მნიშვნელობა აქვს და როგორ ეხმარება აუდიტორს ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში;
- რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული საადრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;
- სუბიექტის თანამშრომელი იურისტის გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა სასამართლო პროცესი, კანონმდებლობის დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი ან საექვო შემთხვევები, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე, გარანტიები, გაყიდვის

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

შემდგომი ვალდებულებები, ბიზნესპარტნიორებთან შეთანხმებები (მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობა) და ხელშეკრულების პირობების მნიშვნელობა;

- მარკეტინგის ან გაყიდვების განყოფილების პერსონალის გამოკითხვით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების, გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებლებთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;
- რისკების მართვის განყოფილების პერსონალის (ან ამგვარი ფუნქციებით აღჭურვილ პირთა) გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს ინფორმაცია საოპერაციო და სამართლებრივი რისკების შესახებ, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- სტ პერსონალის გამოკითხვით შეიძლება აუდიტორმა მოიპოვოს ინფორმაცია სისტემის ცვლილების, სისტემის ან კონტროლის პროცედურების ქმედუუნარობის, ან საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სხვა რისკების შესახებ.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომელთა გამოკითხვა

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

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

გ25. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სუბიექტისა და მისი გარემოს და მისი შიდა

კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

*ანალიზური პროცედურები (იხ. 14(ბ) პუნქტი)*

რატომ ტარდება ანალიზური პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

გ27. ანალიზური პროცედურების ჩატარება შეიძლება სასარგებლო იყოს შეუსაბამობების, არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ისეთი თანხების, კოეფიციენტებისა და ტენდენციების გამოსავლენად, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

გ28. მაშასადამე, რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებულმა ანალიზურმა პროცედურებმა შეიძლება გამოავლინოს აუდიტორისთვის უცნობი ასპექტები სუბიექტის შესახებ და აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში, ან ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, როგორ გავლენას ახდენს თანდაყოლილი რისკფაქტორები (როგორცაა ცვლილება) უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებულების მიდრეკილებაზე.

*ანალიზური პროცედურების ტიპები*

გ29. რისკის შეფასების პროცედურების სახით ჩატარებული ანალიზური პროცედურები შეიძლება:

- მოიცავდეს როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, მაგალითად, თანაფარდობა გაყიდვების ღირებულებასა და



სავაჭრო ობიექტის ფართობს, ან გაყიდული საქონლის მოცულობას (არაფინანსური) შორის;

- ითვალისწინებდეს მაღალ დონეზე აგრეგირებული მონაცემების გამოყენებას. შესაბამისად, ამგვარი ანალიზური პროცედურების შედეგებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს მხოლოდ ზოგადი, საწყისი მინიმუმბა არსებითი უზუსტობის არსებობის ალბათობის შესახებ.

**მაგალითი:**

ბევრი სუბიექტის აუდიტში, მათ შორის ისეთი სუბიექტების, რომლებსაც შედარებით ნაკლებად რთული ბიზნესმოდელები და პროცესები, ან ნაკლებად რთული საინფორმაციო სისტემები აქვთ, აუდიტორს შეუძლია ინფორმაციის მარტივი შედარების ჩატარება, მაგალითად შუალედური ან ყოველთვიური ანგარიშების ნაშთების ცვლილების დადგენა წინა პერიოდების ნაშთებთან შედარებით, რათა ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას პოტენციურად მაღალრისკიანი სფეროების შესახებ.

გ30. წინამდებარე ასს ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას რისკის შეფასების პროცედურის სახით. ასს 520<sup>24</sup> ეხება ანალიზური პროცედურების გამოყენებას ძირითადი პროცედურის სახით („ძირითადი ანალიზური პროცედურები“) და აუდიტორის პასუხისმგებლობას ანალიზური პროცედურების ჩატარებაზე აუდიტის დასრულების ეტაპზე. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ით არ მოითხოვება, რომ ანალიზური პროცედურები, რისკის შეფასების პროცედურების სახით, ჩატარდეს ასს 520-ის მოთხოვნების შესაბამისად. თუმცა, ასს 520-ის „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ განყოფილებაში მოცემული მითითებები შეიძლება აუდიტორს მაშინაც გამოადგეს, როდესაც ანალიზურ პროცედურებს ატარებს რისკის შეფასების პროცედურების ფარგლებში.

**ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები**

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

24. ასს 520 – „ანალიზური პროცედურები“.

**მაგალითი:**

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

**დაკვირვება და ინსპექტირება (იხ: პუნქტი 14(გ))**

რატომ ტარდება დაკვირვებისა და ინსპექტირების პროცედურები რისკის შეფასების პროცედურის სახით

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

გრადაცია

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

**მაგალითები:**

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

დაკვირვება და ინსპექტირება, როგორც რისკის შეფასების პროცედურები

გ34. რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს დაკვირვებას ან ინსპექტირებას:

- სუბიექტის ოპერაციების;
- შიდა 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 საწარმოო მოწყობილობების;
- გარე წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის, როგორცაა კომერციული და ეკონომიკური ჟურნალები, ანალიტიკოსების, ბანკების ან სარეიტინგო სააგენტოების ანგარიშები; ან მარეგულირებელი ან ფინანსური პუბლიკაციების, ან სვა გარე დოკუმენტების, რომლებიც ეხება სუბიექტის ფინანსურ შედეგებს (მაგ., რომლებიც მითითებულია გ79 პუნქტში);
- ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქცევისა და ქმედებების (მაგალითად, აუდიტის კომიტეტის სხდომაზე დაკვირვება).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ35. ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება შესაძლებელია ასევე კონკრეტულ აქტივებზე დაკვირვების ან ინსპექტირების ჩასატარებლად, მაგალითად დისტანციური დაკვირვების ინსტრუმენტების მეშვეობით (მაგ., დრონი/უპილოტო საფრენი აპარატი).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ36. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორების მიერ ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ საკანონმდებლო ორგანოსთვის მომზადებულ დოკუმენტებზე დაკვირვებას ან მათ ინსპექტირებას,

მაგალითად დოკუმენტების, რომლებიც დაკავშირებულია სუბიექტის ეფექტიანობის შესახებ სავალდებულო ანგარიშთან.

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

რატომ იხილავს აუდიტორი სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას

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

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

სხვა შესაფერისი წყაროები

გ38. ინფორმაციის სხვა შესაფერისი წყაროებს განეკუთვნება:

- აუდიტორის პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან აუდიტის გარიგებაზე დათანხმებას, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან აუდიტის გარიგების გაგრძელებას ასს 220-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, მათ შორის ამ პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნები;<sup>25</sup>
- მოცემული სუბიექტისთვის ამ გარიგების პარტნიორის მიერ შესრულებული სხვა გარიგებები. სუბიექტისთვის სხვა გარიგებების შესრულების დროს გარიგების პარტნიორმა შეიძლება მოიპოვა აუდიტისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, მათ შორის სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. ამგვარ გარიგებებს განეკუთვნება გარიგებები შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე, ან სხვა აუდიტის ან მარწმუნებელი გარიგებები, მათ

---

25. ასს 220 (გადასინჯული) – „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის მართვა“, 22-24-ე პუნქტები.

შორის გარიგებები, რომლებიც ეხება კონკრეტულ იურის-დიქციაში ეტაპობრივი ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებს.

სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

რატომ არის მნიშვნელოვანი მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაცია

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

წინა პერიოდების აუდიტიდან მოპოვებული ინფორმაციის ხასიათი

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

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

გ41. აუდიტორს მოეთხოვება დაადგინოს, კვლავ რელევანტური და საიმედოა თუ არა სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილებიდან და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებული აუდიტის პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია, თუ იგი

აპირებს ამ ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე პერიოდის აუდიტის მიზნებისთვის. თუ შეიცვალა სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა ან გარემოებები, ან აუდიტორს მოპოვებული აქვს ახალი ინფორმაცია, შესაძლოა მიმდინარე აუდიტისთვის რელევანტური ან საიმედო აღარ იყოს წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაცია. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამგვარი ინფორმაციის რელევანტურობაზე ან საიმედოობაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოკითხვებისა და სხვა შესაფერისი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, მაგალითად, შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების. თუ ეს ინფორმაცია საიმედო არ არის, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს არსებული გარემოებების შესაფერისი სხვა, დამატებითი პროცედურების ჩატარების საჭიროების საკითხი.

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

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

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

- გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილ წევრებს, მათ შორის, მოცემული გარიგების პარტნიორს, შესაძლებლობას აძლევს, სხვებს გაუზიარონ წარსული გამოცდილების საფუძველზე სუბიექტის შესახებ ჩამოყალიბებული თავიანთი მოსაზრებები/შეხედულებები. ინფორმაციის გაზიარება ხელს უწყობს გარიგების გუნდის წევრების ცოდნის გაღრმავებას;
- გარიგების გუნდის წევრებს საშუალებას აძლევს, ერთმანეთს გაუზიარონ ინფორმაცია ბიზნესის ისეთი რისკების შესახებ, რომლებიც ზემოქმედებს მოცემულ სუბიექტზე; როგორ, რა სახით შეუძლია გავლენის მოხდენა თანდაყოლილ რისკფაქტორებს არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიდრეკილებაზე და ასევე იმის შესახებ, როგორ და სად შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძნობიარე თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ;

- გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უკეთ გაერკვნენ არსებითი უზუსტობის არსებობის შესაძლებლობაში ფინანსურ ანგარიშგებაში მათზე დელეგირებულ კონკრეტულ სფეროებში, ასევე იმაშიც, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებმა რა გავლენა შეიძლება იქონიოს აუდიტის სხვა ასპექტებზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. კერძოდ, ამგვარი განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს ეხმარება, უფრო დეტალურად გააანალიზონ მოპოვებული ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაცია, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების შესახებ გუნდის სხვა წევრების მიერ ჩამოყალიბებული შეხედულებების გათვალისწინებით;
- ქმნის საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც გარიგების გუნდის წევრები მთელი აუდიტის განმავლობაში ერთმანეთს აწვდიან და უზიარებენ მოპოვებულ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, ან ამ რისკებზე რეაგირების მიზნით ჩატარებულ აუდიტის პროცედურებზე.

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

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

---

26. ასს 240, მე-16 პუნქტი.

გრადაცია

- გ44. როდესაც გარიგებას ერთი პირი ასრულებს, როგორცაა ინდივიდუალური პრაქტიკოსი (ე.ი. როდესაც შეუძლებელია გარიგების გუნდის წევრებს შორის განხილვის ჩატარება), მაშინ გ42 და გ46 პუნქტებში მოცემული რჩევები აუდიტორს ვერანაირად ვერ დაეხმარება იმის დადგენაში, სად შეიძლება არსებობდეს არსებითი უზუსტობის რისკები.
- გ45. როდესაც გარიგებას ბევრი წევრისგან შემდგარი გარიგების გუნდი ასრულებს, მაგალითად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ყოველთვის არ არის აუცილებელი ან პრაქტიკული, რომ ყველა განხილვაში ყველა წევრმა მიიღოს მონაწილეობა (მაგალითად, ისეთი სუბიექტის აუდიტში, რომელსაც მრავალ ადგილას განთავსებული ობიექტები აქვს). არც ის არის აუცილებელი, რომ გარიგების გუნდის ყველა წევრს ეცნობოს განხილვის დროს მიღებული ყველა გადაწყვეტილების შესახებ. გარიგების პარტნიორს უფლება აქვს, საკითხები განიხილოს გარიგების გუნდის წამყვან წევრებთან, მათ შორის, თუ მიზანშეწონილად მიიჩნევა, სპეციფიკური უნარებისა და ცოდნის მქონე პირებსა და კომპონენტების აუდიტზე პასუხისმგებელ პირებთან ერთად, ხოლო სხვა პირებთან განხილვა – სხვებს დაავალოს. თუმცა, მან უნდა გაითვალისწინოს მთელი გარიგების გუნდისთვის აუცილებლად მიჩნეული ინფორმირების დონე. შეიძლება სასარგებლო იყოს გარიგების პარტნიორის მიერ შეთანხმებული გეგმის შედგენა ინფორმირებისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განხილვა

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



- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებში შესული ისეთი ცვლილებების, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი ახალი ან შეცვლილი ინფორმაციის გამჟღავნება;
- 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 გასამჟღავნებელი ინფორმაციის, მათ შორის, ისეთის, რომელსაც ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი სუბიექტური განსჯა ესაჭიროება, იმ თვალსაზრისით, რომ მან უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, რომელი ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ასს 250-ის<sup>27</sup> შესაბამისად ატარებს პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს კანონმდებლობის დარღვევის ისეთი შემთხვევების გამოვლენას, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- ასს 700-ის (გადასინჯული)<sup>28</sup> შესაბამისად აფასებს, ადეკვატურ განმარტებით შენიშვნებს შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება;
- ასს 320-ის<sup>29</sup> შესაბამისად ადგენს არსებითობას ან სამუშაო არსებითობას; ან
- განიხილავს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობასა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობას.

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

- ითვლის მოსალოდნელ შედეგებს ასს 520-ის<sup>30</sup> შესაბამისად ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას;
- განსაზღვრავს და ატარებს დამატებით აუდიტის პროცედურებს ასს 330-ის შესაბამისად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და
- აფასებს მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას (მაგ., რომლებიც ეხება დაშვებებს ან ხელმძღვანელობის მიერ სიტყვიერად და წერილობით წარმოდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციას).

#### გრადაცია

გ52. ზემოაღნიშნული ასპექტების სავალდებულო შესწავლის ხასიათი და მოცულობა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და სხვადასხვა სუბიექტში განსხვავებულია იქნება სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებებისა და მიხედვით, როგორცაა, მათ შორის:

- სუბიექტის, მათ შორის მისი სტ გარემოს სიდიდე და სირთულე;

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

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

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

30. ასს 520, მე-5 პუნქტი.

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

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

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

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

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

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

სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა და საკუთრება

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

- სუბიექტის სტრუქტურის სირთულე.

**მაგალითი:**

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

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

**მაგალითი:**

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

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

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

- სუბიექტის სტ გარემოს სტრუქტურა და სირთულე.

**მაგალითები:**

სუბიექტი შესაძლოა იყენებდეს:

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

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

გ57. სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებისა და მათი დამუშავების პროცესების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორს შეუძლია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენება იმ პროცედურების ფარგლებში, რომლებსაც ატარებს საინფორმაციო სისტემის შესწავლის მიზნით. ამ პროცედურების შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ინფორმაცია სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის ან იმ მხარეთა შესახებ, ვისთან ერთადაც ახორციელებს ბიზნესს (მაგ., მომწოდებლები, მომხმარებლები, დაკავშირებული მხარეები).

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ58. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებისთვის საკუთრებას შესაძლოა არ ჰქონდეს იგივე მნიშვნელობა, რაც კერძო სექტორის სუბიექტებისთვის აქვს, რადგან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებებს შეიძლება სუბიექტის გარეთ იღებდნენ პოლიტიკური პროცესების გამო. ამგვარად, ხელმძღვანელობა შეიძლება ვერ აკონტროლებდეს ზოგიერთ მიღებულ გადაწყვეტილებას. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში შესაძლოა შესაფერისი იყოს იმის დადგენა, შეუძლია თუ არა სუბიექტს ცალმხრივად გადაწყვეტილებების მიღება, ასევე რა შესაძლებლობები აქვთ სახელმწიფო სექტორის სხვა სუბიექტებს იმ თვალ-

საზრისით, რომ კონტროლი განახორციელონ ან გავლენა მოახდინონ მოცემული სუბიექტის მანდატისა და სტრატეგიული მიმართულებების განსაზღვრაზე.

**მაგალითი:**

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

**მართვა**

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის მართვის შესახებ

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

**სუბიექტის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა**

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

- სუბიექტის მართვაში მონაწილეობენ თუ არა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა ან რომელიმე პირები;
- არააღმასრულებელი საბჭოს არსებობა და განცალკევება (თუ ასეთი არსებობს) აღმასრულებელი ხელმძღვანელი ორგანოსგან;

- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უკავიათ თუ არა ისეთი თანამდებობები, რომლებიც სუბიექტის სამართლებრივი სტრუქტურის განუყოფელი ნაწილია, მაგალითად, დირექტორები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ქვეჯგუფების არსებობა, როგორცაა აუდიტის კომიტეტი და ამგვარი ჯგუფის პასუხისმგებლობები;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწევაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებაზე.

სუბიექტის ბიზნესმოდელი

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

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესახებ

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

**მაგალითები:**

სუბიექტის ბიზნესმოდელი შეიძლება ეყრდნობოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების სხვადასხვაგვარად გამოყენებას:

- სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ჩვეულებრივ/ფიზიკურ მაღაზიაში და ფეხსაცმლის გაყიდვების აღრიცხვისთვის იყენებს მარაგებისა და გაყიდვების მართვის ერთ-ერთ თანამედროვე სისტემას; ან



- სუბიექტი ფეხსაცმელს ყიდის ინტერნეტმაღაზიის მეშვეობით და ყველა ოპერაციის დამუშავება ხდება სტ გარემოში, მათ შორის ვებგვერდის მეშვეობით ხდება ოპერაციების ინიცირება.

ამ ორი სუბიექტისთვის არსებითად განსხვავებული იქნება ბიზნესის რისკები, რომლებიც წარმოიშობა განსხვავებული ბიზნესმოდელ-ბიდან, მიუხედავად იმისა, რომ ორივე მათგანი ფეხსაცმელს ყიდის.

### სუბიექტის ბიზნესმოდელის შესწავლა

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

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

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

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

- დარგის მიღწევები და ტენდენციები, მაგალითად სუბიექტს შეიძლება არ ჰყავს პერსონალი, ან არა აქვს პრაქტიკული გამოცდილება იმისთვის, რომ გაუმკლავდეს დარგში მომხდარ ცვლილებებს;
- ახალი პროდუქცია და მომსახურება, რაც იწვევს პროდუქციაზე ვალდებულების გაზრდას;
- სუბიექტის ბიზნესის გაფართოება, როდესაც მოთხოვნა არ არის ზუსტად შეფასებული;
- ახალი სააღრიცხვო მოთხოვნები, რომლებიც არ არის სრულყოფილად დანერგილი ან დანერგილია არასათანადოდ;
- მარეგულირებელი მოთხოვნები, რომლებიც იწვევს კანონმდებლობის ზემოქმედების ხარისხის ზრდას;
- მიმდინარე და სამომავლო დაფინანსების მოთხოვნები. მაგალითად, დაფინანსების დაკარგვა იმის გამო, რომ სუბიექტს არ შეუძლია დაფინანსების მოთხოვნების დაკმაყოფილება;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება, კერძოდ, ახალი სტისისტემის დანერგვა, რაც გავლენას მოახდენს როგორც ოპერაციებზე, ისე ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- სუბიექტის მიერ განხორციელებული სტრატეგიის შედეგები, კერძოდ, ნებისმიერი ისეთი შედეგი, რომელიც წარმოშობს ახალ სააღრიცხვო მოთხოვნებს.

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

- მთავრობის შესაბამისი საქმიანობა, მათ შორის დაკავშირებული პროგრამები;
- პროგრამის მიზნები და სტრატეგიები, მათ შორის სახელმწიფო პოლიტიკის ელემენტები.

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

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

დარგობრივი ფაქტორები

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

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

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

**მაგალითი:**

სამშენებლო დარგში გრძელვადიანი ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს ამონაგებისა და ხარჯებისთვის მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლას, რაც წარმოშობს არსებითი უზუსტობის რისკებს. ასეთ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების გუნდში ჩართულნი იყვნენ სათანადო კომპეტენციისა და შესაძლებლობების მქონე წევრები.<sup>33</sup>

33. ასს 220 (გადასინჯული), 25-28-ე პუნქტები.

## მარეგულირებელი ფაქტორები

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

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

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

## სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ72. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტში გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ კონკრეტული სუბიექტის ოპერაციებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს კონკრეტული კანონები ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტები. ამგვარი ელემენტების განხილვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის დროს.

---

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

სხვა გარე ფაქტორები

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

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

რატომ სჭირდება აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლების შესახებ

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

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

ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მაჩვენებლები

გ76. როგორც წესი, ხელმძღვანელობა და სხვები აფასებენ და აანალიზებენ ისეთ საკითხებს, რომლებსაც ისინი მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ. ხელმძღვანელობის გამოკითხვების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, რომ ფინანსური შედეგების შესაფასებლად და სათანადო ზომების გასატარებლად ისინი ეყრდნობიან გარკვეულ ძირითად მაჩვენებლებს, რომლებიც შეიძლება იყოს ან არ იყოს საჯაროდ ხელმი-

საწვდომი. ასეთ შემთხვევაში, სუბიექტის შედეგების საზომი შესაფერისი ძირითადი მაჩვენებლების დადგენა (შიდა გამოყენებისთვის იქნება ისინი განკუთვნილი თუ გარე მიზნებისთვის) აუდიტორს შეუძლია იმ ინფორმაციის განხილვით, რომელსაც სუბიექტი იყენებს თავისი ბიზნესის მართვისთვის. თუ ამგვარი გამოკითხვებიდან ჩანს, რომ არ ტარდება შედეგების გაზომვა ან მიმოხილვა, სავარაუდოდ, გაზრდილი იქნება რისკი იმისა, რომ უზუსტობები ვერ გამოვლინდება და ვერ გასწორდება.

