

აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება

DOI: <https://doi.org/10.52340/bal/2023.03.08>

რეზიუმე

ნაშრომი ეხება აუდიტორული საქმიანობის სფეროს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაწილს - აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენას და შეფასებას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ასს-315 (გადასინჯული 2019 წელს) არეგულირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების სფეროში.

არცთუ შორეულ წარსულში საქართველოში მოქმედი აუდიტორები (აუდიტორული ფირმები), რომელნიც არ წარმოადგენდნენ საერთაშორისო ქსელის კომპანიებს, ნაკლებ ყურადღებას უთმობდნენ კლიენტის აყვანისთვის განსახორციელებელ იმ აუცილებელ პროცედურებს, რაც მოთხოვნილია შესაბამისი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და კლიენტის აყვანა ხდებოდა დაუფიქრებლად - მთავარი იყო კლიენტი ეშოვათ; არ ხდებოდა კლიენტის საფუძვლიანი შესწავლა და ამის შესაბამისად გადანყვეტილების მიღება, თუ რამდენად შესაძლებელია ამა თუ იმ კლიენტთან გარიგებაში შესვლა; ან ხდებოდა მხოლოდ ბუღალტრული მონაცემების მიმოხილვა და ამის ზედაპირული განხილვით ხდებოდა კლიენტთან გარიგებაში შესვლაზე თანხმობა. ამ შემთხვევაშიც არ ხდებოდა შესაბამისი პროცედურის გავლა კლიენტთან გარიგებაში შესვლაზე გადანყვეტილების მისაღებად. ხოლო შემდეგ, მუშაობის დაწყებისას არ ხდებოდა ისეთი მნიშვნელოვანი პროცედურის გავლა, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და მათი შეფასება.

ავტორი გამოცდილებაზე დაყრდნობით ნაშრომში



ზაზა ტრიპოლსკი

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის
ადმინისტრირების ფაკულტეტის დოქტორანტი
<https://orcid.org/0009-0001-7281-9854>
E-mail: tripolskizaza@gmail.com

აღწერს, თუ როგორ უნდა ხდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტორის მიერ და გამოთქვამს მათზე საყურადღებო მოსაზრებებს.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტის მეთოდოლოგია, აუდიტორული გარიგება, არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.

ციტირებისთვის: ტრიპოლსკი ზ., აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 16 (3), 53-66. Retrieved from <https://ojs.b-k.ge/index.php/bk>.

IDENTIFICATION AND ASSESSMENT OF RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT BY THE AUDITOR

Zaza Tripolsky

Doctoral student of the Faculty of Business Administration of Sukhumi State University
<https://orcid.org/0009-0001-7281-9854>
Email: tripolskizaza@gmail.com

ABSTRACT

The work refers to one of the important parts of the field of practical audit activity - the identifying and assessing the risks of material misstatement by the auditor.

The International Auditing Standard IAS-315 (Revised 2019) regulates the auditor's responsibility in the field of identifying and assessing the risks of material misstatements of financial statements.

In the not-so-distant past, auditors (auditing firms) operating in Georgia, who did not represent international network companies, paid less attention to the necessary procedures for hiring a client, which is required by the relevant international audit standards, and the client was hired recklessly - the main thing was to find a client; a thorough study of the client was

not carried out and accordingly a decision was made as to whether it is possible to enter into a transaction with this or that client; Or there was only a review of accounting data, and with a superficial review of it, agreement was made to enter into a transaction with the client. In this case too, the appropriate procedure was not followed to make a decision to enter into the transaction with the client. And then, at the beginning of the work, such an important procedure as identifying the risks of material misstatement of financial statements and their assessing was not carried out.

Based on experience, the author describes in the work how the auditor should identify and assess the risks of material misstatement in financial statements and expresses important opinions about them.

Key words: audit methodology, audit engagement, identifying and assessing the risks of material misstatement.

For citation: Tripolsky Z., Identification and assessment of risks of material misstatement by the auditor, Journal of Business and Law, 16 (3), 53-66. Retrieved from <https://ojs.b-k.ge/index.php/bk>.



ძირითადი ტექსტი

აუდიტორის მიერ რისკების წინასწარი შესწავლა

მცირე და საშუალო აუდიტორული კომპანიები აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას ვერ ახერხებენ შესაბამისი მოქმედი სტანდარტების დაცვას, რაც სხვადასხვა მიზეზებთან, მათ შორის, დასაქმებულთა სიმცირესა და გამოუცდელობასთან არის დაკავშირებული. მათ არ გააჩნიათ პრაქტიკა და არ იციან როგორ უზრუნველყონ აუდიტორული პროცედურები და შედეგები გააფორმონ ოკუმენტურად. ერთ-ერთი ასეთი საკითხია აუდიტორის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.

ბევრი აუდიტორული კომპანია მიიჩნევს, რომ დაგროვილი გამოცდილება ექსკლუზიურად მათია და არ უნდა გაიხსნას, რაც არ არის კოლეგებისადმი დამოკიდებულების საუკეთესო მამოვლენა.

ნაწილობრივ, მათი დახმარების მიზნებისა და საკითხის უფრო რაციონალურად წარმოდგენისთვის, ვაზიარებ გამოცდილებას, რაც დახმარებას გაუწევს აუდიტორულ კომპანიებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასების საქმეში.

პირველი, რაც ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა გააკეთოს, ესაა დამკვეთს გაუზიაროს

საინფორმაციო მოთხოვნების კითხვარი, სადაც ჩამოთვლილია, თუ რა დოკუმენტაცია და ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს მან.

ეს დოკუმენტაციაა:

1) ფინანსური ანგარიშგება (ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, სრული შემოსავლების ანგარიშგება, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება და კაპიტალში მოძრაობის ანგარიშგება, ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები საანგარიშგებო წლის ბოლოს მდგომარეობით).

ფინანსური ანგარიშგება უნდა აიწყოს ექსპლისიტურ ფორმატში სადაც გამოჩნდება ბუღალტრული ბაზის მონაცემების და ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებს შორის კავშირი (ტრანსფორმაციის ფაილი);

2) კომპანიის წერილობითი სააღრიცხვო პოლიტიკა საანგარიშგებო წლის ბოლოს მდგომარეობით;

3) საანგარიშგებო წლის ბრუნვითი უწყისი სადაც გამოჩნდება (ანგარიშთა სია საწყისი და საბოლოო ნაშთები და პერიოდის ბრუნვები თითოეულ ანგარიშზე);

4) წლის გატარების/ტრანზაქციების სია საბუღალტრო პროგრამიდან;

5) კომპანიის საბანკო ანგარიშების სრული სია, ბანკის დასახელების, ანგარიშის ნომრის, ანგარიშის ვალუტის და ანგარიშზე არსებული ნაშთების მითითებით ვალუტაში და ლარის ეკვივალენტში საანგარიშგებო წლის ბოლოს მდგომარეობით;

6) ბანკის ამონაწერები ყველა საბანკო ანგარიშისათვის საანგარიშგებო წლის ბოლოსთვის და ფაილის გამოგზავნის თარიღამდე (ექსელში და პდფ-ში);

7) ძირითადი საშუალებების რეესტრი შესყიდვის და ექსპლუატაციაში შესვლის თარიღების, შესყიდვის ღირებულების, ნებისმიერი გადაფასების თარიღების და თანხების, სალიკვიდაციო ღირებულებების, ცვეთის განაკვეთების და დარიცხული ცვეთის თანხების ჩვენებით.

8) ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის აქტი საანგარიშგებო წლის ბოლოს მდგომარეობით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

9) წლის განმავლობაში მნიშვნელოვანი ძირითადი საშუალებების შესყიდვის დოკუმენტები (დამატებით შესაძლოა შერჩევით მოვითხოვოთ აუდიტის პროცესში);

10) სახელფასო ხარჯების დეტალები ნელზე - თანამშრომლების სრული სია თვეების მიხედვით პოზიციის/თანამდებობის, დარიცხული ხელფასის, ნებისმიერი ბონუსების და დაკავებების ჩვენებით და ხელზე გაცემული თანხების ჩვენებით. ხელფასების ცხრილი/უწყისები შედარებული უნდა იყოს საბუღალტრო ჩანაწერებში (საბუღალტრო პროგრამაში და, შესაბამისად საცდელ ბალანსში) აღრიცხულ სახელფასო ხარჯებთან;

11) წლის განმავლობაში თანამშრომლების პრემიის დარიცხვის ბრძანებები/გადაწყვეტილებები (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

12) ხელფასების ყოველთვიური ხელმოწერილი უწყისები წლისთვის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

13) წესდების საწყისი რედაქცია და ამასში შესული ყველა ცვლილება;

14) კომპანიის კრებების ოქმები/მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები/ბრძანებები (წლის დასაწყისიდან დღემდე);

15) კომპანიის საქმიანობაზე ნებართვების (ლიცენზიების, აკრედიტაციის) ასლები (ამგვარის არსებობის შემთხვევაში);

16) შინაგანაწესის ასლი (ამგვარის არსებობის შემთხვევაში);

- 17) ადამიანური რესურსების პოლიტიკა;
 - 18) სამუშაოს აღწერილობები (Job Description);
 - 19) დამტკიცებული საშტატო განრიგის ასლი; (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
 - 20) დირექტორის მნიშვნელოვანი ბრძანებების / გადაწყვეტილებების ასლები (წლის დასაწყისიდან დღემდე);
 - 21) წლის ყველა საგადასახადო დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების ასლები (ან დროებითი წვდომის უზრუნველყოფა შემოსავლების სამსახურის ვებ პორტალზე);
 - 22) საგადასახადო შედარების აქტი საანგარიშგებო წლის 31 დეკემბრის და მომდევნო წლის 20 იანვრის და უახლესი თარიღის მდგომარეობით (ან დროებითი წვდომის უზრუნველყოფა შემოსავლების სამსახურის ვებ პორტალზე);
 - 23) rs.ge-დან მიღებული და გამონერილი ანგარიშ-ფაქტურების და ზედნადებების რეესტრი წლის დასაწყისიდან დღემდე (ან დროებითი წვდომის უზრუნველყოფა შემოსავლების სამსახურის ვებ პორტალზე);
 - 24) rs.ge-დან პირადი ბარათი წლის დასაწყისიდან დღემდე (ან დროებითი წვდომის უზრუნველყოფა შემოსავლების სამსახურის ვებ პორტალზე);
 - 25) მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების და შეთანხმებების (საკრედიტო, მართვაზე და ა.შ.) ასლები. მათ შორის შემოსავლების, იჯარის, ხარჯების, პროგრამული უზრუნველყოფის, ა.შ., რომლებიც მოქმედებდა საანგარიშგებო წლის განმავლობაში;
 - 26) მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული უკანასკნელი შემოწმების აქტები;
 - 27) ინფორმაცია კომპანიის იურისტებისაგან საზოგადოების სასამართლო დავების შესახებ; შაბლონს მოგაწვდით;
 - 28) ბალანსის თარიღის შემდგომი მნიშვნელოვანი მოვლენების აღწერა (ბასს 10-ის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნის სახით);
 - 29) დაკავშირებული მხარეების სრული სია (ბასს 24-ის შესაბამისად და ბასს 24-ით მოთხოვნილი დეტალების ჩვენებით);
 - 30) კომპანიის უწყვეტი ფუნქციონირების უნართან დაკავშირებით (Going Concern) ნებისმიერი საყურადღებო/სარისკო საკითხების განხილვა მენეჯმენტის მიერ;
 - 31) დეტალური ინფორმაცია ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების შესახებ (ბასს 37-ის მოთხოვნების შესაბამისად);
 - 32) ინფორმაცია კომპანიის მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების შესახებ, რაც ასს 260-ით განმარტებულია როგორც "პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები.". მათი საკონტაქტო ინფორმაცია (ელფოსტა, ტელეფონი);
- ამასთანავე, ვინცებთ დამკვეთი კომპანიის ბიზნესის

შესწავლას და ვაფასებთ გამოვლენილ შესაბამის რისკებს, რისთვისაც ვავსებთ შესაბამის დანართს.

იმ შემთხვევაში, თუ ჩვენ პირველად ვატარებთ მოცემულ დამკვეთთან აუდიტს და წინა საანგარიშგებო წლის აუდიტი გაკეთებულია სხვა აუდიტორის მიერ, აუცილებლად გვესაჭიროება საწყისი ნაშთების დადასტურება. ამისთვის ვავსებთ მემოს საწყისი ნაშთების დადასტურებაზე, რადგან პირველ აუდიტორულ გარემოებაში საწყისი ნაშთებთან დაკავშირებით აუდიტორის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ: შეიცავს თუ არა საწყისი ნაშთები ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გაველენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე; და საწყისი ნაშთები განსახიერებული სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება თუ არა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც, ან სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა გათვალისწინებული, წარდგენილი და გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

შემდეგ დგება **წინასწარი ანალიზური პროცედურების ფაილი**, სადაც საბალანსო და მოგება-ზარალის უწყისის ძირითადი მუხლების მიხედვით ვადგენთ პროცენტულ გადახრებს (ცვლილებებს) მიმდინარე სააღრიცხვო წლის ბოლოსა და გასული წლის ბოლოს მონაცემებს შორის. ამ გადახრების მიხედვით ვმსჯელობთ შესაძლო რისკებზე.

შემდეგ ივსება **თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასების ფაილი** ასს 315-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად. (ასს 315. არსებითი უზუსტობების რისკის გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით).

ამ კითხვარში განიხილება საკითხები, რაც ეხება ბიზნეს სუბიექტის აუდიტის სტატისტიკას, მის ბიზნეს გარემოს, ხელმძღვანელობას, თანამშრომლებს, სააღრიცხვო სისტემას, უძრავ ქონებას, კანონებს და რეგულაციებს და შესაძლო სხვა ფაქტორებს. კეთდება კომენტარები და ხდება რისკების იდენტიფიცირება.

ასევე ივსება კონტროლის გარემოს კითხვარი. ანალოგიურად კეთდება კომენტარები და ხდება რისკების იდენტიფიცირება.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს), ასს 315-ის (გადასინჯული) „**არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით**“ - მსგავსად, მოიცავს აუდიტის პროცედურებს, რომლებიც განკუთვნილია:

(ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებისა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესასწავლად, რათა შესაძლებელი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;

(ბ) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად; და

(გ) არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად. **აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ასს 315**

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

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) დაამტკიცა საზოგადოებრივი ინტერესების საზედამხედველო საბჭომ (PIOB), რომელმაც დაასკვნა, რომ სტანდარტის შემუშავებისას დაცული იყო პროცედურული პროცესი და სათანადო ოყურადღება დაეთმო საზოგადოებრივ ინტერესებს.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) გაუმჯობესდა იმისთვის, რომ უფრო მყარი საფუძველი შეიქმნას აუდიტის ჩასატარებლად, კერძოდ კი მოსალოდნელია, რომ რისკის გამოვლენისა და შეფასების პროცესის უკეთესმა ხარისხმა უნდა გააძლიეროს სხვა სტანდარტებით მოთხოვნილი პროცედურები, როგორცაა ასს 330 და ასს 540 (გადასინჯული).

