

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების
გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე
და საშუალო საწარმოთა აუდიტში

ტომი 2 – პრაქტიკული მითითებები

მეორე გამოცემა



International Federation
of Accountants

International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

წინამდებარე გამოცემა მოამზადა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისიაა, ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, გააძლიეროს მთელს მსოფლიოში ბუღალტრის პროფესია და თავისი წვლილი შეიტანოს საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარების საქმეში, უმაღლესი ხარისხის პროფესიული სტანდარტების დამკვიდრებითა და მათი დაცვის სტიმულირებით, ამ სტანდარტების კონვერგენციის პროცესის ხელშეწყობით საერთაშორისო მასშტაბით და გამოენიშა საზოგადოებისათვის საინტერესო პრობლემებს, როდესაც ყველაზე მეტად საჭირო იქნება ბუღალტრის პროფესიის კომპეტენცია.

უფრო დაწვრილებითი ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ მოგვწეროთ წერილი შემდეგ მისამართზე paulthompson@ifac.org.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, რომელიც მოამზადა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტმა და 2010 წლის ოქტომბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (ბსფ), ქართულ ენაზე თარგმნა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ (ბაფ) 2013 წლის დეკემბერში და გამოიყენება ბსფ-ის ნებართვით. ბსფ თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომელიც სახელმძღვანელოს გამოყენებას შეიძლება მოჰყვეს. ბსფ-ის ყველა პუბლიკაციის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2010 წ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). ყველა უფლება დაცულია.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში, მეორე გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2013 წ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ). ყველა უფლება დაცულია.

სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition* ISBN: 978-1-60815-076-2

ამ პუბლიკაციის (ორიგინალური ვერსიის) გადმოწერა შესაძლებელია უფასოდ, ბსფ-ის ვებგვერდიდან: www.ifac.org.

Copyright October 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: "Copyright © October 2010 by the International Federation of Accountants. All rights reserved. Used with permission." Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store, or transmit this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

საავტორო უფლება © 2010 წლის ოქტომბერი, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია. ყველა უფლება დაცულია. ნებადართულია ამ სამუშაოს ასლების გადაღება იმ პირობით, რომ ასლები გამოყენებული იქნება სასწავლო დაწესებულებებში, ან პირადი მიზნებისთვის და არ გაიყიდება ან არ გავრცელდება და ამავე დროს თითოეულ ეგზემპლარზე მითითებული იქნება პირველი წყარო: „საავტორო უფლება © 2010 წლის ოქტომბერი, ეკუთვნის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციას. ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ბსფ-ის ნებართვით.“ სხვა დანარჩენ შემთხვევაში, კანონმდებლობით ნებადართული შემთხვევების გარდა, წინამდებარე დოკუმენტის გამრავლების, შენახვის, ან გადაცემისთვის მოითხოვება ბსფ-ის წერილობითი ნებართვა. ნებართვის მისაღებად დაგვიკავშირდით permissions@ifac.org.

სარჩევი

I ტომი	ძირითადი ასს-ების მითითება	გვ.
წინასიტყვაობა		5
თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ		6
1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო		8
2. ახალი სტილით ფორმულირებული ასს-ები		14
ძირითადი ცნებები		
3. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი – ზოგადი მიმოხილვა	ბევრი	21
4. ეთიკა, ასს-ები და ხარისხის კონტროლი	ხკსს 1, 200, 220	40
5. შიდა კონტროლი – მიზანი და კომპონენტები	315	55
6. ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებები	315	84
7. არსებითობა და აუდიტორული რისკი	320	91
8. რისკის შესაფასებელი პროცედურები	240,315	102
9. შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	240, 300, 330, 500	112
10. დამატებითი აუდიტორული პროცედურები	330, 505, 520	125
11. საალრიცხვო შეფასებები	540	150
12. დაკავშირებული მხარეები	550	160
13. შემდგომი მოვლენები	560	172
14. ფუნქციონირებადი საწარმო	570	181
15. სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	192
16. აუდიტის დოკუმენტაცია	ხკსს 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	233
17. მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	700	248

სარჩევი

II ტომი	პირითადი ასს-ების მითითება	გვ.
წინასიტყვაობა		5
თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ		6
1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო		8
2. შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის		14
1-ლი ეტაპი: რისკის შეფასება		
3. რისკის შეფასება – ზოგადი მიმოხილვა		26
წინასწარი სამუშაოები		
4. ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება	ხკსს 1, 210, 220, 300	29
აუდიტის დაგეგმვა		
5. აუდიტის საერთო სტრატეგია	300	46
6. არსებობის განსაზღვრა და გამოყენება	320, 450	57
7. განხილვა აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფში	240, 300, 315	74
რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარება		
8. თანდაყოლილი რისკები – იდენტიფიკაცია	240, 315	84
9. თანდაყოლილი რისკები – შეფასება	240, 315	111
10. მნიშვნელოვანი რისკები	240, 315, 300	123
11. შიდა კონტროლის შესწავლა	240, 315	134
12. შიდა კონტროლის შეფასება	315	149
13. ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	265	181
14. რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება	315	194
მე-2 ეტაპი: რეაგირება რისკზე		
15. რისკზე რეაგირება – ზოგადი მიმოხილვა	–	204
16. საპასუხო აუდიტის გეგმა	260, 300, 330, 500	206
17. ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა	330, 500, 530	230
18. შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირება	230, 500	262
19. ოფიციალური წერილები	580	267
მე-3 ეტაპი: დასკვნის მომზადება		
20. დასკვნის მომზადება – მიმოხილვა	–	280
21. აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება	220, 330, 450, 520, 540	282
22. მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება	260,450	301
23. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიკაციები	705	313
24. მნიშვნელოვან გარემოებათა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები	706	327
25. შესადარისი ინფორმაცია	710	333

წინასიტყვაობა

წინამდებარე სახელმძღვანელოს მეორე გამოცემა ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტმა მოამზადა იმ მიზნით, რომ დახმარებოდა პრაქტიკოსებს მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტის ჩატარებასა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) სათანადო დონეზე გამოყენებაში.

მართალია, სახელმძღვანელო კონკრეტულად კანადის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტმა მოამზადა, მაგრამ სახელმძღვანელოზე სრული პასუხისმგებლობა აღებული აქვს ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების კომიტეტს. სახელმძღვანელოს განხილვაში მონაწილეობა მიიღეს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პერსონალმა და საერთაშორისო საკონსულტაციო ჯგუფმა, რომლის წევრებიც არიან მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნის ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციების წევრები.

ეს სახელმძღვანელო არ წარმოადგენს ასს-ების გამოყენების საკითხებზე შექმნილ სავალდებულო დოკუმენტს. არ შეიძლება მისი გამოყენება ასს-ების შემცვლელად. სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებმა უნდა გამოიყენონ, როგორც დამატებითი დამხმარე მასალა, რომლის მიზანია პრაქტიკოსების დახმარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების უკეთ გაგებასა და მათ სათანადოდ გამოყენებაში მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში. სახელმძღვანელო არ მოიცავს ასს-ების ყველა ასპექტს და პრაქტიკოსებმა ის არ უნდა გამოიყენონ ასს-ების მოთხოვნების სრულად დაცვის მტკიცების ან დემონსტრირებისთვის.

სახელმძღვანელოს მიზანია, კონკრეტული მაგალითების მეშვეობით პრაქტიკოსებისთვის უფრო ნათელი გახადოს, როგორ უნდა ჩატარდეს აუდიტი ასს-ების შესაბამისად. სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებს სთავაზობს აუდიტის ჩატარების პრაქტიკულ მიდგომას „*როგორ*“, რომლის გამოყენებაც შეუძლიათ მცირე და საშუალო საწარმოებში რისკზე დაფუძნებული აუდიტის ჩატარებისას. საბოლოო ჯამში, სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებს დაეხმარება მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტის მაღალ დონეზე და, დანახარჯების თვალსაზრისით, ეფექტიანად ჩატარებაში და ამით, თავის მხრივ, დაეხმარება მათ, უფრო უკეთ იმსახურონ საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. კომიტეტის ვარაუდით, ამ სახელმძღვანელოს გამოყენებენ წევრი ორგანიზაციები, აუდიტური ფირმები და სხვები, პროფესიონალი ბუღალტრებისა და სტუდენტების მომზადებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების პროგრამების საფუძველად.

ბსფ-ის წევრ ორგანიზაციებსა და ფირმებს შეუძლიათ ამ სახელმძღვანელოს პირდაპირ გამოყენება, ან მათი ადაპტირება საკუთარი საჭიროებებისა და თავიანთი იურისდიქციის მოთხოვნების შესაბამისად. წევრ ორგანიზაციებსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს სახელმძღვანელოს გამოყენება შეუძლიათ საფუძველად, რომლის მიხედვითაც შექმნიან საკუთარი პროდუქციის, მაგალითად, სასწავლო მასალას, აუდიტის პროგრამულ უზრუნველყოფას, საკონტროლო კითხვარებსა და სამუშაო ფორმებს.

ბსფ-ის მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტების კომიტეტი რეკომენდაციას აძლევს სახელმძღვანელოს მკითხველებს, ესტუმრონ მცირე და საშუალო ფირმების საერთაშორისო ცენტრის ვებგვერდს (www.ifac.org/smp), სადაც შეუძლიათ ცენტრის სხვა გამოცემებისა და რესურსების გაცნობა.

სილვი ვოგელი

ბსფ-ის მცირე და საშუალო ფირმების

კომიტეტის თავმჯდომარე.

2010 წლის ოქტომბერი

თხოვნა კომენტარების გამოგზავნის შესახებ

ეს არის სახელმძღვანელოს მეორე გამოცემა. მართალია, მიგვაჩნია, რომ სახელმძღვანელო ამ სახითაც სასარგებლო და მაღალი ხარისხისაა, მაგრამ შესაძლებელია მისი გაუმჯობესება. ჩვენ მზად ვართ რეგულარულად განვაახლოთ სახელმძღვანელო, რათა ის მუდმივად ასახავდეს მოქმედი სტანდარტების მოთხოვნებს და მაქსიმალურად სასარგებლო იყოს.

მოხარული ვიქნებით, თუ მივიღებთ შენიშვნებს ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელი ორგანიზაციებიდან, ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციებიდან, პრაქტიკოსებისა და სხვებისგან. ამ შენიშვნებს გამოვიყენებთ სახელმძღვანელოს სარგებლიანობის შესაფასებლად და მის გასაუმჯობესებლად შესაძლებელია მომზადებად და გამოქვეყნებად.

კერძოდ, ჩვენ გვინტერესებს მოსაზრებები შემდეგ საკითხებზე:

1. როგორ იყენებთ სახელმძღვანელოს? მაგალითად, პრაქტიკული წვრთნის მასალის საფუძვლად და/ან პრაქტიკული ცნობარის სახით, თუ რაიმე სხვა გზით?
2. მიგაჩნიათ, რომ სახელმძღვანელო საკმარის დონეზეა მისადაგებული მცირე და საშუალო სამუშაო სუბიექტების აუდიტთან?
3. მიგაჩნიათ, რომ სახელმძღვანელოს სტრუქტურა ადვილად გამოყენებადი? თუ არა, თქვენი აზრით, როგორ შეიძლება მისი გაუმჯობესება?
4. კიდევ რა გზით შეიძლება სახელმძღვანელოს იმგვარად გაუმჯობესება, რომ უფრო სასარგებლო გახდეს?
5. ცნობილია თქვენთვის რაიმე სხვა პროდუქცია, რომელიც ამ სახელმძღვანელოზე დაყრდნობით არის დამუშავებული, მაგალითად, პრაქტიკოსების პრაქტიკული წვრთნის მასალები, სამუშაო ფორმები, საკონტროლო კითხვარები და სამუშაო პროგრამები. თუ ასეა, გთხოვთ ამის შესახებ დეტალური ინფორმაცია მოგვაწოდოთ.

გთხოვთ თქვენი შენიშვნები გამოგვიგზავნოთ შემდეგ მისამართზე:

Email: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Mail: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor New York,
New York 10017, USA

სამართლებრივი განცხადება

წინამდებარე სახელმძღვანელო შეიქმნა მცირე და საშუალო საწარმოთა აუდიტში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასსს-ები) გამოყენებაში პრაქტიკოსების დასახმარებლად, მაგრამ გამიზნული არაა იმისთვის, რომ შეცვალოს თავად ასსს-ები. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა წინამდებარე სახელმძღვანელო უნდა გამოიყენოს საკუთარი პროფესიული განსჯისა და თითოეული კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას, ან ვალდებულებას, რომელიც შეიძლება გამოიწვიოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, წინამდებარე სახელმძღვანელოს გამოყენებამ.

1. როგორ გამოვიყენოთ სახელმძღვანელო

წინამდებარე სახელმძღვანელოს მიზანია, პრაქტიკული სახელმძღვანელო მითითებებით უზრუნველყოს ის აუდიტორები (აუდიტური ფირმები), რომლებიც აუდიტს ატარებენ მცირე და საშუალო ბიზნესის სამეურნეო სუბიექტებში. ამასთან, ამ სახელმძღვანელოს არანაირი მასალის გამოყენება არ შეიძლება შედეგის შემცველად:

- **ასს-ების გაცნობა და შესწავლა**

იგულისხმება, რომ პრაქტიკოსი იცნობს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ები) ტექსტს, რომელიც შეტანილია ბსფ-ის 2010 წლის ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარში (ბსფ-ის ცნობარი). ასს 200.19-ში აღნიშნულია, რომ აუდიტორს უნდა ესმოდეს ასს-ების, მათ შორის, მისი განყოფილების – „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – მთლიანი ტექსტი, რათა კარგად გაიგოს თითოეული სტანდარტის მიზნები და სათანადოდ გამოიყენოს პრაქტიკაში მისი მოთხოვნები.

- **პროფესიული განხილვის გამოყენება**

პროფესიული განხილვა აუცილებელია მთელი აუდიტის განმავლობაში, ფირმისა და კონკრეტული დამკვეთის აუდიტორული გარიგებისთვის დამახასიათებელი კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით და ასევე მაშინაც, როდესაც მოითხოვება ამა თუ იმ სტანდარტის ინტერპრეტაცია.

მართალია, მოსალოდნელია, რომ სახელმძღვანელოს ძირითადი მომხმარებლები იქნებიან მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმები, მაგრამ მოცემული სახელმძღვანელო მიზნად ისახავს ყველა პრაქტიკოსის დახმარებას, რომლებიც ატარებენ მცირე და საშუალო ბიზნესის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს.

სახელმძღვანელო დაგეხმარებათ:

- უფრო საფუძვლიანად გაერკვეთ, როგორ ტარდება აუდიტი ასს-ების შესაბამისად;
- შეიმუშაოთ პერსონალისთვის სახელმძღვანელო (როგორც ადგილობრივი მოთხოვნებისა და ფირმის პროცედურების შემავსებელი დოკუმენტი, საჭიროების შემთხვევაში), რომლის გამოყენებაც შესაძლებელი იქნება ყოველდღიურ საქმიანობაში ინსტრუქციების სახით და პერსონალის პრაქტიკული სწავლების, ინდივიდუალურად სწავლისა და განხილვის საფუძველად; და
- უზრუნველყოთ იმის გარანტია, რომ პერსონალი აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას იყენებს სათანადო მიდგომას.

წინამდებარე სახელმძღვანელოში ხშირად ნახსენებია აუდიტის (შემსრულებელი) ჯგუფი, რაც გულისხმობს, რომ აუდიტის ჩატარებაში მონაწილეობს ერთზე მეტი პირი. თუმცა, იგივე პრინციპები გამოიყენება იმ აუდიტშიც, რომელსაც ერთი პიროვნება (ინდივიდუალური აუდიტორი – პრაქტიკოსი) ატარებს.

1.1 სახელმძღვანელოს გამრავლება, თარგმნა და ადაპტირება

ბსფ მიესალმება და ხელს უწყობს ამ სახელმძღვანელოს გამრავლებას, თარგმნასა და ადაპტირებას. დაინტერესებულ მხარეებს სახელმძღვანელოს გამრავლების, თარგმნის, ან ადაპტირების უფლების მოსაპოვებლად შეუძლიათ მიმართონ ბსფ-ის ნებართვების განყოფილებას permissions@ifac.org

1.2 შინაარსი და სტრუქტურა

სახელმძღვანელო შედგება ორი ტომისგან:

- 1-ლი ტომი – ძირითადი ცნებები;
- მე-2 ტომი – პრაქტიკული მითითებები.

ეს არის სახელმძღვანელოს მე-2 ტომი, სადაც აქცენტი გადატანილია პრაქტიკულ საკითხებზე, კერძოდ, როგორ უნდა გამოიყენოთ რეალურ სიტუაციაში 1-ელ ტომში განხილული ცნებები. აქ განხილულია ყველა ტიპური სტადია, რომელსაც აუდიტი მოიცავს: ახალი დამკვეთის აყვანა, დაგეგმვა და რისკის შეფასება და შემდეგ შეფასებულ რისკზე რეაგირება, შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება და შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება.

გამორების თავიდან ასაცილებლად, მე-2 ტომში აღარ არის შეტანილი ასს-ების მოთხოვნები, რომლებიც აუდიტის სპეციფიკურ სფეროებს ეხება, როგორცაა, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებები, დაკავშირებული მხარეები, შემდგომი მოვლენები, ფუნქციონირებადი საწარმო და მრავალი სხვა სტანდარტის მოთხოვნები. 1-ელ ტომში ეს მოთხოვნები წარმოდგენილია ან ცალკეულ თავებში, ან მე-15 თავში, სახელწოდებით „სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა“.

სახელმძღვანელოს სტრუქტურის მიმოხილვა

ორივე ტომის თითოეული თავი ფორმირებულია შემდეგი სტრუქტურით:

- **თავის სათაური**

- **აუდიტის პროცესის სქემა – ამონარიდი**

თავების უმეტესობა შეიცავს აუდიტის პროცესის ამსახველი სქემიდან ამონარიდს (საჭიროების შემთხვევაში), რათა უფრო ნათელი გახდეს მოცემულ თავში განხილული ძირითადი საკითხები (ქმედებები).

- **თავის შინაარსი**

ამ სათაურის ქვეშ მოცემულია თავის შინაარსისა და მიზნის მოკლე მიმოხილვა.

- **შესაბამისი ასს-ები**

სახელმძღვანელოს თავების უმეტესობა იწყება მოცემული თავის შინაარსის შესაფერისი ასს-ებიდან ამონარიდებით. ამონარიდები მოიცავს სტანდარტის შესაბამის მოთხოვნებს და, ზოგ შემთხვევაში, სტანდარტის მიზნებს (მიზნები ზოგჯერ ცალკეა გამოტანილი, როდესაც თავი, ძირითადად, რომელიმე ერთ ასს-ს ეხება), ზოგიერთ განმარტებასა და მასალას „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ – განყოფილებიდან. ამ ამონარიდების ციტირება იმას არ ნიშნავს, რომ აუცილებელი არ არის შესაბამისი ასს-ის სხვა მასალის (რომელიც აქ არ არის მოტანილი), ან სხვა ასს-ების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ თავში განხილულ საკითხებთან. სახელმძღვანელოში ციტირებული ამონარიდები ერთადერთ მიზანს ემსახურება – ავტორები იყენებენ მათ თითოეული თავის შინაარსის დასასაბუთებლად. მაგალითად, ასს 200, ასს 220 და ასს 300-ის მოთხოვნები ეხება აუდიტორული შემოწმების მთელ პროცესს, მაგრამ სახელმძღვანელოში ციტირებულია მხოლოდ ერთ თუ ორ თავში.

- **ზოგადი მიმოხილვა და თავის შინაარსი**

თითოეული თავის ზოგადი მიმოხილვის ნაწილში მოცემულია:

– ამონარიდები შესაბამისი ასს-ებიდან; და

– მოცემული თავის თემატიკის მოკლე მიმოხილვა.

ზოგად მიმოხილვას მოჰყვება თავის საგნის უფრო დეტალური განხილვა და პრაქტიკული ეტაპობრივი სახელმძღვანელო მითითებები/მეთოდოლოგია იმის შესახებ, როგორ უნდა დაინერგოს პრაქტიკაში შესაბამისი ასს-ები. აქ შეიძლება მითითებული იყოს შესაფერისი ასს-ები. მართალია, სახელმძღვანელოს აქცენტი გადატანილია მხოლოდ იმ ასს-ებზე, რომლებიც გასული პერიოდების ფინანსურ ინფორმაციას ეხება, მაგრამ, საჭიროების შემთხვევაში, მითითებული და

ციტირებულია ამონარიდები ბსფ-ის ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოცემული პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსიდან და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტ 1-დან (ხკსს 1), რომელიც ეხება იმ ფირმებს, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და აუდიტთან დაკავშირებულ მომსახურების გარიგებებს.

- **მნიშვნელოვანი რჩევები**

თითქმის მთელ სახელმძღვანელოში შეგზვდებით მასალა შემდეგი სათაურით „მნიშვნელოვანი რჩევები“. ამ დასათაურების ქვეშ მოცემულია პრაქტიკული სახელმძღვანელო მითითებები აუდიტის ისეთ საკითხებზე, რომლებიც შეიძლება ადვილად გამორჩეს პრაქტიკოსს, ან, სადაც პრაქტიკოსებს ხშირად უჭირთ გარკვეული ცნებების გაგება (აღქმა) და გამოყენება.

- **საილუსტრაციო სასწავლო მაგალითები**

იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნათ იმის შესახებ, როგორ გამოიყენება პრაქტიკაში ასს-ები, სახელმძღვანელოს მე-2 ტომში განხილულია ორი სასწავლო მაგალითი. მე-2 ტომში ბევრი თავის ბოლოს განხილულია ორი შესაძლო მიდგომა, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ასს-ების მოთხოვნების დოკუმენტირება. სასწავლო მაგალითების შესახებ დეტალური ინფორმაციის მისაღებად გთხოვთ გაეცნოთ მე-2 ტომის მე-2 თავს.