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

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

გრადაცია (იხ. 19(ა)(iii) პუნქტი)

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

**მაგალითები:**

- ზოგიერთი ნაკლებად რთული სუბიექტებისთვის, სუბიექტის საბანკო სესხების პირობები (ე.ი. ბანკის შემზღულდავი პირობები (კოვენანტები)) შეიძლება დაკავშირებული იყოს კონკრეტულ მაჩვენებელთან, რომელიც, თავის მხრივ, დაკავშირებული იქნება სუბიექტის საქმიანობის შედეგებთან ან ფინანსურ მდგომარეობასთან (მაგ., საბრუნავი კაპიტალის მაქსიმალური ოდენობა). იმის ცოდნა, რომელი მაჩვენებლები აქვს გამოყენებული ბანკს,

შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება;

- ზოგიერთი სუბიექტისთვის, რომლის სპეციფიკა და გარემოებები შედარებით უფრო რთულია, მაგალითად რომლებიც საქმიანობენ სადაზღვევო ან საბანკო სექტორებში, შედეგები ან ფინანსური მდგომარეობა შეიძლება შეფასდეს ნორმატიული მოთხოვნების გათვალისწინებით (მაგ., მოთხოვნები, რომლებიც ეხება კაპიტალის საკმარისობისა და ლიკვიდურობის დონეს). საქმიანობის ამგვარი მახვენებლების ცოდნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ისეთი სფეროების გამოვლენაში, სადაც გაზრდილია არსებითი უზუსტობის რისკის ზემოქმედება.

### სხვა საკითხები

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

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

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

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

- შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა მიმართულია იმისკენ, აკმაყოფილებს თუ არა სუბიექტის საქმიანობის შედეგები ხელმძღვანელობის (ან მესამე მხარეების) მიერ დასახულ მიზნებს;

- შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი კი მიმართულია შიდა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, მათ შორის იმ კონტროლის პროცედურების, რომლებიც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ ფინანსური შედეგების შეფასებასა და მიმოხილვასთან.

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

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

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

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

- სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული მეთოდები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების ფონზე, მაგალითად:
  - ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და დარგისთვის დამახასიათებელი პრაქტიკა, მათ შორის, დარგისთვის დამახასიათებელი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია (მაგალითად, სესხები და ინვესტიციები ბანკებისთვის, ან კვლევისა და განვითარების პროექტები ფარმაცევტული კომპანიებისთვის);
  - ამონაგების აღიარება;



- ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა, მათ შორის შესაბამისი საკრედიტო ზარალის;
- უცხოურ ვალუტაში გამოსახული აქტივები, ვალდებულებები და ოპერაციები;
- არაორდინალური ან რთული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა, მათ შორის ისეთების, რომლებიც ეხება საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებს (მაგალითად, კრიპტოვალუტის აღრიცხვა).
- როგორ არჩევს და იყენებს სუბიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები და ცვლილების მიზეზები. კერძოდ:
  - სუბიექტის მიერ მნიშვნელოვანი და არაორდინალური ოპერაციების აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და მათ შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გასამჟღავნებლად გამოყენებული მეთოდები;
  - მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი საკამათო ან ახლადწარმოქმნილ სფეროებში, სადაც მწირია ავტორიტეტული მითითებები ან შეთანხმებული მოსაზრებები;
  - სუბიექტის გარემოში მომხდარი ცვლილებები, როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესული ცვლილებები ან საგადასახადო რეფორმა, რამაც შეიძლება სუბიექტი აიძულოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა;
  - სუბიექტისთვის შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტები ან ახალი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები და როდის და როგორ დანერგავს ან შეასრულებს ამ მოთხოვნებს სუბიექტი.

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

**მაგალითი:**

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

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

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

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

გ85. სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა

აუდიტორს ეხმარება ისეთი მოვლენებისა და პირობების გამოვლენაში, რომელთა მახასიათებლები შეიძლება გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ არსებული მტკიცებების უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ეს მახასიათებლები თანდაყოლილი რისკვაქტორებია. თანდაყოლილი რისკვაქტორები უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს ორგვარად: უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობაზე ან მის მოსალოდნელ სიდიდეზე, თუ უზუსტობა წარმოიქმნება. იმის გარკვევა, თანდაყოლილი რისკვაქტორები როგორ ზემოქმედებს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ზოგადი/წინასწარი წარმოდგენის შექმნაში უზუსტობების წარმოქმნის ალბათობის ან უზუსტობების სიდიდის შესახებ, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ცალკეული მტკიცების დონეზე 28(ბ) პუნქტის შესაბამისად. აუდიტორს პოტენციური უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაში დაეხმარება იმის ცოდნაც, თანდაყოლილი რისკვაქტორები რამდენად/რა დონეზე ზემოქმედებს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე, როდესაც ავსებს თანდაყოლილ რისკს 31(ა) პუნქტის შესაბამისად. მაშასადამე, თანდაყოლილი რისკვაქტორების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრასა და ჩატარებაში ასს 330-ის შესაბამისად.

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

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

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

**მაგალითი:**

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

გ88. ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის რაც უფრო მეტად არის დამახასიათებელი სირთულით ან სუბიექტურობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, მით უფრო მეტად სჭირდება აუდიტორს პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება. გარდა ამისა, როდესაც ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელია სირთულით, სუბიექტურობით, ცვლილებით ან განუსაზღვრელობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, ზემოაღნიშნულმა თანდაყოლილმა რისკფაქტორებმა შესაძლოა ხელმძღვანელობისთვის შექმნას წინასწარ განზრახული ან უნებლიე მიკერძოების ხელსაყრელი შესაძლებლობა და ამან გავლენა მოახდინოს ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკის შეფასებაზე გავლენას ახდენს ასევე თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის ურთიერთკავშირიც.

გ89. მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე, შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ასევე თაღლითობის რისკფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე. ამიტომ ეს შესაძლოა შესაფერისი ინფორმაცია იყოს ასს 240-ის 24-ე პუნქტის შესაბამისად გამოყენებისთვის, რომელიც აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შეაფასოს, რისკის შეფასების სხვა პროცედურებიდან და დაკავშირებული ქმედებებიდან მოპოვებული ინფორმაცია მიუთითებს თუ არა ერთი ან რამდენიმე თაღლითობის რისკფაქტორის არსებობაზე.

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

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

- გ90. აუდიტორი სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელ წარმოდგენას იქმნის რისკის შეფასების პროცედურების მეშვეობით, რომლებიც ჩაატარა შიდა კონტროლის თითოეული კომპონენტის შესწავლისა და შეფასების მიზნით, როგორც ეს აღწერილია 21-27-ე პუნქტებში.
- გ91. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ელემენტები წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის შეიძლება სულაც არ ასახავდეს იმას, როგორ ქმნის, ნერგავს და ამუშავებს სუბიექტი შიდა კონტროლის სისტემას, ან როგორ შეუძლია მას ამა თუ იმ კონკრეტული კომპონენტის კლასიფიცირება. სუბიექტებს შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა ასპექტის დასახასიათებლად სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება შეუძლიათ. აუდიტის მიზნებისთვის, აუდიტორებსაც შეუძლიათ სხვა ტერმინოლოგიის ან საფუძვლების გამოყენება, იმ პირობით, თუ განიხილავენ მოცემულ ასს-ში აღწერილ ყველა კომპონენტს.

#### გრადაცია

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

#### სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

- გ93. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს ხშირად აქვთ დამატებითი პასუხისმგებლობები შიდა კონტროლთან მიმართებაში, მაგალითად, ანგარიშის წარდგენა დადგენილი პროცედურული სახელმძღვანელოს დაცვის შესახებ, ან გაწეული ხარჯების შესახებ ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან შედარებით. სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების აუდიტორებს შესაძლებელია ჰქონდეთ ასევე სხვა დამატებითი პასუხისმგებლობაც, რომელიც ეხება ანგარიშის წარდგენას ამა თუ იმ კანონის, სხვა ნორმატიული აქტების ან სხვა

ოფიციალური დოკუმენტების მოთხოვნების დაცვის შესახებ. ამის გამო, მათ მიერ ჩატარებული შიდა კონტროლის სისტემის მიმოხილვა შეიძლება უფრო ფართო და დეტალური იყოს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში

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

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

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების სპეციფიკის შესწავლა

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

- აუდიტორის მიერ სუბიექტის კონტროლის გარემოს, მისი რისკის შეფასების პროცესისა და შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების მონიტორინგის პროცესის შესწავლა უფრო მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს არსებითი უზუს-

ტობის რისკებს გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე;

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

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

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

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

გ97. კონტროლის გარემო ქმნის საერთო ფუნდამენტს შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებისთვის. კონტროლის გარემო, თავისთავად, პირდაპირ არ აღკვეთს, არც ავლენს და არც ასწორებს უზუსტობებს. თუმცა, მას შეუძლია გავლენის მოხდენა შიდა კონტროლის სისტემის სხვა კომპონენტების კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე. ანალოგიურად, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი და შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ ხელი შეუწყოს მთელი შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებას.

გ98. ვინაიდან ამ კომპონენტებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისთვის, მათ მუშაობაში არსებულმა ნებისმიერმა ხარვეზმა შეიძლება მრავალმხრივი/ყოვლისმომცველი გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ამგვარად, აუდიტორის მიერ ამ კომპონენტების შესწავლა და

შეფასება გავლენას ახდენს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე, ასევე შეიძლება გავლენა მოახდინოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები გავლენას ახდენს საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაზე, მათ შორის, დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე, როგორც ახსნილია ასს 330-ში.<sup>35</sup>

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

გრადაცია

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

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

**მაგალითები:**

- ნაკლებად რთულ სუბიექტების ორგანიზაციული სტრუქტურა, სავარაუდოდ, უფრო მარტივი იქნება და შესაძლოა მცირე რაოდენობის თანამშრომლებს ევალუბოდეთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული ფუნქციების შესრულება.

35. ასს 330, პუნქტები გ1-გ3.



- თუ სუბიექტის მმართველის როლს უშუალოდ მესაკუთრე-მმართველი ასრულებს, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს, რომ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებლობის მოთხოვნა ამ სიტუაციისთვის შეუფერებელია.
- ნაკლებად რთულ სუბიექტებს შეიძლება არ ჰქონდეთ ოფიციალური ქცევის კოდექსი, მაგრამ, სამაგიეროდ, დანერგული ჰქონდეთ ისეთი კულტურა, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მნიშვნელობაზე სიტყვიერი კომუნიკაციის გზით და ხელმძღვანელობის პირად მაგალითზე. შესაბამისად, ნაკლებად რთული სუბიექტების კონტროლის გარემოს შესწავლისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ხელმძღვანელობის ან მესაკუთრე-მმართველის პოზიციას, მის შეგნებასა და ქმედებებს.

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

- გ101. კონტროლის გარემოს შესწავლისას შესაბამისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვებისა და რისკის შეფასების სხვა პროცედურების ერთობლივი გამოყენებით (მაგ., დამამტკიცებელი გამოკითხვების ჩატარებით დაკვირვების ან დოკუმენტების ინსპექტირების გზით).
- გ102. როდესაც აუდიტორი იხილავს, რა დონეზე ახდენს ხელმძღვანელობა პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მიმართ თავისი ერთგულების დემონსტრირებას, მას ხელმძღვანელობისა და სხვა თანამშრომლების გამოკითხვების ჩატარებით და გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის განხილვით:
- ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეუძლია იმის თაობაზე, რა მეთოდებით აწვდის ხელმძღვანელობა თანამშრომლებს თავის მოსაზრებებს ბიზნესის წარმართვის პრაქტიკული მეთოდებისა და ეთიკური ქცევის შესახებ; და
  - შემდეგ შეუძლია გაეცნოს ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილ ოფიციალურ (წერილობით) ქცევის კოდექსს და დააკვირდეს, ხელმძღვანელობა იქცევა თუ არა ისეთნაირად, როგორც ეს კოდექსს შეეფერება.

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

რატომ აფასებს აუდიტორი კონტროლის გარემოს

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

კონტროლის გარემოს შეფასება აუდიტორის მიერ

გ104. აუდიტორის მიერ კონტროლის გარემოს შეფასება ეყრდნობა 21(ა) პუნქტის შესაბამისად მოპოვებულ ინფორმაციას.

გ105. ზოგიერთ სუბიექტში შეიძლება დომინირებდეს ერთი პირი, რომელსაც შეუძლია ძალიან თავისუფლად მოქმედება. ამ პირის ქმედებებსა და პოზიციას/დამოკიდებულებას საგრძნობი, მრავალმხრივი გავლენის მოხდენა შეუძლია სუბიექტის კულტურაზე, რაც, თავის მხრივ, მრავალმხრივ გავლენას იქონიებს კონტროლის გარემოზე. ამგვარი გავლენა შეიძლება პოზიტიური იყოს ან ნეგატიური.

**მაგალითი:**

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

- გ106. აუდიტორს შეუძლია განიხილოს, კონტროლის გარემოს სხვადასხვა ელემენტზე როგორ შეიძლება ახდენდეს გავლენას ზედა დონის ხელმძღვანელი პერსონალის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი, გაითვალისწინებს რა ამავე დროს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამოუკიდებელი წევრების ჩართულობასაც.
- გ107. მართალია, კონტროლის გარემოს შეუძლია სათანადო საფუძვლის შექმნა შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისთვის და შეიძლება ხელს უწყობს თაღლითობის რისკის შემცირებას, მაგრამ სათანადო კონტროლის გარემო, თავისთავად, ყოველთვის არ არის თაღლითობის ხელშემშლელი ეფექტური ფაქტორი.

**მაგალითი:**

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

- გ108. როდესაც აუდიტორი კონტროლის გარემოს აფასებს იმ კუთხით, რომ სუბიექტი იყენებს საინფორმაციო ტექნოლოგიებს (სტ), მას შეუძლია განიხილოს შემდეგი საკითხები:
- სტ-ის მართვა შეესაბამება თუ არა თვითონ სუბიექტისა და სტ-ს მემწეობით განხორციელებული მისი სამეწარმეო ოპერაციების სპეციფიკასა და სირთულეს, მათ შორის სუბიექტის ტექნოლოგიური პლატფორმის ან არქიტექტურის სირთულე ან სრულყოფის დონე და რამდენად ეყრდნობა სუბიექტი სტ-ის გამოყენებას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში;
  - სტ-ის მართვის ორგანიზაციული სტრუქტურა და ამ სფეროსთვის გამოყოფილი რესურსები (მაგალითად, სუბიექტს ინვესტირებული აქვს თუ არა სახსრები შესაფერის სტ გარემოში და მის აუცილებელ გაუმჯობესებაში, ან დასაქმებულია თუ არა ამ სფეროში სათანადო უნარ-ჩვევებით აღჭურვილი საკმარისი რაოდენობის ადამიანი, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ სუბიექტი იყენებს კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას (რომელიც არ არის ან უმნიშვნელოდ არის

მოდულიზებული).

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

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შესწავლა

(იხ. 22(ა) პუნქტი)

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

- როგორ განსაზღვრეს სუბიექტის მიზნები ისე ნათლად და საკმარისი სიზუსტით, რომ შესაძლებელი ყოფილიყო ამ მიზნებთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- როგორ გამოავლინეს სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკები და როგორ დაყვეს ისინი კატეგორიებად, რათა შეექმნათ საფუძველი იმის დასადგენად, როგორ უნდა ემართათ ეს რისკები; და
- როგორ გაითვალისწინეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა, როდესაც იხილავდნენ სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებულ რისკებს.<sup>36</sup>

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

სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება

(იხ. 22(ბ) პუნქტი)

რატომ აფასებს აუდიტორი, ადეკვატურია თუ არა სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი

გ111. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესის შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის გაგებაში, სად გამოავლინა სუბიექტმა პოტენციური რისკები და როგორ მოახდინა მათზე რეაგირება. იმის შეფასება, როგორ ავლენს სუბიექტი ბიზნესის რისკებს და როგორ

36. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

ავასებს და რეაგირებს მათზე, აუდიტორს ეხმარება იმის გაგებაში, გამოვლინდა და შეფასდა თუ არა სუბიექტის წინაშე მდგომი რისკები და, აუცილებლობის შემთხვევაში, მოხდა თუ არა მათზე რეაგირება სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის შესაბამისად. ზემოაღნიშნული შეფასება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონისა და ცალკეული მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც. (იხ. გ86 პუნქტი)

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

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

გრადაცია

გ113. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი სუბიექტის გარემოებების შესაფერისია თუ არა სუბიექტის სპეციფიკისა და სირთულის გათვალისწინებით, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

**მაგალითი:**

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

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

გრადაცია

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

**მაგალითი:**

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

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

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

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

- მონიტორინგის ღონისძიებების სპეციფიკა, მაგალითად პერიოდულია თუ უწყვეტი;
- მონიტორინგის ღონისძიებების ჩატარების სიხშირე;
- დროულად ხდება თუ არა ჩატარებული მონიტორინგის შედეგების შეფასება იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობდა თუ არა; და

- როგორ მოგვარდა გამოვლენილი ნაკლოვანებები სათანადო გამოსასწორებელი ზომების გატარებით, მათ შორის ამგვარი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმაცია დროულად მიეწოდება თუ არა იმ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ გამოსასწორებელი ზომების გატარებაზე.

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

- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც განკუთვნილია საინფორმაციო ტექნოლოგიების კომპლექსურ გარემოზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, რომლებიც:
  - აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის უწყვეტ ეფექტიანობას და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ცვლის მათ შეცვლილი პირობების გათვალისწინებით; ან
  - აფასებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებში გამოყენებული ნებართვების მონიტორინგს, რომლებიც უზრუნველყოფს მოვალეობების დანაწილებას;
- კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც ახორციელებს იმის მონიტორინგს, როგორ ხდება შეცდომების ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ავტომატიზაციასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ნაკლოვანებების გამოვლენა და გამოსწორება.

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

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

გ118. აუდიტორს შიდა აუდიტის განყოფილებაში სათანადო პირების გამოკითხვების ჩატარება დაეხმარება შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობების ხასიათის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობები დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, მაშინ აუდიტორს შეუძლია დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული ან ჩასატარებელი ღონისძიებების შესახებ, შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ მოცემული პერიოდისთვის შედგენილი აუდიტის გეგმის გაცნობით (თუ ასეთი არსებობს) და მისი განხილვით ამ განყოფილების სათანადო თანამშრომლებთან ერთად. ამის შედეგად და ჩატარებული გამოკითხვების პასუხებიდან აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ დაეხმარება მას არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. თუ აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების შესახებ თავდაპირველად შექმნილი წარმოდგენის შემდეგ ვარაუდობს შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, მან უნდა გამოიყენოს ასს 610 (გადასინჯული 2013 წელს).<sup>37</sup>

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

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

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

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

გ120. ინფორმაციის სხვა წყაროების შესწავლა, რომლებსაც სუბიექტი იყენებს თავისი შიდა კონტროლის სისტემაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად, მათ შორის იმის დადგენა, ეს ინფორმაცია არის თუ არა რელევანტური და საიმედო, აუდიტორს ეხმარება იმის

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



შეფასებაში, სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის თუ არა ადეკვატური. თუ ხელმძღვანელობა სრულიად უსაფუძვლოდ ვარაუდობს, რომ მონიტორინგისთვის გამოყენებული ინფორმაცია რელევანტური და საიმედოა, შესაძლებელია, რომ მან ჩატარებული მონიტორინგიდან არასწორი დასკვნები გამოიტანოს იმ შეცდომების გამო, რომლებიც შეიძლება ამ ინფორმაციაში არსებობდეს.

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

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

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

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

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

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

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

რატომ მოეთხოვება აუდიტორს საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემისა

და მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების შესწავლა

გ124. აუდიტორს იმიტომ მოეთხოვება სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესწავლა, რომ სუბიექტის პოლიტიკა, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს, დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, ხოლო იმის შეფასება, ეს კომპონენტი სათანადოდ უწყობს თუ არა ხელს სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში. ამგვარად მოპოვებული ინფორმაციისა და შეფასების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს ასევე ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებიც, თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების შედეგები არ შეესაბამება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ აუდიტორის მოლოდინს, რომელიც შეიძლება ჩამოყალიბდა მას გარიგებაზე დათანხმების ან გარიგების გაგრძელების შესაფერისი პროცედურების ჩატარების პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე. (იხ. გზნ პუნქტი)

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

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

- გ126. როგორც ახსნილია გ49 პუნქტში, სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის კატეგორიების შესახებ საწყისი მოლოდინების ჩამოყალიბებაში, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. 25(ა) პუნქტის შესაბამისად საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის კომპონენტის შესწავლისას, აუდიტორს ზემოაღნიშნული წინასწარი მოლოდინების გამოყენება შეუძლია იმის დასადგენად, რა დონეზეა აუცილებელი სუბიექტში ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესების შესწავლა.
- გ127. საინფორმაციო სისტემის შესწავლა მოიცავს იმ პოლიტიკის შესწავლას, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ ინფორმაციის ნაკადებს, ასევე სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა შესაბამის ასპექტებს. ამ ინფორმაციამ და აუდიტორის მიერ საინფორმაციო სისტემის შეფასების შედეგად მიღებულმა სხვა ინფორმაციამ შეიძლება დაადასტუროს აუდიტორის თავდაპირველი მოლოდინი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ ან სხვაგვარი გავლენა იქონიოს. (იხ. გ126 პუნქტი)
- გ128. როდესაც აუდიტორი იკვლევს, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაცია როგორ შედის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ, აუდიტორს შეუძლია ასევე მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის ისეთი პროცედურების გამოვლენაც, რომლებიც მოითხოვება 26(ა) პუნქტით. შესაძლებელია, რომ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორმა, პირველ რიგში, აქცენტი გადაიტანოს საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ და სხვა ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის მიზნით.