ასს 315-ში (გადასინჯული) შეტანილი ცვლილებების შედეგად შესაბამისი შესწორებები შეტანილია მთელ რიგ სხვა ასს-ებში, მათ შორის ასს 330-ში, ასს 240-სა და ასს 540-ში (გადასინჯული).

არსებითი ცვლილებები ამ დანერგვის სახელმძღვანელოში გამოყოფილია, საჭიროებისამებრ.

ასს 240, აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით (მოქმედა 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას თაღლითობასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენასა და შეფასებასთან მიმართებით.

ასს 330 (მოქმედა 2009 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის) ეხება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე აუდიტორის რეაგირების მოთხოვნებს, როგორც მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების, ისე ცალკეული მტკიცების დონეზე.

ასს 315-ის (გადასინჯული) გადასინჯვის პროექტის ფარგლებში სხვა ასს-ებში შეტანილი შესაბამისი ცვლილებების გარდა, ამ სტანდარტების სხვა მოთხოვნები არ შეცვლილა.

არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი:

ა) **თანდაყოლილი რისკი** – რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებამდე;

ბ) **კონტროლის რისკი** – რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად,

თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი. ახალი მოთხოვნების თანახმად, **თანდაყოლილი რისკი** და **კონტროლის რისკი** ახლა ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს აუდიტორმა.

თანდაყოლილი რისკის შეფასების ხელშეწყობის მიზნით შემოღებულია თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ცნება. თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონი აუდიტორს ეხმარება, რისკების შეფასების მიზნით, დიაპაზონის ფარგლებში ჩაატაროს არსებითი უზუსტობის რისკების ანალიზი-უფრო დაბალი რისკიდან უფრო მაღალი რისკისკენ, რომელიც უნდა ეყრდნობოდეს შესაძლო უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეს. შემოღებულია არსებითი უზუსტობის თანდაყოლილი რისკვაქტორების ცნება, რაც აუდიტორებს დაეხმარება არსებითი უზუსტობის რისკების განიხილვაში თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ფარგლებში.

მიუხედავად იმისა, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის განმარტება არ შეცვლილა, ასს 200-ის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში უფრო დაზუსტდა და განიმარტა შესაძლო უზუსტობის გამოსავლენად აუცილებელი „ზღვარი“. ამ განმარტების ჩართვა ასს 200-ში (და არა ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს)) განამტკიცებს ასს 200-ში მოცემულ არსებითი უზუსტობის რისკის განმარტებას. ასს 200-ის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში მოცემული ახსნა-განმარტება გულისხმობს შემდეგს: **არსებითი უზუსტობის რისკი** იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ უზუსტობა წარმოქმნება (ე.ი. მისი ალბათობა) და, ამავ დროს, ის არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება (ე.ი. მისი სიდიდე). (იხილეთ ახალი პუნქტი გ15ა 9 ასს 200-ის შესაბამის ცვლილებებში). ასს 200-ში მოცემული ამ ახსნა-განმარტებიდან გამომდინარე, ცნება „გონივრულად შესაძლებელი“ ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) გამოიყენება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ზღვართან დაკავშირებით.

თანდაყოლილი რისკების შესწავლა:

აღწერილია, თუ როგორ წარმოიქმნება ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) გათვალისწინებული თითოეული თანდაყოლილი რისკვაქტორი (ე.ი. სირთულე, სუბიექტურობა, ცვლილება, განუსაზღვრელობა და ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკვაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილება, რამდენადაც ისინი გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე). მოიცავს მოვლენების ან პირობების მაგალითებს, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკების არსებობა.

აუდიტორის მიზანი:

არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასების პროცედურების შესრულებისას აუდიტორის საერთო მიზანია ის, რომ აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე და ამით შეიქმნას საფუძველი არსებითი უზუსტობის

შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაფერისი საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.

თანდაყოლილი რისკ ფაქტორები:

ისეთი პირობებისა და მოვლენების მახასიათებლები, რომლებიც, კონტროლის მექანიზმების გაუთვალისწინებლად, გავლენას ახდენს თაღლითობით ან შეცდომის გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ ამა თუ იმ მტკიცების მიდრეკილებაზე, რომელიც ეხება ოპერაციების ამა თუ იმ კატეგორიას, ანგარიშის ნაშთს ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას. ამგვარი ფაქტორები შეიძლება იყოს ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს სირთულეს, სუბიექტურობას, ცვლილებას, განუსაზღვრელობას, ანდა ხელმძღვანელობის მიკერძოებით ან თაღლითობის რისკ-ფაქტორებით გამოწვეული უზუსტობის წარმოქმნისკენ მიდრეკილებას, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე.

თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორები შეიძლება იყოს რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი და გავლენას ახდენს უზუსტობის წარმოქმნისკენ მტკიცებების მიდრეკილებაზე. **ხარისხობრივი თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორები** 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 რისკ-ფაქტორებით, ვინაიდან ეს ფაქტორები გავლენას ახდენს თანდაყოლილ რისკზე. (პუნქტი გ7) ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშის ნაშთთან ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს სხვა თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორებიც, მაგალითად:

• ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიის, კონკრეტული ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული კონკრეტული ინფორმაციის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი მნიშვნელობა; ან

• იმ მუხლების მოცულობა ან მათი შემადგენლობის არაერთგვაროვნება, რომლებიც უნდა დამუშავდეს კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების ან ანგარიშის ნაშთის ფარგლებში, ან უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში. (პუნქტი გ8)

აუდიტორისთვის ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) ძირითადად გამოყოფილია 3 სფერო:

- სუბიექტი და მისი გარემო;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები;
- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემა.

ცვლილებები სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის მოთხოვნაში

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

თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორების გათვალისწინება სუბიექტისა და მისი გარემოს და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის დროს ხელს უწყობს რისკების გამოვლენას უფრო მეტად მიზანმიმართული და საიმედო პროცესის მეშვეობით. შესაბამისად, როდესაც აუდიტორს ნათელი წარმოდგენა აქვს სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ, თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორები შესაძლოა მას დაეხმაროს იმის დადგენაში, თუ სად შეიძლება იყოს სავარაუდო უზუსტობის რისკები.

თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორები იმ შემთხვევაშიც გაითვალისწინება, როდესაც აუდიტორი თანდაყოლილ რისკს აფასებს. თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორების გათვალისწინებით თანდაყოლილი რისკის შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს თანდაყოლილი რისკ-ფაქტორების გავლენის ხარისხს უზუსტობის წარმოქმნისკენ შესაბამისი მტკიცებების მიდრეკილებაზე (ე.ი. ეს შესაძლოა აუდიტორს დაეხმაროს იმის გარკვევაში, მტკიცების დონეზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკ(ებ)ისთვის თანდაყოლილი რისკის შეფასება უფრო მაღალი ან დაბალი უნდა იყოს თუ არა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში).