სასწავლო მაგალითები და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია, რომელიც სახელმძღვანელოშია განხილული, მხოლოდ საილუსტრაციო მიზანს ემსახურება. ეს დოკუმენტაცია რეალური ტიპური აუდიტის ფაილის მხოლოდ ძალიან მცირე ნაწილია და ითვალისწინებს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული ასს-ის მოთხოვნების დოკუმენტირების ერთ-ერთ შესაძლო გზას. აქ განხილული მონაცემები, ანალიზი და კომენტარები მოიცავს მხოლოდ მრავალი შესაძლო გარემოებიდან ერთ კონკრეტულ სიტუაციასა და მოსაზრებებს, რომლის გამოყენებაც აუდიტორს დასჭირდება კონკრეტულ აუდიტში. აუდიტორს ყოველთვის დასჭირდება პროფესიული განხილვა (განსჯა).

პირველი სასწავლო მაგალითი ეყრდნობა ფიქტიურ სამეურნეო ერთეულს, რომლის სახელწოდებაა „დეფტა ავეჯი“. ეს არის ოჯახის საკუთრებაში მყოფი ადგილობრივი ავეჯის მწარმოებელი კომპანია, რომელსაც ჰყავს სრულ განაკვეთზე მომუშავე 10 თანამშრომელი. სამეურნეო სუბიექტს მარტივი მმართველობითი სტრუქტურა, მართვის მცირე რაოდენობის დონეები და ოპერაციების დამუშავების მარტივი, ტიპური პროცესები აქვს. ბუღალტრული აღრიცხვის პერსონალი იყენებს მზა, სტანდარტულ პროგრამულ პაკეტს.

მეორე სასწავლო მაგალითი ეყრდნობა სხვა ფიქტიურ სამეურნეო სუბიექტს, რომლის სახელწოდებაა „კუმარი და კომპანია“ („კუმარი“). ეს არის ძალიან პატარა სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ჰყავს სრულ განაკვეთზე მომუშავე 2 თანამშრომელი, პლუს მესაკუთრე და ერთი არასრულ განაკვეთზე მომუშავე ბუღალტერი.

1.3 ტერმინების გლოსარი

სახელმძღვანელოში გამოიყენება ბევრი ისეთი ტერმინი, რომელიც განმარტებულია ბსფ-ის ეთიკის კოდექსში, ტერმინების გლოსარში და ასს-ებში (რომლებიც შესულია ბსფ-ის 2010 წლის ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარში (ბსფ-ის ცნობარი). ფირმის პარტნიორებიც და პერსონალიც კარგად უნდა ერკვეოდნენ ამ ცნებებში.

გარდა ამისა, სახელმძღვანელოში გამოყენებულია შემდეგი ტერმინები:

თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები

კონტროლის ზემოაღნიშნულ მექანიზმებს შეიმუშავებს და ნერგავს ხელმძღვანელობა თაღლითობის თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და ჩადენილი თაღლითობის გამოსასწორებლად. ხელმძღვანელობის მხრიდან ამგვარი კონტროლის მექანიზმების იგნორირების შემთხვევაში, ეს მექანიზმები ვერ აღკვეთს თაღლითობის ფაქტებს, მაგრამ თაღლითობის ჩადენის ხელისშემშლელ როლს ითამაშებს და ჩადენილი თაღლითობა უფრო ძნელად დასამალი გახდება. ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ტიპური მაგალითებია:

- პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დამატებით ანგარიშვალდებულებას ამკვიდრებს, როგორცაა, მაგალითად, საბუღალტრო გატარებების დამტკიცება ხელმოწერით;
- კონფიდენციალურ მონაცემებსა და ოპერაციებზე ხელმისაწვდომობის კონტროლის გამკაცრება;
- ვიზუალური (უხმაურო) სიგნალიზაციის სისტემის გამოყენება, რომელიც სისტემის უსაფრთხოებაზე პასუხისმგებელ პირს ვიზუალურად მისცემს ნიშანს, რომ სისტემაში უნებართვოდ შევიდნენ;
- განსხვავებებისა და გადახრების შესახებ ანგარიშების მომზადება;
- კვალის დატოვება აუდიტისთვის (სამეურნეო ოპერაციების ეტაპობრივი რეგისტრაცია, მისი შესრულების მომენტიდან ფინანსური შედეგის მიღებამდე, ან კომპიუტერულ სისტემებში საკონტროლო ჟურნალის წარმოება, სადაც რეგისტრირდება ყველა ოპერაცია, რომელიც დაკავშირებულია კომპიუტერული სისტემის უსაფრთხოებასთან. გვიჩვენებს, ვინ შევიდა სისტემაში და მითითებულ პერიოდში რა ოპერაციები შესრულდა. ინციდენტის ანალიზის დროს შესაძლებელი ხდება მოვლენების ქრონოლოგიის დადგენა);
- სამოქმედო გეგმები თაღლითობასთან დაკავშირებული გაუთვალისწინებელი შემთხვევებისთვის;
- საკადრო რესურსების კონტროლის პროცედურები, როგორცაა, მაგალითად, იმ პირთა გამოვლენა და მათზე მონიტორინგის განხორციელება, რომლებსაც თაღლითობის ჩადენის ყველაზე მეტი შესაძლებლობა აქვთ (მაგალითად, ზედმეტად გულუხვი, მფლანგველი ცხოვრების სტილი); და
- მექანიზმები იმისთვის, რომ პოტენციური თაღლითობის შესახებ ინფორმირება ანონიმურად ხდებოდეს.

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმები მიმართულია მასშტაბური რისკებისკენ. ისინი ქმნიან მთელი ორგანიზაციის კულტურის „გენერალურ ხაზს“, საერთო ატმოსფეროს და განსაზღვრავენ კონტროლის გარემოს სავარაუდო ჩარჩოებსა და ასპექტებს. ამგვარი მექანიზმები ხშირად ნაკლებად მატერიალურია კონტროლის იმ მექანიზმებთან შედარებით, რომლებიც საოპერაციო დონეზე მოქმედებს, მაგრამ ყოვლისმომცველ და მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს შიდა კონტროლის ყველა სხვა კონტროლის მექანიზმზე. სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმები, როგორც ასეთი, ქმნიან ყველაზე მნიშვნელოვან ფუნდამენტს, რომელსაც ეფუძნება კონტროლის სხვა საშუალებები. სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების მაგალითებია: ხელმძღვანელობის ორიენტაცია და პოზიცია ეთიკურ ქმედებებთან და შიდა კონტროლთან მიმართებით, საკადრო პოლიტიკა და პროცედურები (რომელიც ეხება თანამშრომელთა დაქირავებასა და დაქირავებულ თანამშრომელთა კომპეტენციას), თაღლითობის პრევენციისა და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურები. ამ ტიპის კონტროლის მექანიზმები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტის ყველა სხვა ბიზნესპროცესზე.

ხელმძღვანელობა

პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნია(თ) აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობაში შედის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი.

მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები

პირ(ებ)ი ან ორგანიზაცი(ებ)ა (მაგ., კორპორაციული ორგანიზაცია, რომელიც მართავს მინდობილ ქონებას), რომლებსაც გააჩნია(თ) სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ამაში შედის ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში, ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებში შეიძლება შედიოდეს ხელმძღვანელი პერსონალი, მაგალითად, კერძო ან საჯარო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი ორგანოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი.

მესაკუთრე-მმართველი

ეს ტერმინი მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის იმ მესაკუთრეებს, რომლებიც მონაწილეობენ სამეურნეო სუბიექტის ყოველდღიური საქმიანობისა და მართვის პროცესში. ზშირად მესაკუთრე-მმართველი შეიძლება იმავდროულად იყოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირიც.

მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმები

ამ კატეგორიას მიეკუთვნება აუდიტური ფირმები, რომლებსაც გააჩნიათ შემდეგი მახასიათებლები: მისი დამკვეთების უმეტესობა მცირე და საშუალო სამეურნეო სუბიექტებია; საკუთარი შეზღუდული ტექნიკური რესურსები შევსების მიზნით დამატებით იყენებენ გარე რესურსებს და სადაც შედარებით მცირე (შეზღუდული) რაოდენობის პროფესიული პერსონალი მუშაობს. სხვადასხვა იურისდიქციაში განსხვავებული იქნება მცირე და საშუალო აუდიტური ფირმების საკლასიფიკაციო კრიტერიუმები.

1.4 სახელმძღვანელოში გამოყენებული აბრევიატურები

ასს	აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი
ასპდ	აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება
აურ	არსებითი უზუსტობის რისკი
ბსფ	ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია
დასს	აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტი
თრ	თანდაყოლილი რისკი
კრ	კონტროლის რისკი
მასს	მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი
მისს	მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი
მტკიცებები:	
ს	სისრულე
ა	არსებობა
წ	სისწორე
შ	შეფასება
სდ	სამუშაო დოკუმენტი
ს/ტ	საინფორმაციო ტექნოლოგიები
ფასს	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი
ფ/ა	ფინანსური ანგარიშგება
შრ	შეუმჩნეველობის რისკი
ხკსს	ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი

2. შმსაპალი სასწავლო მაგალითებისთვის

იმის საჩვენებლად, როგორ შეიძლება აუდიტის პროცესის სხვადასხვა ასპექტების დოკუმენტირება პრაქტიკაში, შემუშავებულ იქნა ორი სასწავლო მაგალითი, ერთი ფიქტიური საშუალო ზომის სამეურნეო სუბიექტისა და მეორე ძალზე მცირე ზომის ფიქტიური სამეურნეო სუბიექტის საფუძველზე. პირველი სცენარი (სასწავლო მაგალითი) ეხება ავეჯის კომპანიას, სახელწოდებით „დეფტა ავეჯი“ („დეფტა“), სადაც მუშაობს 10 ადამიანი. მეორე სცენარი (სასწავლო მაგალითი) ეხება მცირე საწარმოს „კუმარი და კომპანია“ („კუმარი“), სადაც 2 ადამიანი მუშაობს. „კუმარი“ ძირითადად საქონლით ამარაგებს „დეფტას“. ორივე საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გადაწყვიტა ფასს-ების გამოყენება.

მკითხველებს ვაფრთხილებთ, რომ ეს სასწავლო მაგალითები მხოლოდ საილუსტრაციო მიზანს ემსახურება. წარმოდგენილი დოკუმენტაცია პატარა ამონარიდია ტიპური აუდიტის ფაილიდან და გვიჩვენებს ასს-ების მოთხოვნების შესრულების ერთ შესაძლო გზას. მონაცემები, ანალიზი და კომენტარები არ მოიცავს ყველა გარემოებასა და ასპექტს, რომელიც აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაითვალისწინოს კონკრეტულ აუდიტში. როგორც წესი, აუდიტორმა ყოველთვის უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ისტორია

„დეფტა ავეჯი“ არის ოჯახის საკუთრებაში მყოფი ავეჯის მწარმოებელი კომპანია. იგი აწარმოებს სახლის სხვადასხვა სახეობის ხის ავეჯს, როგორც მზა სახით, სტანდარტულ ავეჯს, ისე შეკვეთით. „დეფტას“ გააჩნია ბრწყინვალე რეპუტაცია, როგორც მაღალი ხარისხის პროდუქციის მწარმოებელ კომპანიას.

კომპანიას აქვს პროდუქციის 3 მთავარი ხაზი: საძინებლების კომპლექტები, სასადილო ოთახის კომპლექტები და ყველანაირი სახეობის მაგიდები. შესაძლებელია ასევე ავეჯის სტანდარტული ელემენტების შეკვეთით დამზადებაც შემკვეთის ინდივიდუალური მოთხოვნების შესაბამისად. ინტერნეტის საუცხოო შესაძლებლობების გამოსაყენებლად, კომპანიამ ცოტა ხნის წინ შექმნა ვებგვერდი, საიდანაც ხალხს ავეჯის შექმნა და გადახდა შეუძლია პირდაპირ, საკრედიტო ბარათის მეშვეობით. გასულ წელს კომპანიამ მომხმარებლების შეკვეთების გადაზიდვა განახორციელა თითქმის 900 კილომეტრის მანძილზე.

ქარხანა მდებარეობს სურაჯ დეფტას სახლის მიმდებარე მიწის ნაკვეთზე. ამასთან, სურაჯის სახლის დასავლეთის მიშენებული ნაწილი გამოიყენება, როგორც „დეფტა ავეჯის“ მაღაზია. კომპანიის მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს ხშირად სურაჯის სასადილო მაგიდასთან იღებენ (რომელიც სურაჯისა და მამამისის მიერ ერთად შექმნილი პირველი მაგიდაა). სურაჯს მოსწონს იმ პროდუქტზე ტრაპეზობის ტრადიციის სიმბოლიზმი, რომელიც მათი ოჯახის არსებობის წყაროს წარმოადგენს.

დარგის ტენდენციები

უკანასკნელ პერიოდამდე, „დეფტა“ სწრაფად იზრდებოდა. თუმცა, ამჟამად ავეჯის მრეწველობას რთული დრო დაუდგა, რაც განპირობებული იყო შემდეგი ფაქტორებით:

- ქვეყნის ეკონომიკის დაღმასვლით, რაც, თავის მხრივ, გამოწვეული იყო მსოფლიო კრიზისით;
- პოტენციური კლიენტების მიერ ინდივიდუალურ შეკვეთებზე, მათ შორის ავეჯზე ხარჯების შემცირებით;
- კონკურენციით;
- პროდუქციის რეალიზაციის მოსაზიდად ფასების იძულებითი შემცირებით; და
- იმით, რომ ავეჯის ზოგიერთი დეტალის მწარმოებლები ტოვებენ ბიზნესს, რაც გარკვეულწილად წარმოების შეფერხებებს იწვევს.

მართვის სისტემა

კომპანია 1952 წელს სურაჯის მამამ ჯივან დეფტამ დააარსა. ჯივანი პირველად ერთ სახარატო დაზგაზე ამზადებდა ხის შპინდლებსა და მოაჯირის სამაგრ ძელებს თავისი სახლის მახლობლად მდებარე პატარა სახელოსნოში.

კომპანიას არ გააჩნია მართვის ფორმალური სტრუქტურა. ჯივანი და სურაჯი ყოველ წელს ამზადებენ ბიზნესგეგმას; შემდეგ რეგულარულად, თვეში ერთხელ ხვდებიან ადგილობრივ წარმატებულ ბიზნესმენს რავი ჯაინს, გეგმის შესრულების მიმდინარეობის განსახილველად. გარდა ამისა, ისინი რავის ფულს უხდიან იმისთვისაც, რომ მან თავისი მოსაზრებები გამოთქვას იმის შესახებ, რამდენად პრაქტიკული და სასარგებლოა მათი ახალი გეგმები და იდეები კომპანიისთვის; გააანალიზოს კომპანიის საქმიანობის შედეგები და ურჩიოს, როგორ უნდა მოაგვარონ წამოჭრილი კონკრეტული პრობლემები.

რავის ქალიშვილი, პარვინი (განათლებით იურისტი), როგორც წესი, თან ახლავს ხოლმე მამას სურაჯთან და ჯივანთან შეხვედრებზე. პარვინი უწევს მას კონსულტაციას გარკვეულ იურიდიულ საკითხებზე, მაგრამ მისი ნამდვილი მისწრაფება მარკეტინგი და სარეკლამო საქმიანობაა. სწორედ პარვინის იდეა იყო, რომ „დეფტას“ უნდა გაეფართოვებინა საქმიანობის საზღვრები და ინტერნეტით დაეწყო თავისი პროდუქციის გაყიდვა. მას ასევე მიაჩნია, რომ კომპანიამ საქმიანობა უნდა გააფართოვოს თავიანთი ადგილობრივი რეგიონის ფარგლებს გარეთ და მეზობელ ქვეყნებშიც კი. მისი აზრით, დამატებით ბაზრებზე შესვლით, შესაძლოა, კომპანიამ მაინც შეძლოს რეალიზაციის დონის შენარჩუნება, ეკონომიკის ამჟამინდელი ვარდნის მიუხედავად.

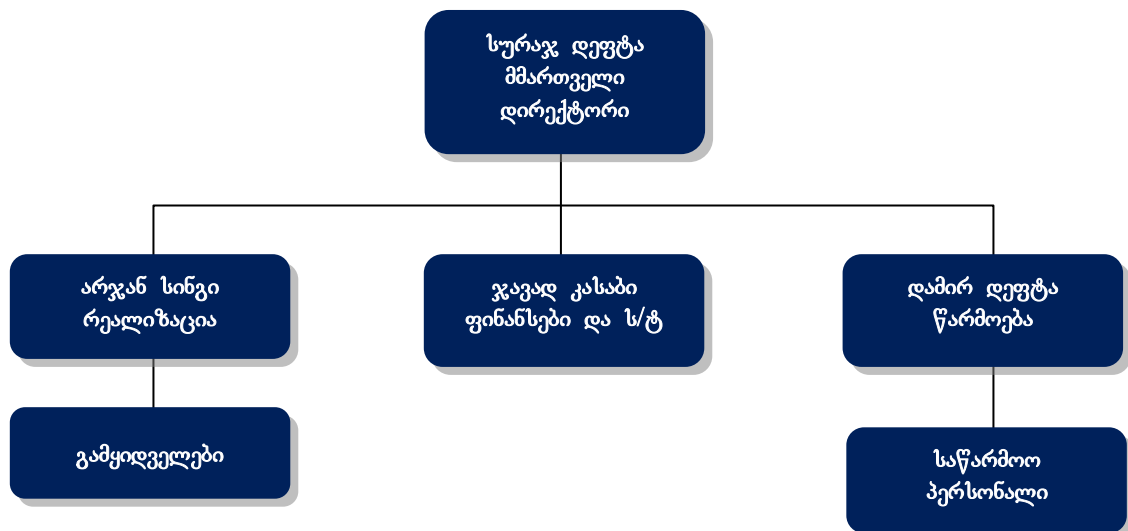
პერსონალი

„დეფტას“ ჰყავს სრულ განაკვეთზე მომუშავე 10 თანამშრომელი. აქედან დაახლოებით ექვსი თანამშრომელი ამა თუ იმ გზით დაკავშირებულია ოჯახთან. ოჯახის წევრების უმეტესობა, იმ ფუნქციების შესრულებასთან ერთად, რომლებიც ქვემოთ არის აღწერილი, ჩართულია წარმოების პროცესშიც (საჭიროებისამებრ). კომპანიისთვის დატვირთულ პერიოდებში შეიძლება იქირაონ ორიდან ოთხამდე დროებითი მუშა, საჭიროებისამებრ. დროებითი მუშებიდან ზოგიერთი რეგულარულად ბრუნდება კომპანიაში, მაგრამ დასაქმების გარანტიის არარსებობის გამო, დენალობის დონე საკმაოდ მაღალია.

სურაჯ დეფტა მმართველი დირექტორია. იგი ზედამხედველობას უწევს ბიზნესის ყველა ასპექტს. არჯან სინგი პასუხისმგებელია რეალიზაციაზე და მას ეხმარება 2 სრულ განაკვეთზე მომუშავე გამყიდველი. სურაჯის ძმა დამირი კურიებს წარმოებას და მის ფუნქციებში შედის ნედლეულის შეკვეთაც და მარაგის მართვაც. საოფისე ფართობის სიმცირის გამო, სურაჯი და დამირი არასოდეს არიან წარმოების პროცესისგან ძალიან შორს და ერთად ასრულებენ ორი თანამშრომლის ზედამხედველობის ფუნქციებს.

ჯავად კასაბი (სურაჯის ბიძაშვილი) პასუხისმგებელია ფინანსურ საკითხებსა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე. მის გუნდშიც ორი თანამშრომელია.

**ორგანიზაციული სქემა,
„დეფტა ავეჯი“**



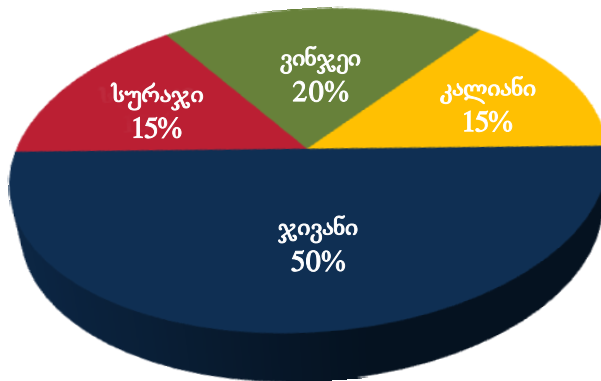
საკუთრების სტრუქტურა

ჯივანი 50%-იანი წილით კომპანიის მთავარი აქციონერია. იგი გეგმავს აქციების გადაცემას შვილის სურაჯისთვის, სანამ სურაჯი განაგრძობს კომპანიის მართვას სრულ განაკვეთზე და შედეგად კომპანია მოგებიანობას ინარჩუნებს.

სურაჯს და მის დას, კალიანის, 15-15% წილი აქვთ.

დარჩენილი 20% ოჯახის მეგობარ ვინჯეი შარმას ეკუთვნის. ვინჯეი მდიდარი ინვესტორია, რომელმაც ჩაღო კომპანიის ზრდისთვის საჭირო კაპიტალის მნიშვნელოვანი ნაწილი.

კომპანია „დეფტას“ საკუთრების სტრუქტურა



კალიანი ცნობილი მომღერალია, რომელიც ბევრს მოგზაურობს. იგი კომპანიის საქმიანობაში არ მონაწილეობს და სრულიად ენდობა მამას და ძმას თავისი ინტერესების დაცვის საკითხში.

ყოველ წელს ივნისში ჯივანი აწყობს უფრო ფორმალურ საქმიან შეხვედრას. აქციონერები ერთმანეთს ხვდებიან დილით (უპირველეს ყოვლისა იმისთვის, რომ განიხილონ ფინანსური ანგარიშგება) და შემდეგ შუა დღეს, რათა გამართონ თანამშრომელთათვის წვეულება. სურაჯი ამ შემთხვევას იყენებს იმისთვის, რომ თანამშრომლებს მოუყვეს კომპანიის ბიზნესის წარმატებისა და სამომავლო გეგმების შესახებ.