გ129. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს თანდაყოლილი რისკის აუდიტორისეულმა შეფასებამ. მაგალითად, მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა შესაძლოა აუდიტორმა მხოლოდ მაშინ შეძლოს, როდესაც შეაფასებს თანდაყოლილ რისკს მტკიცების დონეზე 31-ე პუნქტის შესაბამისად. გარდა ამისა, მხოლოდ მტკიცების დონეზე თანდაყოლილი რისკების შეფასების შემდეგ შეიძლება გახდეს შესაძლებელი ისეთ რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც, რომელთა შესახებაც, აუდიტორის აზრით, შეუძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით (33-ე პუნქტის შესაბამისად).

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

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

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

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

გრადაცია

გ131. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში საინფორმაციო სისტემა და შესაბამისი ბიზნესპროცესები, სავარაუდოდ, ისეთი რთული არ იქნება, როგორც შედარებით მსხვილ სუბიექტებში და მოსალოდნელია, რომ სტ გარემოც ნაკლებად რთული იქნება. თუმცა, აქაც საინფორმაციო სისტემა მაინც მნიშვნელოვან როლს თამაშობს. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში, სადაც ხელმძღვანელობა უშუალოდ მონაწილეობს სუბიექტის ყოველდღიურ საქმიანობაში, შეიძლება საჭირო არ იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურების დეტალური აღწერა, რთული ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება ან წერილობითი/ოფიციალური პოლიტიკის არსებობა. ამიტომ, ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში სუბიექტის საინფორმაციო

სისტემის შესაფერისი ასპექტების შესწავლას შესაძლოა უფრო ნაკლები ძალისხმევა დასჭირდეს და შეიძლება საჭირო გახდეს უფრო დიდი რაოდენობის გამოკითხვების ჩატარება, ვიდრე დაკვირვების ან დოკუმენტაციის ინსპექტირების. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც დიდი მნიშვნელობა აქვს საინფორმაციო სისტემის შესწავლას, რათა აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისთვის ასს 330-ის შესაბამისად, რაც აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში ან შეფასებაში. (იხ. გ86 პუნქტი)

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

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

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

- სამუშაოს შემსრულებელი პირების კომპეტენტურობა;

- არსებობს თუ არა ადეკვატური რესურსები; და
- სათანადოდ არის თუ არა დანაწილებული მოვალეობები.

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

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

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

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

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

მაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებით).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

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

ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან

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

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

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული მოდელებიდან ან სხვა გამოთვლებიდან, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ამგვარ მოდელებში გამოყენებულ ამოსავალ მონაცემებსა და დაშვებებთან, როგორცაა, მაგალითად:

- თვითონ სუბიექტის მიერ შემუშავებული დაშვებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე; ან
  - მონაცემები (მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთები), რომლებზეც გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, რომლებსაც სუბიექტი ვერ აკონტროლებს.
- განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ფინანსური მოდელის საფუძველზე ჩატარებული მგრძობიარობის ანალიზის შესახებ, რაც იმას მოწმობს, რომ ხელმძღვანელობამ განიხილა ალტერნატიული დაშვებები;
  - ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია სუბიექტის საგადასახადო დეკლარაციებიდან და სხვა დოკუმენტებიდან;
  - განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც აღებულია ანალიზიდან, რომელიც ჩატარდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ ხელმძღვანელობის დასკვნის განსამტკიცებლად. მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ გამოვლენილ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სუბიექტის უნარის შესახებ, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.<sup>38</sup>

გ139. სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული თანხები, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია (მაგალითად, ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდურობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ) შეიძლება ეყრდნობოდეს სუბიექტის რისკების მართვის სისტემიდან აღებულ ინფორმაციას. თუმცა, აუდიტორს არ ევალება რისკების მართვის სისტემის ყველა ასპექტის შესწავლა, ამიტომ აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას იმის დასადგენად, ამ სისტემის რომელი ასპექტები უნდა შეისწავლოს.

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



სუბიექტის მიერ საინფორმაციო სისტემაში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება

რატომ უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული სტ გარემო

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

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

სუბიექტში საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა

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

გ143. აუდიტორს სტ გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ ინფრასტრუქტურის ელემენტების დადგენა შეუძლია იმავე სამუშაოს ფარგლებში, რომელსაც ასრულებს იმის შესასწავლად, ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ნაკადები როგორ შედის სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში, როგორ მოძრაობს სისტემის ფარგლებში და როგორ გამოედინება სისტემიდან გარეთ.

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

გრადაცია

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

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

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

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

მაკონტროლებელი საქმიანობა (იხ. 26-ე პუნქტი)

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები

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

გ147. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტი მოიცავს კონტროლის ისეთ პროცედურებს, რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ყველა სხვა კომპონენტისთვის დადგენილი პოლიტიკების (რომლებიც ასევე კონტროლის მექანიზმებს წარმოადგენს) სათანადო გამოყენების უზრუნველსაყოფად და შედგება როგორ პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურებისგან.

**მაგალითი:**

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

- გ148. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურების გამოვლენისა და შეფასებისას აუდიტორის მთავარი ყურადღება მიმართულია ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებზე, ანუ ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც გამოიყენება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაციის დამუშავების პროცესში და პირდაპირ რეაგირებს ინფორმაციის მთლიანობის (ე.ი. სისრულე, სისწორე და ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის ვალიდურობა) მიმართ შექმნილ რისკებზე. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა ისეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება, რომელიც შეესაბამება სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს სუბიექტის ოპერაციების ნაკადებსა და სუბიექტის ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სხვა ასპექტებს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიებისთვის, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის.
- გ149. შესაძლებელია ასევე არსებობდეს პირდაპირი კონტროლის ისეთი პროცედურები კონტროლის გარემოში, სუბიექტის რისკის შეფასების ისეთი პროცესი ან შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგისთვის განკუთვნილი სუბიექტის პროცესი, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს 26-ე პუნქტის შესაბამისად. თუმცა, რაც უფრო არაპირდაპირია კავშირი სხვა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ხელშემწყობ კონტროლის პროცედურებსა და აუდიტორის მიერ განსახილველ კონტროლის პროცედურას შორის, მით უფრო ნაკლებად ეფექტური იქნება ეს კონტროლის პროცედურა შესაბამისი უზუსტობების თავიდან აცილების, ან გამოვლენისა და გასწორების მიზნებისთვის.

**მაგალითი:**

გაყიდვების მენეჯერის მიერ ჩატარებული მიმოხილვა, რომელიც ეხება კონკრეტული მაღაზიების გაყიდვების ჯამურ შედეგებს რეგიონების

მიხედვით, როგორც წესი, მხოლოდ არაპირდაპირ არის დაკავშირებული გაყიდვებიდან მიღებული ამონაგების სისრულის მტკიცების მიმართ შექმნილ არსებითი უზუსტობის რისკებთან. შესაბამისად, ეს პროცედურა შეიძლება უფრო ნაკლებად ეფექტური იყოს ამ რისკებზე რეაგირებისთვის, ვიდრე კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული ამ მტკიცებასთან, როგორცაა ტვირთის გაგზავნის დოკუმენტების/საქონლის გასაჯლის ზედდებულების შედარება საანგარიშსწორებო დოკუმენტებთან.

- გ150. 26-ე პუნქტით ასევე მოითხოვება, რომ აუდიტორმა გამოავლინოს და შეაფასოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და ასევე სტ გარემოს სხვა ასპექტები, რომლებთანაც, აუდიტორის აზრით, დაკავშირებულია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები ხელს უწყობს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტ ეფექტიან ფუნქციონირებას. თუმცა, როგორც წესი, მხოლოდ სტ საერთო კონტროლის მექანიზმები საკმარისი არ არის მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის.
- გ151. ქვემოთ განხილულია ისეთი კონტროლის პროცედურების მაგალითები, რომელთა გამოვლენა, შეფასება და დანერგვის მდგომარეობის დადგენა აუდიტორს მოეთხოვება 26-ე პუნქტის შესაბამისად:
- კონტროლის პროცედურები, რომელთა ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი, რათა განსაზღვროს ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. ამგვარი კონტროლის პროცედურების შეფასებით აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ასს 330-ის შესაბამისად შეიმუშაოს კონტროლის პროცედურების ტესტები (კონტროლის ტესტები). ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურები მოიცავს ასევე ისეთ რისკებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება;
  - კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის და ასევე საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. ამგვარი კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და შეფასება

შეიძლება გავლენას ახდენდეს ასევე აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციაზეც, მათ შორის დამატებითი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაზე (იხ. გ95 პუნქტი). ამ საკითხების შესწავლითაც აუდიტორი იქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ განსაზღვროს ისეთი ძირითადი აუდიტის პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც განკუთვნილი იქნება დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის;

- კონტროლის სხვა პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს იმისთვის, რომ პროფესიული განსჯის საფუძველზე შეძლოს მე-13 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების შესრულება, რომლებიც ეხება მტკიცების დონის რისკებს.

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

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

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

გ154. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტის კონტროლის პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს ასევე ხელმძღვანელობის მიერ არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის დაწესებულ კონტროლის პროცედურებსაც, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ იმგვარ ინფორმაციასთან, რომელიც მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ამგვარი კონტროლის პროცედურები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც აღებული არ არის სუბიექტის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო წიგნებიდან.

გ155. კონტროლის პროცედურები შეიძლება სრულიად განსხვავებულ მიზნებს ემსახურებოდეს და სუბიექტში სხვადასხვა ორგანიზაციულ ან ფუნქციურ დონეზე გამოიყენებოდეს, იმის მიუხედავად, სტ გარემოში არსებობს ისინი თუ მანუალურ სისტემებში.

გრადაცია (იხ. 26-ე პუნქტი)

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

**მაგალითი:**

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

გ157. ნაკლებად რთულ სუბიექტებში, რომლებსაც ცოტა თანამშრომელი ჰყავთ, შეიძლება მცირე შესაძლებლობა არსებობდეს მოვალეობების დანაწილებისთვის. თუმცა, სუბიექტში, რომელსაც მესაკუთრე მართავს, მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება უფრო ეფექტიანი ზედამხედველობის განხორციელება შეეძლოს სუბიექტის საქმიანობაში უშუალო მონაწილეობის მეშვეობით, ვიდრე მსხვილ სუბიექტშია შესაძლებელი და ასეთმა ეფექტურმა ზედამხედველობამ შეიძლება დააბალანსოს მოვალეობების დანაწილების საზოგადოდ უფრო შეზღუდული შესაძლებლობები. თუმცა, როგორც ახსნილია ასს 240-ში, სუბიექტის მართვის პროცესში ერთი პირის დომინირება შეიძლება იყოს კონტროლის პოტენციური ნაკლოვანება, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ხელმძღვანელობას აქვს კონტროლის პროცედურების იგნორირების შესაძლებლობა.<sup>39</sup>

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

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

39. ასს 240, პუნქტი გ28.

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

- კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა დაშვებების მიმოხილვა ზედა დონის ხელმძღვანელობის ან ექსპერტების მიერ;
- სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლისთვის დოკუმენტირებული/ოფიციალური პროცედურების არსებობა;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ დამტკიცება.

**მაგალითი:**

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

40. ასს 330, 21-ე პუნქტი.

გ159. ასს 240-ით<sup>41</sup> მოითხოვება, რომ აუდიტორმა შეისწავლოს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებთან (რომლებიც მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად) დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები. შემდეგ ახსნილია, რომ აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა, დანერგა და ფუნქციონირებს თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად.

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

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

**მაგალითი:**

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

41. ასს 240, პუნქტები 28-ე და გ33.



ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

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

**მაგალითი:**

ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტში აუდიტორმა შესაძლოა შეძლოს ყველა საბუღალტრო გატარების მთლიანი სიის ამოღება ერთ მარტივ ელექტრონულ ცხრილში. შემდეგ აუდიტორი შეძლებს საბუღალტრო გატარებების დახარისხებას სხვადასხვა ფილტრის გამოყენებით, როგორცაა, მაგალითად ფულადი თანხა, გატარების შემსრულებლის ან მიმომხილველის სახელი და გვარი, საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც მხოლოდ ბალანსზე და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე ზემოქმედებს, ან გატარებების სიის განხილვა იმ თარიღების მიხედვით, როდესაც საბუღალტრო გატარება გადატანილი იყო მთავარ წიგნში, რაც აუდიტორს დაეხმარება საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ იმ რისკებზე რეაგირებისთვის საპასუხო ზომების განსაზღვრაში, რომლებიც მან გამოავლინა.

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

გ162. აუდიტორი ადგენს, არსებობს თუ არა მტკიცების დონის ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. აუდიტორს ასს 330-ით<sup>42</sup> მოეთხოვება კონტროლის ისეთი ტესტების შემუშავება და ჩატარება, რომლებიც მიესადაგება არსებითი უზუსტობის ისეთ რისკებზე რეაგირებას, რომელთა შესახებაც შეუძლებელია მტკიცების დონეზე საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. მაშასადამე, თუ არსებობს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი

42. ასს 330, პუნქტი 8(ბ).

კონტროლის პროცედურები, აუდიტორს მოეთხოვება მათი გამოვლენა და შეფასება.

გ163. სხვა შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის მხედველობაში მიღებას ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას ასს 330-ის შესაბამისად, ასეთი კონტროლის პროცედურების გამოვლენაც მოეთხოვება აუდიტორს, ვინაიდან ასს 330<sup>43</sup>-ის თანახმად, აუდიტორს ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვისაც ევალება კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

**მაგალითები:**

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

- ოპერაციების ტიპურ, სტანდარტულ კატეგორიებთან, რადგან გაცილებით უფრო ეფექტიანი ან ეკონომიურია ამგვარი ტესტირების ჩატარება დიდი მოცულობის ერთგვაროვან ოპერაციებზე;
- სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორესთან (მაგ., კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებული სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების მომზადებასთან), რათა დაადგინოს ამ ინფორმაციის საიმედოობა, როდესაც აუდიტორი აპირებს მოცემული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის გათვალისწინებას დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარების დროს;
- სუბიექტის საქმიანობასა და კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის მიზნებთან, თუკი კონტროლის პროცედურები ისეთ მონაცემებს ეხება, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს ან იყენებს აუდიტის პროცედურების ჩატარების დროს.

გ164. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისას აუდიტორის გეგმებზე შეიძლება გავლენა იქონიოს

43. ასს 330, პუნქტი 8(ა).

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

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

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

- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებულია როგორც მაღალი, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან რისკად;
- კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი აღრიცხვის ჩანაწერების შეჯერებასთან მთავარ საბუღალტრო წიგნთან;
- მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, თუ გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაცია.<sup>44</sup>

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

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

სტ გარემოს გამოყენებითი პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა

რატომ ადგენს აუდიტორი სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებსა და სტ

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

საერთო კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან

6166. სტ-ის გამოყენების შედეგად გამოწვეული რისკებისა და სტ საერთო კონტროლის იმ პროცედურების შესწავლა, რომლებიც სუბიექტს დანერგილი აქვს ამგვარ რისკებზე რეაგირებისთვის, შეიძლება გავლენას ახდენდეს:

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

**მაგალითი:**

როდესაც სტ საერთო კონტროლის პროცედურები შემუშავებული არ არის ეფექტიანად ან დანერგილი არ არის სათანადოდ, იმ თვალსაზრისით, რომ რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე (მაგ.: კონტროლის პროცედურები სათანადოდ ვერ აღკვეთს ან ვერ ავლენს უნებართვო ცვლილებებს პროგრამაში ან უნებართვო წვდომას სტ გამოყენებით პროგრამებზე), ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, დაეყრდნობა თუ არა სტ-ის შესაბამის გამოყენებით პროგრამებში ინტეგრირებულ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს.

- აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე;

**მაგალითი:**

ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტი ფუნქციონირების ეფექტიანობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ზოგიერთ სტ საერთო კონტროლის პროცედურაზე, რომელიც განკუთვნილია იმ პროგრამის უნებართვო შეცვლის თავიდან ასაცილებლად ან გამოსავლენად, რომელიც აკონტროლებს სტ-ის მემვეობით ინფორმაციის დამუშავებას (მაგ., შესაბამისი სტ გამოყენებითი პროგრამის უნებართვო ცვლილებებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურა). ასეთ ვითარებაში სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების მოსალოდნელი ეფექტიანობა (ან არაეფექტიანობა) შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის

მიერ განსაზღვრულ კონტროლის რისკის შეფასებაზე. (მაგ., კონტროლის რისკი შეიძლება მაღალი იყოს მაშინ, როდესაც ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები მოსალოდნელია, რომ არ იქნება ეფექტური, ან იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი არ გეგმავს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ტესტირებას).

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

**მაგალითი:**

როდესაც სუბიექტის მიერ შექმნილი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის მტკიცებულების სახით, კონკრეტულად შექმნილია სტ გამოყენებითი პროგრამების მიერ, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება, მათ შორის იმ საერთო სტ კონტროლის პროცედურების გამოვლენა და ტესტირება, რომლებიც რეაგირებს პროგრამის არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებზე, ან ამგვარ ანგარიშებთან დაკავშირებული მონაცემების უშუალო ცვლილებებზე.

- აუდიტორის მიერ თანდაყოლილი რისკის შეფასება მტკიცების დონეზე; ან

**მაგალითი:**

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

- დამატებითი კონტროლის პროცედურების განსაზღვრა.

**მაგალითი:**

თუ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარება, რის შემდეგაც საჭირო გახდება კონტროლის ტესტების შემუშავება ამგვარი სტ საერთო კონტროლის პროცედურებისთვის. თუ იმავე გარემოებებში აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ არ ჩატარებს სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ან მოსალოდნელია, რომ სტ საერთო კონტროლის პროცედურები არ იქნება ეფექტური, შესაძლებელია, რომ აუცილებელი გახდეს ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ შესაბამის რისკებზე რეაგირებისთვის. თუმცა, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირება შეიძლება შესაძლებელი არ იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი რისკები დაკავშირებულია ისეთ რისკებთან, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს ამ სიტუაციის გავლენის განხილვა აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

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

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

გ168. ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოვლენა, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, მოიცავს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებას, ვინაიდან ამგვარი კონტროლის პროცედურები

შეიძლება მოიცავდეს სტ-ის გამოყენებას ან სტ-ზე დაყრდნობას. აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება იმის დადგენაზე, სტ გამოყენებითი პროგრამა მოიცავს თუ არა ისეთ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა და რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, მათ შორის კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. აუდიტორს ასევე შეუძლია განიხილოს, როგორ ინახება და მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიებთან, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით მნიშვნელობაში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციასთან და ხელმძღვანელობა ეყრდნობა თუ არა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ამ ინფორმაციის საიმედოობისა და მთლიანობის შესანარჩუნებლად.

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

### გრადაცია

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

**მაგალითები:**

- სუბიექტს, რომელიც კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფას იყენებს და წვდომა არა აქვს საწყის კოდზე, რათა განახორციელოს პროგრამაში ცვლილებები, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ექნება პროგრამის შესაცვლელად განკუთვნილი პროცესი, მაგრამ შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურაციის შესაცვლელად (მაგ., ანგარიშთა გეგმების, საანგარიშგებო პარამეტრების ან ზღვრების). გარდა ამისა, სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს პროცესი ან პროცედურები გამოყენებით პროგრამაზე წვდომის მართვისთვის (მაგ., პირის დანიშვნა, რომელსაც ექნება კომერციულ პროგრამულ უზრუნველყოფაზე ადმინისტრაციული წვდომის უფლება). ასეთ ვითარებაში ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ სუბიექტს ექნება ან დასჭირდება სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები;
- ამის საპირისპიროდ, მსხვილი სუბიექტი შეიძლება უფრო მაღალ დონეზე ეყრდნობოდეს სტ-ს და სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს მრავალ გამოყენებით პროგრამას. ამიტომ შეიძლება რთული იყოს სტ პროცესები, რომლებიც მართავს სტ გარემოს (მაგ., არსებობს სტ სპეციალური განყოფილება, რომელიც შეიმუშავებს და ნერგავს პროგრამის ცვლილებებს და მართავს პროგრამაზე წვდომის უფლებებს), მათ შორის სუბიექტის მიერ დანერგილი სტ საერთო კონტროლის ფორმალიზებული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მის სტ პროცესებთან;
- როდესაც ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, არც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს ოპერაციების დასამუშავებლად ან მონაცემების შესანახად და აუდიტორმა ვერ გამოავლინა ვერანაირი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურა, ან ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის პროცედურები (ან ისეთი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დამოკიდებულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურებზე), აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს სუბიექტის მიერ შექმნილი ისეთი ინფორმაციის ტესტირების ჩატარება უშუალოდ, რომელიც იქმნება სუბიექტი სტ-ის მეშვეობით და შეუძლია არ გამოავლინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები;
- როდესაც ხელმძღვანელობა ეყრდნობა ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებიც გამოიყენება მონაცემების დასამუშავებლად ან შესანახად და ეს მონაცემები მნიშვნელოვანი მოცულობისაა, ხოლო ხელმძღვანელობა ეყრდნობა სტ გამოყენებით პროგრამას



ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა, სავარაუდოდ, სტ გამოყენებით პროგრამაზე გავლენას იქონიებს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

გ171. როდესაც სუბიექტს რთული სტ გარემო აქვს, სტ გამოყენებით პროგრამებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დადგენა, ასევე სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების განსაზღვრა და სტ საერთო კონტროლის პროცედურების დადგენა, სავარაუდოდ, საჭიროებს გუნდის იმ წევრების მონაწილეობას, რომელთაც გააჩნიათ სტ სფეროსთვის აუცილებელი სპეციალური უნარ-ჩვევები. რთულ სტ გარემოსთან დაკავშირებით, მოსალოდნელია, რომ ამგვარი მონაწილეობა არსებითი იქნება და შეიძლება მასშტაბურიც.