კონტროლი - ესაა პოლიტიკა ან პროცედურები, რომლებსაც სუბიექტი ადგენს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ განსაზღვრული კონტროლის მიზნების მისაღწევად. მოცემულ კონტექსტში: (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, ამკარად ჩანდეს ინფორმირების სხვა საშუალებებში/შეტყობინებებში ან იგულისხმებოდეს მოქმედებებსა და გადაწყვეტილებებში. პროცედურები არის პოლიტიკის პრაქტიკაში რეალიზებისთვის განკუთვნილი ქმედებები.

კონტროლის პროცედურები სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტებშია ინტეგრირებული. (პუნქტი გ2) პოლიტიკა პრაქტიკაში რეალიზდება სუბიექტის პერსონალის ქმედებების მეშვეობით ან პერსონალისთვის გარკვეული ქმედებების აკრძალვით, რომლებიც ამგვარ პოლიტიკას ეწინააღმდეგება.

(პუნქტი გ3) პროცედურები შეიძლება დადგენილი იყოს ოფიციალური დოკუმენტაციით, ანდა მითითებული იყოს ხელმძღვანელობის ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხვა ტიპის შეტყობინებებში, ან გამომდინარეობდეს ქვეყნის გარკვეული წესებიდან, რომლებიც სავალდებულო არ არის, მაგრამ სუბიექტის კულტურით არის განპირობებული.

კონტროლის პროცედურები – ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ცალკეული ამოცანების შესასრულებლად დადგენილი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დამატებულია კონტროლის გარემოზე.

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 განამტკიცებს პირდაპირ კონტროლის პროცედურებს.

ქვემოთ ჩამოთვლილია კონტროლის პროცედურები, რომლის არსებობაც უნდა დადგინდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა) (i)-(iv) პუნქტის თანახმად:

(ა) მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები;

(ბ) საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები;

(გ) კონტროლის პროცედურები, რომლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი იმის გამო, რომ ეს მიიჩნია ყველაზე ეფექტიან მიდგომად, ან იმიტომ, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება; (დ) სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს პროფესიული განსჯის საფუძველზე.

აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს კომპანიაში კონტროლის სისტემები რისკის იდენტიფიკაციისთვის.

შიდა კონტროლის სისტემა-სისტემა, რომელიც შექმნეს, დანერგეს 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 მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედი კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვას.

ასს-ების მიზნებისთვის, შიდა კონტროლის სისტემა შედგება ხუთი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტისგან:

- კონტროლის გარემო;
- სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი;
- სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი;
- საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია; და
- მაკონტროლებელი საქმიანობა.

შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენ-

ტის სავალდებულო შესწავლა მიზნად ისახავს ორი ძირითადი ასპექტის განცალკევებას, რაც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს სტანდარტის შესაბამისი ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად:

(ა) საკითხები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა იცოდეს ამ კომპონენტთან დაკავშირებით; და

(ბ) ამ საკითხების შეფასება კონკრეტული კომპონენტისა და სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების კონტექსტში. მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტისთვის ეს შეფასება ოდნავ განსხვავებულია და დამატებით ახსნილია ქვემოთ 59-ე პუნქტში. შესაბამისი კომპონენტების შეფასების დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ 92 პუნქტში აღწერილი გრადაცია, ე.ი. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შექმნის, დანერგვისა და ფუნქციონირების მეთოდები განსხვავდება სუბიექტის ზომისა და სირთულის მიხედვით. მაგალითად, ნაკლებად რთულმა სუბიექტებმა თავიანთი მიზნების მისაღწევად შესაძლოა გამოიყენონ ნაკლებად სტრუქტურირებული ან უფრო მარტივი კონტროლის პროცედურები (და ეს შესაძლოა შესაფერისი იყოს ამ სუბიექტისთვის).

სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგის პროცესი

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

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია

ამ სფეროს შესწავლის მასშტაბის დასაზუსტებლად, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) მოითხოვს ოპერაციების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დამუშავებისთვის გამოყენებული პროცესის შესწავლას. მართალია, სტანდარტში მხოლოდ მოგვიანებითაა განხილული მოთხოვნა იმისა, რომ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია რისკის შეფასების პროცედურებზე დაყრდნობით, რომელიც ჩაატარა სუბიექტისა და მისი გარემოს და

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნის მიზნით, მაგრამ აუდიტორს შესაძლოა წინასწარი მოლოდინები ჰქონდეს ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ. თუ შემდგომ ეტაპზე გამოვლინდება დამატებითი (ან განსხვავებული) ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, აუდიტორმა საინფორმაციო სისტემის ამ ნაწილის შესახებაც უნდა შეიქმნას ნათელი წარმოდგენა.

მონაცემებსა და ინფორმაციაზე ნათელი წარმოდგენის შექმნის გარდა, ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ახლა ასევე მოითხოვს ნებისმიერი ინფორმაციის მოპოვებას საინფორმაციო სისტემაში გამოყენებული ადამიანური რესურსების შესახებ (ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ133), რომელიც შესაძლოა აუდიტორისთვის რელევანტური იყოს (როგორც არის, მაგალითად სამუშაოს შემსრულებელი პირების კომპეტენცია, რესურსების ადეკვატურობა და მოვალეობების სათანადო დანაწილების არსებობა). საინფორმაციო ტექნოლოგიებში გამოყენებული რესურსები და მასთან დაკავშირებული საკითხები ქვემოთ ცალკეა ახსნილი.

სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს ნათელი წარმოდგენის შექმნა შეუძლია გამოკითხვების, ინსპექტირების, დაკვირვების ან ოპერაციების შერჩევისა და მათზე დაკვირვებით საინფორმაციო სისტემის შესაბამისი პროცესის მეშვეობით (ე.ი. თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებით) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ136).

შენარჩუნებულია აქცენტი იმ ინფორმაციაზე, რომელიც მოპოვებული არ არის მთავარი და დამხმარე საბუღალტრო ნიგნებიდან (კონკრეტულად განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებით) (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ138-გ139 პუნქტები).

შიდა კონტროლის სისტემის ამ კომპონენტისთვის ასევე მოითხოვება იმის შეფასებაც, სათანადოდ უზრუნველყოფს თუ არა სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემა მისი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას (როგორც განმარტებულია ზემოთ 42(ბ) პუნქტში).

მაკონტროლებელი საქმიანობა

მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტისთვის ახლა ჩამოთვლილია ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურები, რომლის არსებობის გამოვლენაც აუდიტორს მოეთხოვება. გარდა ამისა, აუდიტორს ევალება მათი დიზაინის ეფექტიანობის დადგენა და დანერგულია თუ არა ისინი. ადრე ამ კომპონენტისთვის კონტროლის პროცედურების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნა მთავარ მოთხოვნას წარმოადგენდა, რომელიც ეფუძნებოდა მთლიანად სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის

შესწავლას. ახლა კონკრეტულად განისაზღვრა, თუ რომელი კონტროლის პროცედურების შესწავლა არის აუცილებელი (მათ შორის, დიზაინის ეფექტიანობისა და დანერგვის შეფასება საჭიროა მხოლოდ ამ კონტროლის პროცედურებისთვის).