ოპერაციები

კომპანიამ სკამების, მაგიდების, მოაჯირებისა და ღობეების შპინდელების წარმოებით დაიწყო. შემდეგ გააფართოვა პროდუქციის ასორტიმენტი და დაიწყო ბინის ავეჯის, კერძოდ, სამზარეულოს კარადების, ტანსაცმლის კარადებისა და გორკების წარმოებაც. „დეფტა“ მნიშვნელოვნად გაიზარდა შემდეგი სტრატეგიული კურსის გამოყენებით:

- ადგილობრივი კლიენტების უზრუნველყოფა მაღალი ხარისხის პროდუქციით სამართლიან, მისაღებ ფასად;
- დიდი შეკვეთების მიღება ეროვნული საცალო ვაჭრობის საწარმოებისგან. ამგვარ დიდ შეკვეთებს ახლავს მიწოდების ფიქსირებული თარიღი (რომლის დარღვევაც მნიშვნელოვან ჯარიმებს ითვალისწინებს) და მოგების მარჟები გაცილებით დაბალია, ვიდრე ინდივიდუალური მომხმარებლების შეკვეთით დამზადებული ავეჯის შემთხვევაში;
- „დეფტა“ რეგიონში პირველი კომპანიაა, რომელიც ინტერნეტით ყიდის (შეზღუდული ასორტიმენტის) პროდუქციას; და
- ავეჯის მწარმოებელი სხვა ადგილობრივი კომპანიებისთვის აწარმოებს ისეთ დეტალებს, როგორცაა ხის შპინდელები და მრგვალი მაგიდის ფეხები. ამან კომპანიას საშუალება მისცა, შეეძინა ძვირად ღირებული სახარატო დაზგები და სპეციალიზებული ინსტრუმენტები, რისი ფინანსური საშუალებაც სხვა კომპანიებს არ გააჩნდათ.

„დეფტა“ ასევე ყიდის ავეჯისა და ხის მასალის ნარჩენებს ქარხნიდან (იმ ნაწილებს, რომელიც ხარისხის კონტროლის პროცესმა წუნდებულად მიიჩნია), მხოლოდ ნაღდ ფულზე.

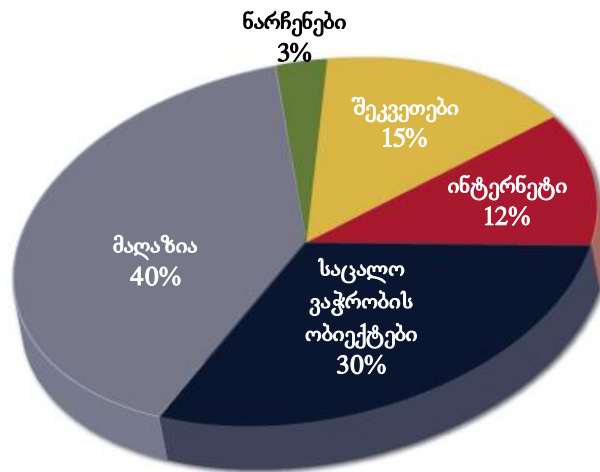
კომპანიას ასევე გათვალისწინებული აქვს ავეჯის ექსპორტის დაწყება მეზობელ ქვეყნებში. სურავს გაცნობიერებული აქვს, რომ ამას მოჰყვება ტრანსპორტირების დიდი დანახარჯები, საქმე ექნება საბაჟოსთან, სავალუტო რისკთან და განხდება ტრანსპორტირების დროს ავეჯის დაზიანების შესაძლებლობა. მართალია, მეზობელ ქვეყნებში პროდუქციის გაყიდვა კომპანიის დანახარჯებს გაზრდის, მაგრამ მას მიაჩნია, რომ ეს არის უმნიშვნელო მსხვერპლი, რომლის გაღებაც მოუწევს პოტენციურ ახალ კლიენტებზე გასვლის სანაცვლოდ. ამასთან, პარვინი ბევრ ადამიანს იცნობს ადგილობრივ მთავრობაში და სურავს ფიქრობს, რომ ის შეძლებს საქონლის ექსპორტთან დაკავშირებულ დამატებით ბიუროკრატიულ პროცედურებში დახმარებას.

რეალიზაცია

პროდუქციის რეალიზაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით დაახლოებით ასეა განაწილებული:

- სტანდარტული ავეჯი (კატალოგიდან), რომლის გაყიდვაზე შეთანხმება მალაზიაში ხდება პირადად 40%
- რეალიზაცია ავეჯის საცალო ვაჭრობის საწარმოებზე 30%
- ინდივიდუალური შეკვეთით წარმოებული ავეჯი 15%
- რეალიზაცია ინტერნეტის მეშვეობით 12%
- ნარჩენების გაყიდვა ქარხნიდან 3%

რეალიზაციის სტრუქტურა



არჯან სინგი მოლაპარაკებების დიდოსტატია. ის ძალიან დიდ სიმბტიცეს იჩენს კლიენტებთან მოლაპარაკებების დროს და, როგორც წესი, აღწევს ხოლმე გაყიდვას, თუმცა, მოგების მარაგები შეიძლება დიდი არ იყოს. მიუხედავად ეკონომიკური კრიზისისა, მან ახლახან ლამაზი სახლი შეიძინა ოჯახისთვის, რომელიც ხეობას გადაჰყურებს.

• შენიშვნები რეალიზაციის სისტემის შესახებ

- ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები მზადდება საცალო ვაჭრობის ობიექტებისა და ინდივიდუალური შეკვეთებისთვის. ყველა ინდივიდუალური შეკვეთისთვის სავალდებულოა შეკვეთის ღირებულების 15%-ის წინასწარ გადახდა, რაც მიღებისთანავე აისახება, როგორც რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები. ორი მსხვილი საცალო ვაჭრობის საწარმო „დეფტასგან“ მოითხოვს მათთვის მუდმივად 30-დღის მარაგის მზადყოფნას, რათა შეკვეთები მალაზიებში შეუფერხებლად გაიგზავნოს საჭიროების შემთხვევაში. ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებები ასევე ითვალისწინებს „დეფტასთვის“ საქონლის უკან დაბრუნებას, თუ ხელშეკრულებით დადგენილ პერიოდში მისი გაყიდვა ვერ მოხერხდება.
- ყველა შეკვეთის ფორმა ხელით ივსება გაყიდვის მომენტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ავეჯის გაყიდვა პირდაპირ მალაზიიდან ხდება, ან იყიდება სხვა მზა პატარა

ზომის ნაკეთობები. 500 ევროზე მეტი ღირებულების ყველა შეკვეთა, ან, შეკვეთები, რომელთა სარეალიზაციო ფასი მინიმალურ გასაყიდ ფასზე ნაკლებია, უნდა დაამტკიცოს არჯანმა. ანგარიშ-ფაქტურებს მაშინ გამოწერენ, როდესაც საქონელი იტვირთება და კლიენტს ეგზავნება.

- მაღაზიდან გაყიდული ყველა საქონლისთვის ანგარიშ-ფაქტურები გამოიწერება გაყიდვის მომენტში და შეიტანება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, რომელიც ავტომატურად ნომრავს რეალიზაციის ყველა ოპერაციას და გადახდის ქვითარს (სალაროს აპარატის ჩეკს) მხოლოდ მაშინ გასცემენ, თუ მყიდველი მოითხოვს.
- ინტერნეტით რეალიზაციის ყოველდღიური მონაცემები ჩამოიტვირთება ვებგვერდიდან. მომზადდება მონაცემები შეკვეთილი პროდუქციის შესახებ და გადაეცემა წარმოების ქვედანაყოფს. იმავდროულად გამოიწერება ანგარიშ-ფაქტურა და თანხა აისახება ამონაგებში, რადგან ავეჯის საფასური უკვე გადახდილია კლიენტის საკრედიტო ბარათის მეშვეობით. ანგარიშ-ფაქტურა წარწერით „სრულად გადახდილია“ თან ერთვის ყველა ინტერნეტშეკვეთას, რომელიც უკვე გაეგზავნა კლიენტს.
- არჯანი იშვიათად ამოწმებს კლიენტთა კრედიტუნარიანობას. იგი მათ უმეტესობას პირადად იცნობს. წარსულში კლიენტები ნაღდი ფულით იხდიდნენ საქონლის მიწოდების შემდეგ; ამჟამად საქონელი კრედიტით იყიდება, რათა „დეფტას“ გაყიდვის პირობები შეესაბამებოდეს იმ პირობებს, რომელსაც მისი კონკურენტები სთავაზობენ თავიანთ კლიენტებს. ამის გამო, „დეფტას“ სჭირდება საკრედიტო ხაზი ბანკიდან. ყოველ წელს უძველეს ვალების რაოდენობა მატულობს.
- ყოველი თვის ბოლოს სურაჯი იხილავს რეალიზაციისა და დებიტორული დავალიანების ანგარიშების სიას. ამით ის ამოწმებს, რომ არ იყოს დაშვებული არანაირი აშკარა შეცდომა და პირადად ურეკავს ყველა კლიენტს, რომლის ანგარიშიც აღემატება 90 დღეს.
- რეალიზაციის განყოფილების ყველა თანამშრომელი (არჯანის ჩათვლით), მინიმალური ძირითადი ხელფასის გარდა, ყოველი გაყიდვიდან იღებს საკომისიოს 15%-ის ოდენობით. გამყიდველების სტიმულირების მიზნით, მათი ძირითადი ხელფასი მნიშვნელოვნად დაბალია მეტ-წილ სხვა თანამშრომელთა ხელფასთან შედარებით. კომპიუტერული სისტემა აფიქსირებს თითოეული გამყიდველის მიერ განხორციელებულ ყველა რეალიზაციას. ჯავადი კომპიუტერიდან ყოველთვიურად გამობეჭდავს გამყიდველების რეალიზაციის ანგარიშს და ამზადებს საკომისიო გადასახდელების სიას, რომელიც გაიცემა მომდევნო კვირის ხელფასებთან ერთად. სურაჯი ან დამირი ანალიზებენ საკომისიოებისა და რეალიზაციის ოპერაციების სიას, რათა უზრუნველყონ იმის გარანტია, რომ თანამშრომლებს სწორი რაოდენობის თანხას უხდიან. დღეისათვის არჯანი ყველაზე მეტ საკომისიოს იღებს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიები

სისტემა შედგება 6 პერსონალური კომპიუტერისგან და სერვერისგან, რომელიც კომპანიის ვებგვერდს ემსახურება. შიდა სისტემა, ძირითადად, გამოიყენება ელექტრონული ფოსტისთვის, შეკვეთების მისაღებად და ბუღალტრული აღრიცხვისთვის.

კომპანია ქმნის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ყოველკვირეულ სარეზერვო ასლებს მყარ დისკზე, რომელიც კომპიუტერის ოთახის გვერდით მდებარე სეიფში ინახება. ბოლო ორი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სისტემას დაუმატეს ქსელური დაცვის აპარატურული და პროგრამული საშუალებები და პაროლებით დაცვა. გასულ წელს ოფისიდან 2 კომპიუტერი მოიპარეს. ოფისში შესასვლელი ახლა უფრო კარგადაა დაცული, პერსონალური კომპიუტერები მაგიდებზე მიმაგრებულია ჯაჭვით, ხოლო სერვერი ჩაკეტილია ცალკე, სპეციალურ გრილ ოთახში.

ინტერნეტის მეშვეობით რეალიზაციას ჯავადი კურიერებს. კომპანიას ბანკთან ხელშეკრულება აქვს დადებული საკრედიტო ბარათების დამუშავების შესახებ მანამ, სანამ შეკვეთა დამტკიცდება გასაგზავნად. კომპანია ბანკს უხდის თითოეული დამუშავებული შეკვეთის 7%-ს. ინტერნეტით რეალიზაციის კომპიუტერული პროგრამა უზრუნველყოფს ინფორმაციას თითოეული რეალიზაციის ოპერაციის შესახებ, მათ შორის კლიენტის სახელსა და გვარს, მისამართს და შეკვეთილ საქონელს. ინტერნეტით შესრულებული ოპერაციების ჩამოტვირთვა ვებგვერდიდან ყოველდღიურად ხდება; შემდეგ მომზადდება რეალიზაციის შეკვეთები და წარმოების ქვედანაყოფს გადაეცემა.

შრომითი რესურსები და ხელფასები

თანამშრომელთა სამსახურში აყვანის ყველა გადაწყვეტილებას დამირი და სურაჯი იღებენ. მამის მსგავსად სურაჯი ცდილობს კომპეტენტური ადამიანების დაქირავებას და თავისი თანამშრომლებისგან მოელის ერთგულებას.

თანამშრომლებს ხელფასებს ნაღდი ფულით უხდიან ყოველი კვირის დასაწყისში. ჯავადის ერთ-ერთი თანამშრომელი, კარლა ვინსტონი პასუხისმგებელია ხელფასებზე. მას აქვს თანამშრომელთა სია და ხელფასებსა და დასაკავებელ თანხებს ანგარიშობს სატაბელო აღრიცხვის ბარათების მონაცემების მიხედვით, რომელსაც მას დამირი აწვდის. სურაჯი სახელფასო უწყისებს ყოველ ორშაბათ დილას ამოწმებს, სანამ კარლას უფლებას მისცემს, რომ თანამშრომლებს ხელფასების კონვერტები დაურიგოს. კონვერტის მიღებისას ყველა თანამშრომელი ხელს აწერს უწყისში. კომპანია არ აწარმოებს პერსონალის ოფიციალურ ჩანაწერებს.

შესყიდვები და წარმოება

შესყიდვებსა და წარმოებაზე პასუხისმგებელია დამირი. იმის გამო, რომ მარაგის კომპიუტერული სისტემა არ არის საკმაოდ გულმოდგინედ დამუშავებული, ხანდახან ის ზედმეტ მასალას უკვეთავს, რაც საწყობში მარაგის დიდი ხნით დაგროვებასა და დამტვერვას იწვევს. თუმცა, კომპანიაში მიაჩნიათ, რომ ეს უკეთესია, ვიდრე არასაკმარისი მასალის შეკვეთა, რაც წარმოების შეფერხებებს იწვევს.

• შენიშვნები შესყიდვის სისტემის შესახებ

- მინიმუმ 2 სხვადასხვა ფასი მაინც უნდა იქნეს მოძიებული, სანამ 5,000 ევროზე მეტი ღირებულების საქონლის შესყიდვის დამტკიცება მოხდება. გამონაკლისია ხის მასალა, რომელსაც კომპანიას აწვდის ადგილობრივი ხის სახერხი ქარხანა, რომელთანაც „დეფტას“ 5-წლიანი ექსკლუზიური მიწოდების ხელშეკრულება აქვს დადებული.
- კომპანია შესყიდვის შეკვეთას ამზადებს ან ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისთვის ერთად, ან კაპიტალური შესყიდვებისთვის, რომელთა ღირებულებაც 1,000 ევროს აღემატება.
- დამირი ამტკიცებს ყველა ახალ მომწოდებელს და მათ შესახებ ინფორმაციას გადასცემს ჯავადს. ამის შემდეგ ჯავადს სისტემაში შეაქვს მომწოდებლების საიდენტიფიკაციო მონაცემები და მიღებული ანგარიშ-ფაქტურების მონაცემები.

ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსები

ჯავადმა ბუღალტრული აღრიცხვა უნივერსიტეტში შეისწავლა და კარგად ერკვევა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ საკითხებში. როდესაც მან 2 წლის წინ „დეფტაში“ დაიწყო მუშაობა, მალევე დანერგა „ონიონ კორპორეიშენის“ მიერ შექმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამული პაკეტი „ჯანსალი ბუღალტრული აღრიცხვა“, კრედიტორული დავალიანების, დებიტორული დავალიანებისა და კაპიტალური აქტივების ანგარიშების ინტეგრირებულ მოდულებთან ერთად.

შენიშვნები ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსების სისტემის შესახებ

- ამჟამად კომპანიას არ გააჩნია მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა. მარაგის ინვენტარიზაცია ტარდება საანგარიშგებო პერიოდში ორჯერ, ერთხელ პერიოდის ბოლოს და ერთხელ შუაში. ეს უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ შესაძლებელია რეალიზაციის მოგების მარჟების ზუსტად დათვლა სულ მცირე წელიწადში ორჯერ მაინც.
- ჯავადი უკმაყოფილო იყო მარაგზე კონტროლის საშუალებების უქონლობით. მან სურაჯს შესთავაზა, რომ მარაგის ინვენტარიზაცია ჩატარებულიყო წელიწადში მინიმუმ 4-ჯერ მაინც, რათა შესაძლებელი ყოფილიყო მარჟებზე თვალ-ყურის დევნება მთელი პერიოდის განმავლობაში. სურაჯმა არ მიიღო მისი რეკომენდაცია და განაცხადა, რომ მარაგის ინვენტარიზაციის ასე ხშირად ჩატარება შეიძლება ძალიან ცუდი შედეგები მოჰყოლოდა და გამოეწვია კომპანიის მხრიდან შეკვეთების ჩაბარების ვადების დარღვევა.
- მართალია, „დეფტა“ რენტაბელური კომპანიაა, მაგრამ საერთო მოგების მარჟები შეუსაბამო იყო. ჯავადს ვერ აუხსნია, რატომ არ ხდება სასაქონლო-მატერიალური

ფასეულობების (მარაგის) დანახარჯების თვალ-ყურის დევნება/აღწერა პროდუქციის ხაზების მიხედვით.

- სურაჯი ძალიან ღიზიანდება ნებისმიერი ფორმის მოგების გადასახადის ყოველი გადახდისას და, როგორც წესი, მოითხოვს ვკავადისგან, რომ დარიცხული გადასახადები „მაქსიმალურად ადეკვატური იყოს“.

შენიშვნა: შემდეგ დანართებში ნაჩვენები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები და ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მოცემული არ არის.

დანართი ა
კომპანია „დეფტა ავეჯი“
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ფულად ერთეულებში (ევრო))

	საანგარიშგებო თარიღი 31 დეკემბერი		
	20X2	20X1	20X0
რეალიზაცია	1,437,317ევრო	1,034,322 ევრო	857,400 ევრო
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	879,933	689,732	528,653
საერთო მოგება	557,384	344,590	328,747
კომერციული დანახარჯები	64,657	41,351	39,450
ადმინისტრაციული ხარჯები	323,283	206,754	197,248
ფინანსური დანახარჯი	19,471	19,279	15,829
ცვეთა	23,499	21,054	10,343
	430,910	288,438	262,870
მოგება დაბეგვრამდე	126,474	56,152	65,877
მოგების გადასახადი	31,619	14,038	16,469
წმინდა შემოსავალი	94,855 ევრო	42,114 ევრო	49,408 ევრო

დანართი ბ

კომპანია „დეფტა ავეჯი“
ბალანსი
(ფულად ერთეულებში (ევრო))

	31 დეკემბრის მდგომარეობით		
	20X2	20X1	20X0
<i>აქტივები</i>			
მოკლევადიანი აქტივები			
ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები	22,246 ევრო	32,522 ევრო	22,947 ევრო
სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანება	177,203	110,517	82,216
მარაგი	156,468	110,806	69,707
წინასწარი გადახდა და სხვა	12,789	10,876	23,877
	<u>368,706</u>	<u>264,721</u>	<u>198,747</u>
გრძელვადიანი აქტივები			
ძირითადი საშუალებები	195,821	175,450	103,430
	<u>564,527 ევრო</u>	<u>440,171 ევრო</u>	<u>302,177 ევრო</u>
<i>საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები</i>			
მოკლევადიანი ვალდებულებები			
ბანკის დავალიანებები	123,016 ევრო	107,549 ევრო	55,876 ევრო
სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანება	113,641	107,188	50,549
მოგების გადასახადის დავალიანება	31,618	14,038	16,470
პროცენტული სესხის მიმდინარე ნაწილი	10,000	10,000	10,000
	<u>278,275</u>	<u>238,775</u>	<u>132,895</u>
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
პროცენტული სესხი	70,000	80,000	90,000
კაპიტალი და რეზერვები			
გამოშვებული კაპიტალი	18,643	18,643	18,643
დაგროვილი (გაუნაწილებელი) მოგება	197,609	102,753	60,639
	<u>564,527 ევრო</u>	<u>440,171 ევრო</u>	<u>302,177 ევრო</u>

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“ („კუმარი“)

ისტორია

„კუმარი და კომპანია“ 1990 წელს დააარსა რაჯი კუმარმა. „კუმარი“ სააქციო საზოგადოებაა, მაგრამ მისი პერსონალი ძალიან მცირერიცხოვანია: კომპანიაში დასაქმებულია მხოლოდ ორი თანამშრომელი წარმოებაში, რაჯი, როგორც მესაკუთრე-მმართველი და რამდენიმე არასრულ განაკვეთზე მომუშავე პირი, ბუღალტრულ აღრიცხვაში დამხმარე.

ჯერ კიდევ ახალგაზრდა რაჯმა მამის, სანჯაისგან შეისწავლა ხის ნაკეთობებით ვაჭრობა. როდესაც სანჯამ პირველად ჩართო საშუალოში რაჯი, მან დაინახა, რომ მასაც ხის ნაკეთობებზე მუშაობის ბუნებრივი ნიჭი ჰქონდა, რაც მისთვის საამაყო იყო.

1976 წელს, მამის სიკვდილის შემდეგ, რაჯმა გადაწყვიტა, თავისი მცირედი დანაზოგი საკუთარი ავეჯის მაღაზიის გახსნაში დაეხმარებინა, რომელსაც „კუმარი და კომპანია“ დაარქვა.