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

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

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

**მე-6 დანართში** განხილულია სტ საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

გ173. სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკების გამოსავლენად აუდიტორს შეუძლია განიხილოს გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტების ხასიათი და მიზეზები,

რომელთა გამოც მათზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. ზოგიერთი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამისთვის ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებისთვის აუდიტორს შეუძლია სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული ისეთი რისკების გამოვლენა, რომლებიც ძირითადად დაკავშირებულია პროგრამის უნებართვო წვდომასთან ან პროგრამის უნებართვო შეცვლასთან, ასევე ისეთი რისკებისა, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემების არასათანადოდ შეცვლასთან (მაგ., მონაცემთა ბაზებზე უშუალო წვდომის მემშვეობით მონაცემების არასათანადოდ შეცვლასთან დაკავშირებული რისკი ან ინფორმაციით უშუალო მანიპულირების შესაძლებლობა).

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

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

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

გ176. იმისათვის, რომ აუდიტორმა დაადგინოს, დანერგილია თუ არა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურა, ის უნდა დარწმუნდეს, რომ ეს პროცედურა არსებობს და მას იყენებს სუბიექტი. აზრი დიდად არა აქვს, აუდიტორმა ისეთი კონტროლის პროცედურის დანერგვა შეაფასოს, თუ იგი შემუშავებული არ არის ეფექტიანად. ამგვარად, აუდიტორი, პირველ რიგში, აფასებს კონტროლის პროცედურის დიზაინს. არასათანადოდ შექმნილი კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა შეიძლება შიდა კონტროლის ერთ-ერთი ნაკლოვანება იყოს.

გ177. რისკის შეფასების პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი ატარებს მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინსა და დანერგვის შესახებ აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შეიძლება მოიცავდეს:

- სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვას;
- კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოყენებაზე დაკვირებას;
- დოკუმენტებისა და ანგარიშების ინსპექტირებას;

ამასთან, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის ამ მიზნებისთვის.

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

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

აქვს იმის შესახებ, რა დონეზე რეაგირებს ეს კონტროლის პროცედურა არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ზე, მისთვის იქნება ამოსავალი ბაზა მტკიცების დონეზე კონტროლის რისკის შესაფასებლად.

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

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

**მაგალითი:**

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

45. ასს 330, მე-8-11 პუნქტები.

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

- გ182. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შეფასების პროცესში<sup>46</sup> აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ სუბიექტის ამა თუ იმ კომპონენტისთვის განკუთვნილი გარკვეული პოლიტიკა არ შეესაბამება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს. ამის დადგენა შეიძლება აუდიტორისთვის გარკვეული ნიშანი იყოს, რაც მას დაეხმარება კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენაში. თუ აუდიტორი გამოავლენს ერთ ან რამდენიმე კონტროლის ნაკლოვანებას, მას შეუძლია გაითვალისწინოს კონტროლის ამ ნაკლოვანებების გავლენა დამატებითი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრაზე ასს 330 შესაბამისად.
- გ183. თუ აუდიტორმა გამოავლინა კონტროლის ერთი ან რამდენიმე ნაკლოვანება, ასს 265<sup>47</sup> აუდიტორს ავალდებულებს იმის დადგენას, ეს ნაკლოვანებები ცალ-ცალკე ან ერთობლივად არის თუ არა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.<sup>48</sup>

**მაგალითები:**

შემდეგი გარემოებები შეიძლება მიანიშნებდეს კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობაზე:

- ნებისმიერი სახის თაღლითობის გამოვლენა, რომელშიც მონაწილეობს ზედა დონის ხელმძღვანელობა;
- შიდა პროცესების გამოვლენა, რომლებიც არ არის ადეკვატური და დაკავშირებულია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ანგარიშის მომზადებისა და ინფორმაციის გადაცემის პროცესში გამოვლენილ ნაკლოვანებებთან, რომელთა შესახებაც მათ წარდგენილი ჰქონდათ ანგარიში;
- ადრე ინფორმირებული ნაკლოვანებები, რომლებიც დროულად არ გამოასწორა ხელმძღვანელობამ;
- ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის ზომების არმიღება, მაგალითად, რაც იმაში გამოიხატება, რომ არ დანერგა მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები; და

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

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

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

- ადრე გამოშვებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება.

**არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება**

(იხ.28-37-ე პუნქტები)

*რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკებს*

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

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

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

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

იქნებოდა, თუკი არსებობს.<sup>49</sup>

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

#### *მტკიცებები*

რატომ იყენებს აუდიტორი მტკიცებებს

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

#### *მტკიცებების გამოყენება*

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

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

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

(i) წარმოშობა – ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ

---

49. ასს 200, პუნქტი გ16.

ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სუბიექტს;

- (ii) სისრულე – ყველა 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 შესაბამის 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 გასაგები/აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.
- ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:
- (i) არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს;
  - (ii) უფლებები და ვალდებულებები – 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 ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ჩართულია;



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

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

**მაგალითი:**

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

გ192. როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო სექტორის სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, გ190(ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული მტკიცებების გარდა, ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს), რომ ოპერაციები და

მოვლენები განხორციელდა კანონმდებლობის ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტის შესაბამისად. ასეთი მტკიცებები შეიძლება თავსდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მასშტაბის ფარგლებში.

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

რატომ ავლენს და აფასებს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებს

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

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე

გ195. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითი უზუსტობის რისკები ნიშნავს რისკებს, რომლებიც მრავალმხრივ არის დაკავშირებული მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან და პოტენციურად გავლენას მოახდენს მრავალ მტკიცებაზე. აუცილებელი არ არის, რომ ასეთი ტიპის რისკები მაინცადამაინც იყოს რისკები, რომლებიც ვლინდება კონკრეტულ მტკიცებებთან დაკავშირებით, ოპერაციების გარკვეული კატეგორიების, გარკვეული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის დონეზე (მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ კონტოლის გვერდის ავლის რისკი). ამის ნაცვლად, ამ ტიპის რისკები ასახავს ისეთ გარემოებებს, რომლებმაც შეიძლება აშკარად გაზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკები ცალკეული მტკიცების დონეზე. აუდიტორის შეფასება იმის თაობაზე, გამოვლენილი რისკები მრავალმხრივ არის თუ არა დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგების

---

50. იხ. ასს 330, მე-5 პუნქტი.

დონის არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებას. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება გამოვლინდეს ზოგიერთი ისეთი მტკიცებაც, რომელზეც ზემოქმედებს ეს რისკი და, მაშასადამე, გავლენას იქონიებს აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე ცალკეული მტკიცების დონეზე.

**მაგალითი:**

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

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

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

კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკები შეიძლება წარმოიშვას კონტროლის გარემოს ნაკლოვანებებიდან ან გარე მოვლენებიდან, ანდა ისეთი გარემოებებიდან, როგორც არის საერთო ეკონომიკური პირობების გაუარესება.

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

**მაგალითი:**

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

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

**მაგალითები:**

- სუბიექტის კონტროლის გარემოს შეფასების შემდეგ აუდიტორს ეჭვი უჩნდება სუბიექტის ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ. ეს ეჭვი შეიძლება იმდენად სერიოზული იყოს, რომ აუდიტორი იძულებული გახდება, დაასკვნას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენის რისკი ისეთი დონისაა, რომ შეუძლებელია აუდიტის ჩატარება;
- სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შეფასების შედეგად აუდიტორი ადგენს, რომ არადაამაკმაყოფილებლად იმართებოდა სტ გარემოში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ცვლილებები, კერძოდ, ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მხრიდან უმნიშვნელო ზედამხედველობის პირობებში. აუდიტორი ასკვნის, რომ მნიშვნელოვანი ეჭვი არსებობს სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერების

მდგომარეობასა და საიმედოობასთან დაკავშირებით. ასეთ ვითარებაში, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ შესაძლებელი იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არამოდფიცირებული მოსაზრების დასასაბუთებლად.

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

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

**მე-2 დანართში**, თანდაყოლილი რისკფაქტორების კონტექსტში, განხილულია ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ისეთი უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებაზე მიანიშნებდეს, რომელიც შესაძლოა არსებითი იყოს.

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

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

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

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

გ202. რელევანტური მტკიცებებისა და ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვან ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა ქმნის საფუძველს ინფორმაციის იმ დონის განსაზღვრისთვის, რომლის მოპოვებაც აუდიტორს მოეთხოვება სუბიექტის საინფორმაციო სისტემის შესახებ 25(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად. ეს ინფორმაცია აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს ასევე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაშიც (იხ. გ8ნ პუნქტი).

ავტომატიზებული ინსტრუმენტები და მეთოდები

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

**მაგალითები:**

- ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის გაანალიზება შესაძლებელია ავტომატიზებული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების მეშვეობით, რათა აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნას მათი ხასიათის, წყაროს, ზომისა და მოცულობის შესახებ. ავტომატიზებული მეთოდების გამოყენებით აუდიტორს შეუძლია მაგალითად იმის დადგენა, რომ პერიოდის ბოლოს ნულოვანი ნაშთის მქონე ანგარიში შედგებოდა მრავალი ურთიერთგადამფარავი ოპერაციისგან და საბუღალტრო გატარებისგან, რომლებიც განხორციელდა პერიოდის განმავლობაში, რაც იმაზე მიანიშნებს, რომ ამ ანგარიშის ნაშთი ან ოპერაციების ეს კატეგორია შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს (მაგ., ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიში). ხელფასების საანგარიშსწორებო ანგარიშის მეშვეობით შეიძლება ასევე გამოვლინდეს ხელმძღვანელობაზე (და სხვა თანამშრომლებზე) გაცემული ანაზღაურების ხარჯები, რაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ინფორმაცია იყოს იმის გამო, რომ ეს გადახდები განხორციელდა დაკავშირებული მხარეებისთვის.
- ამონაგების ოპერაციების მთელი გენერალური ერთობლიობის ნაკადების გაანალიზებით აუდიტორს უფრო ადვილად შეუძლია ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების გამოვლენა, რომლებიც ადრე ვერ დაადგინა.

განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს

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

- ფინანსური პრობლემების მქონე სუბიექტის ლიკვიდურობა და სესხის შემზღვევა პირობები (კოვენანტები);
- მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება;
- შეფასების განუსაზღვრელობის ძირითადი წყაროები, მათ შორის, დაშვებები მომავლის შესახებ;
- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელ სხვა შესაბამის ინფორმაციაში შესული ცვლილებების ხასიათი, რაც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგალითად, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მოზადებასთან დაკავშირებული ახალი მოთხოვნები მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საკმეიანობის ფინანსურ შედეგებზე;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებები, მათ შორის ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა აღიარებული თანხები და სხვა შესაბამისი ახსნა-განმარტებები/ინფორმაცია;
- დაკავშირებული მხარეები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
- მგრძობიარობის ანალიზი, მათ შორის სუბიექტის შეფასების მეთოდებში გამოყენებული დაშვებების ცვლილების გავლენა, რაც იმისთვისა გამიზნული, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ბუღალტრულად ასახულ, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ თანხასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის შესახებ.

*არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე*

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

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

რატომ აფასებს აუდიტორი უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს

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

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

გ207. თანდაყოლილი რისკფაქტორები გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების ალბათობისა და სიდიდის შეფასებაზე. ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიისთვის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისთვის დამახასიათებელი მიდრეკილება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა, სავარაუდოდ, მით უფრო მაღალი იქნება თანდაყოლილი რისკის შეფასება. იმის განხილვა, თანდაყოლილი რისკფაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, აუდიტორს ეხმარება მტკიცების დონის არსებითი უზუსტობის რისკებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის სათანადოდ შეფასებაში და ამ რისკზე რეაგირებისთვის უფრო ზუსტი პროცედურების განსაზღვრაში.

თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი

გ208. თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა დაადგინოს ამა თუ იმ უზუსტობის ალბათობისა და მისი სიდიდის მნიშვნელობა.



- გ209. შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, რომელიც დაკავშირებულია მტკიცების დონის კონკრეტულ არსებითი უზუსტობის რისკთან, წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გარკვეული მნიშვნელობებიდან (დაბალსა და უფრო მაღალს შორის) აღებულ შეფასებას. დასკვნა იმის თაობაზე, დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სუბიექტის სპეციფიკის, სიდიდისა და სირთულის მიხედვით და ითვალისწინებს უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის შეფასებას და თანდაყოლილ რისკვაქტორებს.
- გ210. უზუსტობის ალბათობის განხილვისას, აუდიტორი, თანდაყოლილი რისკვაქტორების გათვალისწინებით, იხილავს იმის შესაძლებლობას, რომ უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას.
- გ211. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის როგორც ხარისხობრივ, ისე რაოდენობრივ ასპექტებს (ე.ი. უზუსტობები მტკიცებებში, რომლებიც ეხება ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშთა ნაშთებს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული სიდიდის, ხასიათის ან გარემოებების გამო).
- გ212. იმის დასადგენად, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად არის შეფასებული თანდაყოლილი რისკი, აუდიტორი იყენებს ორი ფაქტორის: შესაძლო უზუსტობის ალბათობისა და მისი მოსალოდნელი სიდიდის კომბინაციის მნიშვნელობას. რაც უფრო მაღალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და მისი სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის შეფასება, ხოლო რაც უფრო დაბალია უზუსტობის შეფასებული ალბათობისა და სიდიდის კომბინაცია, მით უფრო დაბალია თანდაყოლილი რისკის შეფასება.
- გ213. თუ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებლად უზუსტობის ალბათობაც და სიდიდეც ორივე უნდა შეფასდეს როგორც მაღალი. აღსანიშნავია, რომ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში ურთიერთკავშირი არსებობს არსებითი უზუსტობის სიდიდესა და ალბათობას შორის, რაც განსაზღვრავს, თანდაყოლილი რისკის შეფასება მაღალი იქნება თუ დაბალი თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში. თანდაყოლილი რისკის მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს ასევე უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის სხვადასხვანაირი კომბინაციით, მაგალითად, თანდაყოლილი რისკის შედარებით მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს უზუსტობის დაბალი ალბათობით, მაგრამ უზუსტობის ძალიან მაღალი სიდიდით.

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

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

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

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

სახელმწიფო სექტორის სუბიექტებთან დაკავშირებული მოსაზრებები

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

მნიშვნელოვანი რისკები (იხ. 32-ე პუნქტი)

რატომ ადგენს აუდიტორი მნიშვნელოვან რისკებს და მათ გავლენას აუდიტზე

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

- 26(ა)(ი) პუნქტით მოითხოვება, რომ გამოვლინდეს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებს, ხოლო 26(დ) პუნქტით მოითხოვება იმის შეფასებაც, ეს კონტროლის პროცედურა ეფექტურად იყო თუ არა შემუშავებული და დანერგილი;
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი კონტროლის პროცედურების ტესტირება ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში (როდესაც აუდიტორი აპირებს ამ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას) და დაიგეგმოს და ჩატარდეს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც კონკრეტულად მიესადაგება გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებას;<sup>52</sup>
- ასს 330-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა უფრო მეტად სარწმუნო აუდიტის მტკიცებულებები მოიპოვოს იმ შემთხვევაში, როდესაც მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება;<sup>53</sup>
- ასს 260-ით (გადასინჯული) მოითხოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ;<sup>54</sup>
- ასს 701-ით მოითხოვება, რომ აუდიტორმა მხედველობაში მიიღოს მნიშვნელოვანი რისკები, როდესაც განსაზღვრავს ისეთ საკითხებს, რომლებსაც აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა აუდიტის პროცესში, რადგან ეს ისეთი საკითხებია, რომ შეიძლება იყოს აუდიტის ძირითადი საკითხები;<sup>55</sup>
- გარიგების პარტნიორის მიერ აუდიტის დოკუმენტაციის დროულად მიმოხილვა აუდიტის მიმდინარეობისას შესაფერის სტადიებზე საშუალებას იძლევა, რომ დროულად გადაიჭრას მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის მნიშვნელოვანი რისკები გარიგების პარტნიორისთვის მისაღები ფორმით, არაუგვიანეს

52. ასს 330, მე-15 და 21-ე პუნქტები.

53. ასს 330, პუნქტი 7(ბ).

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

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

აუდიტორის დასკვნის თარიღისა;<sup>56</sup>

- ასს 600-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ნაწილებისთვის, რომლისთვისაც მაღალია შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, ან გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, რომლის მიმართ კომპონენტის აუდიტორმა გადაწყვიტა დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება, ჯგუფის აუდიტორმა შეაფასოს ამ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ხასიათისა და ჩატარების მიზანშეწონილობა.<sup>57</sup>

მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა

გ219. მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრისას აუდიტორს, პირველ რიგში, შეუძლია არსებითი უზუსტობის ისეთი რისკების გამოვლენა, რომლებსაც მაღალი შეფასება მიანიჭა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში, რათა შეიქმნას საფუძველი იმის განსახილველად, რომელი რისკები შეიძლება იყოს ახლოს დიაპაზონის ზედა ზღვართან/ბოლოსთან. სხვადასხვა სუბიექტში თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ბოლოსთან რისკის სიახლოვე სხვადასხვანაირი იქნება და აუცილებელი არ არის, რომ ერთსა და იმავე სუბიექტშიც ერთნაირი იყოს ეს სიახლოვე სხვადასხვა პერიოდში. ეს შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმ სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებზე, რომლისთვისაც ხდება რისკის შეფასება.

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

**მაგალითი:**

- როგორც წესი, მიიჩნევა, რომ სუპერმარკეტის მფლობელის ფულად სახსრებთან დაკავშირებული შესაძლო უზუსტობა მაღალი ალბათობის მქონეა (იმის გამო, რომ არსებობს ფულადი სახსრების უკანონო მითვისების რისკი, თუმცა მისი სიდიდე, როგორც წესი,

56. ასს 220 (გადასინჯული), პუნქტები 32-ე და 87-889.

57. ასს 600 (გადასინჯული), 42-ე პუნქტი.

58. ასს 240, 26-28-ე პუნქტები.

ძალიან მცირე იქნება (იმის გამო, რომ ძალიან დაბალია ფიზიკური ფულადი სახსრების დონე, რომელიც ინახება მაღაზიებში). ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ამ ორი ფაქტორის კომბინაცია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში გამოიწვევს იმდენი ფულადი სახსრების არსებობას, რაც შეიძლება მიჩნეული იყოს მნიშვნელოვან რისკად;

- სუბიექტი მოლაპარაკებებს აწარმოებს სამეურნეო სეგმენტის გაყიდვის თაობაზე. აუდიტორი იხილავს ამ ოპერაციის გავლენას გუდვილის გაუფასურებაზე და შეიძლება დაადგინოს, რომ მაღალია შესაძლო უზუსტობის ალბათობაც და მისი სიდიდეც, სუბიექტურობისა და განუსაზღვრელობის თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორების გავლენისა და ასევე ხელმძღვანელობის მიკერძოების ან თაღლითობის რისკფაქტორების შესაძლო ზემოქმედების გამო. ამან შეიძლება გამოიწვიოს გუდვილის გაუფასურება, რაც მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად.

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

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

რომლებიც განაპირობებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვლილებებს, მაგალითად, სუბიექტების შერწყმა და სხვა სუბიექტების შექმნა.

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

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

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

გ223. 26(ა) (iii) პუნქტიც მოითხოვს კონტროლის იმგვარი პროცედურების გამოვლენას, რომლებიც ისეთ რისკებზე რეაგირებს, რომელთა შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, ვინაიდან აუდიტორს ასს 330-ის<sup>59</sup> შესაბამისად მოეთხოვება ამგვარი კონტროლის პროცედურებისთვის კონტროლის ტესტების შემუშავება და ჩატარება.