ქვემოთ ჩამოთვლილია კონტროლის პროცედურები, რომლის არსებობაც უნდა დადგინდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა) (i)-(iv) პუნქტის თანახმად:

(ა) მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. ქვემოთ პუნქტები 86-89-ე);

(ბ) საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები (იხ. ქვემოთ პუნქტები 60-63);

(გ) კონტროლის პროცედურები, რომლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებასაც გეგმავს აუდიტორი იმის გამო, რომ ეს მიიჩნია ყველაზე ეფექტიან მიდგომად, ან იმიტომ, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება (ამგვარი კონტროლის პროცედურების მაგალითები მოყვანილია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ163 პუნქტში);

(დ) სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიიჩნევს პროფესიული განსჯის საფუძველზე (იქ. ქვემოთ 64-ე პუნქტი).

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ175-გ179 პუნქტებში დამატებით ახსნილია პროცედურები, რომლებიც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს კონტროლის პროცედურის დიზაინისა და დანერგვის მდგომარეობის შესაფასებლად (დ/დ პროცედურები). აუდიტორს ევალება კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა (მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში) და ამ კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით დ/დ პროცედურების ჩატარება, ვინაიდან ეს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში კონკრეტული რისკების მიმართ ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის შესახებ. შესაბამისად, ეს ქმნის საფუძველს ამ რისკების საპასუხოდ დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის ასს 330-ის შესაბამისად. გ180 პუნქტში განმარტებულია გარემოებები, როდესაც დ/დ პროცედურების ჩატარება საკმარისია „ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისთვის“ (ე.ი. ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურებისთვის)

საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტის თანახმად (მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში) აუდიტორმა უნდა დაადგინოს „კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან, რომლებიც გამოიყენება იშვიათი/ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის“.

პროფესიული განსჯა გამოიყენება იმ საბუღალტრო გატარებების დასადგენად, რომლებიც შესაფერისია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii)14 პუნქტში

მითითებული კონტროლის პროცედურების არსებობის გამოვლენის მიზნისთვის. ახლანდელ გარემოში, როდესაც მნიშვნელოვანი ავტომატიზებული პროცესები არსებობს, აუდიტორმა უნდა განასხვავოს/გამოყოს იმ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებზეც ყურადღება უნდა გამახვილდეს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 26(ა)(ii) პუნქტის შესაბამისად.

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 25-ე პუნქტი აუდიტორს ავალდებულებს, „ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სუბიექტის საინფორმაციო-საკომუნიკაციო სისტემის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან.“ ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციისთვის, მათ შორის „როგორ ხდება ოპერაციების ინიცირება, ასევე მათ შესახებ ინფორმაციის აღრიცხვა, დამუშავება და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გასწორება, მთავარ საბუღალტრო ნიგნში ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა.“ ამ საკითხების შესწავლის პროცესში აუდიტორი გაიგებს, თუ როგორ მუშავდება ოპერაციები და, შესაბამისად, მას შეეძლება ნებისმიერი საბუღალტრო გატარებისა და მასთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების დადგენა, როგორც სტანდარტულის, ისე არასტანდარტულის, როგორც ავტომატიზებულის, ისე მანუალურის. ამრიგად, საბუღალტრო გატარებებისა და მათთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების გამოვლენის პროცესი წარმოადგენს განსჯას, რომელიც ეფუძნება სუბიექტის სპეციფიკასა და გარემოებებს, მათ შორის მის საინფორმაციო სისტემას.

26(ა)(ii) პუნქტში ყურადღება გამახვილებულია საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ ისეთ კონტროლის პროცედურებზე, რომლებიც რეაგირებს ცალკეული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებზე და შესაძლოა ექვემდებარებოდეს უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევას, ან მანიპულაციას. ზემოაღნიშნული კონტროლის პროცედურები მოიცავს:

(ა) არასტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს – იმ შემთხვევაში, როდესაც საბუღალტრო გატარებები ავტომატიზებული ან მანუალურია და გამოიყენება

იშვიათი ანდა ერთჯერადი, ან არაორდინარული ოპერაციების, ან კორექტირებების აღრიცხვისთვის;

(ბ) სტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურებს – იმ შემთხვევაში, როდესაც საბუღალტრო გატარებები ავტომატიზებული ან მანუალურია და ექვემდებარება უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევას, ან მანიპულაციას. ავტომატიზებული საბუღალტრო გატარებების შემთხვევაში, ეს შეიძლება იმით იყოს განპირობებული, რომ მაგალითად, იმ პირებს, რომლებსაც არ გააჩნიათ შესაბამისი უფლებამოსილება და აქვთ სანყის კოდზე წვდომა, ან შეუძლიათ კონფიგურაციაში შეუსაბამო ცვლილებების შეტანა (ე.ი. მიუხედავად იმისა, რომ საბუღალტრო გატარება ავტომატიზებულია, ის შეიძლება

მანაც იქცეს მანიპულაციის საგნად). პირიქით, სტანდარტულ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული ავტომატიზებული კონტროლის პროცედურები, როგორცაა სისტემის მიერ შექმნილ იმ საბუღალტრო გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომლებიც პირდაპირ და რუტინულად მუშავდება და გადაიტანება მთავარ საბუღალტრო ნიგნში, არ იქნება ყურადღების საგანი 26(ა)(ii) პუნქტის მიზნებისთვის, თუ არსებობს საფუძველი ვივარაუდოთ, რომ უნებართვო ან შეუსაბამო ჩარევის, ან მანიპულაციის მცირე შესაძლებლობა არსებობს, ან არანაირი შესაძლებლობა არ არსებობს და, შესაბამისად, მტკიცების დონეზე არ წარმოიშობა არსებითი უზუსტობის რისკი.

სხვა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც აუდიტორი შესაფერისად მიიჩნევს

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

(ა) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებულია როგორც მაღალი, მაგრამ მიჩნეული არ არის მნიშვნელოვან რისკად;

(ბ) კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია პირველადი აღრიცხვის ჩანაწერების შეჯერებასთან მთავარ საბუღალტრო ნიგნთან; ან

(გ) მომხმარებელი სუბიექტის დამატებითი კონტროლის პროცედურები, თუ გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაცია. **კონტროლის ნაკლოვანებები**

კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენა შესაძლებელია სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეული კომპონენტის შესწავლის პროცესში (კერძოდ, სტანდარტის შესაბამისად განხორციელებული სხვადასხვა შეფასების შედეგად შესაძლოა გამოვლინდეს, რომ სუბიექტის პოლიტიკა ან პროცედურები არ შეესაბამება მის სპეციფიკასა და გარემოებებს).

ასს 315-ის (გადასინჯული 2019) გ182 პუნქტში მოცემულ სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში განმარტებულია, რომ აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს გამოვლენილი ნაკლოვანებების გავლენა დამატებით აუდიტის პროცედურებზე, რომლებსაც აუდიტორი ასს 330-ის შესაბამისად ატარებს (ე.ი. რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ნაკლოვანებამ აუდიტის მიდგომაზე).

გარდა ამისა, ასს 265-ის 16 შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, წარმოადგენს თუ არა ერთი ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებების კომბინაცია მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას (ეს საკითხები უფრო დეტალურად განხილულია ასს 265-ში).

შიდა კონტროლის ნაკლოვანება – ადგილი აქვს, როდესაც:

ა) კონტროლის პროცედურა შემუშავდა, ხორციელდება ან ფუნქციონირებს ისეთნაირად, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენას

და გამოსწორებას; ან

ბ) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.

შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება – ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა შიდა კონტროლში, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მსჯელობით, იმდენად საკმარისი მნიშვნელობისაა, რომ იმსახურებს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ყურადღებას.

არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც მრავალმხრივ არ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასთან, წარმოადგენს ცალკეული მტკიცებების დონის რისკებს.

ცალკეული მტკიცებების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისას აუდიტორს ახლა ასევე ევალება რელევანტური მტკიცებებისა და დაკავშირებული ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა.

რელევანტური მტკიცებების დადგენა მიზნად ისახავს იმას, რომ აუდიტორებმა ყურადღება გაამახვილონ ოპერაციების იმ კატეგორიებთან, ანგარიშთა ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებულ მტკიცებებზე, რომლის სპეციფიკა ან დაკავშირებული გარემოებები იმგვარია, რომ არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ უზუსტობა წარმოიქმნება და, ამავე დროს, ის არსებითი იქნება, თუკი წარმოიქმნება. როგორც ზემოთ მე-6 პუნქტშია აღნიშნული, ასს 200-ის გამოყენებასთან

დაკავშირებულ მასალას „არსებითი უზუსტობის რისკის“ განმარტებასთან დაკავშირებით დაემატა ახალი მითითებები, რათა უფრო გასაგები გამხდარიყო შესაძლო უზუსტობის გამოსავლენად აუცილებელი „ზღვრის“ ცნება.

განმარტების თანახმად, მნიშვნელოვანია ოპერაციების ისეთი კატეგორია, იმ ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ისეთი ინფორმაცია, რომლის შესახებაც არსებობს ერთი ან რამდენიმე რელევანტური მტკიცება. ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიის, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დადგენა აუდიტორს ეხმარება საინფორმაციო სისტემის შესწავლასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი სამუშაოს დაზუსტებაში, აგრეთვე საპასუხო ზომების შემუშავებაში ასს 330-ის შესაბამისად. რაც შეეხება განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ204 პუნქტში ახსნილია ის საკითხები, რამაც შესაძლოა განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია მნიშვნელოვანი გახადოს. **არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე**

ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) უფრო

ზუსტად არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მიზანი, ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასების მოთხოვნა ორმხრივია: აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ეს რისკები გავლენას ახდენს თუ არა მტკიცების დონის რისკების შეფასებებზე და შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი ყოვლისმომცველი გავლენის ხასიათი და დონე.

არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება მტკიცების დონეზე

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

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

(ა) შეაფასოს უზუსტობის ალბათობა და სიდიდე – შესაძლო უზუსტობის ალბათობის ფარდობითი ხარისხი და სიდიდე ხელს უწყობს იმის დადგენას, თუ სად არის თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებული გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკი. შესაძლო უზუსტობის ალბათობასა და სიდიდეზე თანდაყოლილი რისკვატორები ახდენს გავლენას (ან ინდივიდუალურად, ან კომბინაციაში), მაგრამ სტანდარტში ასევე აღიარებულია, რომ თანდაყოლილი რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს ზოგიერთი მტკიცებისთვის, ვიდრე სხვებისთვის. უზუსტობის სიდიდის განხილვისას აუდიტორი ითვალისწინებს შესაძლო უზუსტობის სიდიდეს, სპეციფიკას ან გარემოებებს (ე.ი. რაოდენობრივ და ხარისხობრივ ასპექტებს);

(ბ) დაადგინოს, თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში სად იმყოფება შესაძლო უზუსტობის შეფასება – ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორია, მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია რაც უფრო მეტადაა მიდრეკილი არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ, მით უფრო მაღალი იქნება თანდაყოლილი

რისკის შეფასება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში და პირიქით. უზუსტობის ალბათობისა და მისი სიდიდის მნიშვნელობის დასადგენად აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას.

1. იმისთვის, რომ თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში რისკი შეფასებული იყოს, როგორც მაღალი, აუცილებელი არ არის, რომ მისი სიდიდეც და ალბათობაც, ორივე შეფასებული იყოს, როგორც მაღალი – თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში შეფასებული რისკი მაღალია თუ დაბალი ეს დგინდება რისკის სიდიდისა და ალბათობის „კვეთის“ საფუძველზე. მაგალითად, თანდაყოლილი რისკის შედარებით მაღალი შეფასება შეიძლება გამოწვეული იყოს უზუსტობის დაბალი ალბათობით, მაგრამ უზუსტობის ძალიან მაღალი სიდიდით;

2. სტანდარტში დაკონკრეტებული არ არის, როგორ შეიძლება თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონში არსებითი უზუსტობის რისკების კატეგორიებად დაყოფა, თუმცა მითითებულია, რომ აუდიტორს შეუძლია მათი გამოყენება.

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

მნიშვნელოვანი რისკები

რისკებზე რეაგირებაზე ყურადღების გამახვილების ნაცვლად (როგორც ამას ითვალისწინებდა ასს 315-ის (გადასინჯული) განმარტება), 26 ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) შეიცვალა მნიშვნელოვანი რისკის განმარტება, რათა ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, თუ როდის არის თანდაყოლილი რისკის შეფასება ახლოს თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვართან. მაშასადამე, მოსალოდნელია, რომ შეფასება შეიძლება ეხებოდეს ერთ ან რამდენიმე რისკს და შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა პერიოდში, სუბიექტის სპეციფიკისა და გარემოებების მიხედვით.

აქედან გამომდინარე, სულაც არ არის აუცილებელი, რომ ერთსა და იმავე დარგში ორ სუბიექტს ერთი და იგივე მნიშვნელოვანი რისკები ჰქონდეს.

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

(ა) თანდაყოლილი რისკის შეფასება ახლოსაა თანდაყოლილი რისკის დიაპაზონის ზედა ზღვართან, იმის გამო, თანდაყოლილი რისკვაქტორები რამდენად ახდენს გავლენას უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობისა და პოტენციური უზუსტობის მოსალოდნელი სიდიდის კონკრეტულ კომბინაციაზე. აქ უზუსტობის ალბათობისა და სიდიდის კომბინაცია გულისხმობს, რომ მნიშვნელოვან რისკს პოტენციურად შეიძლება დაბალი

ალბათობა ჰქონდეს, მაგრამ მისი წარმოშობის შემთხვევაში, რისკის სიდიდე შეიძლება ძალიან მაღალი იყოს. მართალია, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ეს რისკები მნიშვნელოვანი იქნება (იმ რისკებთან შედარებით, რომლის ალბათობაც და სიდიდეც მაღალია), მაგრამ ამგვარი შემთხვევების ამკარად გამორიცხვა არ შეიძლება; ან

(ბ) რისკი მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნევა სხვა ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად (მაგ., თაღლითობის რისკები).

მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა პროფესიული განსჯის საგანია, თუკი ესა თუ ის რისკი მნიშვნელოვნად არ მიიჩნევა რომელიმე სხვა ასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

კონტროლის რისკი

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

გარდა ამისა, უფრო ძლიერი კავშირი არსებობს კონტროლის რისკის შეფასებასა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესწავლის მიზნით განხორციელებულ სამუშაოსთან. სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნით აუდიტორი ინფორმაციას იღებს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის მოლოდინის შესახებ და დაგეგმავს თუ არა კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას ასს 330-ის შესაბამისად დამატებითი აუდიტის პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარების მიზნით.

კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების ნებისმიერი გეგმა ეფუძნება იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად ფუნქციონირებს და ეს ქმნის აუდიტორისთვის საფუძველს კონტროლის რისკის შესაფასებლად. შესაბამისად, თუ მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში შესრულებული სამუშაოს საფუძველზე აუდიტორი არ გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება იმგვარი უნდა იყოს, რომ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება და თანდაყოლილი რისკის შეფასება ერთნაირი იყოს (ე.ი. კონტროლის რისკი არის „მაქსიმალური“).

ამიტომ, თუ აუდიტორი აუდიტის ჩატარებლად მხოლოდ არსებითობის შემოწმების (მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების) მიდგომის გამოყენებას გეგმავს, მას შემდეგ რაც ის ნათელ წარმოდგენას შეიქმნის შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტების შესახებ და ამ მიზნით ჩატარებს შესაბამის სამუშაოს (როგორც ამას მოითხოვს ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) 21-27 პუნქტები), საჭირო აღარ არის დამატებით კონტროლის პროცედურების ტესტირების ჩატარება.

ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) ასევე ხაზს

უსვამს იმ ფაქტს, რომ თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებას, კონტროლი კი ავტომატიზირებულია, შესაძლოა საჭირო გახდეს შესაფერისი საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) საერთო კონტროლის იმ პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებაც, რომლებიც უზრუნველყოფს დასაყრდენს ამ ავტომატიზირებული კონტროლის ფუნქციონირებისთვის (იხ. ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) პუნქტი გ229).

ძირითადი პროცედურები გამოიყენება, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არაადაამაკმაყოფილებელია, ან კონტროლის ტესტების შედეგებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, ან, როდესაც აუდიტორის აზრით, მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან უფრო არაეფექტურია, ვიდრე ძირითადი პროცედურებიდან.

კონტროლის მექანიზმების ტესტირება ტარდება, როდესაც მათი ფუნქციონირება ეფექტიანია და/ან როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას.

რისკის შეფასების პროცედურებიდან მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

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

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

რისკის გამოვლენის პროცესის სისრულის გაძლიერებისა და გაუმჯობესების მიზნით, ხელახალი შეფასება მოითხოვება, როდესაც აუდიტორი პროცესის დასრულებას მიუახლოვდება (ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს), 36-ე პუნქტი). აუდიტორი ვალდებულია შეაფასოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის სისრულე.

ეს მოთხოვნა ეხება იმ ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას, რომლებიც არსებითია (რაოდენობრივად ან ხარისხობრივად), მაგრამ აუდიტორმა პროცესის დასაწყისში არ მიიჩნია მნიშვნელოვნად (ე.ი. არ არსებობდა გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები და, შესაბამისად, არც რელევანტური მტკიცებულები).

უნდა აღინიშნოს, რომ ძალაში რჩება ასს 330-ის

მე-18 პუნქტი, რომელიც ასევე მიმართულია ოპერაციების „არსებით“ კატეგორიებზე, ანგარიშების „არსებით“ ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ „არსებით“ ინფორმაციაზე (ე.ი. მოითხოვება ძირითადი პროცედურების ჩატარება ყველა არსებითი ოპერაციების კატეგორიისთვის, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიმართ). ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) ახალი მოთხოვნისა და ასს 330-ის მოთხოვნის ურთიერთქმედება დამატებით განმარტებულია ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ233-გ235 პუნქტებში. ასს 315-ის (გადასინჯული) გადასინჯვის პროექტის ფარგლებში, IAASB-მ გადახედა ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) გათვალისწინებული ახალი მოთხოვნისა და ასს 330-ის მე-18 პუნქტის მოთხოვნის ურთიერთქმედებას და განიხილა, ეს უკანასკნელი ისევე იყო თუ არა საჭირო, მიუხედავად იმისა, რომ ეს პუნქტები ანალოგიურ მიზანს ემსახურება-რისკების არასრულყოფილი გამოვლენისა და შეფასებისაგან დაცვას. საბჭო დათანხმდა ასს 330-ის მე-18 პუნქტის შენარჩუნებას, მაგრამ გადასინჯულ ასს 315-ში შეიტანა ცვლილებები, რათა:

1. დაეზუსტებინა, რომ ასს 330-ის მე-18 პუნქტი ეხება იმ ოპერაციების კატეგორიებს, ანგარიშების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც „რაოდენობრივად ან ხარისხობრივად არსებითია“, ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მოქმედების სფეროს შესაბამისად;

2. სტანდარტის გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალაში განემარტა ამ მოთხოვნის ურთიერთქმედება ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიების, მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის ახალ ცნებასთან;

3. დაეზუსტებინა, რომ ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) მიხედვით აუცილებელი არ არის ზემოაღნიშნულ ოპერაციების კატეგორიებთან, ანგარიშთან ნაშთებთან და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ყველა იმ მტკიცების ტესტირება, რომელზეც ეს მოთხოვნა ვრცელდება. ასს 330-ში შეტანილ შესაბამის შესწორებებში, გ42ა პუნქტში განმარტებულია, რომ ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების შემუშავების დროს, პროცედურები მიმართულია იმ მტკიცებაზე (მტკიცებებზე), სადაც არსებობს გონივრული შესაძლებლობა იმისა, რომ თუ უზუსტობა წარმოიქმნება, ეს უზუსტობა არსებითი იქნება.

მტკიცებები - ფინანსურ ანგარიშგებაში მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ეხება აღიარებას, შეფასებას, წარდგენას და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და ხელმძღვანელობა წარმოდგენს იმის წარმოსაჩენად, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების შესაბამისად. მტკიცებებს აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად, როდესაც ავლენს, აფასებს და ატა-

რებს საპასუხო პროცედურებს არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით.

მომავალ ხარალის ანგარიშებითა და ასხნა განმარტებით შენიშვნებითა და აკავშირებული მტკიცებუებები

წარმოშობა – სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია, ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხდარია და ეხება სუბიექტს.

სისრულე – ყველა სამეურნეო ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, ასახულია.

სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ.

დროში გამიჯვნა - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში.

კლასიფიკაცია - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშგებში.

წარდგენა - ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი.

ვალანსის მუხლებთან დაკავშირებული მტკიცებუებები

არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს.

უფლებები და ვალდებულებები – სუბიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან სუბიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები სუბიექტის მოვალეობებია.

სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია.

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).

კლასიფიკაცია - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის ასახული სათანადო ანგარიშგებში;

წარდგენა - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი.

რისკების განხილვა გარიგების გუნდის წევრებს შორის

გარიგების პარტნიორმა და გარიგების გუნდის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენებისა და არსებითი უზუსტობის წარმოქმნისკენ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მიდრეკილების შესახებ.

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.

რისკის შეფასების პროცედურები უნდა მოიცავდეს:

- ა) ხელმძღვანელობის და სხვა პირების გამოკითხვა;
- ბ) დაკვირვება და დათვალიერება;
- გ) ანალიზური პროცედურები.

რატომ ტარდება ხელმძღვანელობისა და სუბიექტის სხვა თანამშრომლების გამოკითხვა:

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.

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.