საქმიანი წინადადება

რაჯის ბიზნესი თავდაპირველად ორიენტირებული იყო სახლის მცირე ზომის ხის ავეჯის დამზადებაზე. თუმცა, ბიზნესის დაწყებიდან ცოტა ხანში, რაჯისთან საქმიანი წინადადებით მივიდა ბიძაშვილი სურაჯი („დეფტა ავეჯიდან“). სურაჯმა რაჯის სთხოვა, დროისა და ყურადღების უდიდესი ნაწილი დაეთმო ხის შპინდლებისა და მაგიდის ფეხების შექმნისთვის იმ ავეჯისთვის, რომელსაც ქარხანა „დეფტა“ აწარმოებდა. თანხა, რომლის გადახდასაც „დეფტა“ ჰპირდებოდა, რაჯის იმაზე დიდი მოგების მიღების საშუალებას აძლევდა, ვიდრე ის იღებდა სხვა ნებისმიერი საკუთარი ხელთნაკეთი ავეჯის გაყიდვიდან. რაჯი დათანხმდა ამ წინადადებას.

რაჯის წასახალისებლად, რათა მას ემუშავა „დეფტას“ მომარაგების მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად, „დეფტამ“ შეიძინა კომპანია „კუმარის“ 15% წილი. ეს დაეხმარა კუმარს წარმოების ეფექტიანობის ასამაღლებლად ახალი სახარატო დაზგებისა და ინსტრუმენტების შეძენაში.

დარჯის ტენდენციები

ავეჯის დარჯი ამჟამად რთული ეკონომიკური პრობლემების წინაშე დგას და ვარდნას განიცდის. კომპანია „კუმარი“ ჯანსაღ და სტაბილურ ზრდას განიცდიდა, მაგრამ თუ მის პროდუქტებზე „დეფტას“ მოთხოვნა დაეცემა, დაზარალდება „კუმარის“ რეალიზაციაც. რაჯი ჯერ კიდევ იღებს რაღაც რაოდენობის ინდივიდუალურ შეკვეთებს ავეჯზე, მაგრამ მისი ბიზნესის დაახლოებით 90% „დეფტაზე“ მოდის.

წარმოება

„კუმარი და კომპანია“ არის მესაკუთრის მიერ მართული კომპანია, რომლის აქციების 85%-ის მფლობელი რაჯია. რაჯის გარდა, კომპანიაში ორი სრულ განაკვეთზე მომუშავე თანამშრომელია დასაქმებული წარმოებაში. რაჯი მიჩვეულია გრძელ საშუალო დღეებს და ასევე მუშაობს თითქმის ყველა უქმე დღესაც, რათა სათანადოდ შეასრულოს „დეფტას“ შეკვეთები.

თუმცა, მიმდინარე პერიოდში რაჯი იშვიათად იმყოფება ოფისში თუ სახელოსნოში. იგი აკეთებს მხოლოდ იმ მინიმუმს, რაც საჭიროა კომპანიის პროდუქციაზე მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად, მაგრამ ისე აქტიურად აღარ არის ჩართული შეკვეთების დამტკიცებაში, მასალის ყიდვაში, ან საბუღალტრო ჩანაწერების წარმოებაში, როგორც წინათ. როგორც ჩანს, მას რაღაც ოჯახური პრობლემები აქვს. რაჯის თინეიჯერ ვაჟიშვილს ცოტა ხნის წინ ჯანმრთელობის პრობლემები შეექმნა, რაც ოჯახის რეპუტაციას საფრთხეს უქმნიდა.

პერიოდის დასაწყისში, „კუმარმა“ ბანკიდან მიიღო ახალი დაფინანსება აუცილებელი ნედლეულის შესაძენად და ზოგიერთი მოძველებული მოწყობილობის გამოსაცვლელად. სესხს თან ახლდა ბანკის პირობები, რომლებიც აუცილებლად უნდა შესრულებულიყო, წინააღმდეგ შემთხვევაში, კომპანიას სესხს გააუქმებდნენ.

შეკვეთებთან დაკავშირებით „დეფტას“ პერსონალს უშუალოდ რაჯი უკავშირდება და თვითონ შეაქვს მონაცემები ლეპტოპში. შემდეგ ბუღალტერი გამოწერს ანგარიშ-ფაქტურებს და ასევე ის იღებს გადახდილ თანხებსაც. რაჯი პირადად უკეთებს ორგანიზებას საქონლის გაგზავნას და აწარმოებს შეკვეთების/საქონლის გაგზავნის სარეგისტრაციო ჟურნალს.

რაჯი კარგად აწარმოებს ჩანაწერებს და რეგულარულად განახლებს შემდეგ ინფორმაციას:

- შეკვეთების/საქონლის გაგზავნის ჩანაწერები (ჟურნალი): შეკვეთის განთავსების თარიღი, რაოდენობა, ტიპი, ფასი, შეკვეთის ჩაბარების შეთანხმებული თარიღი, მიწოდების მეთოდი, გაყიდული/გაგზავნილი საქონლის რაოდენობა, გაგზავნის თარიღი და განხორციელდა თუ არა გადახდა;
- რეალიზაციის ჟურნალი: კლიენტის სახელი, საქონლის გაგზავნის თარიღი, შეკვეთის დეტალები (პროდუქტის ტიპი, რაოდენობა, ხის მასალის ტიპი, განსაკუთრებული მოთხოვნები და ა.შ.) ფასი, გადახდილი თანხა; და
- შესყიდვების ჟურნალი: ცალ-ცალკე აისახება შეძენილი მასალა და სხვა ელემენტები.

რაჯი საქონლის გაგზავნის ჩანაწერებს ყოველ კვირას უდარებს რეალიზაციის ჩანაწერებს, რათა დარწმუნდეს, რომ არ არის გამორჩენილი არც ერთი გასაგზავნი შეკვეთა.

ბუღალტრული აღრიცხვა

კომპანია „კუმარის“ არასრულ განაკვეთზე მომუშავე ბუღალტერი რუბი რაჯთან უკვე 10 წელზე მეტია მუშაობს და ძალიან კომპეტენტური მუშაკია. ის აწარმოებს საბუღალტრო ჩანაწერებს და ადგენს თვიურ და წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებს. თუმცა, რუბის მიაჩნია, რომ რაჯი მის სამსახურს სათანადოდ არ აფასებს. ბოლო სამი წელია მას რუბისთვის ხელფასი არ მოუმატებია. რუბის ჰყავს ორი შვილი და სურს, რომ მათ კოლეჯში ასწავლოს, მაგრამ წუსს, არ იცის, როგორ უნდა გადაიხადოს სწავლის საფასური.

დანართი ა

კომპანია „კუმარი“

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება – ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული

	საანგარიშგებო თარიღი 31 დეკემბერი		
	20X2	20X1	20X0
რეალიზაცია	231,540 ევრო	263,430 ევრო	212,818 ევრო
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	118,600	122,732	100,220
საერთო მოგება	112,940	140,698	112,598
კომერციული დანახარჯები	13,002	19,450	12,890
ადმინისტრაციული ხარჯები	71,532	91,318	68,101
ფინანსური დანახარჯი	6,480	0	0
ცვეთა	11,541	6,871	5,020
	102,555	117,639	86,011
მოგება დაბეგვრამდე	10,385	23,059	26,587
მოგების გადასახადი	5,765	6,420	8,988
წმინდა შემოსავალი	4,620 ევრო	16,639 ევრო	17,599 ევრო

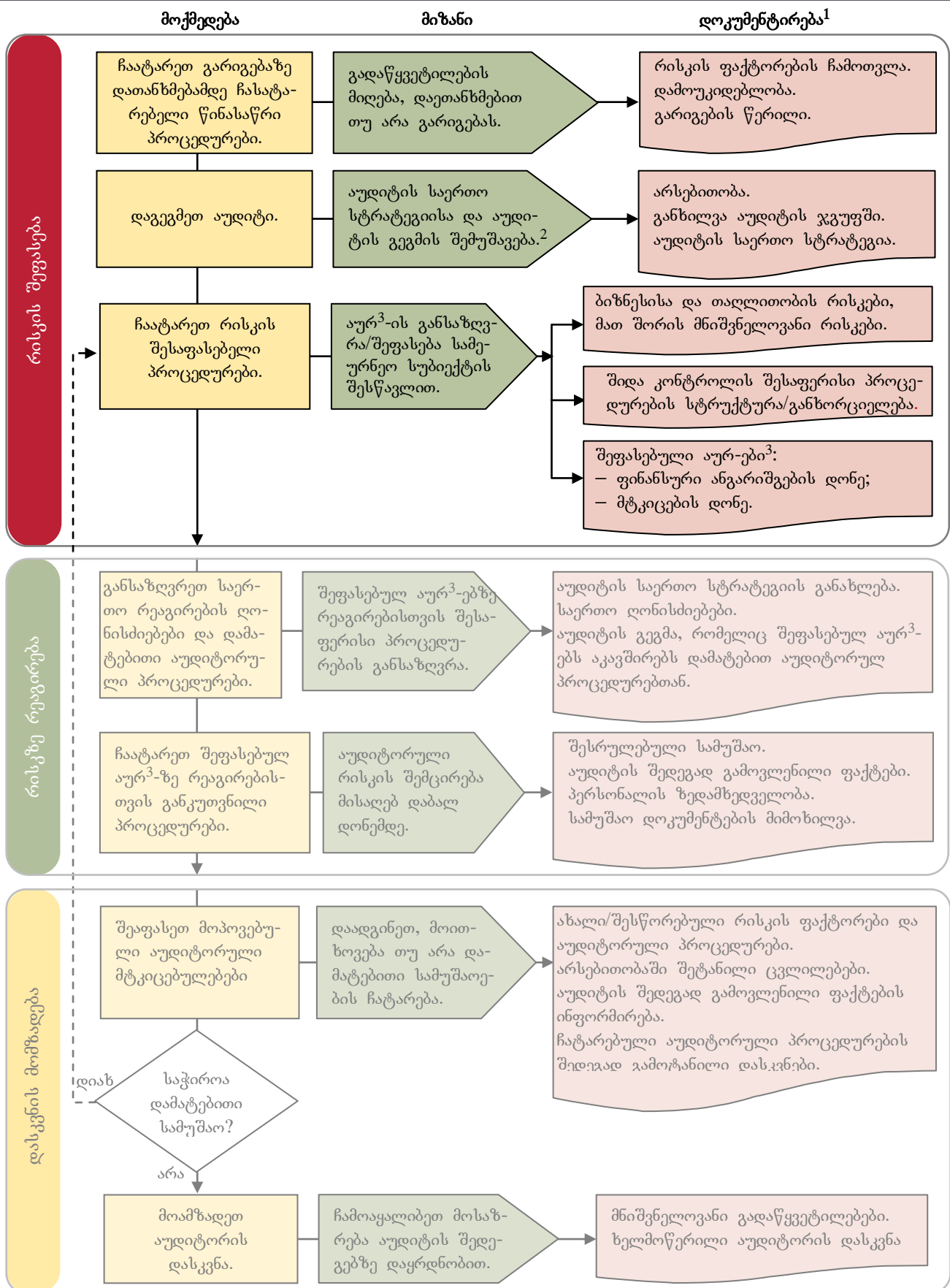
დანართი ბ

კომპანია „კუმარი“

ბალანსი – ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული

	31 დეკემბრის მდგომარეობით		
	20X2	20X1	20X0
აქტივები			
მოკლევადიანი აქტივები			
ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები	1,255 ევრო	10,822 ევრო	6,455 ევრო
სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანება	67,750	65,110	34,100
მარაგი	34,613	15,445	12,607
	<u>103,618</u>	<u>91,377</u>	<u>53,162</u>
ძირითადი საშუალებები	54,430	22,468	20,216
	<u>158,048 ევრო</u>	<u>113,845 ევრო</u>	<u>73,378 ევრო</u>
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			
მოკლევადიანი ვალდებულებები			
სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანება	53,100 ევრო	48,820 ევრო	36,500 ევრო
პროცენტუანი სესხის მიმდინარე ნაწილი	4,000	0	0
	<u>57,100</u>	<u>48,820</u>	<u>36,500</u>
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
პროცენტუანი სესხი	31,000	0	0
კაპიტალი და რეზერვები			
გამომწვეული კაპიტალი	10,580	10,580	10,580
დაგროვილი (გაუნაწილებელი) მოგება	59,368	54,445	26,298
	<u>158,048 ევრო</u>	<u>113,845 ევრო</u>	<u>73,378 ევრო</u>

3. რისკის შეფასება – ზოგადი მიმოხილვა

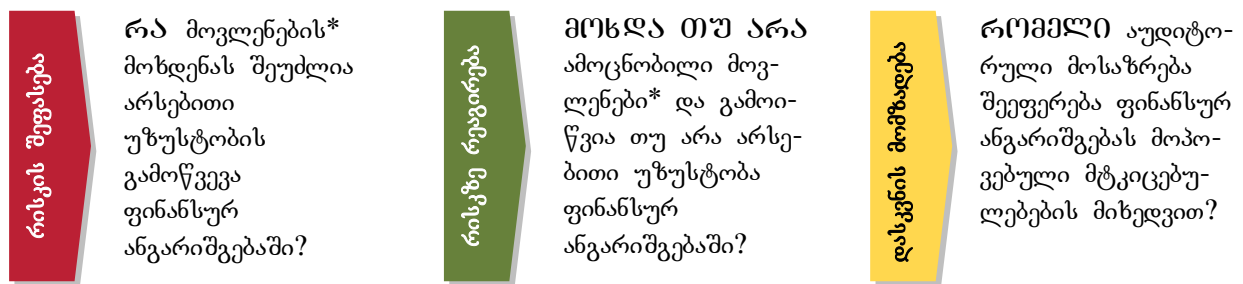


შენიშვნები: 1. გეგმით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება. 2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება. 3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები

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

შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია ერთ-ერთი მარტივი გზა, რომელიც გამოდგება ამ სამი ელემენტის დასახასიათებლად:

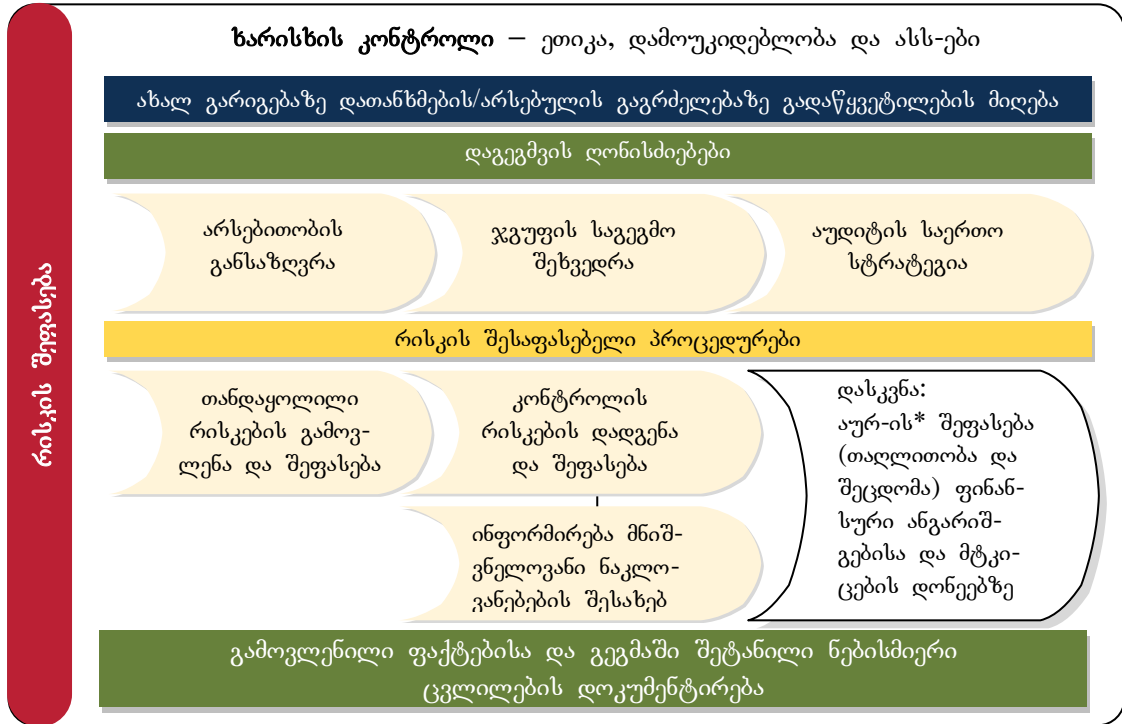
სქემა 3.0-1



* „მოვლენა“ სიმარტივისთვის აღნიშნავს ბიზნესის ან თაღლითობის რისკის ფაქტორს (იხ. 1-ლი ტომის მე-3 თავი, ცხრილი 3.2-2), რამაც, თუ ნამდვილად მოხდება (მატერიალიზდება), უარყოფით გავლენა იქონიებს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს თავის მიზანს – მოამზადოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც არ შეიცავს შეცდომითა და თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ეს ასევე მოიცავს რისკებს, რომლებიც გამოწვეულია შიდა კონტროლის ისეთი პროცედურის უქონლობით, რომელიც შეასუსტებდა ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების წარმოქმნის შესაძლებლობას.

შემდეგ სქემაზე მოკლედ განხილულია აუდიტორული რისკის შეფასების ეტაპის ძირითადი საფეხურები ისეთი თანამიმდევრობით, როგორც პრაქტიკაში უნდა განხორციელდეს.

სქემა 3.0-2



*აურ – არსებითი უზუსტობის რისკი

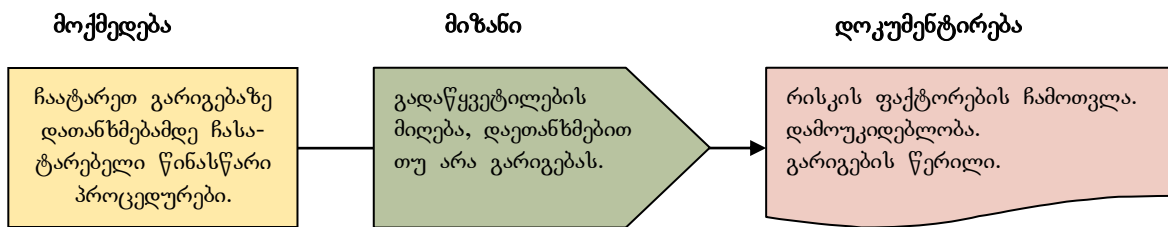
ქვემოთ ცხრილში ჩამოთვლილია ძირითადი ცნებები, რომლებიც დაკავშირებულია რისკის შეფასების ეტაპთან.

რისკის შეფასების ეტაპის ძირითადი ცნებები	ტომი და თავები
შიდა კონტროლი	ტ1 –5
ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებები	ტ1 –6
არსებობა და აუდიტორული რისკი	ტ1 –7
რისკის შესაფასებელი პროცედურები	ტ1 –8

4. ახალ გარიგებაზე დათანხმება და არსებულის გაგრძელება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები/ზკსს 1
<p>მითითებები პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარებაც მოითხოვება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ისეთი რისკის ფაქტორების დასადგენად და შესაფასებლად, რომლებიც საჭიროა გადაწყვეტილების მისაღებად იმის თაობაზე, უნდა დაეთანხმოს თუ არა ფირმა აუდიტორულ გარიგებას; და • გარიგების პირობების შესათანხმებლად და დოკუმენტირებისთვის. 	210, 220, 300 და ზკსს 1

სქემა 4.0-1



შემდეგ სქემაზე მოკლედ აღწერილია ძირითადი საფეხურები, რომლებსაც მოიცავს ახალ გარიგებაზე დათანხმების/არსებულის გაგრძელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების პროცესი.