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

გ224. როდესაც რუტინული ოპერაციების დასამუშავებლად მაღალი დონეზე ავტომატიზებული საშუალებები გამოიყენება, მცირე მანუალური ჩარევით, ან საერთოდ მანუალური ჩარევის გარეშე, ასეთ შემთხვევაში, ალბათ, ამ რისკის მიმართ შეუძლებელი იქნება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების გამოყენება. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტის ინფორმაციის მნიშვნელოვანი მოცულობის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება ან

59. ასს 330, მე-8 პუნქტი.

ანგარიშში წარდგენა მხოლოდ ელექტრონული ფორმით ხდება, მაგალითად, როდესაც სუბიექტის საინფორმაციო სისტემა შედგება მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამებისგან. ასეთ ვითარებაში:

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

**მაგალითი:**

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

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

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

*კონტროლის რისკის შეფასება (იხ. 34-ე პუნქტი)*

გ226. აუდიტორის გეგმები, რომლებიც ეხება კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, ეყრდნობა იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს და ეს ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს კონტროლის რისკი. კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ საწყისი მოლოდინი ეყრდნობა მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში გამოვლენილი კონტროლის პროცედურების დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის აუდიტორისეულ შეფასებას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი ჩაატარებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ასს 330-ის შესაბამისად, ის შეძლებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ შექმნილი საწყისი მოლოდინის დადასტურებას. თუ აღმოჩნდება, რომ კონტროლის პროცედურები არ მუშაობს ისე ეფექტიანად, როგორც მოსალოდნელი იყო, მაშინ აუდიტორს დასჭირდება 37-ე პუნქტის შესაბამისად კონტროლის რისკის შეფასების გადახედვა და შესწორება.

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

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



გ229. როდესაც აუდიტორი გეგმავს ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, მას შეუძლია დაგეგმოს შესაფერისი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაც, რომლებიც ხელს უწყობს ამ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების უწყვეტად ფუნქციონირებას, რათა სათანადო რეაგირება მოახდინოს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე და შეიქმნას საფუძველი მოლოდინის ჩამოსაყალიბებლად იმის თაობაზე, რომ ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი პერიოდის განმავლობაში. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ეფექტიანი არ იქნება ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, ამან შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე შეფასებულ კონტროლის რისკზე და აუდიტორს დამატებით აუდიტის პროცედურებში შეიძლება დასჭირდეს ძირითადი პროცედურების ჩართვაც, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. ასს 330-ში<sup>61</sup> მოცემულია დამატებითი მითითებები იმ პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარება აუდიტორს შეუძლია ასეთ გარემოებებში.

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

რატომ აფასებს აუდიტორი რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებს

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

61. ასს 330, პუნქტები გ29-გ30.

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

გ231. რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს ორივენაირ ინფორმაციას: რომელიც შეესაბამება და ადასტურებს ხელმძღვანელობის მტკიცებებს და რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის/არ შეესაბამება ამგვარ მტკიცებებს.<sup>62</sup>

პროფესიული სკეპტიციზმი

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

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

გ233. როგორც ახსნილია ასს 320-ში<sup>63</sup>, არსებითობა და აუდიტორული რისკი მაშინ განიხილება, როდესაც აუდიტორი აფასებს არსებითი უზუსტობის რისკებს ოპერაციების კატეგორიებში, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში. არსებითობის დონის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს აუდიტორის შეხედულებები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების საჭიროებების შესახებ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით.<sup>64</sup> წინამდებარე ასს-სა და ასს 330 მე-18 პუნქტის მიზნებისთვის ოპერაციების კატეგორიები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია არსებითად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში თუ ამ ინფორმაციის გამოტოვება, არასწორად ან ბუნდოვნად წარდგენა, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს მომხმარებლების იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე რომლებსაც ისინი იღებენ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

62. ასს 500, პუნქტი გ1.

63. ასს 320, პუნქტი გ1.

64. ასს 320, მე-4 პუნქტი.

გ234. შეიძლება არსებობდეს ოპერაციების ისეთი კატეგორიები, ისეთი ანგარიშთა ნაშთები ან დამატებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომლებიც არსებითია, მაგრამ არ მიიჩნევა ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიად, ან ანგარიშის მნიშვნელოვან ნაშთად ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციად (ე.ი. გამოვლენილი არ არის მათი შესაბამისი მტკიცებები).

**მაგალითი:**

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

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

*რისკის შეფასების შესწორება (იხ. 37-ე პუნქტი)*

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

65. ასს 330, მე-18 პუნქტი.

**მაგალითი:**

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

**დოკუმენტაცია (იხ. 38-ე პუნქტი)**

გ237. განმეორებადი აუდიტის დროს, შეიძლება საჭირო იყოს გარკვეული დოკუმენტაციის სამომავლოდ გადატანა, რომელიც განახლდება საჭიროებისამებრ, რათა აისახოს სუბიექტის ბიზნესში ან პროცესებში მომხდარი ცვლილებები.

გ238. ასს 230-ში, სხვასთან ერთად, აღნიშნულია, რომ შეიძლება არ არსებობდეს ერთი ისეთი ხერხი, რომლის გამოყენებითაც დოკუმენტურად აისახებოდა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმი. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, აუდიტორის დოკუმენტაციაში მაინც წარმოდგენილია მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის შესახებ.<sup>66</sup> მაგალითად, როდესაც რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები მოიცავს ორივენიერ მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებს და რომლებიც ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს ინფორმაციას იმის თაობაზე, როგორ შეაფასა აუდიტორმა ეს მტკიცებულებები, მათ შორის აუდიტორის მიერ განხორციელებული პროფესიული განსჯის შესახებ, რომელიც გამოიყენა იმის შესაფასებლად, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები

66. ასს 320, პუნქტი გ7.

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

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

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

გრადაცია

- გ239. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, რა ფორმით მოხდება 38-ე პუნქტის მოთხოვნების დოკუმენტირება, აუდიტორმა უნდა მიიღოს პროფესიული განსჯის საფუძველზე.
- გ240. შედარებით მეტად დეტალური დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისია იმისთვის, რომ ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ წარმოდგენა შეიქმნას გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე დაკავშირებული არ ყოფილა მოცემულ აუდიტთან, შეიძლება საჭირო იყოს განხორციელებული რთული განსჯის არგუმენტაციის გასამყარებლად.
- გ241. ნაკლებად რთული სუბიექტების აუდიტისთვის, დოკუმენტაციის ფორმა შეიძლება მარტივი იყოს და მოცულობა – შედარებით მცირე. დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას ახდენს სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის სპეციფიკა, სიდიდე და სირთულე, სუბიექტისგან მოსაპოვებელი საჭირო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია. აუცილებელი არ არის, რომ დოკუმენტაციაში სრულყოფილად იყოს ასახული აუდიტორის მიერ სუბიექტის შესწავლისას მოპოვებული ინფორმაცია და სხვა დაკავშირებული საკითხები. მოპოვებული ინფორმაციის ის ძირითადი ელემენტები,<sup>67</sup> რომლებიც აუდიტორმა დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს, შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეაფასა არსებითი უზუსტობის რისკები. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება დოკუმენტებში ინფორმაციის ასახვა ყველა თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესახებ, რომლებიც გაითვალისწინა მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისას.

67. ასს 230, მე-8 პუნქტი.

**მაგალითი:**

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

---

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

69. ასს 330, 28-ე პუნქტი.

## 1-ელი დანართი

(იხ: პუნქტები გ61-გ67)

### სუბიექტისა და მისი ბიზნესმოდელის შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები

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

#### სუბიექტის ბიზნესმოდელი მიზნები და მოქმედების სფერო

1. სუბიექტის ბიზნესმოდელი გვიჩვენებს, როგორ ითვალისწინებს სუბიექტი ბიზნესმოდელში მაგალითად თავის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, ოპერაციებს ან საქმიანობის მოცულობას, ბიზნესის მიმართულებებს (მათ შორის შესაბამის კონკურენტებსა და მომხმარებლებს), პროცესებს, ზრდის შესაძლებლობებს, გლობალიზაციას, მარეგულირებელ მოთხოვნებსა და ტექნოლოგიებს. გარდა ამისა, სუბიექტის ბიზნესმოდელში აღწერილია, სუბიექტი როგორ ქმნის, იცავს და იღებს ფინანსურ ღირებულებას ან უფრო ფართო მნიშვნელობის ღირებულებებს დაინტერესებული მხარეებისთვის.
2. სტრატეგია (სტრატეგიული გეგმა) წარმოადგენს იმ მიდგომების ერთობლიობას, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობა აპირებს სუბიექტის მიზნების მიღწევას, მათ შორის, როგორ აქვს დაგეგმილი ხელმძღვანელობას სუბიექტის წინაშე მდგომ რისკებზე რეაგირება და შესაძლებლობების გამოყენება. სუბიექტის სტრატეგია დროთა განმავლობაში შეიძლება შეცვალოს ხელმძღვანელობამ, თავისი მიზნებისა და იმ შიდა და გარე გარემოებების ცვლილებების გასათვალისწინებლად, სადაც ის საქმიანობს.
3. ბიზნესმოდელის აღწერაში, როგორც წესი, გათვალისწინებულია შემდეგი საკითხები:
  - სუბიექტის საქმიანობის მოცულობა და რა მიზანს ემსახურება ის;



- სუბიექტის სტრუქტურა და მისი ოპერაციების მასშტაბი;
- ის ბაზრები, გეოგრაფიული ან დემოგრაფიული სეგმენტები და ღირებულების ჯაჭვის ნაწილები, სადაც საქმიანობს; როგორ ურთიერთქმედებს ამ ბაზრებთან ან სეგმენტებთან (ძირითადი პროდუქტები, მომხმარებელთა სეგმენტები და დისტრიბუციის მეთოდები) და ასევე რის საფუძველზე აწარმოებს კონკურენციას;
- სუბიექტის ბიზნესპროცესები ან საოპერაციო პროცესები (მაგ., საინვესტიციო საქმიანობის, დაფინანსებისა და საოპერაციო საქმიანობის), რომლებსაც სუბიექტი იყენებს თავის საქმიანობაში. ამასთან განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია ბიზნესპროცესების იმ ნაწილებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ღირებულების შესაქმნელად, დასაცავად ან მისაღებად;
- რესურსები (მაგ., ფინანსური, შრომითი, ინტელექტუალური, ეკოლოგიური და ტექნოლოგიური) და სხვა სახის დანახარჯები და ურთიერთობები (მაგ., მომხმარებლებთან, კონკურენტებთან, მომწოდებლებსა და თანამშრომლებთან), რომლებიც აუცილებელი ან მნიშვნელოვანია სუბიექტის წარმატებისთვის;
- სუბიექტის ბიზნესმოდელში როგორ არის ინტეგრირებული სტ-ის გამოყენება და მომხმარებლებთან, მომწოდებლებთან, გამსესხებლებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან ურთიერთქმედება სტ ინტერფეისებისა და სხვა ტექნოლოგიების მეშვეობით.

4. ბიზნესის ესა თუ ის რისკი შეიძლება დაუყოვნებელ გავლენას ახდენდეს ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებითი შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე ან ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. მაგალითად, მუდმივი მომხმარებლების ბაზის მნიშვნელოვანი შემცირების შედეგად წარმოქმნილმა ბიზნესის რისკმა შეიძლება გაზარდოს უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი საშუალოვადიანი სესხების გამცემისთვის არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც დაკავშირებულია შეფასების მტკიცებასთან. თუმცა, ამავე რისკს შეიძლება გრძელვადიანი შედეგიც მოჰყვეს, განსაკუთრებით ეკონომიკის სერიოზული ვარდნის პერიოდში, როდესაც იმავდროულად იზრდება მისი სესხებისთვის მთელი ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის შესაბამისი რისკი. ამის შედეგად, საკრედიტო ზარალზე წმინდა დაქვემდებარებამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სუბიექტის

უნართან დაკავშირებით, განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი სიტუაცია გავლენას მოახდენს როგორც ხელმძღვანელობის, ისე აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც ეხება სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობას, ასევე იმის დადგენაზე, არსებობს თუ არა არსებითი განუსაზღვრელობა. ამიტომ, სუბიექტის გარემოებების გათვალისწინებით ხდება იმის განხილვა, შეიძლება თუ არა, რომ ბიზნესის რისკმა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკი. **მე-2 დანართში** განხილულია ისეთი პირობებისა და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე მიანიშნებდეს.

### სუბიექტის საქმიანობა

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

ა) სამეწარმეო ოპერაციები, როგორიცაა:

- ამონაგების წყაროების ხასიათი, პროდუქცია ან მომსახურება და ბაზრები, მათ შორის, ელექტრონულ კომერციაში მონაწილეობა, როგორიცაა ინტერნეტის მეშვეობით გაყიდვები და მარკეტინგული საქმიანობა;
- ოპერაციების შესრულების მანერა (მაგალითად, წარმოების სტადიები და მეთოდები, ან საქმიანობა, რომელზეც ზემოქმედებს ეკოლოგიური რისკები);
- კავშირები, ერთობლივი საქმიანობები და მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
- გეოგრაფიული განვრცობა და დარგის სეგმენტაცია;
- საწარმოო შენობა-ნაგებობების, საწყობებისა და ოფისების ადგილმდებარეობა, ასევე მარაგების ადგილმდებარეობა და რაოდენობა;
- ძირითადი მომხმარებლები და საქონლისა და მომსახურების მნიშვნელოვანი მომწოდებლები, დასაქმების შეთანხმებები (მათ შორის, პროფკავშირების ხელშეკრულებების, საპენსიო და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომი სხვა დახმარებების, აქციების ოფციონების ან წახალისებისა და სტიმულირების შეთანხმებები და სახელმწიფოს მიერ დასაქმების საკითხების რეგულირება);

- ახალი პროდუქტის კვლევისა და განვითარების სამუშაოები და დანახარჯები;
  - ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.
- ბ) ინვესტიციები და საინვესტიციო საქმიანობა, როგორცაა:
- დაგეგმილი ან ბოლო დროს განხორციელებული, სუბიექტების შექმნა ან გასხვისება;
  - ინვესტიციები და ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების განთავსება;
  - კაპიტალის დაბანდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა;
  - ინვესტიციები არაკონსოლიდირებულ სუბიექტებში, მათ შორის, ამხანაგობებში, რომლებსაც სუბიექტი არ აკონტროლებს, ერთობლივ საქმიანობაში და ასევე სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებში, რომლებსაც სუბიექტი არ აკონტროლებს.
- გ) 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 (მაგალითად, ადგილობრივი და უცხოური, ასევე სუბიექტის რეპუტაცია და გამოცდილება) და დაკავშირებული მხარეები;
  - წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება.

### **სპეციალური დანიშნულების სუბიექტების ხასიათი**

6. სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი ისეთი სუბიექტია, რომელიც, როგორც წესი, ჩამოყალიბებული ვიწრო და ზუსტად განსაზღვრული დანიშნულებით, მაგალითად იჯარის ან ფინანსური აქტივების სეკურტიზაციის ოპერაციების, ანდა კვლევისა და განვითარების პროექტების განსახორციელებლად. სპეციალური დანიშნულების სუბიექტს შეიძლება ჰქონდეს კორპორაციის, მინდობილი ქონების მართვის მიზნით შექმნილი ორგანიზაციის (სატრასტო ორგანიზაციის), ამხანაგობის ან არაიურიდიული სუბიექტის ფორმა. სუბი-

ექტმა, რომლის სახელითაც შეიქმნა მოცემული სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი, შეიძლება ხშირ შემთხვევაში აქტივები გადასცეს ამ უკანასკნელს (მაგალითად, ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული აღიარების შეწყვეტის ოპერაციის ფარგლებში), მოიპოვოს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის აქტივების გამოყენების უფლება, ან ამ უკანასკნელისთვის შეასრულოს მომსახურება, ხოლო ამავე დროს, სხვა მხარეებმა შეიძლება უზრუნველყონ მისი დაფინანსება. როგორც ასს 550-შია მითითებული, ზოგიერთ გარემოებებში, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტი შეიძლება იყოს მოცემული სუბიექტის დაკავშირებული მხარე.<sup>70</sup>

7. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში ხშირად დეტალურად არის განსაზღვრული პირობები, რომლებიც მიიჩნევა კონტროლის ტოლფასად, ან რომელთა მიხედვითაც უნდა მოხდეს სპეციალური დანიშნულების სუბიექტის განხილვა კონსოლიდაციის საჭიროების თვალსაზრისით. ასეთი საფუძვლების მოთხოვნების ინტერპრეტაციისთვის ხშირად აუცილებელია სპეციალური დანიშნულების სუბიექტთან დაკავშირებული შესაბამისი ხელშეკრულებების ცოდნა.

---

70. ასს 550, პუნქტი გ7.

## მე-2 დანართი

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

### თანდაყოლილი რისკფაქტორების შესწავლა

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

### თანდაყოლილი რისკფაქტორები

1. ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომის გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ იმფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხა-რისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით<sup>71</sup> გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. 19(ა) და 19(ბ) პუნქტების შესაბამისად სუბიექტისა და მისი გარემოს, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესწავლის პროცედურების ფარგლებში აუდიტორი ინფორმაციას მოიპოვებს ასევე იმის შესახებ, თანდაყოლილი რისკფაქტორები როგორ ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.
2. ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაციის მომზადებასთან (ამ პუნქტში ეწოდება „მოთხოვნილი ინფორმაცია“) დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:
  - *სირთულე* - წარმოიშობა ან ინფორმაციის ხასიათიდან, ან იმ მეთოდებიდან, რომლის მეშვეობითაც მზადდება მოთხოვნილი ინფორმაცია, მათ შორის, როდესაც ამგვარი ინფორმაციის მომზადებისთვის საჭირო პროცესების გამოყენება, თავისი არსით, რთულია. მაგალითად, სირთულე შეიძლება წარმოიშვას:
    - მომწოდებლის ფასდათმობის ანარიცხების გამოთვლისას,

71. ასს 240, პუნქტები გ24-გ27.

ვინაიდან შეიძლება აუცილებელი იყოს ბევრი სხვადასხვა მომწოდებლის სხვადასხვა კომერციული პირობის გათვალისწინება, ან იმის გამო, რომ არსებობს ბევრი ურთიერთდაკავშირებული კომერციული პირობა, რომლებიც ყველა შესაფერისია ამ ფასდათმობების გამოსათვლელად; ან

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

საქმიანობს. ამგვარმა ცვლილებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ხელმძღვანელობის დაშვებებსა და განსჯაზე, მათ შორის იმ შემთხვევაში, თუ ისინი დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასთან, ან იმასთან, როგორ გამოითვალა სააღრიცხვო შეფასებები ან განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული შესაბამისი ინფორმაცია;

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

თაღლითობაა. ამგვარი ინდიკატორები მოიცავს გარკვეულ მოტივაციას ან ზეწოლას, თუ ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე (მაგალითად, მოტივაციის შედეგად სასურველი შედეგის მიღწევა, როგორცაა მოგების სასურველი საკონტროლო მაჩვენებელი ან კაპიტალის საკმარისობის/ადეკვატურობის კოეფიციენტი) და იმის შესაძლებლობას, რომ ხელმძღვანელობამ არ იმოქმედოს ნეიტრალურად. ასს 240-ის გ1-გ5 პუნქტებში განხილულია გაყალბებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ან აქტივების უკანონო მითვისების ფორმით ჩადენილი თაღლითობით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილების ამსახველი შესაფერისი ფაქტორები.

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

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

5. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი მოვლენებისა (მათ შორის ოპერაციების) და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ან ცალკეული მტკიცების დონეზე. თითოეული თანდაყოლილი რისკფაქტორის მიხედვით მოყვანილი მაგალითები ფართო სპექტრის პირობებსა და მოვლენებს მოიცავს, თუმცა, ყველა პირობა და მოვლენა არ იქნება ყველა აუდიტისთვის შესაფერისი და არც აქ მოყვანილი მაგალითების ჩამონათვალია სრულყოფილი. ცხრილში განხილული მოვლენები და პირობები



კატეგორიებად დაყოფილია იმ თანდაყოლილი რისკფაქტორის შესაბამისად, რომელსაც ყველაზე დიდი გავლენის მოხდენა შეუძლია მოცემულ გარემოებებში. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ თანდაყოლილ რისკფაქტორებს შორის არსებული ურთიერთკავშირების გამო, მოსალოდნელია, რომ საილუსტრაციოდ გამოყენებულ მოვლენებსა და პირობებზე, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სხვა თანდაყოლილი რისკფაქტორებიც ამა თუ იმ ხარისხით.