მაგალითად: რთული ან არაორდინარული ოპერაციების ინიცირებაში, დამუშავებაში ან დოკუმენტირებაში მონაწილე თანამშრომელთა გამოკითხვები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების მართებულობის შეფასებაში;

სუბიექტის თანამშრომელი იურისტის გამოკითხვის შედეგად შეიძლება აუდიტორმა მიიღოს ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა სასამართლო პროცესი, კანონმდებლობის დაცვა, თაღლითობის ფაქტობრივი ან საეჭვო შემთხვევები, რომლებიც გავლენას ახდენს სუბიექტზე.

მარკეტინგის ან გაყიდვების განყოფილების პერსონალის გამოკითხვით აუდიტორმა შეიძლება ინფორმაცია მოიპოვოს სუბიექტის მარკეტინგის სტრატეგიაში მომხდარი ცვლილებების, გაყიდვების ტენდენციების, ან მომხმარებლებთან დადებული სახელშეკრულებო შეთანხმებების შესახებ;

თუ სუბიექტს აქვს შიდა აუდიტის განყოფილება (სამსახური), 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.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს იმის დადგენაში, რა დონის ზედამხედველობას უნევენ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები ფინანსური

ანგარიშგების მომზადების პროცესს, რაც ხელმძღვანელობის მოვალეობაში შედის. ასს 260-ში (გადასინჯული) მითითებულია, ამასთან დაკავშირებით რა მნიშვნელობა აქვს და როგორ ეხმარება აუდიტორს ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაცია მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებაში.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების განმარტება - პირი (პირები) ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ასეთ ვალდებულებებს განეკუთვნება ზედამხედველობის განევა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებში შეიძლება შედიოდნენ ხელმძღვანელობის წარმომადგენლები, მაგალითად აღმასრულებელი დირექტორები, რომლებიც კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს წევრები არიან, ან მესაკუთრე მმართველი. მართვის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად. (ასს 260, ასს 265 მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები).

რისკის შესაფასებლად მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვასთან ერთად აუდიტორი ვალდებულია ასევე რომ მათ აცნობოს:

აუდიტორის შეხედულებები სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის, სააღრიცხვო შეფასებებისა და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის თაობაზე;

ის მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც წააწყდა აუდიტის პროცესში;

თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც განხილული იყო ხელმძღვანელობასთან ერთად.

სხვა გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, თუკი ასეთი არსებობს; და

აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხი, რომელიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის განევის თვალსაზრისით.

რისკის შესაფასებლად ანალიზური პროცედურების ჩატარება

ანალიზური პროცედურების ჩატარება შეიძლება სასარგებლო იყოს შეუსაბამობების, არაორდინალური ოპერაციების ან მოვლენების და ტენდენციების გამო-

სავლენად, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს აუდიტზე. გამოვლენილი უჩვეულო ან მოულოდნელი თანაფარდობები შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკების, კერძოდ, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენაში.

დაკვირვება და დათვალიერება რისკების შესაფასებლად

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

დაკვირვება

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.

რისკების შეფასებისთვის აუდიტორმა ასევე უნდა ჩაატაროს პროცედურები, რათა წარმოდგენა შეიქმნას:

ა) სუბიექტისა და მისი გარემოს შემდეგი ასპექტების შესახებ:

სუბიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურა, საკუთრების ტიპი და მართვა და მისი ბიზნესმოდელი, მათ შორის, ბიზნესმოდელში რა დონეზეა ინტეგრირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) გამოყენება;

დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები;

სუბიექტის ფინანსური შედეგების შესაფასებლად გამოყენებული შიდა და გარე მაჩვენებლები.

ბ) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების, სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ცვლილების მიზეზების თაობაზე.

პროცესების შესწავლა

აუდიტორს მოეთხოვება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში არსებული კონკრეტული კონტროლის პროცედურების გამოვლენა, მათი სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დაწერგულია თუ არა ისინი, ვინაიდან ამის ცოდნა აუდიტორს დაეხმარება ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რა მიდგომას იყენებს ხელმძღვანელობა ამა თუ იმ რისკზე რეაგირებისთვის.

დოკუმენტაცია

ასს 315-ში (გადასინჯული 2019 წელს) შეტანილ დაზუსტებებსა და გაუმჯობესებებზე დაყრდნობით, IAASB-მ გადაწყვიტა, რომ უნდა მოეთხოვა მეტი ინფორმაციის დოკუმენტირება (ასს 230-ის მოთხოვნების შესაბამისად,

კერძოდ „მნიშვნელოვანი განსჯის“ დოკუმენტირებისას, რომელიც აუდიტორმა განახორციელა არსებითი უზუსტობის რისკის გამოვლენისა და შეფასების დროს. თუმცა, იმისათვის, რომ აქცენტი გაკეთდეს ზოგიერთ საკვანძო ცვლილებაზე, კერძოდ, კონტროლის პროცედურებსა და მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, ახალი და უფრო სრულყოფილი დოკუმენტაცია მოითხოვება:

ა) აუდიტორის მიერ სუბიექტისა და მისი გარემოს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებსა და სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის თითოეულ კომპონენტზე ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად საჭირო ძირითადი ელემენტებისთვის (მითითებულია კონკრეტული პუნქტები, სადაც გარკვეული ახსპექტები უნდა იყოს დოკუმენტირებული). დოკუმენტაციაში უნდა აისახოს ინფორმაციის წყარო, ასევე ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;

ბ) მაკონტროლებელი საქმიანობის კომპონენტში კონტროლის პროცედურებთან მიმართებით ჩატარებული პროცედურებისთვის;

გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკებისთვის. ეს მოიცავს მნიშვნელოვან რისკებს და იმ რისკებსაც, რომლის შესახებაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. დოკუმენტირებული უნდა იყოს ასევე აუდიტორის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების დასაბუთებაც;

დ) ასს 315-ის (გადასინჯული 2019 წელს) გ238 პუნქტში ასევე მითითებულია სხვადასხვა საკითხი, რომლის დოკუმენტირება შესაძლებელია აუდიტორის

მიერ გამოვლენილი პროფესიული სკეპტიციზმის დემონსტრირებისთვის.

დასკვნა

ამრიგად, ჩვენ წარმოვადგინეთ გამოცდილება, რაც საერთაშორისო ქსელურ კომპანიებში არშემავალ აუდიტორთათვის სასარგებლოა და მეტი ყურადღების გამოჩენას, კანონის მოთხოვნებისა და აუდიტის სტანდარტების დაცვას საჭიროებს, რათა მათი საქმიანობა მეტად მიუახლოვდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით დაწესებულ მოთხოვნებს.

ყოველთვის არსებობს კომპანიის სპეციფიკა, რაც გასათვალისწინებელია და წარმოდგენილი გამოცდილება მას უნდა მოერგოს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. <https://saras.gov.ge/ka/Home/IsaList>
2. <https://www.iaasb.org/>
3. <https://leaccountant.com/the-accountant/auditing-standards-summaries/isa/>
4. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს)
5. ასს 315 (გადასინჯული 2019 წელს) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება-დანერგვის სახელმძღვანელო. 2022 წლის ივლისი.
6. Tripolski, Z. (2022). The Importance of The Place and Role of Professional Organizations in The Process of Auditing Activity Regulation in Georgia. *International Journal of Innovative Technologies in Economy*. 40(4), pp. 1-9. DOI:10.31435/rsglobal_ijite/30122022/7928 <https://rsglobal.pl/index.php/ijite/article/view/2439>