სქემა 4.0-2

ახალ გარიგებაზე დათანხმების/არსებულის გაგრძელების შეფასების პროცესი



დამატებითი ინფორმაციის გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის 4.3 თავი.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
210.3	<p>აუდიტორის მიზანს წარმოადგენს ახალ აუდიტორულ გარიგებაზე დათანხმება ან ძველის გაგრძელება მხოლოდ მაშინ, როცა შეთანხმებული იქნება მისი ჩატარების საფუძველი:</p> <p>ა) იმის დადგენით, არსებობს თუ არა აუდიტის წინაპირობები; და</p> <p>ბ) იმის დადასტურებით, რომ აუდიტორული გარიგების პირობები ერთნაირად ესმით აუდიტორს და ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
ხკსს 1.26	<p>ფირმამ უნდა დანერგოს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები დამკვეთთან ურთიერთობის დასამყარებლად ან გასაგრძელებლად და კონკრეტული გარიგებებისათვის, რომლებიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნებით იმისა, რომ ფირმა დაამყარებს ან გააგრძელებს მხოლოდ ისეთ ურთიერთობებს და ისეთ გარიგებებს შესრულებს, როდესაც:</p> <p>ა) ფირმას გააჩნია გარიგების შესრულების კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, ამისთვის აუცილებელი დრო და რესურსები; (იხ.: პუნქტები გ18, გ23)</p> <p>ბ) ფირმას შეუძლია შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების დაცვა; და</p> <p>გ) ფირმა დამკვეთს პატიოსნად მიიჩნევს და არა აქვს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მას იმ დასკვნამდე მიიყვანდა, რომ დამკვეთი პატიოსანი არ არის. (იხ.: პუნქტები გ19-გ20, გ23)</p>
ხკსს 1.27	<p>მსგავსი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ:</p> <p>ა) ფირმამ მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, როგორსაც აუცილებლად მიიჩნევს კონკრეტულ გარემოებებში ახალ დამკვეთთან გარიგების გაფორმებამდე, როცა გადაწყვეტილებას იღებს, გააგრძელოს თუ არა არსებული გარიგება და როცა იხილავს არსებულ დამკვეთთან ახალი გარიგების გაფორმების საკითხს; (იხ.: პუნქტები გ21, გ23)</p> <p>ბ) ახალ ან არსებულ დამკვეთთან გარიგების გაფორმებისას მოსალოდნელი ინტერესთა კონფლიქტის დაფიქსირების შემთხვევაში, ფირმამ განსაზღვროს, მიზანშეწონილია თუ არა ამ გარიგების გაფორმება;</p> <p>გ) თუ გამოვლინდება პრობლემები და ფირმა გადაწყვეტს, დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას ან გაგრძელებას, ან კონკრეტული გარიგების აღებას, ან გაგრძელებას, ფირმამ დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს ამ პრობლემების მოგვარების გზები.</p>
ხკსს 1.28	<p>ფირმამ უნდა დანერგოს პოლიტიკა და პროცედურები ამა თუ იმ გარიგებისა და დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების შესახებ შემდეგ გარემოებებში: როცა ფირმა იღებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა ამ გარიგებაზე უარის თქმას, თუ ეს ინფორმაცია მანამდე იქნებოდა ცნობილი. ასეთ პოლიტიკასა და პროცედურებში გათვალისწინებული უნდა იყოს:</p> <p>ა) მოცემული გარემოებების შესაფერისი პროფესიული და საკანონმდებლო პასუხისმგებლობების განხილვა, მათ შორის, არსებობს თუ არა იმის მოთხოვნა, რომ ფირმამ საქმის კურსში უნდა ჩააყენოს ის პირი ან პირები, რომლებმაც ის აუდიტორად დანიშნეს, ან, ზოგ შემთხვევაში, მარეგულირებელი ორგანოები; და</p> <p>ბ) გარიგებიდან გამოსვლის, ან როგორც გარიგებიდან გამოსვლის, ასევე დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტის შესაძლებლობა (იხ.: პუნქტები გ22-გ23).</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
210.4	<p>ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>აუდიტის წინაპირობები – ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ხელმძღვანელობის და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების თანხმობა იმ საწყის პირობაზე, რომლის საფუძველზეც ტარდება ესა თუ ის აუდიტი</p>
220.12	<p>გარიგების პარტნიორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ დაკმაყოფილებულია სათანადო მოთხოვნები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას ან გაგრძელებას და კონკრეტული გარიგების აღებას, ან გაგრძელებას და უნდა განსაზღვროს, რომ ამ საკითხებთან მიმართებაში გამოტანილი დასკვნები ადეკვატურია. (იხ.: პუნქტები გ8-გ9)</p>
220.13	<p>თუ გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებაზე უარის თქმას ფირმის მხრიდან, მანამდე რომ ყოფილიყო ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომი, მან დაუყოვნებლივ უნდა მიაწოდოს ფირმას ეს ინფორმაცია, რათა ფირმამ და გარიგების პარტნიორმა შეძლონ აუცილებელი ზომის გატარება. (იხ.: პუნქტი გ9)</p>
300.13	<p>პირველი აუდიტის დაწყებამდე აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდეგი სამუშაო:</p> <p>ა) ჩაატაროს ასს 220-ით მოთხოვნილი პროცედურები, რომლებიც ეხება ახალი დამკვეთის აყვანას და კონკრეტულ აუდიტორულ გარიგებაზე თანხმობას; და</p> <p>ბ) დაუკავშირდეს წინამორბედ აუდიტორს სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, როდესაც ადგილი ჰქონდა აუდიტორების შეცვლას. (იხ.: პუნქტი გ20) გ20)</p>

4.1 ზოგადი მიმოხილვა

ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილება, რომლის მიღებაც ფირმას შეუძლია, არის იმის დადგენა, რომელ გარიგებებზე დათანხმდეს, ან რომელ დამკვეთთან შეინარჩუნოს ურთიერთობა. არასწორი გადაწყვეტილების შედეგად ფირმას შეიძლება მოუწიოს გაუთვალისწინებელი დროის დახარჯვა, არ გადაუხადონ მომსახურების საზღაური, პარტნიორები და თანამშრომლები ზედმეტი დაძაბულობის ქვეშ მოექცნენ, ფირმას შეეღალხოს რეპუტაცია და, რაც ყველაზე უარესია, შეიძლება მის წინააღმდეგ სასამართლო საქმეც აღიძრას.

ხკსს 1 და ასს 220 ფირმას ავალდებულებს ახალი დამკვეთის აყვანისა და არსებულის შენარჩუნების პოლიტიკასთან მიმართებით ხარისხის კონტროლის პროცედურების შემუშავებას, დანერგვასა და დოკუმენტირებას. იდეალურ შემთხვევაში, ეს პოლიტიკა და პროცედურები უნდა ითვალისწინებდეს რისკის დონეს (დასაშვები რისკი) და დამკვეთის ისეთ მახასიათებლებს (როგორცაა ხელმძღვანელობის უპატიოსნება, მაღალი რისკის მქონე დარგი, ან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული კომპანია), რომელიც მიუღებელი იქნება ფირმისთვის.

უფრო დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ ხკსს 1 და ასს 220 და ბსფ-ის მიერ გამოცემული *ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელო მცირე და საშუალო ფირმებისთვის*.

სანამ ფირმა გადაწყვეტს, უნდა დათანხმდეს თუ არა ახალ გარიგებას, ან შეინარჩუნოს თუ არა არსებული, აუდიტორს მოეთხოვება:

- განსაზღვროს, მისაღება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი, შემოთავაზებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;

- შეაფასოს, შეუძლია თუ არა ფირმას შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების დაკმაყოფილება;
- ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს იმის თანხმობა, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:
 - ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
 - შიდა კონტროლის განხორციელებაზე, როგორცაც საჭიროდ მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
 - აუდიტორის უზრუნველყოფაზე ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო ყველა-ნაირი ინფორმაციით და ასევე დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს; სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას; და
- ჩაატაროს გარიგებაზე დათანხმების ან არსებული გარიგების გაგრძელებისთვის შესაფერისი სავალდებულო პროცედურები. ეს პროცედურები რისკის შესაფასებელი პროცედურების მსგავსი იქნება, რომელიც 1-ლი ტომის მე-8 თავშია განხილული. მათი შედეგები (თუ ფირმა დაეთანხმება გარიგებას) შემდგომში შეიძლება გამოყენებულ იქნეს რისკის შეფასების პროცესის ნაწილად.

საწყისი და მომდევნო წლების გარიგების რისკის შეფასებები ფირმას ეხმარება იმის უზრუნველყოფაში, რომ:

- ფირმა იქნება დამოუკიდებელი და არ იარსებებს ინტერესთა კონფლიქტი;
- ფირმას ექნება კომპეტენცია და იმის შესაძლებლობა, რომ სამუშაო შეასრულოს აუცილებელი რესურსებითა და ხელმისაწვდომი დროის ფარგლებში;
- მზად იქნება, თავის თავზე აიღოს აუდიტისთვის დამახასიათებელი რისკები. ეს მოიცავს ხელმძღვანელობის პატიოსნებისა და შიდა კონტროლის მიმართ მისი დამოკიდებულების, დარგის ტენდენციების, შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების ხელმისაწვდომობისა და სხვა ფაქტორების შეფასებას, როგორცაა, მაგალითად, დამკვეთის მიერ მომსახურების საზღაურის გადახდის უნარი; და
- არსებული დამკვეთის შესახებ არ იარსებებს ისეთი ახალი ინფორმაცია, რაც გარიგებაზე უარის თქმის მიზეზი გახდებოდა, ადრე რომ ყოფილიყო ცნობილი.

მნიშვნელოვანი რჩევები

სავარაუდოდ, ცოტაა ისეთი ძალიან მცირე ზომის სამეურნეო სუბიექტები, რომლებსაც მესაკუთრე-მმართველი მართავს, გააჩნიათ ძალიან ცოტა (თუ საერთოდ გააჩნიათ) ფორმალური ლოკუ-მენტირებული კონტროლის პროცედურები და მოეთხოვებათ აუდიტის ჩატარება და, მაშასადამე, თითქმის ყველაფრის იგნორირება შეუძლიათ. ასეთ სიტუაციებში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, კონტროლის პროცედურების, ან შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების არარსებობის გამო, შეუძლებელი ხომ არ იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ ასეა, აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას, რათა გადაწყვიტოს, უარი უნდა თქვას გარიგებაზე, თუ მოდიფიცირებულ მოსაზრებას (დასკვნას) გასცემს.

ამასთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი ფაქტორებია:

- სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის გარემო, მაგალითად, კეთილსინდისიერი და კომპეტენტური არის თუ არა მესაკუთრე-მმართველი და დადებითი დამოკიდებულება აქვს თუ არა მას შიდა კონტროლთან მიმართებით?
- შესაძლებელია თუ არა საერთო ხასიათის ღონისძიებების გატარება და ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომლებიც სათანადოდ რეაგირებს შეფასებულ რისკის ფაქტორებზე? მაგალითად, შესაძლებელია ძირითადი პროცედურების გამოყენება იმის დასადგენად, რომ ყველანაირი ამონაგები და ვალდებულებები სათანადოდ აისახა საბუღალტრო ჩანაწერებში?

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი გადაწყვეტს, ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარებას ან არსებულთან გაგრძელებას, შემდეგი ნაბიჯი იქნება:

- განსაზღვროთ, არსებობს თუ არა აუდიტის წინაპირობები; და
- მოიპოვოთ იმის დასტური, რომ აუდიტორული გარიგების პირობები ერთნაირად ესმით აუდიტორსა და ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

4.2 გარიგებაზე დათანხმება

ახალი დამკვეთისთვის თანხმობის მიცემისა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელების პროცესში ფირმამ, პირველ რიგში, უნდა შეაფასოს, შეუძლია თუ არა გარიგების შესრულება და შემდეგ შეაფასოს რისკები. მომდევნო ცხრილში აღწერილია ფირმის მიერ სათანადო ინფორმაციის მოპოვების რამდენიმე შესაძლო მიმართულება.

ცხრილი 4.2-1

განიხილეთ	გამოკვლევის მიმართულებები
ფირმის ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები	<p>რა (ფირმის და გარიგების დონის) პოლიტიკა და პროცედურები არსებობს ფირმაში დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად იმის შესახებ, რომ ფირმა მხოლოდ ისეთ ურთიერთობებს დაამყარებს ან გააგრძელებს, სადაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • შეუძლია ასს-ების მოთხოვნების შესრულება; და • გარიგების რისკები ფირმის მიერ დადგენილი რისკის დასაშვები დონის ფარგლებშია.
რა საშუალო ჩასატარებელი?	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის ხასიათი და მასშტაბი? • ბუღალტრული აღრიცხვის რომელი საფუძვლები იქნება გამოყენებული? • როგორ მოხდება აუდიტორის დასკვნისა და ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება? • აუდიტის დასრულების საბოლოო თარიღი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში)?
გააჩნია ფირმას საჭირო კომპეტენცია, რესურსები და დრო?	<ul style="list-style-type: none"> • ჰყავს ფირმას აუცილებელი კომპეტენციისა და შესაძლებლობების (უნარების მქონე) საკმარისი პერსონალი? • გარიგებისთვის შერჩეულ ფირმის პერსონალს აქვს: <ul style="list-style-type: none"> – შესაბამისი დარგის ან განსახილველი საგნის შესახებ ცოდნა; – შესაბამის მარეგულირებელ ან საანგარიშგებო მოთხოვნებთან მუშაობის გამოცდილება; ან – იმის უნარი, ეფექტურად შეიძინოს აუცილებელი უნარები და ცოდნა? • საჭიროების შემთხვევაში, ხელმისაწვდომი იქნება ექსპერტები? • თუ მოცემული გარიგებისთვის მოითხოვება ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, ჰყავს ფირმას კვალიფიციური პირები მიმოხილვის ჩასატარებლად? • შეუძლია ფირმასა და მის თანამშრომლებს (სხვა დამკვეთთა დროის მოთხოვნების გათვალისწინებით) გარიგების შესრულება მოთხოვნილ დროში?

განიხილეთ	გამოკვლევის მიმართულებები
<p>დამოუკიდებელია ფირმა?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • შეუძლია ფირმას და გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს ეთიკისა და დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვა? • იქ, სადაც ინტერესთა კონფლიქტი, დამოუკიდებლობის არარსებობა ან სხვა საფრთხეები გამოვლინდა: <ul style="list-style-type: none"> – გატარდა შესაფერისი ზომები ამ საფრთხეების აღმოსაფხვრელად, ან მისაღებ ღონემდე შესამცირებლად დამცავი ზომების გამოყენებით; ან – გატარდა რაიმე ზომები გარიგებიდან გამოსვლისთვის? • თუ სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც აუდიტი უტარდება, უფრო დიდი ჯგუფის შემადგენელი ნაწილია, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს უფლება აქვს, მოითხოვოს გარკვეული სამუშაოს შესრულება ამ კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე. ასეთ შემთხვევებში, ჯგუფის გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა, პირველ რიგში, უნდა შეისწავლოს შემდეგი საკითხები: <ul style="list-style-type: none"> – იცის თუ არა კომპონენტის აუდიტორმა და დაიცავს თუ არა იგი ჯგუფის აუდიტისთვის შესაფერის ეთიკის (მათ შორის, დამოუკიდებლობის) მოთხოვნებს; – კომპონენტის აუდიტორის პროფესიული კომპეტენცია; – შეძლებს თუ არა ჯგუფის გარიგების შემსრულებელი ჯგუფი კომპონენტის აუდიტორის მუშაობაში იმ დონეზე მონაწილეობას, რაც აუცილებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად; და – ხომ არ მუშაობს კომპონენტის აუდიტორი ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აუდიტორების საქმიანობას აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ.
<p>მისაღებია გამოვლენილი რისკები?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ახალი გარიგების შემთხვევაში – დაუკავშირდა ფირმა (ასს 300.13-ის მოთხოვნის შესაბამისად) წინამორბედ აუდიტორს იმის გასარკვევად, არსებობდა თუ არა გარიგებაზე უარის თქმის რაიმე მიზეზი? • ჩატარა ფირმამ ინტერნეტის მეშვეობით ძიება და განიხილა ფირმის პერსონალთან და სხვა მესამე მხარეებთან (როგორიცაა ბანკები) მიზეზები იმისა, თუ რატომ არ უნდა დათანხმდეს ფირმა გარიგებას? • რა არის სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებები („გენერალური ხაზი“) და სამომავლო მიზნები? • რამდენად კომპეტენტურია სამეურნეო სუბიექტის ზედა დონის ხელმძღვანელობა და თანამშრომლები? • განსახილველი იქნება რთული ან შრომატევადი საკითხები (სააღრიცხვო პოლიტიკა, კანონმდებლობასთან შესაბამისობა და ა.შ.)? • რა ცვლილებები განხორციელდა ამ პერიოდში ისეთი, რაც გავლენას მოახდენს გარიგებაზე (ბიზნესის ტენდენციები და სიახლეები, პერსონალის ცვლილებები, ფინანსური ანგარიშგება, საინფორმაციო ტექნოლოგიების სისტემები, აქტივების შესყიდვ/გაყიდვა, კანონმდებლობა ა.შ.)? • დამკვეთისა და მის საქმიანობასთან მიმართებით დიდია საზოგადოებისა და მედიის დაინტერესება? • სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობა სტაბილურია და შესწევს ფირმის პროფესიული მომსახურების საზღაურის გადახდის უნარი? • დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტი ფირმას ინფორმაციის მოძიებასა და ცხრილების მომზადებაში, ნაშთების ანალიზსა და მონაცემთა ფაილების უზრუნველყოფაში?

განიხილეთ	გამოკვლევის მიმართულებები
შეიძლება დამკვეთის ნდობა?	<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვები, როგორცაა, მაგალითად, სამუშაოთა დასრულების არარეალური თარიღები, ან აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა? • არსებობს რაიმე მიზეზი (ან ახალი მოვლენა), რომელიც ეჭვს ბადებს მთავარი მესაკუთრეების, უფროსი რანგის ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა პატიოსნებაზე? გაითვალისწინეთ სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციები, მათ შორის საქმიანი ურთიერთობები, მისი რეპუტაცია და ნებისმიერი ეთიკური ან მარეგულირებელი ნომრების დარღვევის ფაქტები წარსულში. • არსებობს რაიმე ინდიკატორები იმისა, რომ სამეურნეო სუბიექტი მონაწილეობს ფულის გათეთრების ან სისხლის სამართლის სხვა დანაშაულში? • ვინ არიან დაკავშირებული მხარეები და როგორია მათი საქმიანი რეპუტაცია? • ხელმძღვანელობას უარყოფითი დამოკიდებულება აქვს შიდა კონტროლის მიმართ და აგრესიული დამოკიდებულება ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების ინტერპრეტაციასთან მიმართებით? გაითვალისწინეთ კორპორაციული კულტურა, ორგანიზაციული სტრუქტურა, რისკის მისაღებლობა, ოპერაციების სირთულე და ა.შ.

დამკვეთის ისტორიული მონაცემების შემოწმება

იმაში დასარწმუნებლად, რომ სამეურნეო სუბიექტიდან მოპოვებული ინფორმაცია სწორია, გაითვალისწინეთ, მესამე მხარისგან რა ინფორმაციის მოპოვება შეიძლება რისკის შეფასების მთავარი ასპექტების განსამტკიცებლად. ეს მარტივი ქმედება მოგვიანებით პრობლემებს აგაცილებთ თავიდან. მაგალითად, ინფორმაცია შეგიძლიათ მოიძიოთ ისეთი წყაროებიდან, როგორცაა წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებები, საგადასახადო დეკლარაციები, საკრედიტო ორგანიზაციების მიერ შედგენილი ანგარიშები დამკვეთის საკრედიტო ისტორიის შესახებ და ასევე საკითხების განხილვის შესაძლებლობა (პოტენციური დამკვეთისგან ნებართვის მიღების შემდეგ) მთავარ კონსულტანტებთან, როგორცაა ბანკები და ა.შ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მესამე მხარეებთან დაკავშირებამდე და პოტენციური დამკვეთის შესახებ ინფორმაციის შეგროვებამდე მიიღეთ ზომები, რათა ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი ინფორმირებული იყოს:

- იმის თაობაზე, რომ ფირმის პოლიტიკაა, დაიცვას დამკვეთების ინფორმაციის კონფიდენციალობა;
- კანონმდებლობის მოთხოვნების შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვის თაობაზე;
- ეთიკის კოდექსის სათანადო მოთხოვნების შესახებ.

4.3 აუდიტის წინაპირობები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
210.6	<p>იმისათვის, რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა აუდიტისთვის საჭირო წინაპირობები, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები; და (იხ.: პუნქტები გ2-გ10)</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს იმის თანხმობა, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა: (იხ.: პუნქტები გ11-გ14, გ20)</p> <p>(i) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, სამართლიან წარდგენაზე; (იხ.: პუნქტი გ15)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
210.6 (გაგრძელება)	<p>(ii) შიდა კონტროლის განხორციელებაზე, როგორსაც საჭიროდ მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და (იხ.: პუნქტები გ16-გ19)</p> <p>(iii) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:</p> <p>ა. ყველა იმ ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, ღოკუმენტაცია და სხვა საკითხები;</p> <p>ბ. ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს; და</p> <p>გ. სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას.</p>

ცხრილი 4.3-1

განიხილეთ	გამოკვლევის მიმართულებები
არსებობს აუდიტის წინაპირობები?	<p>მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები (როგორიცაა ფასს-ები ან ადგილობრივი სტანდარტები)? ამასთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი ფაქტორებია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა (კერძო სექტორი, საჯარო სექტორი თუ არაკომერციული ორგანიზაცია); • ფინანსური ანგარიშგების მიზანი (საერთო დანიშნულებისაა თუ სპეციფიკური მომხმარებლისთვის განკუთვნილი); • ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი (ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი ან თუ ერთი ფინანსური ანგარიშგება); და • კანონმდებლობა ადგენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საფუძვლებს. <p>ეთანხმება და აცნობიერებს თუ არა ხელმძღვანელობა თავის პასუხისმგებლობას:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის (სადაც შესაფერისია) მის სამართლიან წარდგენაზე; • შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვაზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და • აუდიტორის უზრუნველყოფაზე: <ul style="list-style-type: none"> – ყველანაირი მნიშვნელოვანი ინფორმაციით, როგორიცაა ჩანაწერები, ღოკუმენტაცია და სხვა საკითხები; – დამატებითი ინფორმაციით, რომელსაც ხელმძღვანელობისგან აუდიტორი მოითხოვს აუდიტის მიზნებისთვის (როგორიცაა, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები); და – შეუზღუდავი კონტაქტით სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლებთან, აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად?

განიხილეთ	გამოკვლევის მიმართულებები
ადგილი აქვს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას?	ხომ არ დააწესა ხელმძღვანელობამ ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა რაიმე სახის შეზღუდვა აუდიტის მასშტაბზე? ეს შეიძლება გულისხმობდეს სამუშაოს დასრულების არარეალურ ვადებს, დავალების შესრულებაში ფირმის ზოგიერთი თანამშრომლის მონაწილეობაზე უარის თქმას, ტექნიკით, ან შესაბამისი დოკუმენტებით სარგებლობის აკრძალვას, ან წამყვან პერსონალთან კონტაქტის აკრძალვას. როდესაც ასეთი შეზღუდვა აუდიტორულ დასკვნაში მოსაზრებაზე უარის თქმას გამოიწვევს, ფირმამ გარიგებაზე უარი უნდა თქვას, თუ კანონმდებლობით არ ევალება დავალების შესრულების გაგრძელება.

თუ ხელმძღვანელობას გაცნობიერებული არა აქვს თავისი პასუხისმგებლობა, ან არ თანხმდება ოფიციალური წერილების წარმოდგენაზე, აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას. ასეთ შემთხვევაში, ან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლები მიუღებელია, აუდიტორს ასს 210.8 ავალდებულებს, უარი თქვას გარიგებაზე, თუ კანონმდებლობით არ ეკრძალება ამის გაკეთება.