<p><b>შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:</b></p>	<p>ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე</p>
<p>სირთულე</p>	<p>მარეგულირებელი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ოპერაციები, რომლებიც განიცდის რთული რეგულირების მექანიზმების მაღალი დონის ზემოქმედებას.</li> </ul> <p>ბიზნესმოდელი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>რთული გაერთიანებებისა (კავშირებისა) და ერთობლივი საქმიანობების არსებობა.</li> </ul> <p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც მოიცავს რთულ პროცესებს.</li> </ul> <p>ოპერაციები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>გარესაბაღანსო დაფინანსების, სპეციალური დანიშნულების სუბიექტებისა და სხვა რთული ფინანსური შეთანხმებების გამოყენება.</li> </ul>
<p>სუბიექტურობა</p>	<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>სააღრიცხვო შეფასებისთვის ფართო სპექტრის შეფასების კრიტერიუმების არსებობა. მაგ., ხელმძღვანელობის მიერ ცვეთის აღიარება ან მშენებლობასთან დაკავშირებული შემოსავლისა და ხარჯების.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>ხელმძღვანელობის მიერ შეფასების მეთოდის ან მოდელის შერჩევა გრძელვადიანი აქტივისთვის, მაგალითად საინვესტიციო ქონებისთვის.</li> </ul>

<p>შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:</p>	<p>ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე</p>
<p>ცვლილება</p>	<p>ეკონომიკური პირობები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• საქმიანობა ეკონომიკურად არასტაბილურ რეგიონებში, მაგალითად, ქვეყნებში, სადაც ვალუტის მნიშვნელოვან დეველვაციას აქვს ადგილი, ან ეკონომიკა მაღალი დონის ინფლაციით ხასიათდება.</li> </ul> <p>ბაზრები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ოპერაციები, რომლებიც განიცდის ცვალებადი ბაზრების ზემოქმედებას, მაგალითად, ფიუჩერული ვაჭრობა.</li> </ul> <p>მომხმარებლის დაკარგვა:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარსა და ლიკვიდურობასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის, მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა.</li> </ul> <p>დარგის მოდელი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცვლილებები დარგში, რომელშიც სუბიექტი საქმიანობს.</li> </ul> <p>ბიზნესმოდელი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცვლილებები მიწოდების ჯაჭვში;</li> <li>• ახალი პროდუქციის ან მომსახურების შექმნა ან შეთავაზება, ან ბიზნესის ახალ მიმართულებებში გადასვლა.</li> </ul> <p>გეოგრაფია:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• საქმიანობის გაფართოება ახალ ადგილებზე.</li> </ul>

<p><b>შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:</b></p>	<p>ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე</p>
	<p>სუბიექტის სტრუქტურა:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცვლილებები სუბიექტში, როგორცაა, მსხვილი სუბიექტების შესყიდვა ან რეორგანიზაცია, ან სხვა არაორდინარული მოვლენები.</li> <li>• სუბიექტების ან სამეურნეო სეგმენტების არსებობა, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს.</li> </ul> <p>ადამიანური რესურსების კომპეტენტურობა:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის წასვლა.</li> </ul> <p>საინფორმაციო ტექნოლოგიები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ცვლილებები სტ გარემოში.</li> <li>• ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინსტალირება.</li> </ul> <p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში ახალი ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება.</li> </ul> <p>კაპიტალი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ახალი შეზღუდვები კაპიტალისა და კრედიტის მოზიდვაზე.</li> </ul> <p>მარეგულირებელი:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• მარეგულირებელი ან სახელმწიფო ორგანოების მიერ სუბიექტის ოპერაციების ან ფინანსური შედეგების გამოკვლევის დაწყება.</li> <li>• გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული ახალი კანონმდებლობის გავლენა.</li> </ul>

<p><b>შესაფერისი თანდაყოლილი რისკფაქტორი:</b></p>	<p>ისეთი მოვლენებისა და პირობების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე, ცალკეული მტკიცების დონეზე</p>
<p>განუსაზღვრელობა</p>	<p>ანგარიშგებაში ასახვა:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• მოვლენები ან ოპერაციები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობას, მათ შორის, საადრიცხვო შეფასებები და განმარტებით შენიშვნებში გამოქვეყნებული შესაბამისი ინფორმაცია.</li> <li>• დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესები და პირობითი ვალდებულებები, მაგალითად, გაყიდვები საგარანტიო მომსახურების პირობით, ფინანსური გარანტიები და გამოსასწორებელი ეკოლოგიური ღონისძიებები.</li> </ul>
<p>უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რომელიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკფაქტორებით</p>	<p>ანგარიშგებაში ასახვა:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• შესაძლებლობები ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლებისთვის, გააყალბონ ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის განმარტებით შენიშვნებში არ წარმოადგინონ ან ბუნდოვნად წარმოადგინონ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია.</li> </ul> <p>ოპერაციები:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• მნიშვნელოვანი ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.</li> <li>• საგრძნობი ოდენობის არატიპური/არასტანდარტული ან იშვიათი/ერთჯერადი ოპერაციები, მათ შორის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესრულებული კომპანიათაშორისი ოპერაციები და მაღალშემოსავლიანი ოპერაციები.</li> <li>• ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხულია ხელმძღვანელობის განზრახვის საფუძველზე, მაგალითად, ვალის რეფინანსირება, გასაყიდი აქტივები და ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების კლასიფიკაცია.</li> </ul>

*სხვა მოვლენები და პირობები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობაზე ფინანსური ანგარიშგების დონეზე:*

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

### მე-3 დანართი

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

#### სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

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

#### მაგალითი:

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

## სუბიექტის შიდა კონტროლის კომპონენტები

### კონტროლის გარემო

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

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

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



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

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

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

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

- ყველაზე მაღალი კვალიფიკაციის პირების სამუშაოზე აყვანის სტანდარტები – როდესაც განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილებულია პირის საბაზო განათლებაზე, წინა სამუშაოს გამოცდილებაზე, წარსულ მიღწევებსა და მისი პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის მტკიცებულებებზე;
- სწავლების პოლიტიკა, რომელიც გვაცნობს სამომავლო ფუნქციებსა/როლებსა და პასუხისმგებლობას, მათ შორის ისეთი ღონისძიებები, როგორცაა, პრაქტიკული მომზადების/გადამზადების სკოლები და სემინარები და გვიჩვენებს შედეგებისა და ყოფაქცევის მოსალოდნელ, სასურველ დონეებს;
- მუშაობის შედეგების პერიოდულ შეფასებებზე დაფუძნებული თანამშრომელთა დაწინაურება წარმოაჩენს, რომ სუბიექტს აქვს ვალდებულება, პასუხისმგებლობის უფრო მაღალ დონეებზე დააწინაუროს კვალიფიციური პერსონალი.

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

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

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

### *სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი*

7. სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი არის სუბიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენისა და გაანალიზების უწყვეტი პროცესი, რომელიც ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ ხელმძღვანელობამ და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა განსაზღვრონ, როგორ მართონ ეს რისკები.
8. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესის მიზნებისათვის, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი მოიცავს იმ მეთოდებს, რომელთა მეშვეობით ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს ბიზნესის ისეთ რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან, შემდეგ აფასებს ამ რისკების

მნიშვნელობას, აფასებს მათი წარმოქმნის ალბათობას და გადაწყვეტილებებს იღებს ამ რისკებისა და მათი შედეგების მართვის ღონისძიებების შესარჩევად. მაგალითად, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება ეხებოდეს იმას, როგორ ითვალისწინებს სუბიექტი აღურიცხავი ოპერაციების შესაძლებლობას, ან როგორ განსაზღვრავს და აანალიზებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს.

9. სანდო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული რისკები მოიცავს ისეთ გარე და შიდა მოვლენებს, ოპერაციებს ან გარემოებებს, რომლებიც შეიძლება მოხდეს და უარყოფითი გავლენა იქონიოს სუბიექტის უნარზე, შეძლოს ფინანსური ინფორმაციის ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ხელმძღვანელობის მტკიცებების შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ კონკრეტული რისკების მართვისთვის შეიძლება შეიმუშაოს გეგმები, პროგრამები ან ღონისძიებები, ან გადაწყვიტოს რისკის საკუთარ თავზე აღება, დანახარჯების ან სხვა მოსაზრებების გამო. რისკები შესაძლებელია წარმოიშვას ან შეიცვალოს ისეთი გარემოებების გავლენით, როგორცაა:

- *ცვლილებები საოპერაციო გარემოში.* მარეგულირებელი, ეკონომიკური ან საოპერაციო გარემოს შეცვლამ შეიძლება გამოიწვიოს კონკურენციის გამძაფრება და მნიშვნელოვნად განსხვავებული რისკების წარმოშობა;
- *ახალი პერსონალი.* ახალ პერსონალს შეიძლება სხვაგვარი აქცენტი ჰქონდეს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, ან სხვანაირი წარმოდგენა ჰქონდეს მასზე;
- *ახალი ან მოდერნიზებული საინფორმაციო სისტემა.* საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვან და სწრაფ შეცვლას შეუძლია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკის შეცვლა;
- *სწრაფი ზრდა.* სუბიექტის ოპერაციების/საქმიანობის მნიშვნელოვან და სწრაფ გაფართოებას შეუძლია კონტროლის პროცედურების დეფორმაციის გამოწვევა და მათი მუშაობის ჩაშლის რისკის გაზრდა;
- *ახალი ტექნოლოგია.* ახალი ტექნოლოგიების ჩართვამ საწარმოო პროცესებში ან საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება შეცვალოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *ახალი ბიზნესმოდელები, ახალი პროდუქცია ან საქმიანობა.* ბიზ-

ნესის ისეთ სფეროებში საქმიანობის დაწყებამ ან ისეთ ოპერაციებში მონაწილეობამ, რომელშიც სუბიექტს მწირი გამოცდილება აქვს, შეიძლება წარმოშვას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ახალი რისკები;

- *კორპორაციული რესტრუქტურზაცია.* რესტრუქტურზაციას შეიძლება თან ახლდეს პერსონალის შემცირება და ცვლილებები საზედამხედველო პროცესსა და მოვალეობების დანაწილებაში, რამაც შეიძლება შეცვალოს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული რისკი;
- *საქმიანობის გაფართოება უცხოეთში.* უცხოეთში ქვედანაყოფების გაფართოება ან შესყიდვა წარმოშობს ახალ და ხშირად განსაკუთრებულ რისკებს, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა კონტროლზე, მაგალითად, უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციებით განპირობებული დამატებითი ან შეცვლილი რისკები;
- *ახალი ოფიციალური დოკუმენტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში.* ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი პრინციპების დანერგვამ ან არსებულის შეცვლამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ რისკებზე;
- *საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება.* რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია:
  - მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავების მთლიანობის შენარჩუნებასთან;
  - სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიასთან, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობა, თუ სუბიექტის სტრატეგია ეფექტიანად არ უწყობს ხელს სუბიექტის ბიზნესსტრატეგიის რეალიზებას; ან
  - სუბიექტის სტრატეგიის ცვლილებებთან ან შეფერხებებთან, ან სტრატეგიის პერსონალის დენადობასთან, ან ისეთ სიტუაციასთან, როდესაც სუბიექტი არ ახორციელებს ან დროულად არ ახორციელებს სტრატეგიის აუცილებელ განახლებას.

*სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი*

10. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შესაფასებლად და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების დროულად გატარების უზრუნველსაყოფად. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს მუდმივ ღონისძიებებს, პერიოდულად განხორციელებულ შეფასებებს ან ამგვარი ღონისძიებების გარკვეულ

კომბინაციას. მონიტორინგის მუდმივი ღონისძიებები ხშირად წინასწარვეა გათვალისწინებული სუბიექტის ჩვეულებრივ, განმეორებად საქმიანობაში და შეიძლება მოიცავდეს მართვისა და ზედამხედველობის ზომების რეგულარულად გატარებას. სუბიექტის ზემოაღნიშნული პროცესი, სავარაუდოდ, სხვადასხვა მასშტაბისა და სიხშირის იქნება, იმისდა მიხედვით, რა ღონის არის სუბიექტის მიერ განსაზღვრული რისკების შეფასებები.

11. როგორც წესი, შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი მოიცავს ისეთ საქმიანობებს, რომლებიც განკუთვნილია სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად ან მასზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.<sup>72</sup> სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ღონისძიებებს, როგორცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობის მიერ იმის მიმოხილვა, დროულად მომზადდა თუ არა ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალა, შიდა აუდიტორების მიერ იმის შეფასება, გაყიდვების პერსონალი იცავს თუ არა სუბიექტის პოლიტიკას, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვების ხელშეკრულებების პირობებთან და ასევე იურიდიული განყოფილების ზედამხედველობა სუბიექტის ეთიკის ან ბიზნესის პრაქტიკის პოლიტიკის დაცვაზე. მონიტორინგი ტარდება ასევე იმის უზრუნველსაყოფად, რომ მუდამ ეფექტიანად ფუნქციონირებდეს კონტროლის პროცედურები. მაგალითად, თუ არ განხორციელდა ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესის დროულობაზე და სისწორეზე მონიტორინგი, სავარაუდოდ, პერსონალი შეწყვეტს ამ მასალის მომზადებას.
12. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, მათ შორის ის პროცედურები, რომლებიც მონიტორინგს ახორციელებს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებზე, შეიძლება იყოს ავტომატიზებული ან მანუალური. მაგალითად, სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ავტომატიზებულ მონიტორინგის საშუალებებს გარკვეულ ტექნოლოგიაზე წვდომისთვის და ხელმძღვანელობისთვის ქმნიდეს ავტომატიზებულ ანგარიშებს არაორდინალური/უჩვეულო საქმიანობის შესახებ, ხოლო ხელმძღვანელობა მანუალურად იკვლევდეს გამოვლენილ ანომალიებს.
13. როდესაც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული მონიტორინგის ღონისძიება და კონტროლის მექანიზმი განსხვავებულია, აუდიტორი იხილავს ამ საქმიანობების შესაბამის დეტალებს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საქმიანობა მოიცავს გარკვეული ღონის

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

საზედამხედველო მიმოხილვას. საზედამხედველო მიმოხილვა ავტომატურად არ კლასიფიცირდება, როგორც მონიტორინგის ღონისძიება და ეს საკითხი შეიძლება იყოს პროფესიული განსჯის საგანი - ეს მიმოხილვა კლასიფიცირდება, როგორც საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლი, თუ როგორც მონიტორინგის ღონისძიება. მაგალითად, სისრულის ყოველთვიური კონტროლის მიზანი იქნება შეცდომების გამოვლენა და გასწორება, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიებები დასვამს კითხვას: რატომ წარმოიშვა შეცდომები და პროცესის გამოსწორებაზე ხელმძღვანელობას დააკისრებს პასუხისმგებლობას, რათა მომავალში თავიდან იქნეს აცილებული შეცდომები. მარტივად რომ ვთქვათ, საინფორმაციო სისტემასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურა კონკრეტულ რისკზე რეაგირებს, ხოლო მონიტორინგის ღონისძიება აფასებს, კონტროლის პროცედურები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ხუთივე კომპონენტში მუშაობს თუ არა ისე, როგორც გამიზნული იყო.

14. მონიტორინგის ღონისძიებები შეიძლება ითვალისწინებდეს გარე მხარეების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება მიაწოდებდეს ისეთ პრობლემებზე ან ავლენდეს ისეთ სფეროებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას. მომხმარებლები შეუცნობლად ადასტურებენ საანგარიშსწორებო მონაცემებს, როდესაც იხდიან თავიანთი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან ჩივიან მათთვის დარიცხული ხარჯების გამო. გარდა ამისა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა შეიძლება მიმართონ სუბიექტს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებაზე, მაგალითად, შეტყობინება, რომელიც ეხება ბანკების მარეგულირებელი უწყებების მიერ ჩატარებულ შემოწმებებს. ასევე, ხელმძღვანელობამ მონიტორინგის ღონისძიებებში შეიძლება გაითვალისწინოს გარე აუდიტორების ინფორმაცია, რომელიც ეხება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას.

*საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია*

15. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემა მოიცავს გარკვეულ პროცესებსა და პოლიტიკას, საბუღალტრო ჩანაწერებსა და შესაბამის დამადასტურებელ დოკუმენტებს, რომლებიც განკუთვნილი და დადგენილია იმისთვის, რომ
- განხორციელდეს სუბიექტის ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება და დამუშავება (ასევე ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება, დამუშავება და გამჟღავნება) და შესაბამის აქტივებზე, ვალ-

დებულებებსა და საკუთარ კაპიტალზე – ანგარიშვალდებულება;

- გადაჭრას ოპერაციების არასწორად დამუშავების საკითხი, მაგალითად, ავტომატიზებული დამხმარე ანგარიშების ფაილები და პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება გაურკვეველი მუხლების დროულად გასარკვევად;
- დაამუშაოს და გაითვალისწინოს სისტემის მიერ კონტროლის პროცედურების ბლოკირების ან იგნორირების შემთხვევები;
- ოპერაციის დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაცია ჩართოს მთავარ საბუღალტრო წიგნში (მაგ., დამხმარე წიგნიდან დაგროვილი ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში);
- შეკრიბოს და დაამუშაოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი ინფორმაცია, ოპერაციების გარდა სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ, როგორცაა, აქტივების ცვეთა და ამორტიზაცია და აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობებში მომხდარი ცვლილებები; და
- უზრუნველყოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეგროვებული, დოკუმენტირებული, დამუშავებული, დაჯამებული და სათანადოდ იყოს წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

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

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

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

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

18. კომუნიკაცია, რომელიც გულისხმობს სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ცალკეული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ უფრო ნათელი წარმოდგენის შექმნას თანამშრომლებისთვის, შეიძლება ხორციელდებოდეს სხვადასხვა ფორ-

მით, მაგალითად, სუბიექტის პოლიტიკის სახელმძღვანელოების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სახელმძღვანელოებისა და მემორანდუმების მეშვეობით. ინფორმირება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული საშუალებებით, სიტყვიერად და ხელმძღვანელობის ქმედებებით.

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

*მაკონტროლებელი საქმიანობა*

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

- *ავტორიზაცია და დამტკიცება.* ავტორიზაცია ადასტურებს, რომ ოპერაცია არის ვალიდური (ე.ი. იგი წარმოადგენს ფაქტობრივ ეკონომიკურ მოვლენას ან შეესაბამება სუბიექტის პოლიტიკას). ავტორიზაცია, როგორც წესი, ხორციელდება ზედა დონის



ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცების ფორმით, ან ვერიფიკაციისა და იდენტიფიკაციის მეშვეობით, თუ ოპერაცია ვალიდურია. მაგალითად, ხელმძღვანელი ხარჯების ანგარიშს ამტკიცებს მას შემდეგ, რაც მიმოიხილავს, გონივრულია თუ არა გაწეული ხარჯები და შეესაბამება თუ არა სუბიექტის პოლიტიკას. ავტომატიზებული დამტკიცების პროცედურის მაგალითია როდესაც ანგარიშ-ფაქტურის ერთეულის ღირებულება ავტომატურად უდარდება შესაბამის შესყიდვის შეკვეთის ერთეულის ღირებულებას, წინასწარ დადგენილი დასაშვები დონის ფარგლებში. ავტომატურად დამტკიცდება გადასახდელად ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც დასაშვები დონის ფარგლებშია, ხოლო ის ანგარიშ-ფაქტურები, რომლებიც დასაშვებ დონეს აღემატება, მოინიშნება დამატებით განსახილველად;

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

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

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

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

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

21. ზოგიერთი ტიპის კონტროლის პროცედურა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი

პირების მიერ დადგენილი, სათანადო საზედამხედველო კონტროლის პოლიტიკის არსებობაზე. მაგალითად, შესაძლებელია ავტორიზაციის კონტროლის პროცედურების დელეგირება დაწესებული ინსტრუქციების შესაბამისად, როგორცაა, მაგალითად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ ინვესტიციებისთვის დადგენილი კრიტერიუმები; თუმცა, არატიპური ოპერაციები, როგორცაა, მნიშვნელოვანი შესყიდვები ან ინვესტიციების შეკვეცა, შეიძლება საჭიროებდეს კონკრეტულ მაღალ დონეზე დამტკიცებას, მათ შორის, ზოგ შემთხვევაში, აქციონერთა მიერ დამტკიცებას.

### **შიდა კონტროლის შეზღუდვები**

22. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, მისი ეფექტიანობის დონის მიუხედავად, შეუძლია სუბიექტი უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნებით მხოლოდ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მიღწევის შესახებ. ამ მიზნების მიღწევის ალბათობაზე გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები. ამაში იგულისხმება ის ფაქტი, რომ ადამიანის მსჯელობა გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მცდარი იყოს და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორით გამოწვეული შეცდომის გამო, შეიძლება პრობლემები შეექმნას სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობას. მაგალითად, შეიძლება შეცდომა იყოს დაშვებული ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის შემუშავებისას ან მისი შეცვლისას. ანალოგიურად, ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის მოქმედება შეიძლება ეფექტური არ იყოს, კერძოდ, როდესაც სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნებისთვის მომზადებული ინფორმაცია (მაგალითად, გადახრების შესახებ ანგარიში) ნაყოფიერად არ გამოიყენება იმის გამო, რომ ამ ინფორმაციის მიმოხილვაზე პასუხისმგებელ პირს არ ესმის მისი დანიშნულება, ან ვერ ატარებს სათანადო ზომებს.
23. გარდა ამისა, შესაძლებელია კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლა ორი ან რამდენიმე პირის ფარული შეთანხმების მეშვეობით, ან ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის ამა თუ იმ პროცედურისთვის არასათანადოდ თავის არიდებით. მაგალითად, ხელმძღვანელობამ ძირითადი ხელშეკრულების გარდა, მომხმარებლებთან შეიძლება დადოს დამატებითი ხელშეკრულებები, რომლებშიც შეცვლილია სუბიექტის გაყიდვების ხელშეკრულებების სტანდარტული ვადები და პირობები, რასაც შეიძლება მოჰყვეს არასათანადო ამონაგების აღიარება. ასევე, შესაძლებელია გამოყენებით პროგრამაში ინტეგრირებული, სისტემაში შესატანი მონაცემების შემოწმების პროცედურისთვის თავის არიდება ან ბლოკირება, რომლის მიზანია ისეთი ოპერაციების გამოვლენა და შეტყობინება, რომლებიც აჭარბებს კრედიტის დადგენილ ლიმიტს.