4.4 გარიგების პირობებზე დათანხმება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
210.7	იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები აუდიტორული გარიგების შეთავაზებულ პირობებში აუდიტორის სამუშაოზე დააწესებენ რაიმე ისეთ შეზღუდვას, რაც აუდიტორს დაარწმუნებს იმაში, რომ ეს შეზღუდვა გამოიწვევს აუდიტორის მხრიდან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრებაზე უარის თქმას, აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დაეთანხმოს ასეთ შეზღუდულ აუდიტორულ გარიგებას, თუკი ასეთი რამ მოთხოვნილი არ იქნება კანონმდებლობით.
210.9	აუდიტორმა აუდიტორული გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს ხელმძღვანელობასთან ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან, როგორც შესაფერისია. (იხ.: პუნქტი გ21)
210.10	ექვემდებარება რა მე-11 პუნქტის მოთხოვნებს, აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობები აუცილებლად უნდა ჩაიწეროს აუდიტორული გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში და უნდა შეიცავდეს: (იხ.: პუნქტები გ22-გ25) ა) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანსა და მასშტაბს; ბ) აუდიტორის პასუხისმგებლობას; გ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას; დ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების დადგენას; და ე) ნებისმიერი ანგარიშის (დასკვნის) სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის მითითებას, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა და განაცხადს, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ისეთ გარემოებებს, რომელთა გამო გაცემული დასკვნა შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი სავარაუდო ფორმისა და შინაარსისგან.
210.11	თუკი კანონმდებლობა საკმარისად დეტალურად ადგენს მე-10 პუნქტში ნახსენებ აუდიტორული გარიგების პირობებს, აუდიტორს აღარ დასჭირდება მათი ჩაწერა ამა თუ იმ წერილობით შეთანხმებაში, გარდა იმ ფაქტისა, როცა ამგვარი კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი მოქმედებს, ხელმძღვანელობას ესმის თავისი პასუხისმგებლობა და აღიარებს ამას, როგორც ეს აღნიშნულია ნ(ბ) პუნქტში. (იხ.: პუნქტები გ22, გ26-გ27)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
210.12	თუკი კანონმდებლობა ადგენს ხელმძღვანელობის ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებიც ნ(ბ) პუნქტში აღწერილის მსგავსია, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ ეს კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი შეიცავს ისეთ პასუხისმგებლობებს, რომლებსაც, აუდიტორის მსჯელობით, ამ პუნქტში აღწერილი პასუხისმგებლობების ეკვივალენტური ძალა აქვს. ასეთი ეკვივალენტური პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, აუდიტორმა წერილობით შეთანხმებაში მათი აღწერის მიზნით შეიძლება გამოიყენოს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფორმულირება. ისეთი პასუხისმგებლობების შემთხვევაში, რომლებიც კანონმდებლობით იმგვარად არ არის დადგენილი, რომ მათი ძალა ეკვივალენტური იყოს, წერილობით შეთანხმებაში გამოყენებული იქნება პუნქტი ნ(ბ)-ში მოცემული აღწერილობა. (იხ.: პუნქტი გ26)
210.13	განმეორებითი აუდიტისთვის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუცილებელია თუ არა არსებულ გარემოებებში აუდიტორული გარიგების პირობების გადახედვა და საჭიროა თუ არა სამეურნეო სუბიექტისთვის აუდიტორული გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. (იხ.: პუნქტი გ28)
210.14	აუდიტორი არავითარ შემთხვევაში არ უნდა დათანხმდეს აუდიტორული გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე, თუკი ამას არ ექნება დასაბუთებული გამართლება. (იხ.: პ. გ29-გ31)
210.15	იმ შემთხვევაში, თუკი აუდიტორული გარიგების დასრულებამდე აუდიტორს სთხოვენ აუდიტორული გარიგების შეცვლას რომელიმე ისეთი გარიგებით, რომელიც შეიცავს რწმუნების უფრო დაბალ დონეს, აუდიტორმა თავად უნდა დაადგინოს, დასაბუთებული გამართლება აქვს თუ არა ამგვარ თხოვნას. (იხ. პ. გ32-გ33)
210.16	აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორი და ხელმძღვანელობა უნდა შეთანხმდნენ გარიგების ახალ პირობებზე, რაც უნდა აისახოს გარიგების წერილში ან სხვა მიზანშეწონილი ფორმის წერილობით შეთანხმებაში.
210.17	იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს აუდიტორული გარიგების პირობებში რაიმე ცვლილების შეტანაზე შეთანხმებას, ხოლო ხელმძღვანელობა კი არ მისცემს მას თავდაპირველი აუდიტორული გარიგების გაგრძელების უფლებას, აუდიტორი უნდა: <ul style="list-style-type: none"> ა) გამოვიდეს ასეთი აუდიტორული გარიგებიდან, სადაც ეს დასაშვებია მოქმედი კანონმდებლობით; და ბ) გაარკვიოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი მოთხოვნა, სახელშეკრულებო ან სხვაგვარი, რომელიც ავალდებულებს ამგვარი გარემოებების შესახებ მესამე მხარეთა, მაგალითად, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, მესაკუთრეების ან მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირებას.

შენიშვნა: ასს 210-ის 18-22 პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მითითებები გარიგებაზე დათანხმების შესახებ ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მოთხოვნებს ემატება კანონმდებლობის მოთხოვნები და მეორე, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებს განსაზღვრავს კანონმდებლობა.

იმისათვის, რომ ხელმძღვანელობასა და აუდიტორს შორის ურთიერთგაგება დამყარდეს გარიგების პირობების შესახებ, უნდა მომზადდეს გარიგების წერილი (ან სხვა შესაფერისი ფორმის წერილობითი შეთანხმება) და შეთანხმდეს უმაღლესი ხელმძღვანელობის სათანადო წარმომადგენელთან. ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, გარიგების წერილის მომზადება და ხელმოწერა უნდა მოხდეს დავალების შესრულების დაწყებამდე.

ისეთ ქვეყნებშიც კი, სადაც აუდიტის მიზანი, მასშტაბი და ვალდებულებები კანონმდებლობითაა განსაზღვრული, გარიგების წერილი შეიძლება მაინც სასარგებლო იყოს დამკვეთების ინფორმირებისთვის მათი სპეციფიკური როლისა და პასუხისმგებლობის შესახებ.

თავის ბოლოს, სასწავლო მაგალითების მასალაში შეგიძლიათ იხილოთ აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში, რომელიც შედგენილია ასს 210-ში მოცემული მაგალითის საფუძველზე.

შემდეგ ცხრილში განხილულია საკითხები, რომლებსაც უნდა მოიცავდეს გარიგების წერილი:

ცხრილი 4.4-1

პირობები	აღწერა
მიზანი, ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი, აუდიტის მასშტაბი და აუდიტორის დასკვნის ფორმა, რომელიც უნდა გაიცეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად	<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველები. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და აუდიტორის დასკვნის, ან აუდიტის შედეგების ინფორმირების სხვა დოკუმენტის სავარაუდო ფორმა. ასევე გარემოებები, რომლის დროსაც ანგარიშში შეიძლება განსხვავდებოდეს მოსალოდნელი ფორმისა და შინაარსისგან. აუდიტის მასშტაბი, მათ შორის მოქმედი კანონმდებლობის, ასს-ებისა და პროფესიული ორგანოების ეთიკური და სხვა ისეთი ოფიციალური დოკუმენტების მითითება, რომელთა მოთხოვნებსაც ემორჩილება აუდიტორი. სხვა მხარეები, რომელთათვისაც მზადდება ანგარიში (მაგალითად, მარეგულირებელი ორგანო).
აუდიტორის პასუხისმგებლობა	<ul style="list-style-type: none"> აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ები) შესაბამისად. იმის აღიარება, რომ აუდიტისა და შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს იმის გარდაუვალი რისკი, რომ შეიძლება ვერ მოხერხდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობის გამოვლენა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ იყოს დაგეგმილი და ჩატარდეს ასს-ების შესაბამისად.
ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა	<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძველების შესაბამისად და ისეთი შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებასა და დანერგვაზე, როგორსაც საჭიროდ მიიჩნევს ხელმძღვანელობა ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. გარიგების წერილში განსაზღვრულ გარიგების პირობებზე დათანხმება. აუდიტორის უზრუნველყოფაზე ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭირო ყველანაირი ჩანაწერით, დოკუმენტაციითა და სხვა ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს. აუდიტორის უზრუნველყოფაზე სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლებთან შეუზღუდავი კონტაქტით. იმის აღნიშვნა, რომ აუდიტორი მოელის, რომ ხელმძღვანელობისგან მიიღებს ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას აუდიტთან დაკავშირებით. ხელმძღვანელობის თანხმობა, აუდიტორს აცნობოს ისეთი ფაქტების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და რომლებიც შეიძლება ხელმძღვანელობისთვის ცნობილი გახდეს აუდიტორული დასკვნის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღს შორის პერიოდის განმავლობაში და.

ქვემოთ განხილულია სხვა საკითხები, რომლებიც შეიძლება შევიდეს გარიგების წერილში:

ცხრილი 4.4-2

პირობები	აღწერა
როგორ ჩატარდება აუდიტი, როგორ გადაიჭრება სადავო საკითხები, ასევე ვალდებულებებთან და ანაზღაურებასთან დაკავშირებული დებულებები.	<p>შეთანხმებები, რომლებიც ეხება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას, მათ შორის აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის შემადგენლობას და რა დოკუმენტაციას მოამზადებს დამკვეთი: ფინანსური ანგარიშგების პროექტს (არსებობის შემთხვევაში), თუ სხვა სამუშაო დოკუმენტებსაც, თარიღების მითითებით, როდესაც აუდიტორი მოითხოვს მათ. • სხვა აუდიტორთა და ექსპერტთა მონაწილეობა. • წინამორბედი აუდიტორის მონაწილეობა, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით; და • სხვა საკითხები: <ul style="list-style-type: none"> – აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, როდესაც ამის შესაძლებლობა არსებობს; – საფუძველი, რომლის მიხედვითაც გამოითვლება აუდიტის საზღაური და ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებული სხვა შეთანხმებები; – ფირმის ვალდებულება, სხვა მხარეებს მიაწოდოს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები; და – მითითება აუდიტორს და დამკვეთს შორის დადებული ნებისმიერი სხვა დამატებითი შეთანხმების შესახებ; – ნებისმიერი სხვა წერილების, ან ანგარიშების აღწერა, რომლის გადაცემასაც ვარაუდობს აუდიტორი დამკვეთისთვის. <p>დამკვეთი გარიგების პირობებს ადასტურებს გარიგების წერილის ხელმოწერით.</p>

გარიგების წერილის განახლება

განმეორებითი აუდიტის დროს, თუ არაფერი შეცვლილა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, საჭიროა თუ არა დამკვეთისთვის აუდიტორული გარიგების არსებული პირობების შეხსენება. გარიგების პირობები შეიძლება კიდევ ერთხელ დადასტურდეს აუდიტორის ხელახლა დანიშვნის დროს და აღარ გახდეს საჭირო ყოველ წელს ახალი გარიგების წერილის შედგენა.

როდესაც გარემოებები იცვლება, გარიგების წერილის გადახედვა სავალდებულოა. გარემოებების ცვლილებაში იგულისხმება შემდეგი საკითხები:

- გარიგების შეცვლილი ან განსაკუთრებული პირობები;
- ხელმძღვანელობის ზედა რგოლებში უკანასკნელ ხანს მომხდარი ცვლილება;
- მნიშვნელოვანი ცვლილება მესაკუთრეთა შემადგენლობაში;
- სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ხასიათში ან მასშტაბებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- ცვლილება საკანონმდებლო ან მარეგულირებელ მოთხოვნებში;
- ცვლილება ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველებში;
- სხვა საანგარიშგებო მოთხოვნების ცვლილება; და
- ნებისმიერი სიმპტომი იმისა, რომ დამკვეთს მცდარად აქვს გაგებული აუდიტის მიზანი და მასშტაბი.

აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლა

თუ ხელმძღვანელობა მოითხოვს აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აქვს თუ არა ამ თხოვნას დასაბუთებული საფუძველი და გამართლება და რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტორული გარიგების მასშტაბზე. დასაბუთებულ საფუძველად შეიძლება ჩაითვალოს დამკვეთის გარემო პირობების შეცვლა, ან თავდაპირველად მოთხოვნილი მომსახურების ხასიათის არასწორად გაგება დამკვეთის მხრიდან.

აუდიტორული გარიგების პირობების შეცვლა არ მიიჩნევა დასაბუთებულად, თუ ცვლილება მოტივირებულია აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი სადავო საკითხებით. ეს შეიძლება გულისხმობდეს: აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორების მიერ მოპოვებულ ინფორმაციას, რომელიც ეწინააღმდეგება ხელმძღვანელობის მტკიცებებს, ან გარკვეული ინფორმაციის მოძიების შეუძლებლობას (რაც, ფაქტობრივად, შეზღუდავს აუდიტის მასშტაბს), ან მტკიცებულებას, რომელიც სხვა მხრივ არ არის დამაკმაყოფილებელი. ამის მაგალითია სიტუაცია, როდესაც აუდიტორი ვერ ახერხებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას სასაქონლო-მატერიალური ფასიულობების (მარაგის) ნაშთების შესახებ და სამეურნეო სუბიექტი ითხოვს აუდიტის შეცვლას მიმოხილვის გარიგებით, რათა თავიდან აიცილოს პირობითი მოსაზრება, ან აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრებაზე უარის თქმა.

თუ პირობების შეცვლა დასაბუთებულია, შეთანხმდება შეცვლილი გარიგების წერილი ან სხვა შესაფერისი წერილობითი შეთანხმება. მაგრამ, თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს აუდიტორული გარიგების პირობებში რაიმე ცვლილების შეტანაზე შეთანხმებას, ხოლო ხელმძღვანელობა კი არ მისცემს მას თავდაპირველი აუდიტორული გარიგების გაგრძელების უფლებას, აუდიტორი ვალდებულია:

- ა) გამოვიდეს ასეთი აუდიტორული გარიგებიდან, თუ ეს დაშვებულია მოქმედი კანონმდებლობით; და
- ბ) გაარკვიოს, არსებობს თუ არა რაიმე ისეთი მოთხოვნა, სახელშეკრულებო ან სხვაგვარი, რომელიც ავალდებულებს ამგვარი გარემოებების შესახებ მესამე მხარეთა, მაგალითად, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, მესაკუთრეების ან მარეგულირებელი ორგანოების ინფორმირებას.

4.5 სასწავლო მაგალითები – ახალი დამკვეთების აყვანა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

თუ ვიგულისხმებთ, რომ ეს არის განგრძობითი (განმეორებითი) აუდიტორული გარიგება, აუდიტორი ფირმის პარტნიორი ან უფროსი მენეჯერი ჩაატარებენ გამოკითხვებს ნებისმიერი ახალი თუ შეცვლილი რისკის ფაქტორების გამოსავლენად და შესაფასებლად, რათა ფირმამ მიიღოს გადაწყვეტილება იმის შესახებ, უნდა გააგრძელოს თუ არა აუდიტორული გარიგება. გამოკითხვებში გაითვალისწინეთ შემდეგი ტიპის კითხვები.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ახალი დამკვეთების აყვანა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება

შესაძლებელია შემდეგი ტიპის კითხვარის გამოყენება.

<ul style="list-style-type: none"> • დაკმაყოფილებულია აუდიტის წინაპირობები? 	<p>„დეფტას“ ფინანსურ ანგარიშგებას ხელმძღვანელობა მოამზადებს ფასს-ების გამოყენებით.</p> <p>გარიგების წერილი ხელმოწერილია და ხელმძღვანელობამ სცნო თავისი პასუხისმგებლობა იმაზე, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ყველანაირი მოთხოვნილი ინფორმაცია გახადოს ხელმისაწვდომი ჩვენთვის; • უზრუნველყოს აუდიტორების შეუზღუდავი კონტაქტი პერსონალთან; • უნდა შეიმუშაოს და დანერგოს შიდა კონტროლის სისტემა, როგორცაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.
<ul style="list-style-type: none"> • შესრულდა ფირმის ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოთი (ინსტრუქციებით) გათვალისწინებული მოთხოვნები დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარების/გაგრძელების შესახებ? 	<p>დიახ. იხილეთ ჩვენი ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოს XX და YY პოლიტიკა.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • შეიცვალა აუდიტორული გარიგების პირობები ან მოთხოვნები? 	<p>არა.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული პრობლემა ან ინტერესთა კონფლიქტი? გაითვალისწინეთ: ოჯახური/პირადი ურთიერთობები დამკვეთის მთავარ პერსონალთან, დამკვეთისთვის არააუდიტორული მომსახურების (როგორცაა ბუღალტრული აღრიცხვა) შესრულება, ფინანსური ინტერესები და სხვა საქმიანი ურთიერთობები. 	<p>მხოლოდ ერთადერთი საკითხი გამოვლინდა: ერთ-ერთმა ჩვენმა თანამშრომელმა „დეფტასგან“ შეიძინა საძინებელი ოთახის ბევრი ავეჯი, მაგრამ მან გადაიხადა კატალოგის ფასი. ეს შემთხვევა მიჩნეული არ არის ჩვენი დამოუკიდებლობის საფრთხედ.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს ისეთი გარემოებები, რაც ეჭვს ბადებს დამკვეთის მესაკუთრეთა პატიოსნების შესახებ? გაითვალისწინეთ ნებისმიერი შეფასებები, მარეგულირებელი პროცედურები/სანქციები, უკანონო ქმედებების ან თაღლითობის ეჭვი, ან დადასტურებული ფაქტები, გამოძიება და ასევე ნებისმიერი სახის უარყოფითი საზოგადოებრივი რეზონანსი. 	<p>არა. თუმცა, პარკინს (დამკვეთის ბიზნესკონსულტანტის ქალიშვილი) ივლისის თვეში საზოგადოების თვალში რეპუტაცია შეეღაზა. იგი იყო მრჩეველი მიწის ნაკვეთების ყიდვა-გაყიდვის გარიგებაში, რომლის სთვისაც საჯარო სამსახურის თანამდებობის პირები მშენებლებისგან ქრთამის აღებაში დაადანაშაულეს. ამასთან, ეს საკითხი შევიტანეთ აუდიტის რისკის ფაქტორების რეესტრში.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს ისეთი სფეროები, სადაც სპეციალური ცოდნის გამოყენებაა აუცილებელი? 	<p>ინტერნეტის მეშვეობით რეალიზაციასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების მიმოხილვისთვის გამოვიყენებთ დევიდს, ჩვენ პროგრამისტს (რომელიც კარგად ერკვევა საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროში).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • გააჩნია ფირმას დრო, კომპეტენცია და რესურსები იმისა, რომ გარიგება შეასრულოს პროფესიულ დონეზე და ფირმის სტანდარტების დაცვით? 	<p>დიახ. იხილეთ დავემილი ბიუჯეტი.</p>

<ul style="list-style-type: none"> • წინა პერიოდების აუდიტში და სხვა გარიგებებში გამოვლინდა ისეთი საკითხები, რომლებიც რეაგირებას საჭიროებს? 	<p>საჭიროა საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების მიმოხილვა ინტერნეტის მეშვეობით რეალიზაციის შედეგების მიღების გადაწყვეტილების ფონზე.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • არსებობს ახალი გარემოებები, რომლებიც ზრდის ჩვენი გარიგების რისკს? 	<p>არა. სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას შიდა კონტროლთან მიმართებით სათანადო დამოკიდებულება აქვს.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • შეუძლია დამკვეთს ჩვენი მომსახურების საზღაურის გადახდა ისევე? 	<p>დიახ.</p>


დასკვნა

გარიგების რისკის მთლიანი შეფასება – რისკი დაბალია

უნდა გავაგრძელოთ ამ დამკვეთთან ურთიერთობა.

სენგ ჩენ ლი

გარიგების პირობები უნდა აისახოს ქვემოთ განხილული ნიმუშის მსგავს წერილში:



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X2 წ. 15 ოქტომბერი
ბატონ სურაჯ დეფტას, მმართველ დირექტორს
შპს „დეფტა ავეჯი“
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

ბატონო დეფტა,

თქვენ გვთხოვეთ „დეფტა ავეჯის“ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება, რომელიც შედგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისა და იმ წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, რომელიც მთავრდება მოცემული თარიღით, ასევე ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციისგან. მოხარული ვართ, ამ წერილით დავადასტუროთ ჩვენი თანხმობა ამ აუდიტორულ გარიგებაზე. აუდიტი ჩატარდება იმ მიზნით, რომ გამოვთქვათ ჩვენი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

ჩვენი პასუხისმგებლობა

აუდიტს ჩავატარებთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები ჩვენგან მოითხოვს ეთიკური ნორმების დაცვას, ასევე აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების ჩატარებას. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომელიც გამოწვეულია თაღლითობით, ან შეცდომით. აუდიტი ასევე ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობისა და ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

აუდიტისა და აგრეთვე შიდა კონტროლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა, თუნდაც აუდიტი სათანადოდ დაიგეგმოს და ასს-ების შესაბამისად ჩატარდეს.

რისკების შეფასების დროს ჩვენ ვინილავთ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლს, რათა დავეგემოთ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმიტომ, რომ მოსაზრება გამოვთქვათ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ. თუმცა, წერილობით შეგატყობინებთ ჩვენ მიერ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლში აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ.

იმ შემთხვევაში, თუ მოულოდნელ სირთულეებს არ წავაწყდებით, ჩვენი დასკვნა იქნება შემდეგი ფორმის: *[აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი აქ არ მოვიყვანეთ].*

აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მოპოვებული ინფორმაციის გათვალისწინებით, შეიძლება საჭირო გახდეს ჩვენი დასკვნის ფორმისა და შინაარსის შეცვლა.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა

აუდიტს ჩავატარებთ იმის საფუძველზე, რომ ხელმძღვანელობა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები აღიარებენ და ესმით, რომ აკისრიათ პასუხისმგებლობა:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- ბ) იმგვარი შიდა კონტროლის ფუნქციონირებაზე, როგორსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას; და
- გ) აუდიტორის უზრუნველყოფაზე:
 - (i) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებაც თქვენ იცით, რომ საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, კერძოდ, საბუღალტრო ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა საკითხები;
 - (ii) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც შეიძლება მოვითხოვოთ თქვენგან აუდიტის მიზნებისთვის; და
 - (iii) კომპანიაში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც აუდიტორული მტკიცებულების მიღებას ჩავთვლით აუცილებლად.

აუდიტის მსვლელობისას, ჩვენ მოვთხოვთ ხელმძღვანელობას და, სადაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებს, აუდიტთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით დადასტურებას, ვინაიდან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი.

აუდიტის პროცესში თქვენი პერსონალის სრული თანადგომის იმედი გვაქვს.

საზღაური

ჩვენი მომსახურების გასამრჯელო, რომლის შესახებაც გაცნობებთ ანგარიშ-ფაქტურის სახით სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება აუდიტში დაკავებულ ცალკეულ პირებს, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებზე, რომლებსაც ნაღდ ფულზე გავწევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პერსონალის პასუხისმგებლობის ხარისხის, აგრეთვე მათი გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაში დარჩება მომავალშიც, თუ იგი არ გაუქმდება, შესწორდება ან გამოიცვლება. გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ თანდართული ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს იმ შეთანხმებების შესახებ, რომლებსაც მივადწიეთ ჩვენ მიერ ჩასატარებელ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით.

პატივისცემით,

სენგ ჩენ ლი
შპს „ჯამელი, კუდვინდი და ვინგი“

ვადასტურებ „დეფტა ავეჯის“ სახელით

სურაჯ დეფტა
მმართველი დირექტორი
20X2 წლის 1 ნოემბერი

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

ახალი დამკვეთების აყვანა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება

თუ ვიგულისხმებთ, რომ ეს არის განგრძობითი (განმეორებითი) აუდიტორული გარიგება, ახალი ან შეცვლილი რისკის ფაქტორების გამოსავლენად და შესაფასებლად ჩატარებული გამოკითხვები უნდა გაფორმდეს შემდეგი ტიპის მემორანდუმის (მემო) სახით:

დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების მემო – „კუმარი და კომპანია“

20X2 წლის 15 ოქტომბერი

20X2 წლის 15 სექტემბერს ჩვენ ვესაუბრეთ დამკვეთს რაჯი კუმარს, რათა განგვესაზღვრა, დავთანხმებულყავით თუ არა ამ გარიგებას.

წამოჭრილი საკითხები:

- რაჯი მოითხოვს „კუმარის“ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორულ მოსაზრებას ფასს-ების შესაბამისად;
- ვერ გამოვავლინეთ ჩვენი დამოუკიდებლობის საფრთხეები;
- ისეთი არაფერი მომხდარა ახალი, რაც მესაკუთრის პატიოსნებაში ეჭვს შეგვატანინებდა;
- მიმდინარე ოპერაციები წინა პერიოდების მსგავსია, თუმცა, იმის გამო, რომ რაჯი არ მონაწილეობს კომპანიის ყოველდღიურ ოპერაციებში, ეს თაღლითობის ჩადენის მეტ შესაძლებლობას ქმნის. მიმდინარე საანგარიშგებო წელს ჩვენ უნდა გავითვალისწინოთ ძირითადი პროცედურების გაფართოება, რათა რეაგირება მოვახდინოთ თაღლითობის პოტენციურ რისკებზე;
- აუცილებელი არ არის დამატებითი სპეციალისტების მონაწილეობა აუდიტში და აუდიტის ჩატარება იმავე პიროვნებებს შეუძლიათ, ვინც წინა პერიოდის აუდიტში მონაწილეობდნენ.

ორი პოტენციური პრობლემა მოცემული პერიოდის:

- კომპანიის პროდუქციაზე შემცირდა მთავარი კლიენტის „დეფტას“ მოთხოვნა.
- რაჯმა მიმდინარე წელს თავისი ყურადღების დიდი ნაწილი ოჯახურ საკითხებზე გადაიტანა. აუდიტის დროს უნდა დავრწმუნდეთ, რომ კომპანიის საბუღალტრო წიგნები და ჩანაწერები განახლებულია მიმდინარე პერიოდის შესაბამისად და არ არსებობს გამოუვლენელი შეცდომები, რამაც ასევე შეიძლება გამოიწვიოს თაღლითობის რისკი.

გარიგების რისკის მთლიანი შეფასება = საშუალო.

ჩვენ ვთანხმდებით მიმდინარე პერიოდის აუდიტის ჩატარებაზე.

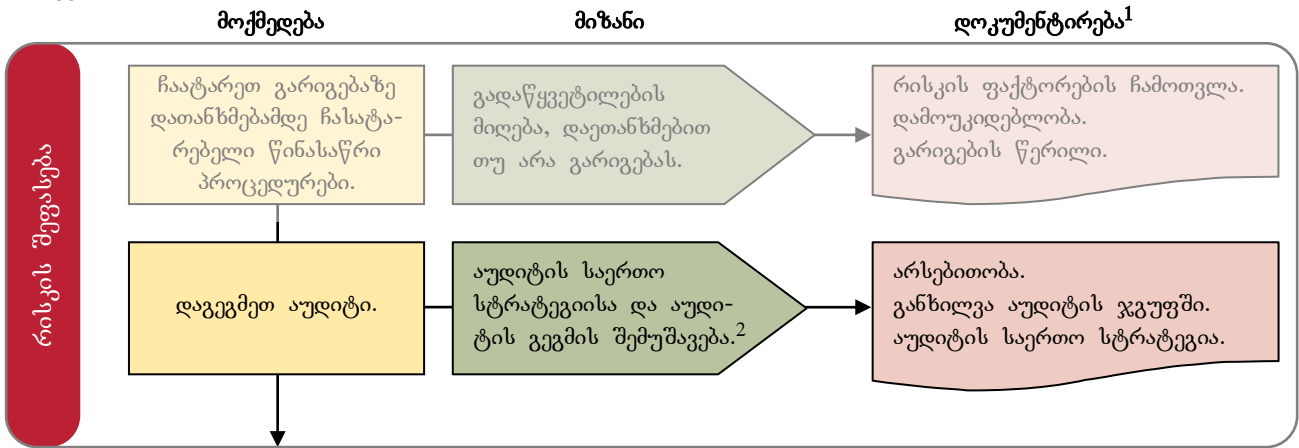
სენგ ჩენ ლი

გარიგების პირობები გათვალისწინებული უნდა იყოს წერილში, რომელიც ძალიან მსგავსი იქნება „დეფტა ავეჯის“ სასწავლო მაგალითისთვის მომზადებული წერილის.

5. აუდიტის საერთო სტრატეგია

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტის საერთო გეგმისა და სტრატეგიის განსაზღვრის ეტაპების მიმოხილვა.	300

სქემა 5.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
300.4	აუდიტორის მიზანია, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ რაც შეიძლება ეფექტიანად ჩატარდეს.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
300.5	გარიგების პარტნიორი და გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის სხვა წამყვანი წევრები ვალდებული არიან, მონაწილეობა მიიღონ აუდიტის დაგეგმვაში, მათ შორის, უნდა მონაწილეობდნენ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის განხილვების დაგეგმვასა და განხილვებში. (იხ.: პუნქტი გ4)
300.7	აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის მასშტაბებს, ვადებსა და მიმართულებებს და სახელმძღვანელო მითითებებს აუდიტის დეტალური გეგმის შესადგენად.

პუნქტი შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან	
300.8	<p>აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას, აუდიტორმა უნდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) დაადგინოს გარიგების ისეთი თავისებურებები, რომლებიც განსაზღვრავს მის მასშტაბებს; ბ) დააზუსტოს მოცემული გარიგების საანგარიშგებო მიზნები, რათა დაგეგმოს აუდიტის ვადები და საჭირო ინფორმირების ხასიათი; გ) განიხილოს ისეთი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული განსჯით, განსაზღვრავს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის საქმიანობის მიმართულებას; დ) განიხილოს გარიგების დადებამდე ჩატარებული წინასწარი სამუშაოების შედეგები და ასევე, თუ შესაძლებელია, შესაფერისია თუ არა გარიგების პარტნიორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისთვის შესრულებული სხვა გარიგებებიდან მიღებული ცოდნა; ე) დააზუსტოს მოცემული გარიგების შესასრულებლად საჭირო რესურსების ხასიათი, მათი გამოყენების ვადები და მოცულობა. (იხ.: პუნქტები გ8-გ11)
300.9	<p>აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების აღწერას:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) რისკის შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 315-ის თანახმად; ბ) მტკიცების დონეზე დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 330-ის თანახმად; გ) სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია, რათა გარიგება შესრულდეს ასს-ების შესაბამისად. (იხ.: პუნქტი გ12)
300.10	<p>აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას, საჭიროებისამებრ, უნდა განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა. (იხ.: პუნქტი გ13)</p>
300.11	<p>აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა. (იხ.: პუნქტები გ14-გ15)</p>
300.15	<p>აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ.: პ.გ18-გ22)</p>

5.1. ზოგადი მიმოხილვა

დაგეგმვა ძალიან მნიშვნელოვანია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ გარიგება შესრულდეს ეფექტურად და პროდუქტიულად და აუდიტორული რისკი შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე.

აუდიტის დაგეგმვა არ წარმოადგენს აუდიტის რაღაც იზოლირებულ ეტაპს. ეს არის უწყვეტი და იტერაქციული პროცესი, რომელიც იწყება წინა აუდიტის დასრულებიდან ცოტა ხანში და გრძელდება მანამ, სანამ მიმდინარე აუდიტი არ დასრულდება.

შემდეგ ცხრილში ჩამოთვლილია აუდიტის დაგეგმვის დადებითი მხარეები.

ცხრილი 5.1-1

აუდიტის დაგეგმვის დადებითი მხარეები	<ul style="list-style-type: none"> • ჯგუფის წევრები სწავლობენ პარტნიორისა და სხვა მთავარი პერსონალის გამოცდილებიდან/გამჭრიახოებიდან.
	<ul style="list-style-type: none"> • გარიგება სათანადოდ არის ორგანიზებული, თანამშრომლებით დაკომპლექტებული და იმართება, როგორც წესი.
	<ul style="list-style-type: none"> • წინა პერიოდების აუდიტიდან და სხვა დავალებებიდან მიღებული გამოცდილება სათანადოდ გამოიყენება.
	<ul style="list-style-type: none"> • სათანადო ყურადღება ეთმობა აუდიტის მნიშვნელოვან სფეროებს.
	<ul style="list-style-type: none"> • დროულად ხდება პოტენციური პრობლემების გამოვლენა და გადაჭრა.
	<ul style="list-style-type: none"> • დროულად ხდება აუდიტის ფაილის დოკუმენტაციის მიმოხილვა.
	<ul style="list-style-type: none"> • კოორდინირებულია სხვების მიერ (სხვა აუდიტორები, ექსპერტები, ა.შ.) შესრულებული სამუშაო.

არსებობს აუდიტის დაგეგმვის ორი დონე, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ სქემაზე.

სქემა 5.1-2



მნიშვნელოვანი რჩევები

ხშირად ამბობენ, რომ დაგეგმვაზე დასარჯულმა ერთმა საათმა შეიძლება დაგვიზოგოს 5 საათი დავალების შესრულებაში. კარგად დაგეგმილი აუდიტი უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ აუდიტის სამუშაოები მიმართული იქნება მაღალი რისკის მქონე სფეროებზე, არ ჩატარდება უსარგებლო აუდიტორული პროცედურები და აუდიტის შემსრულებელ პერსონალს ეცოდინება, რას მოელიან მათგან.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავება იწყება დავალების საწყის ეტაპზე და მთავრდება და შემდგომში განახლდება შემდეგი წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე:

- სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის ადრინდელი გამოცდილება;
- წინასწარი (ახალი დამკვეთის აყვანა და არსებულთან ურთიერთობის გაგრძელება) პროცედურები;
- დამკვეთთან ერთად ბოლო პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებებისა და წინა წლის საოპერაციო შედეგების განხილვა;
- მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში დამკვეთისთვის შესრულებული სხვა გარიგებები;
- აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის წევრების შეხვედრები და ჯგუფში ჩატარებული განხილვები;
- სხვა გარე წყაროები, როგორცაა გაზეთები, ინტერნეტის სტატიები; და
- მოპოვებული ახალი ინფორმაცია, წარუმატებელი აუდიტორული პროცედურები, ან აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი ახალი გარემოებები, რომელიც შეცვლის ადრე დაგეგმილ სტრატეგიას.

აუდიტის დეტალური გეგმის შედგენა დაიწყება ცოტა მოგვიანებით, როდესაც დაიგეგმება რისკის შესაფასებელი კონკრეტული პროცედურები და აუდიტორებს ხელთ ექნებათ საკმარისი ინფორმაცია შეფასებული რისკების შესახებ, რათა შემუშავდეს შესაფერისი საპასუხო პროცედურები. აუდიტის დეტალური გეგმის შემუშავების მოთხოვნები განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისთვის საჭირო დრო სხვადასხვანაირი იქნება:

- სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და სირთულის მიხედვით;
- აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის სიდიდისა და შემადგენლობისა მიხედვით. მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს, შესაბამისად, მცირერიცხოვანი ჯგუფები ატარებენ, რაც უფრო აადვილებს დაგეგმვას, კოორდინაციასა და კომუნიკაციას;
- სამეურნეო სუბიექტთან ურთიერთობის ადრინდელი გამოცდილება; და
- აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი გარემოებები.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს ხშირად ძალიან მცირერიცხოვანი ჯგუფები ატარებენ. ეს აადვილებს ჯგუფის წევრებს შორის კოორდინაციასა და კომუნიკაციას და შეიძლება უფრო გამარტივდეს აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრის პროცესი. მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის დოკუმენტაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ერთი დოკუმენტის, მოკლე მემორანდუმის (შენიშვნების სახით ჩანაწერების) სახით, რომელიც შეიცავს შემდეგი სახის ინფორმაციას:

- გარიგების ხასიათი და საშუალოთა ვადები;
- წინა აუდიტში გამოვლენილი პრობლემები;
- რა შეიცვალა მიმდინარე პერიოდში;
- რა სახის ცვლილების შეტანა არის საჭირო აუდიტის საერთო სტრატეგიაში, ან აუდიტის დეტალურ გეგმაში;
- აუდიტის ჯგუფის თითოეული წევრის კონკრეტული პასუხისმგებლობა.

მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დაგეგმვა შეიძლება დაიწყოს მოკლე მემორანდუმიდან, რომელიც მომზადდა წინა აუდიტის დასრულებისას. თუმცა, მიმდინარე პერიოდში საჭირო იქნება მისი განახლება მესაკუთრე-მმართველთან გამართული განხილვებისა და აუდიტის ჯგუფის შეხვედრებზე ჩატარებული განხილვების შედეგების საფუძველზე.

5.2 აუდიტის ჩატარების საერთო სტრატეგიის შემუშავება

აუდიტის საერთო სტრატეგია წარმოადგენს იმ მთავარი გადაწყვეტილებების ამსახველ დოკუმენტს, რომლებიც აუცილებლად იქნა მიჩნეული აუდიტის დასაგეგმად და აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების ინფორმირებისთვის. სტრატეგიის დოკუმენტში აისახება დაგეგმვის ეტაპებზე მიღებული გადაწყვეტილებები, რომლებიც აღწერილია შემდეგ ცხრილში. **გაითვალისწინეთ:** რისკის შეფასებასთან დაკავშირებული კონკრეტული დეტალები და ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები აუდიტის დეტალურ გეგმაში აისახება.

ცხრილი 5.2-1

ძირითადი საფეხურები	აღწერა
დაწყება	<ul style="list-style-type: none"> • ჩატარეთ წინასწარი სამუშაოები (ახალ გარიგებაზე დათანხმების/არსებული გაგრძელების პროცედურები და გარიგების პირობების განსაზღვრა.) • შეაგროვეთ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შესაფერისი ინფორმაცია, როგორცაა მიმდინარე საოპერაციო შედეგები, წინა გარიგებების შედეგები და მიმდინარე პერიოდში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები. • შეარჩიეთ და დანიშნეთ გარიგების შემსრულებელი პერსონალი, მათ შორის, სადაც საჭიროა, ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი და საჭირო ექსპერტები. • დაგეგმეთ აუდიტის ჯგუფის შეხვედრები (მათ შორის, გარიგების პარტნიორთან), რათა განიხილოთ ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობა არსებითი უზუსტობების (მათ შორის, თაღლითობის) მიმართ. • განსაზღვრეთ შესაფერისი ვადები (თარიღები), როდესაც უნდა ჩატარდეს აუდიტის ცალკეული სამუშაო (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) ინვენტარიზაცია, რისკის შესაფასებელი პროცედურები, გარეშე მხარეთა დადასტურების პროცედურები, კომპანიაში ადგილზე მისვლა პერიოდის ბოლოს და აუდიტის შედეგების განსახილველი შეხვედრები).
რისკების შეფასება და საპასუხო ქმედებები	<ul style="list-style-type: none"> • განსაზღვრეთ არსებითობა როგორც მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების, ღონის, ისე სამუშაო არსებითობა. • განსაზღვრეთ აუცილებელი რისკის შესაფასებელი პროცედურების ხასიათი და მოცულობა და ვინ შეასრულებს მათ. • მას შემდეგ, რაც შეაფასებთ რისკს ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე, შეიმუშავეთ საერთო საპასუხო ღონისძიებები (იხ. 1-ლი ტომის მე-9 თავი). ასევე გაითვალისწინეთ ჩასატარებელ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებზე გავლენა. • აცნობეთ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს დაგეგმილი აუდიტის მასშტაბებისა და ვადების შესახებ. • აუცილებლობის შემთხვევაში განაახლეთ და შეცვალეთ სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, ახალი გარემოებების გათვალისწინებით.

მას შემდეგ, რაც დაადგინეთ და შეაფასებთ არსებითი უზუსტობის რისკებს, შესაძლებელია საბოლოო სახე მისცეთ აუდიტის საერთო სტრატეგიას (მათ შორის, სამუშაოთა შესრულების ვადები, ჯგუფის დაკომპლექტება და ზედამხედველობა) და შეიმუშაოთ აუდიტის დეტალური გეგმა. დეტალურ გეგმაში ჩამოყალიბებული იქნება მტკიცების ღონეზე ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია გამოვლენილ და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

მუშაობის დაწყებისას შესაძლოა საჭირო გახდეს ცვლილებების შეტანა საერთო სტრატეგიასა და დეტალურ გეგმაში, ახალ გარემოებებზე რეაგირების მიზნით, აუდიტის შედეგებისა და სხვა მოპოვებული ინფორმაციის გათვალისწინებით. ნებისმიერი ასეთი ცვლილება მის გამოძვევებ მიზეზებთან

ერთად უნდა აისახოს აუდიტის დოკუმენტაციაში, როგორცაა აუდიტის საერთო სტრატეგია ან აუდიტის გეგმა.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის დოკუმენტებში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

ცხრილი 5.2-2

დოკუმენტირება	აღწერა
<p>გარიგების მახასიათებლები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი საფუძვლები. • დამატებითი ანგარიშგების მოთხოვნა, როგორცაა სპეციფიკური ფინანსური და დარგისთვის სპეციფიკური მოთხოვნები (დადგენილი მარეგულირებლების მიერ და ა.შ). • ნებისმიერი სპეციალური ცოდნის ან საექსპერტო შეფასების საჭიროება რთული, სპეციფიკური და მაღალი რისკის მქონე სფეროების აუდიტის ჩასატარებლად. • მტკიცებულებების მიღების საჭიროება მომსახურე ორგანიზაციებიდან. • წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებების გამოყენება (როგორცაა, რისკის შესაფასებელი პროცედურები და კონტროლის ტესტები). • საინფორმაციო ტექნოლოგიების გავლენა აუდიტორულ პროცედურებზე (მონაცემების ხელმისაწვდომობა და აუდიტორული პროგრამული უზრუნველყოფის (კომპიუტერული აუდიტის) გამოყენება აუდიტის ჩასატარებლად). • აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინების საჭიროება. • სამეურნეო სუბიექტის პერსონალისა და მონაცემების ხელმისაწვდომობა.
<p>აუდიტორის საანგარიშგებო მიზნები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტისთვის ანგარიშგების წარდგენის დროის განრიგი (მაგალითად, შუალედური და საბოლოო სტადია). • ხელმძღვანელობასთან და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან შეხვედრების თარიღების დადგენა, შემდეგი საკითხების განსახილველად: <ul style="list-style-type: none"> – აუდიტის ხასიათი, ვადები და მასშტაბები. ამან შეიძლება მოიცვას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) ინვენტარიზაციის, გარე დადასტურების პროცედურების, შუალედური აუდიტისა და სხვა აუცილებელი პროცედურების თარიღები; – აუდიტორული შემოწმების სამუშაოთა მიმდინარეობა და მდგომარეობა; და – აუდიტორის დასკვნა და სხვა საკომუნიკაციო დოკუმენტები, როგორცაა, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები. • გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრების შეხვედრების/ინფორმირების თარიღები, შემდეგი საკითხების განსახილველად: <ul style="list-style-type: none"> – სამეურნეო სუბიექტის რისკის (ბიზნესისა და თაღლითობის) ფაქტორები; – ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი, ვადები და მოცულობა; – შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა; – შესაძვე მხარეთა ინფორმირება.