24. გარდა ამისა, კონტროლის პროცედურების შემუშავებისა და დანერგვის პროცესში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება იმსჯელოს იმ კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და ხარისხის შესახებ, რომელთა დანერგვაც აქვს განზრახული, ასევე იმ რისკების ხასიათისა და სიდიდის შესახებაც, რომლის საკუთარ თავზე აღებასაც აპირებს.

**მე-4 დანართი**

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

**სუბიექტის შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობის  
შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები**

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

**შიდა აუდიტის განყოფილების მიზნები და საქმიანობის მასშტაბი**

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

**შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვა**

3. თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება, შიდა აუდიტის განყოფილების სათანადო თანამშრომლების გამოკითხვის შედეგად აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გამოადგება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ასევე 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 ჰქონდეს შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებები ან რისკები, რომლებიც აუდიტორს ძალიან დაეხმარება სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, რისკების შეფასებასა და აუდიტის სხვა ასპექტებში. ამგვარად, აუდიტორი შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლების გამოკითხვას ატარებს ნებისმიერ შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, ვარაუდობს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენებას ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მათი მოცულობის შესამცირებლად<sup>73</sup>. გამოკითხვების ჩატარება შეიძლება განსაკუთრებით მიზანშეწონილი და სასარგებლო იყოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც შიდა აუდიტის განყოფილებამ დააყენა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე და ასევე თვითონ შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ განხორციელებული რისკის შეფასების პროცესის შედეგებთან მიმართებით.

4. თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გამოკითხვების შედეგებიდან გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც შესაფერისია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამ საკითხებთან დაკავშირებული შიდა აუდიტის განყოფილების ანგარიშების გაცნობა. ამგვარი ანგარიშების მაგალითებია შიდა აუდიტის განყოფილების სტრატეგიისა და სამუშაო გეგმის დოკუმენტაცია და ასევე ანგარიშები, რომლებიც განყოფილებამ მოამზადა ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, სადაც აღწერილია შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ ჩატარებული შემოწმებების შედეგები.
5. გარდა ამისა, ასს 240-ის<sup>74</sup> შესაბამისად, თუ შიდა აუდიტის განყოფილება ინფორმაციას აწვდის აუდიტორს რაიმე ფაქტობრივი, საექჭო

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

74. ასს 240, მე-19 პუნქტი.

ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, აუდიტორი ამ ინფორმაციას ითვალისწინებს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად.

6. შიდა აუდიტის განყოფილებაში გამოკითხვის ჩასატარებლად აუდიტორისთვის შესაფერისი შეიძლება იყოს პირები, რომლებსაც, აუდიტორის აზრით, გააჩნიათ სათანადო ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, როგორცაა, მაგალითად შიდა აუდიტის განყოფილების უფროსი (მთავარი აღმასრულებელი პირი), ან გარემოებებისდა მიხედვით, ამ განყოფილების სხვა პერსონალი. აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ასევე პერიოდული შეხვედრების მოწყობა ამ პირებთან.

**შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გათვალისწინება კონტროლის გარემოს შესწავლისას**

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

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

8. თუ შიდა აუდიტის განყოფილების პასუხისმგებლობებისა და მარწმუნებელი ღონისძიებების ხასიათი დაკავშირებულია სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესთან, აუდიტორმა შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება შეიძლება შეძლოს ასევე იმ პროცედურების ხასიათის ან ვადების შესაცვლელად, ან მოცულობის შესამცირებლად, რომლებიც უშუალოდ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. სავარაუდოდ, 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 სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი ადეკვატური რესურსებით, სუბიექტის სირთულისა და მისი საქმიანობის სპეციფიკის შესაბამისად და ამავე დროს უშუალოდ არის

ანგარიშვალდებული მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების წინაშე.

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

---

75. ასს 200, მე-7 პუნქტი.



**მე-5 დანართი**

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

**საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) შესწავლისას  
გასათვალისწინებელი საკითხები**

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

**სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებში საინფორმაციო  
ტექნოლოგიების გამოყენების საკითხის შესწავლა**

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

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

- ერთნაირად გამოიყენოს ბიზნესის წინასწარ დადგენილი წესები და ჩაატაროს რთული გამოთვლები დიდი მოცულობის ოპერაციებისა და მონაცემების დამუშავების პროცესში;
- გააუმჯობესოს ინფორმაციის დროულობა, ხელმისაწვდომობა და სიზუსტე;

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

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

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

*სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების შესწავლა*

3. სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში შეიძლება გამოიყენებოდეს მანუალური და ავტომატიზებული ელემენტები, რაც გავლენას იქონიებს ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადების მეთოდზეც. კერძოდ, ოპერაციების ინი-

ცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მოსამზადებლად განკუთვნილი პროცედურები შეიძლება ხორციელდებოდეს სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების მეშვეობით და იმის მიხედვით, სუბიექტს როგორი კონფიგურაცია აქვს გამოყენებული ამ გამოყენებითი პროგრამებისთვის. გარდა ამისა, ციფრული ფორმით არსებული ჩანაწერები შეიძლება ჩანაცვლდეს ან შეივსოს ქაღალდზე არსებული დოკუმენტებით.

4. საინფორმაციო სისტემის ოპერაციების ნაკადებისა და მათ დამუშავებასთან დაკავშირებული სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორი აგროვებს ინფორმაციას სუბიექტის მიერ გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების ტიპისა და მახასიათებლების შესახებ, ასევე შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურისა და სტ-ის შესახებ. შემდეგ ცხრილში განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომელთა განხილვაც აუდიტორს შეუძლია სტ გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, ასევე მოცემულია სტ გარემოს ტიპური მახასიათებლების მაგალითებიც, რომლებიც დაჯგუფებულია სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული სტ გამოყენებითი პროგრამების სირთულის მიხედვით. თუმცა, ამგვარი მახასიათებლები საორიენტაციო ხასიათისაა და შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს იმის მიხედვით, კონკრეტულად რა ტიპის სტ გამოყენებით პროგრამებს იყენებს სუბიექტი.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია ავტომატიზაციის ხარისხთან და მონაცემების გამოყენებასთან:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>მონაცემების დამუშავებისთვის განკუთვნილი ავტომატიზებული პროცედურების მოცულობა და ამ პროცედურების სირთულე, მათ შორის არსებობს თუ არა მაღალ დონეზე ავტომატიზებული, ქაღალდის გარეშე დამუშავება.</li> </ul>	ა/რ	ა/რ	ფართო და ხშირად რთული ავტომატიზებული პროცედურები.
<ul style="list-style-type: none"> <li>სუბიექტის დაყრდნობის ხარისხი სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე ინფორმაციის დამუშავებისას.</li> </ul>	ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	შესაბამისი ავტომატიზებული ანგარიშის მარტივი ლოგიკა.	ავტომატიზებული ანგარიშის რთული ლოგიკა: ანგარიშების გენერატორი პროგრამული უზრუნველყოფა.
<ul style="list-style-type: none"> <li>როგორ ხდება მონაცემების შეტანა სისტემაში (ე.ი. მანუალურად, მომხმარებლის ან მომწოდებლის მონაცემები ან ფაილის ატვირთვა).</li> </ul>	მონაცემების შეტანა მანუალურად.	მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.	დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
<ul style="list-style-type: none"> <li>სტ, სისტემის ინტერფეისების მეშვეობით, როგორ უწყობს ხელს ინფორმაციის გადაცემას გამოყენებით პროგრამებს, მონაცემთა ბაზებს ან სტ გარემოს სხვა ასპექტებს შორის, სისტემის შიგნით ან მის ფარგლებს გარეთ, საჭიროებისამებრ.</li> </ul>	<p>არ არსებობს ავტომატიზებული ინტერფეისები (მონაცემების შეტანა მხოლოდ მანუალურად ხდება).</p>	<p>მცირე რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან მარტივი ინტერფეისები.</p>	<p>დიდი რაოდენობის მონაცემების შეტანა ან რთული ინტერფეისები.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>ციფრული ფორმით არსებული მონაცემების მოცულობა და სირთულე, რომლებიც მუშავდება საინფორმაციო სისტემაში, მათ შორის ინახება თუ არა ციფრული ფორმით საბუღალტრო ჩანაწერები ან სხვა ინფორმაცია და</li> </ul>	<p>მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები, რომელთა შემოწმება შესაძლებელია მანუალურად; მონაცემები</p>	<p>მცირე მოცულობის მონაცემები ან მარტივი მონაცემები.</p>	<p>დიდი მოცულობის მონაცემები ან რთული მონაცემები; მონაცემთა საცავები;<sup>76</sup> შიდა ან გარე სტ სერვისების პროვაიდერების გამოყენება (მაგ., მესამე მხარის</p>

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

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
დამახსოვრებული მონაცემების ადგილმდებარეობა.	ხელმისაწვდომია ადგილობრივად.		მეხსიერება ან მონაცემების ჰოსტინგი.).
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ გამოყენებით პროგრამებთან და სტ ინფრასტრუქტურასთან:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>გამოყენებითი პროგრამის ტიპი; (მაგ., კომერციული გამოყენებითი პროგრამა, რომელიც უმნიშვნელოდ არის შეცვლილი ან არ არის შეცვლილი, ან ძალიან შეცვლილი ან მაღალ დონეზე ინტეგრირებული გამოყენებითი პროგრამა, რომლის ყიდვა და გადაკეთება შესაძლებელია, ან სუბიექტში შექმნილი გამოყენებითი პროგრამა).</li> </ul>	შემენილი გამოყენებითი პროგრამა მცირე ცვლილებებით ან ცვლილების გარეშე.	შემენილი გამოყენებითი პროგრამა ან წინათაობის მარტივი ან დაბალი კლასის, მცირე ფუნქციური შესაძლებლობების ERP გამოყენებითი პროგრამები, მცირე ცვლილებებით ან ცვლილების გარეშე.	შეკვეთით შექმნილი გამოყენებითი პროგრამები ან უფრო რთული ERP პროგრამები მნიშვნელოვანი ცვლილებებით.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
<ul style="list-style-type: none"> <li>სტ გამოყენებითი პროგრამების ტიპის სირთულე და შესაბამისი სტ ინფრასტრუქტურა.</li> </ul>	მცირე, მარტივი ლეპტოპი ან კლიენტ-სერვერული პროგრამები.	კარგად აპრობირებული, ტიპური მცირე ან მარტივი კლიენტ-სერვერი, პროგრამული უზრუნველყოფა, როგორც დრუბლოვანი სერვისი.	რთული მცირე/დიდი ან რთული კლიენტ-სერვერი, ვებწვდომის შესაძლებლობა, ინფრასტრუქტურა, როგორც დრუბლოვანი სერვისი.
<ul style="list-style-type: none"> <li>არსებობს თუ არა მესამე მხარის ჰოსტინგი ან სტ-ს აუტსორსინგი.</li> </ul>	თუ აუტსორსინგია გამოყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტური, ცნობილი და აღიარებულია (მაგალითად, დრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი).	თუ აუტსორსინგია გამოყენებული, პროვაიდერი კომპეტენტური, ცნობილი და აღიარებულია (მაგალითად, დრუბლოვანი სერვისის პროვაიდერი)	გარკვეული გამოყენებითი პროგრამებისთვის ცნობილი, აღიარებული პროვაიდერი, ხოლო სისტემის სხვა კომპონენტებისთვის – ახალი ან დამწყები პროვაიდერი.
<ul style="list-style-type: none"> <li>სუბიექტი იყენებს თუ არა უახლეს ტექნოლოგიებს, რომლებიც გავლენას ახდენს მის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.</li> </ul>	არ გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები.	შეზღუდულად გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები ზოგიერთ გამოყენებით პროგრამაში.	შერეულად გამოიყენება უახლესი ტექნოლოგიები პლატფორმებისთვის.

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია სტ პროცესებთან:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>პერსონალი, რომელიც ჩართულია სტ გარემოს მუშაობაში (სტ-ს მომსახურე რესურსების რაოდენობა და უნარ-ჩვევების დონე, რომლებიც მართავენ სტ გარემოს უსაფრთხოებასა და ცვლილებებს).</li> </ul>	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც სტ სფეროში არასაკმარისი ცოდნა აქვთ იმისთვის, რომ დაამუშაონ მომწოდებლის განახლებები და მართონ წვდომა.	შეზღუდული რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია სტ სფეროს უნარ-ჩვევები/შეზღუდული რაოდენობის სტ სფეროს სპეციალისტები.	სპეციალური სტ განყოფილებები კვალიფიციური პერსონალით, მათ შორის პროგრამირების უნარ-ჩვევების მქონე.
<ul style="list-style-type: none"> <li>იმ პროცესების სირთულე, რომლებიც მართავს წვდომის უფლებებს.</li> </ul>	ერთი პირი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	მცირე რაოდენობის პერსონალი, რომელსაც გააჩნია ადმინისტრაციული წვდომა წვდომის უფლებების მართვაზე.	რთული პროცესები, რომლებსაც მართავს სტ განყოფილება წვდომის უფლებების კუთხით.
<ul style="list-style-type: none"> <li>სტ გარემოს უსაფრთხოების მეთოდების სირთულე, მათ შორის სტ გამოყენებითი პროგრამების</li> </ul>	მარტივი ადგილობრივი წვდომა, გარე ვებწვდომის ელემენტების გარეშე.	რამდენიმე გამოყენებითი პროგრამა ვებწვდომისთვის განკუთვნილი, ძირითადად მარტივი,	მრავალი პლატფორმა, ვებზე დაფუძნებული პროგრამებით და უსაფრთხოების რთული მოდელები.



	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
<p>მონაცემთა ბაზებისა და სტ გარემოს სხვა ასპექტების დაცვლობა კიბერშეტევების რისკებისგან, კერძოდ, განსაკუთრებით მაშინ. როდესაც არსებობს ვებზე დაფუძნებული ოპერაციები ან ისეთი ოპერაციები, რომლებიც საჭიროებს გარე ინტერფეისების გამოყენებას.</p>		<p>როლზე დაფუძნებული უსაფრთხოება.</p>	<p>წვდომა და უსაფრთხოების რთული მოდელები.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>პროგრამაში შესული ცვლილებები შეეხო თუ არა იმ მეთოდს, რომლის მეშვეობითაც ინფორმაცია მუშავდება და პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული ამგვარი ცვლილებების დონე.</li> </ul>	<p>კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელსაც არ აქვს ინსტალირებული საწყისი კოდი.</p>	<p>ზოგიერთი კომერციული გამოყენებითი პროგრამა, რომელსაც არ აქვს საწყისი კოდი და სხვა კარგად აპრობირებული გამოყენებითი პროგრამები, რომლებშიც განხორციელებულია მცირე რაოდენობის ან მარტივი ცვლილებები; ტრადიციული სისტემების სრულყოფის სასიცოცხლო ციკლები.</p>	<p>ახალი ან დიდი რაოდენობის ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველწელს.</p>

	ტიპური მახასიათებლების მაგალითები:		
	არართული კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა	საშუალო ზომისა და საშუალო სირთულის კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფა ან სტ გამოყენებითი პროგრამები	დიდი ან რთული სტ გამოყენებითი პროგრამები (მაგ., საწარმოს რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემები)
<ul style="list-style-type: none"> <li>სტ გარემოში მომხდარი ცვლილებების ხარისხი (მაგ., სტ გარემოს ახალი ასპექტები, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ გამოყენებით პროგრამებში, ან მნიშვნელოვანი ცვლილებები სტ-ს შესაბამის ინფრასტრუქტურაში)</li> </ul>	<p>ცვლილებები შემოიფარგლება მხოლოდ კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის ვერსიის განახლებით.</p>	<p>ცვლილებები მოიცავს კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის განახლებას, <b>ERP</b> ვერსიის განახლებას ან არსებული მოძველებული ვერსიების გაუმჯობესებას.</p>	<p>ახალი ან დიდი რაოდენობის, ან რთული ცვლილებები, რამდენიმე სრულყოფის ციკლი ყოველწელს, <b>ERP</b> სისტემის მნიშვნელოვანი მოდიფიკაცია.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>პერიოდის განმავლობაში გარდაქმნა თუ არა მნიშვნელოვანი მონაცემები, ხოლო თუ ასეა, განხორციელებული ცვლილებების ხასიათი და მნიშვნელობა და როგორ განხორციელდა მონაცემების გარდაქმნა.</li> </ul>	<p>პროგრამული უზრუნველყოფის განახლება მომწოდებლის მიერ; არ არსებობს მონაცემების გარდაქმნის ფუნქცია განახლების მიზნებისთვის.</p>	<p>კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებითი პროგრამების ვერსიის უმნიშვნელო განახლება, შეზღუდული მოცულობის გარდასაქმენლი მონაცემებით.</p>	<p>ვერსიის მნიშვნელოვანი განახლება, გამოშვებული ახალი ვერსია, პლატფორმის ცვლილება.</p>

*უახლესი ტექნოლოგიები*

5. სუბიექტები შეიძლება იყენებდნენ უახლეს ტექნოლოგიებს (მაგ., ბლოკჩეინს, რობოტებს ან ხელოვნურ ინტელექტს), ვინაიდან ამგვარ ტექნოლოგიებს შეიძლება ჰქონდეს სპეციფიკური შესაძლებლობები იმისთვის, რომ გაიზარდოს სისტემის ოპერატიული ეფექტიანობა ან გაუმჯობესდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესი. როდესაც უახლეს ტექნოლოგიებს იყენებს სუბიექტი ფინანსური

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

### გრადაცია

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

- რა დონეზე არის აპრობირებული პროგრამული უზრუნველყოფა და აქვს თუ არა მას საიმედოობის რეპუტაცია;
- რა დონეზე შეუძლია სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა დამატებითი მოდულების ჩასართავად საბაზო პროგრამულ უზრუნველყოფაში, ან უშუალო ცვლილების შეტანა მონაცემებში;
- პროგრამულ უზრუნველყოფაში განხორციელებული მოდიფიკაციების ხასიათი და ხარისხი. მართალია, სუბიექტს შეიძლება არ შეეძლოს პროგრამული უზრუნველყოფის საწყისი კოდის შეცვლა, მაგრამ პროგრამული უზრუნველყოფის ბევრი პაკეტი კონფიგურაციის შეცვლის საშუალებას იძლევა (მაგ., საანგარიშგებო პარამეტრების დამატება ან შეცვლა). ეს ცვლილება, როგორც წესი, არ მოიცავს საწყისი კოდის მოდიფიკაციას, თუმცა, აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს, რა დონეზე შეუძ-

ღია სუბიექტს პროგრამული უზრუნველყოფის კონფიგურირება, როდესაც იხილავს პროგრამული უზრუნველყოფების მიერ ავტომატიზებულად შექმნილი ისეთი ინფორმაციის სისრულესა და სისწორეს, რომელიც გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით; და

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

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

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

8. სუბიექტის სტ გარემოს ხასიათისა და სირთულის, მათ შორის ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის შესწავლით, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, სუბიექტი რომელ სტ გამოყენებით პროგრამებს ეყრდნობა ფინანსური ინფორმაციის სწორად დამუშავებისა და მისი მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. იმ სტ გამოყენებითი პროგრამების გამოყენება, რომლებსაც სუბიექტი ეყრდნობა, შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა ჩაატაროს თუ არა ამგვარი სტ გამოყენებითი პროგრამების ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების ტესტირება, იმ პირობით, თუ ამგვარი ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები განკუთვნილია აუდიტორის მიერ გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის. პირიქით, თუ სუბიექტი არ ეყრდნობა რომელიმე სტ გამოყენებით პროგრამას, ამ პროგრამაში ჩატვირთული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, არ იქნება შესაფერისი ან საკმარისად ზუსტი შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების მიზნებისთვის. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც შეიძლება გამოვლინდეს 26(ბ) პუნქტის შესაბამისად, შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად ავტომატიზებულ გამოთვლებს ან მონაცემების შეტანას, ინფორმაციის დამუშავებასა და მიღებულ შედეგებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს, როგორცაა, მაგალითად სამხრივი შედარება/შემოწმება – შესყიდვის შეკვეთის, მომწოდებლის გასავლის ზედდებულისა და მომწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურის. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს და სტ გარემოს შესწავლის მეშვეობით დაადგენს, რომ სუბიექტი ეყრდნობა კონკრეტულ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელიც მოიცავს ამ ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს, შეიძლება უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამას, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.
9. როდესაც აუდიტორი იხილავს, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები გავლენას ახდენს თუ არა იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლისთვისაც აუდიტორმა გამოავლინა ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, აუდიტორი იმასაც განიხილავს, სუბიექტს ხელი მიუწვდება თუ არა საწყის კოდზე და რა ხარისხით, რაც ხელმძღვანელობას პროგრამული ცვლილებების შეტანის საშალებას მისცემდა ამგვარ კონტროლის პროცედურებში ან სტ გამოყენებით პროგრამებში. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმის განხილვაც, რა დონეზე ცვლის სუბიექტი პროგრამას ან კონფიგურაციას

და ასევე რამდენად ფორმალიზებულია ამგვარ ცვლილებებთან დაკავშირებული სტ პროცესები. გარდა ამისა, სავარაუდოდ, აუდიტორი განიხილავს მონაცემებზე არასათანადო წვდომის ან ცვლილებების რისკებსაც.

10. სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშები, რომელთა გამოყენებასაც აუდიტის მტკიცებულების სახით შეიძლება აუდიტორი აპირებდეს, შესაძლოა მოიცავდეს მაგალითად სავაჭრო მოთხოვნების ხანდაზმულობის ანგარიშს ან მარაგების შეფასების ანგარიშს. ამგვარი ანგარიშებისთვის აუდიტორს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლია ანგარიშების სისრულისა და სისწორის შესახებ, კერძოდ, ძირითადი ტესტების ჩატარებით ანგარიშის ამოსავალ ინფორმაციასა და ანგარიშში ასახულ შედეგებზე. სხვა შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია დაგეგმოს იმ კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებიც დაკავშირებულია ამ ანგარიშის მომზადებასა და შენახვასთან, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს იმ სტ გამოყენებით პროგრამაზე, საიდანაც ეს ანგარიში შეიქმნა. გარდა ამისა, ანგარიშის სისრულისა და სისწორის ტესტირებისთვის აუდიტორს შეუძლია იმ სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების დაგეგმვაც, რომლებიც განკუთვნილია არასათანადო ან უნებართვო პროგრამულ ცვლილებებთან ან ამ ანგარიშში ასახული მონაცემების არასათანადო ან უნებართვო ცვლილებებთან დაკავშირებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.
11. ზოგიერთი სტ გამოყენებით პროგრამას შეიძლება თვითონ გააჩნდეს ანგარიშის შექმნის ფუნქციური შესაძლებლობა, ხოლო ზოგიერთი სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს ასევე ანგარიშის შედგენის სპეციალურ გამოყენებით პროგრამებს (ე.ი. ანგარიშების გენერატორი). ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების წყაროების დადგენა (ე.ი. გამოყენებითი პროგრამის, რომელიც ანგარიშს ქმნის და იმ მონაცემთა წყაროების, რომლებიც ამ ანგარიშში გამოიყენება), რათა დაადგინოს ისეთი სტ გამოყენებითი პროგრამები, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.
12. სტ გამოყენებით პროგრამებში გამოყენებული მონაცემების წყაროები შეიძლება იყოს მაგალითად მონაცემთა ბაზები და ამ მონაცემთა ბაზებზე წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს მხოლოდ კონკრეტული სტ გამოყენებითი პროგრამის ან სტ პერსონალის მეშვეობით, რომელსაც მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები გააჩნიათ. სხვა შემთხვევაში, მონაცემების წყარო შეიძლება იყოს მონაცემთა საცავი, რომელიც შეიძლება თვითონ იყოს მიჩნეული ისეთ სტ

პროგრამად, რომელზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

13. აუდიტორს შეიძლება გამოვლენილი ჰქონდეს ისეთი რისკი, რომლის მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, რადგან სუბიექტი ოპერაციებისთვის იყენებს მაღალ დონეზე ავტომატიზებულ და ქალაქის გარეშე დამუშავების პროცესს, რაშიც შეიძლება მონაწილეობდეს მრავალი ინტეგრირებულ სტ გამოყენებითი პროგრამა. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები, სავარაუდოდ, უნდა მოიცავდეს ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებსაც. გარდა ამისა, სუბიექტი შეიძლება ეყრდნობოდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს დამუშავებული ოპერაციებისა და ინფორმაციის დასამუშავებლად გამოყენებული სხვა ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად. ასეთ სიტუაციაში, სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს იმ სტ გამოყენებით პროგრამებზე, რომლებიც გამოიყენება ინფორმაციის დასამუშავებლად და შესანახად.

*გამოთვლა საბოლოო მომხმარებლის მიერ*

14. მართალია, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება არსებობდეს სისტემის მიერ შექმნილი შედეგის ფორმითაც, რომელიც გამოიყენება საბოლოო მომხმარებლის გამოსათვლელი ინსტრუმენტების (როგორცაა, მაგალითად ელექტრონული ცხრილის პროგრამული უზრუნველყოფა ან მარტივი მონაცემთა ბაზები) მეშვეობით ჩატარებულ გამოთვლებში, მაგრამ ამგვარი ინსტრუმენტები, როგორც წესი, არ მიიჩნევა სტ გამოყენებით პროგრამად 26(ბ) პუნქტის კონტექსტში. შეიძლება პრობლემას წარმოადგენდეს ისეთი კონტროლის პროცედურების შემუშავება და დაენრგვა, რომლებიც დაკავშირებულია საბოლოო მომხმარებლის გამოსათვლელ ინსტრუმენტებზე წდომასა და ცვლილებასთან და, ამასთან, ამგვარი კონტროლის პროცედურები იშვიათად არის სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ეკვივალენტური, ან ისეთივე ეფექტური, როგორც სტ საერთო კონტროლის პროცედურებია. თუმცა, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გარკვეული კომბინაცია, გაითვალისწინებს რა საბოლოო მომხმარებლის გამოთვლების მიზანსა და სირთულეს, ასე მაგალითად:

- ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, კერძოდ, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი მონაცემების მოპოვებასა და დამუშავებასთან, მათ შორის იმ ლოკაციისთვის შესაფერისი ავტომატიზებული კონტროლის

პროცედურები ან ინტერფეისთან დაკავშირებული პროცედურები, საიდანაც ამოღებულია მონაცემები (ე.ი. მონაცემთა საცავი);

- ლოგიკის სისწორის შესამოწმებლად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურები, მაგალითად, კონტროლის პროცედურები, რომლებიც „ადასტურებს“ მონაცემების ამოღებას, როგორცაა, მაგალითად ანგარიშის შეჯერება იმ მონაცემებთან, საიდანაც მიღებულია ეს ანგარიში, ანგარიშში ასახული ცალკეული მონაცემების შედარება მათ წყაროსთან და პირიქით, ასევე კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ამოწმებს ფორმულებს ან მაკროსებს; ან
- პროგრამული უზრუნველყოფის ვალიდაციის ინსტრუმენტების გამოყენება, რომლებიც სისტემატურად ამოწმებს ფორმულებსა და მაკროსებს, როგორცაა ელექტრონული ცხრილების მთლიანობის ინსტრუმენტები.

## გრადაცია

15. სუბიექტის უნარი, უზრუნველყოს შენახული (დამახსოვრებული) ინფორმაციისა და საინფორმაციო სისტემაში დამუშავებული ინფორმაციის მთლიანობა, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა გარემოებებში, რაც დამოკიდებული იქნება სუბიექტის შესაბამისი ოპერაციებისა და სხვა ინფორმაციის სირთულესა და მოცულობაზე. რაც უფრო რთულია ან დიდი მოცულობისაა მონაცემები, რომლებსაც ეფუძნება ოპერაციების მნიშვნელოვან კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, მით უფრო ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ სუბიექტი შეძლებს ამ ინფორმაციის მთლიანობის უზრუნველყოფას მხოლოდ ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების მეშვეობით (როგორცაა სისტემის შემავალ და გამომავალ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ან მიმოხილვასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები). ასევე ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი შეძლებს აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ამგვარი ინფორმაციის სისრულისა და სისწორის შესახებ მხოლოდ ძირითადი ტესტების ჩატარებით, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია გამოიყენება აუდიტის მტკიცებულების სახით. გარკვეულ გარემოებებში, როდესაც ოპერაციები არ არის ძალიან დიდი მოცულობის ან არ არის ძალიან რთული, ხელმძღვანელობას შეიძლება ჰქონდეს ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული ისეთი კონტროლის პროცედურა, რომელიც საკმარისია ამ მონაცემების სისრულისა და სისწორის შესამოწმებლად (მაგ.,



ცალკეული დამუშავებული გაყიდვების შეკვეთები შეიძლება შეჯერდეს ქაღალდზე არსებული ასლის მონაცემებთან, რომლებიც თავდაპირველად შეიყვანეს სტ გამოყენებით პროგრამაში). როდესაც სუბიექტი ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს გარკვეული ინფორმაციის მთლიანობის შესანარჩუნებლად, რომელიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამებში, აუდიტორმა შეიძლება დაადგინოს, რომ ამ ინფორმაციის შესაქმნელად გამოყენებულ სტ პროგრამებზე გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები.

<p><b>სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები</b></p>	<p><b>სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• დამოუკიდებელი გამოყენებითი პროგრამები.</li> <li>• მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი.</li> <li>• გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა არ არის რთული.</li> <li>• თითოეულ ოპერაციას განამტკიცებს ქაღალდზე არსებული პირველადი დოკუმენტაცია.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• გამოყენებითი პროგრამები ერთმანეთთან დაკავშირებულია.</li> <li>• მონაცემების (ოპერაციების) მოცულობა მნიშვნელოვანია.</li> <li>• გამოყენებითი პროგრამის ფუნქციური შესაძლებლობა რთულია. ასე მაგალითად:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- გამოყენებითი პროგრამა ავტომატურად იწყებს ოპერაციებს; და</li> <li>- არსებობს მრავალი რთული გამოთვლა, რომელიც ეყრდნობა ავტომატიზებულ გატარებებს.</li> </ul> </li> </ul>
<p>სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• მონაცემების მოცულობა არ არის მნიშვნელოვანი და, ამგვარად, ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა სტ საერთო კონტროლის პროცედურებს მონაცემების დამუშავებისთვის ან შესანახად;</li> </ul>	<p>სტ გამოყენებით პროგრამაზე, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, ვინაიდან:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ხელმძღვანელობა ეყრდნობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას მონაცემების დასამუშავებლად და შესანახად, ვინაიდან მონაცემების მოცულობა მნიშვნელოვანია;</li> </ul>

<p>სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას არ ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები</p>	<p>სტ გამოყენებითი პროგრამის მახასიათებლების მაგალითები, რომლებზეც, სავარაუდოდ, გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ხელმძღვანელობა არ ეყრდნობა ავტომატიზებულ კონტროლის პროცედურებს ან ავტომატიზებულ ფუნქციურ შესაძლებლობებს. აუდიტორს არ გამოუვლენია ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები 26(ა) პუნქტის შესაბამისად;</li> <li>• მართალია, ხელმძღვანელობა იყენებს სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებს თავის კონტროლის პროცედურებში, მაგრამ იგი არ ეყრდნობა ამ ანგარიშებს. ამის ნაცვლად, ხელმძღვანელობა აწარმოებს ამ ანგარიშების შეჯერებას ქაღალდზე არსებულ დოკუმენტაციასთან და ამოწმებს ანგარიშში ასახულ გამოთვლებს;</li> <li>• აუდიტორი პირდაპირ ატარებს სუბიექტის მიერ შექმნილი იმ ინფორმაციის ტესტირებას, რომელსაც იყენებს აუდიტის მტკიცებულების სახით.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ხელმძღვანელობა გამოყენებით პროგრამულ სისტემას ეყრდნობა გარკვეული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურების განსახორციელებლად, რომლებიც აუდიტორმაც გამოავლინა.</li> </ul>

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

16. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, სტ გარემოს სხვა ასპექტებზეც მოახდენს გავლენას სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. სტ ინფრასტრუქტურა მოიცავს მონაცემთა ბაზებს, საოპერაციო სისტემასა და ქსელს. მონაცემთა ბაზებში ინახება მონაცემები, რომლებიც გამოიყენება სტ გამოყენებით პროგრამაში და შეიძლება შედგებოდეს

მრავალი ურთიერთდაკავშირებული ცხრილისგან. მონაცემთა ბაზებში არსებულ მონაცემებზე პირდაპირ წვდომა შესაძლებელია ასევე მონაცემთა ბაზის მართვის სისტემების მეშვეობით სტ ან სხვა პერსონალის მიერ, რომელსაც გააჩნია მონაცემთა ბაზის ადმინისტრირების პრივილეგიები. საოპერაციო სისტემა პასუხისმგებელია აპარატურულ უზრუნველყოფას, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და ქსელში გამოყენებულ სხვა პროგრამულ უზრუნველყოფას შორის მონაცემთა გაცვლის მართვაზე. როგორც ასეთი, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემის მეშვეობით. ქსელი გამოიყენება სტ ინფრასტრუქტურაში მონაცემების გადაცემისა და ინფორმაციის, რესურსებისა და მომსახურებების გაზიარების მიზნით საერთო საკომუნიკაციო ბმულის მეშვეობით. ქსელი, როგორც წესი, ადგენს ასევე ლოგიკური უსაფრთხოების დონეს (ჩართულია საოპერაციო სისტემის საშუალებით) ძირითად რესურსებზე წვდომისთვის.

17. როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები, როგორც წესი, ასევე გამოვლინდება მონაცემთა ბაზა (ბაზები), სადაც ინახება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამის მიერ დამუშავებული მონაცემები. ანალოგიურად, ვინაიდან ამა თუ იმ სტ გამოყენებითი პროგრამის მუშაობის უნარი ხშირად დამოკიდებულია საოპერაციო სისტემაზე და, ამასთან, სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებზე პირდაპირ წვდომა შეიძლება შესაძლებელი იყოს საოპერაციო სისტემიდან, საოპერაციო სისტემაზე, როგორც წესი, გავლენას მოახდენს სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული რისკები. ქსელის იდენტიფიცირება შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ის არის ცენტრალური საშუალება აუდიტორის მიერ გამოვლენილ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემთა ბაზებზე წვდომისთვის, ან როდესაც სტ გამოყენებითი პროგრამა მომწოდებლებთან ან გარე მხარეებთან ურთიერთდაკავშირებულია ინტერნეტის მეშვეობით, ან როდესაც აუდიტორი გამოავლენს ინტერნეტის მეშვეობით საჯარო წვდომისთვის განკუთვნილ სტ გამოყენებით პროგრამებს.

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

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

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

19. აუდიტორის მიერ უნებართვო წვდომის საკითხის განხილვა შეიძლება მოიცავდეს რისკებს, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა ან გარე მხარეების მიერ უნებართვო წვდომასთან (რასაც ხშირად უწოდებენ კიბერუსაფრთხოების რისკებს). აუცილებელი არ არის, რომ ამგვარი რისკები გავლენას ახდენდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვინაიდან სუბიექტის სტ გარემო შეიძლება მოიცავდეს ისეთ სტ გამოყენებით პროგრამებსა და დაკავშირებულ მონაცემებსაც, რომლებიც უზრუნველყოფს საოპერაციო ან კანონმდებლობის დაცვის საჭიროებებზე რეაგირებას. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ კიბერშეტევები, ჩვეულებრივ, ხორციელდება პერიმეტრისა და შიდა ქსელის დონეების მეშვეობით, რომლებსაც, როგორც წესი, შემდეგ ამოიღებენ იმ სტ პროგრამიდან, მონაცემთა ბაზიდან და საოპერაციო სისტემებიდან, რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. შესაბამისად, თუ გამოვლინდება ინფორმაცია უსაფრთხოების დარღვევის შესახებ, აუდიტორი, როგორც წესი, იხილავს ამგვარი დარღვევის პოტენციური გავლენის ხარისხს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ მიიჩნევა, რომ გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლა და

ტესტირების ჩატარება, რათა დაადგინოს ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ფინანსური ანგარიშგების პოტენციურ უზუსტობებზე ან პოტენციური უზუსტობების გავრცელების არეალი, ანდა შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს, რომ სუბიექტს ამგვარ უსაფრთხოების დარღვევის შემთხვევებთან დაკავშირებით ადეკვატური ინფორმაცია აქვს გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

20. გარდა ამისა, ისეთ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც უშუალო ან არაპირდაპირ გავლენას ახდენს სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შეიძლება განეკუთვნებოდეს მონაცემთა დაცვის კანონმდებლობა. როდესაც აუდიტორი ასს 250-ის (გადასინჯული) შესაბამისად იხილავს, იცავს თუ არა სუბიექტი ამგვარ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს, მას შეუძლია შეისწავლოს სუბიექტის ის სტ პროცესები და ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები, რომლებიც სუბიექტს დანერგილი აქვს შესაბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის უზრუნველსაყოფად.
21. სტ საერთო კონტროლის პროცედურები ინერგება სტ-ის გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირების განსახორციელებლად. შესაბამისად, აუდიტორი გამოვლენილი სტ გამოყენებითი პროგრამების, სტ გარემოს სხვა ასპექტებისა და სტ-ის გამოყენებით გამოწვეული შესაბამისი რისკების შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას იყენებს იმის დასადგენად, რომელი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები უნდა გამოავლინოს. ზოგ შემთხვევაში, სუბიექტი საერთო სტ პროცესებს შეიძლება იყენებდეს მთელ სტ გარემოში ან გარკვეული სტ გამოყენებითი პროგრამების ფარგლებში, რა შემთხვევაშიც სტ-ის გამოყენების შედეგად საერთო რისკები წარმოიშობა და შეიძლება გამოვლინდეს სტ საერთო კონტროლის პროცედურები.
22. საზოგადოდ, მოსალოდნელია, რომ უფრო მეტი რაოდენობის ისეთი სტ საერთო კონტროლის პროცედურები გამოვლინდება, რომლებიც სტ გამოყენებით პროგრამებსა და მონაცემთა ბაზებთან არის დაკავშირებული, ვიდრე ისეთი, რომლებიც სტ გარემოს სხვა ასპექტებთან არის დაკავშირებულ. ეს იმითია განპირობებული, რომ ზემოაღნიშნული ასპექტები ყველაზე მჭიდროდ არის დაკავშირებული ინფორმაციის დამუშავების პროცესთან და ინფორმაციის შენახვასთან (დამახსოვრებასთან) სუბიექტის საინფორმაციო სისტემაში. სტ საერთო კონტროლის პროცედურების გამოსავლენად აუდიტორს შეუძლია განიხილოს კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია როგორც საბოლოო მომხმარებლების ქმედებებთან, ისე სუბიექტის სტ პერსონალის ქმედებებთან, ან სტ

მომსახურების პროვაიდერებთან.

23. **მე-6 დანართში** უფრო დეტალურად არის ახსნილი სტ საერთო კონტროლის პროცედურების ბუნება, რომლებიც, როგორც წესი, ინერგება სტ გარემოს სხვადასხვა ასპექტებისთვის. გარდა ამისა, განხილულია სხვადასხვა ტიპის სტ პროცესთან დაკავშირებული სტ საერთო კონტროლის პროცედურების მაგალითები.

**მე-6 დანართი**

(იხ. პუნქტები 26(გ) (ii), გ173-გ174)

**საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სტ) საერთო კონტროლის პროცედურების შესწავლისას გასათვალისწინებელი საკითხები**

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

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

ა) გამოყენებითი პროგრამები

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

ბ) მონაცემთა ბაზა

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

გ) საოპერაციო სისტემა

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

იცავს ისეთ ქმედებებს, როგორცაა სხვა მომხმარებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემების კომპრომენტაცია, ახალი, არაავტორიზებული მომხმარებლების დამატება, მავნე პროგრამების ან სხვა არაავტორიზებული პროგრამების ჩატვირთვა.

დ) ქსელი

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

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

ა) წვდომის მართვის პროცესი:

○ ავთენტიფიკაცია

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

○ ავტორიზაცია

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

○ ინიციალიზაცია (უფლების მიცემა)



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

- *დენინციალიზაცია (უფლების ჩამორთმევა)*

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

- *პრივილეგიური წვდომა*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია ადმინისტრაციული ან გავლენიანი მომხმარებლების წვდომასთან.

- *მომხმარებლის წვდომის მიმოხილვა*

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

- *კონფიგურაციის უსაფრთხოების კონტროლის პროცედურები*

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

- *ფიზიკური წვდომა*

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

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

- *ცვლილებების მართვის პროცესი*

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

- *ცვლილებების გადატანასთან დაკავშირებული მოვალეობების დანაწილება*

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ახორციელებს საწარმოო გარემოში ცვლილებების შეტანაზე წვდომისა და საწარმოო

გარემოში ცვლილებების გადატანაზე წვდომის განცალკევებას.

○ *სისტემების სრულყოფა, ან შექმნა, ან დანერგვა*

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

○ *მონაცემების გარდაქმნა*

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

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

○ *სამუშაოს დაყოფა კატეგორიებად*

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

○ *დავალებების მონიტორინგი*

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

○ *სარეზერვო ასლების შექმნა და ინფორმაციის აღდგენა*

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

○ *სისტემაში შეჭრის შემთხვევების გამოვლენა*

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

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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



არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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



არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

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

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEATM), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ზუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (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), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების 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 © 2024 წლის აგვისტო, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა [www.iaasb.org](http://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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

IAASB-ს საქმიანობისთვის აუცილებელი პროცესების განხორციელებას ხელს უწყობს International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნებისა და ნებართვის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მიმართოთ [permissions](http://permissions) ან დაგვიკავშირდეთ [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)  
978-1-60815-581-1

წინამდებარე ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2024 წლის აგვისტოში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2025 წლის იანვარში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2023-2024 წლების გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2024 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის მართვის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2023-2024 წლების გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2025 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition*, ISBN: 978-1-60815-573-6

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

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული  
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements  
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™