დოკუმენტირება	აღწერა
<p>მნიშვნელოვანი ფაქტორები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • არსებითობა (საერთო, ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული სფეროებისთვის და სამუშაო არსებითობა). • მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე რისკისა და აუდიტზე მისი გავლენის წინასწარი შეფასება. • წინასწარი იდენტიფიკაცია: <ul style="list-style-type: none"> – მნიშვნელოვანი და არსებითი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების; და – სფეროების, სადაც არსებითი უზუსტობის რისკი შესაძლოა ჩვეულებრივზე უფრო მაღალი იყოს. • როგორ მოხდება გარიგების შესრულების ჯგუფის შეხსენება, რომ უნდა შეინარჩუნოს კრიტიკული აზროვნება და პროფესიული სკეპტიციზმი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებისა და შეფასების დროს. • წინა პერიოდების აუდიტის ყურადსაღები შედეგები, მათ შორის გამოვლენილი შიდა კონტროლის ხარვეზები და მათ გამოსასწორებლად ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები. • საკითხების განხილვა ფირმის იმ პერსონალთან, რომლებიც სხვა სახის მომსახურებას უწევენ სამეურნეო სუბიექტს. • შიდა კონტროლის მიმართ ხელმძღვანელობის დამოკიდებულების მტკიცებულება და შიდა კონტროლის მნიშვნელობა ზოგადად სამეურნეო სუბიექტისთვის. • ოპერაციების მოცულობა, რის მიხედვითაც შეიძლება განისაზღვროს, უფრო ეფექტიანი იქნება თუ არა აუდიტორის მხრიდან შიდა კონტროლზე დაყრდნობა.
<p>მნიშვნელოვანი ცვლილებები და მოვლენები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • მნიშვნელოვანი მიღწევები ბიზნესის სფეროში, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის საინფორმაციო ტექნოლოგიებში, ბიზნესპროცესებში მომხდარი ცვლილებები, ცვლილებები წამყვან ხელმძღვანელ პერსონალში, კომპანიების შექმნა, შერწყმა და ინვესტიციის შეკვეცა (ამოღება). • მნიშვნელოვანი ცვლილებები დარგში, როგორცაა ცვლილებები დარგის მარეგულირებელ ნორმებში და ახალი საანგარიშგებო მოთხოვნები. • მნიშვნელოვანი ცვლილებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში, როგორცაა ცვლილება ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში. • სხვა მნიშვნელოვანი მოვლენები, როგორცაა ცვლილება საკანონმდებლო გარემოში, რაც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე.
<p>საჭირო რესურსების ხასიათი, გამოყენების ვადები და მასშტაბი</p>	<ul style="list-style-type: none"> • გარიგების შესრულების ჯგუფის წევრების (მათ შორის, სადაც საჭიროა, გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის) შერჩევა. • ჯგუფის წევრებზე სამუშაოს განაწილება, მათ შორის, სათანადო გამოცდილების მქონე პერსონალის ჩართვა ისეთი სფეროების აუდიტში, სადაც შეიძლება შედარებით მაღალი იყოს არსებითი უზუსტობის რისკი. • დავალების ბიუჯეტს შედგენა, მათ შორის, სათანადო დროის გამოყოფა არსებითი უზუსტობის მაღალი რისკის მქონე სფეროებისთვის.

თუ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია კომპონენტები (როგორცაა შვილობილი კომპანიები, და/ან საოპერაციო ქვედანაყოფები), სტრატეგიის დაგეგმვისას, ზემოაღნიშნულის გარდა, დამატებით გათვალისწინებული უნდა იყოს საკითხები, რომლებიც აღწერილია ასს 300-ის დანართში და ასს 600-ის მოთხოვნებში.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებისთვის აუდიტის საერთო სტრატეგიის დოკუმენტის ფუნქცია შეიძლება შეასრულოს მოკლე მემორანდუმმა. აუდიტის გეგმისთვის შეიძლება გამოვიყენოთ აუდიტის სტანდარტული პროგრამები, ან საკონტროლო კითხვარები, იმ პირობით, თუ სამეურნეო სუბიექტში არსებობს რამდენიმე შესაფერისი კონტროლის მექანიზმი და საშუალო პროგრამები შექმნილია მოცემული გარიგების კონკრეტული გარემოებების, მათ შორის აუდიტორული რისკის შეფასებების გათვალისწინებით.

5.3 აუდიტის გეგმის გაცნობა ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთათვის

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.15	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ზოგადი ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ (იხ.: პუნქტები გ11-გ15)

აუდიტის დაგეგმვის პროცესში შეიძლება მნიშვნელოვანი როლი ითამაშოს მუდმივმა, ორმხრივმა დიალოგმა ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან. ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ადეკვატური ინფორმირება აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბებისა და ვადების შესახებ შეიძლება დაეხმაროს მათ:

- აუდიტორული შემოწმების სამუშაოს შედეგების უკეთ გაგებაში;
- რისკთან დაკავშირებული საკითხებისა და არსებითობის კონცეფციის განხილვაში აუდიტორთან ერთად; და
- ისეთი სფეროების დადგენაში, სადაც შეიძლება აუდიტორს მოსთხოვონ დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

ამგვარი დიალოგი აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს უკეთ გაგებაში.

თუმცა, ფრთხილად იყავით: არ მოახდინოთ აუდიტის ეფექტიანობის კომპრომეტირება. მაგალითად, დეტალური აუდიტორული პროცედურების ზუსტი ხასიათისა და ჩატარების ვადების შესახებ ინფორმირებამ შესაძლოა ამ პროცედურების ეფექტიანობა შეამციროს, კერძოდ, ადვილად პროგნოზირებადი გახადოს.

აუდიტორმა ინფორმირებისას უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- როგორ აპირებს აუდიტორი თაღლითობით თუ შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებას;
- აუდიტორის მიდგომა აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი შიდა კონტროლის პროცედურების მიმართ; და
- არსებითობის გამოყენება აუდიტში.

დაგეგმვასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები, რომელთა გათვალისწინებაც შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, მოიცავს:

- მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შეხედულებებს შემდეგ საკითხებთან მიმართებით:
 - პასუხისმგებლობის განაწილება ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შორის;
 - სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგიები და დაკავშირებული ბიზნესის რისკები, რომლებმაც შეიძლება არსებითი უზუსტობები გამოიწვიოს;
 - საკითხები, რომლებიც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს განსაკუთრებით საყურადღებოდ მიაჩნიათ აუდიტის დროს და ნებისმიერი სფეროები, სადაც ისინი დამატებითი პროცედურების ჩატარებას ითხოვენ;

- მარეგულირებელ ორგანოებთან მნიშვნელოვანი კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა/გადაცემა); და
- სხვა საკითხები, რომლებმაც, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების აზრით, შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.
- მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა პოზიციას, ინფორმირებულობასა და ქმედებებს, რომლებიც შეეხება:
 - სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლსა და მის მნიშვნელობას სამეურნეო სუბიექტში, მათ შორის, როგორ ახორციელებენ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე ზედამხედველობას; და
 - თაღლითობის გამოვლენას, ან მისი ჩადენის შესაძლებლობას.
- მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ქმედებებს, რომლებიც ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, კორპორაციული მართვის პროცესებსა და სხვა დაკავშირებულ საკითხებში მომხდარ ცვლილებებზე რეაგირებას; და
- მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა რეაგირებას აუდიტორის მიერ აღრე ინფორმირებულ საკითხებზე.

შენიშვნა: ორმხრივი კომუნიკაცია არ ცვლის აუდიტორის ერთადერთ პასუხისმგებლობას, შეიმუშაოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, მათ შორის, განსაზღვროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად საჭირო აუცილებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მასშტაბები.

დამატებით სხვა საკითხების ინფორმირება შეიძლება მოითხოვებოდეს კანონმდებლობით, სამეურნეო სუბიექტთან დადებული ხელშეკრულებით ან მოცემული გარიგების შესაფერისი დამატებითი ნორმებით. ასევე გაითვალისწინეთ, რომ ასს 265 ადგენს გარკვეულ მოთხოვნებს შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირების შესახებ.

5.4 დოკუმენტირება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
300.12	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია;</p> <p>ბ) აუდიტის გეგმა; და</p> <p>გ) აუდიტორული გარიგების მსვლელობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილებები და ასეთი ცვლილებების მიზეზები. (იხ.: პუნქტები გ16-გ19)</p>

სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის დეტალური გეგმა, მათ შორის აუდიტის მიმდინარეობისას მათში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებები. ამ მიზნით აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს მემორანდუმის ფორმატის დოკუმენტი, აუდიტის სტანდარტული პროგრამები ან აუდიტის დასრულების შესაფასებელი საკონტროლო კითხვარები, რომლებიც, საჭიროების შემთხვევაში, მორგებულია კონკრეტული გარიგების გარემოებებს.

5.5 სასწავლო მაგალითები – აუდიტის საერთო სტრატეგია

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

მას შემდეგ, რაც უკვე მიიღებთ გადაწყვეტილებას მოცემულ დამკვეთთან მუშაობის გაგრძელებისა და აუდიტის ჩატარების შესახებ, შემდეგი ნაბიჯი იქნება გარიგების შესასრულებლად აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავება ან განახლება. მისი დოკუმენტირება შეიძლება დაგეგმვის საკონტროლო კითხვარის, ან მოკლე სტრუქტურული მემორანდუმის ფორმით (იხ. ზემოთ მნიშვნელოვანი რჩევები), როგორც ეს ნაჩვენებია ქვემოთ განხილულ მაგალითებში.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

კომპანია „დეფტა ავეჯი“

საერთო სტრატეგიის მემორანდუმი

კომპანიის საანგარიშგებო თარიღი: 20X2 წლის 31 დეკემბერი.

აუდიტის მასშტაბი

აუდიტის მასშტაბი ამ პერიოდში არ შეცვლილა. უნდა ჩავატაროთ ფასს-ების მოთხოვნებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ასს-ების შესაბამისად. ფასს-ებში არ მომხდარა ისეთი ცვლილება, რაც „დეფტაზე“ იმოქმედებდა ამ წელს.

სამეურნეო სუბიექტის ცვლილებები

„დეფტა“ გეგმავს გაფართოებას და რეალიზაციას საზღვარგარეთ, უცხოურ ვალუტაში.

ასევე იზრდება რეალიზაცია ინტერნეტის მეშვეობით და, შესაბამისად, გაფართოვდება „დეფტას“ შესაძლებლობები საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროში.

„დეფტა“ ამჟამად პროდუქციას ყიდის „ფრანჯავა მერჩენდიზინგზე“. ეს კომპანია ცნობილია იმით, რომ მუშაობს მსხვილ შეკვეთებზე, მომწოდებლების დაბალი მოგების მარჟების ხარჯზე. ის ასევე მოითხოვს, რომ მომწოდებლებმა შეინარჩუნონ ზოგიერთი პროდუქტის დამატებითი მარაგი, საჭიროების შემთხვევაში, მისთვის პროდუქციის დაუყოვნებლივ მიწოდების უზრუნველსაყოფად.

რისკი

ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ჩვენ მიერ რისკი შეფასებულია, როგორც **დაბალი** (იხ. სდ #). თვითონ ხელმძღვანელობა არ არის მაინცდამაინც მცოდნე, მაგრამ ჩანს, რომ ძალიან აფასებენ კომპეტენციას; მათ შემოღებული აქვთ ეთიკის კოდექსი და, საზოგადოდ, სწორი პოზიცია უკავიათ შიდა კონტროლთან მიმართებით.

საერთო სტრატეგია

- მოცემულ პერიოდში არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის 8,000 ევროდან 10,000 ევრომდე გაიზარდა, რათა აისახოს გასული პერიოდის რეალიზაციისა და მოგებიანობის (რენტაბელობის) ზრდა. ფინანსური ანგარიშგების დონის არსებითობის გამოთვლისას შემოსავალს დაემატა ხელმძღვანელობის პრემიები, დაახლოებით 70,000 ევრო [არსებითობის განსაზღვრის ამსახველი სამუშაო დოკუმენტი იხილეთ მე-2 ტომის მე-6 თავში]. სამუშაო არსებითობა (რომელიც ეფუძნება აუდიტორული რისკის ჩვენ მიერ განსაზღვრულ შეფასებას) განისაზღვრა 7,000 ევროს ოდენობით, გარდა გარკვეული ანგარიშების ნაშთებისა, როგორც ეს აღწერილია სდ #-ში.
- გამოვიყენებთ იმავე უფროს პერსონალს, რომლებიც გასული პერიოდის აუდიტში მონაწილეობდნენ და სამუშაო შესრულდება იმავე დროს.
- რისკის შესაფასებელ პროცედურებს ჩავატარებთ აგვისტოს ბოლოს. კომპანიაში ამჟამად არ იგეგმება რომელიმე არსებული სისტემის შეცვლა.
- ჩვენი ჯგუფის საგეგმო შეხვედრაზე, რომელიც 15 ნოემბერს გაიმართება, უნდა:
 - განვიხილოთ ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობა თაღლითობის მიმართ;
 - ყურადღება გავამახვილოთ ჩვენი პერსონალის მიერ პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების აუცილებლობაზე;
 - დავადგინოთ თანამშრომლებისა და ხელმძღვანელობის მხრიდან თაღლითობის ჩადენის სცენარები; და
 - ყურადღება გავამახვილოთ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამოვლენაზე, რაც გაზრდის და გააფართოებს ჩვენ მიერ ჩასატარებელ ტესტებს.
- დავესწრებით პერიოდის ბოლოს მარაგის ინვენტარიზაციას. ჯერ კიდევ არ არსებობს კომპანიაში მარაგის უწყვეტი კონტროლის პროცედურები.
- გამოვიყენებთ დევიდს (რომელიც კარგად ერკვევა საინფორმაციო ტექნოლოგიებში), რათა გამოვავლინოთ ინტერნეტით რეალიზაციასთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები და დავადგინოთ, არსებობს თუ არა შესაბამისი შიდა კონტროლის მექანიზმები ამ რისკების შესამცირებლად. დევიდი ასევე შეაფასებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებებს.

აუდიტის პარტნიორი (ხელმოწერა): სენგ ჩენ ლი.

თარიღი: 20X2 წლის 20 ოქტომბერი.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

„კუმარი და კომპანია“

საერთო სტრატეგიის მქონე

კომპანიის საანგარიშგებო თარიღი: 20X2 წლის 31 დეკემბერი.

მასშტაბი

- სავალდებულო აუდიტის ჩატარება
- ხელმძღვანელობას სურს ფასს-ების გამოყენება.

რისკი

- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე ზომიერია (საშუალო). (იხ. სდ #)

ცვლილებები

- რეალიზაცია შემცირებულია, რაც გამოწვეულია „დეფტას“ შეკვეთების შემცირებით.
- ამან შეიძლება გამოიწვიოს არამოთხოვნიანი მზა პროდუქციის მარაგის არსებობა (რომელიც არ გაიყიდება) და გაყიდული საქონლის დაბრუნება.
- რაჯი ისე აქტიურად აღარ მონაწილეობს ბიზნესში, როგორც წინა პერიოდში, რამაც შესაძლოა გაზარდოს თაღლითობის რისკი.
- კომპანიამ მოიპოვა ბანკიდან ახალი დაფინანსება, რაც გამოიწვევს ბანკის ახალი სახელშეკრულებო პირობების დაკმაყოფილების აუცილებლობას.

საერთო სტრატეგია

- მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებობას შევამცირებთ 3,000 ევროდან 2,500 ევრომდე, რეალიზაციისა და მოგებიანობის (რენტაბელობის) დონის შემცირების გამო. სამუშაო არსებობა (რომელიც ეფუძნება აუდიტორული რისკის ჩვენ მიერ განსაზღვრულ შეფასებას) დავადგინეთ 1,800 ევროს ოდენობით, გარდა გარკვეული ანგარიშების ნაშთებისა, როგორც ეს აღწერილია სდ #-ში.
- ჩვენი სამუშაოს უწყვეტობისა და აუდიტის ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად გამოვიყენებთ იმავე პერსონალს, რომელიც მუშაობდა წინა აუდიტში.
- რისკის შესაფასებელ პროცედურებს ჩავატარებთ დეკემბრის ბოლოს.
- ჩვენი ჯგუფის საგემო შეხვედრაზე, რომელიც 30 ნოემბერს გაიმართება, უნდა:
 - განვიხილოთ ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობა თაღლითობის მიმართ;
 - განვიხილოთ თანამშრომელთა მხრიდან თაღლითობის ჩადენისა და ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლის შესაძლებლობა. ბუღალტერი უკმაყოფილო, გაღიზიანებული ჩანს და შესაძლოა ჰქონდეს თაღლითობის ჩადენის მოტივაცია და შესაძლებლობაც, რადგან რაჯი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვაში აღარ მონაწილეობს ისე, როგორც უწინ; და
 - ყურადღება გავამახვილოთ „დეფტასთან“ შესრულებულ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გაზრდაზე;
- პერიოდის ბოლოს დავესწრებით მარაგის ინვენტარიზაციას;
- გავაფართოებთ ტესტირებას დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებთან მიმართებაში.

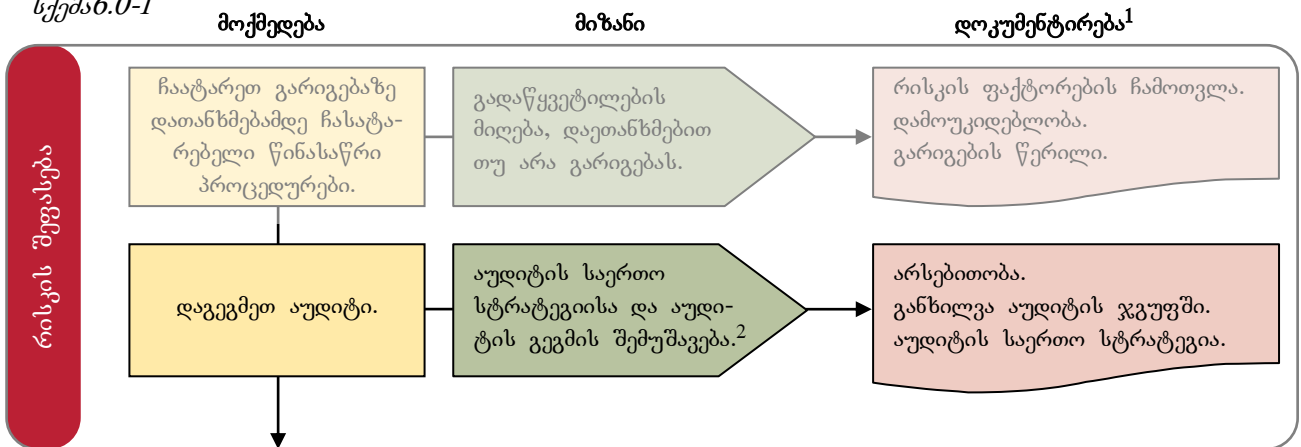
აუდიტის პარტნიორი (ხელმოწერა): სენგ ჩენ ლი.

თარიღი: 20X2 წლის 20 ოქტომბერი

6. არსებითობის განსაზღვრა და გამოყენება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
არსებითობის განსაზღვრა და გამოყენება აუდიტში.	320, 450

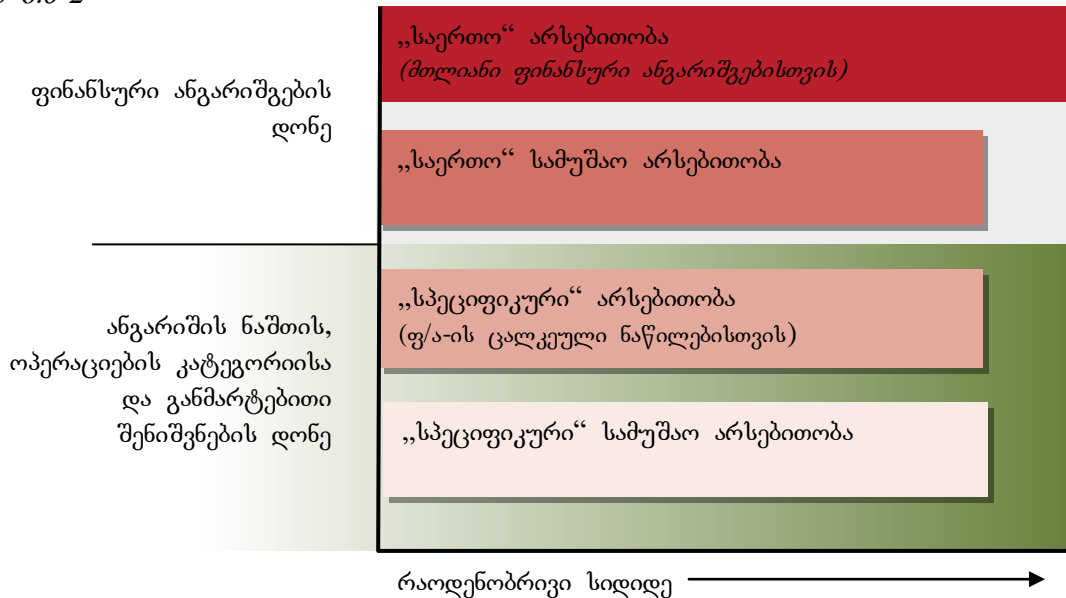
სქემა 6.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაქციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.

სქემა 6.0-2



შენიშვნა:

ტერმინები „საერთო“ და „სპეციფიკური“ არსებითობა, რომლებიც ამ სქემაში და შემდგომში სახელმძღვანელოს ტექსტშიც გამოიყენება, მხოლოდ ამ სახელმძღვანელოს მიზანს ემსახურება და არ გამოიყენება ასს-ებში. საერთო არსებითობა ეხება მთელ ფინანსურ ანგარიშგებას, ხოლო სპეციფიკური არსებითობა – ცალკეული კატეგორიების ოპერაციებს, ანგარიშების ნაშთებს, ან განმარტებით შენიშვნებს.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
320.8	აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.
450.3	აუდიტორის მიზანია, შეაფასოს: ა) გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე; და ბ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.9	ასს-ების მიზნებისთვის, სამუშაო არსებითობა აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეზე და განკუთვნილია იმისათვის, რომ მისაღებ ღონემდე შემცირდეს იმის ალბათობა, რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობების ჯამური სიდიდე გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობას. საჭიროების შემთხვევაში, სამუშაო არსებითობა ასევე აღნიშნავს აუდიტორის მიერ დადგენილ სიდიდეს (თანხას) ან სიდიდეებს (თანხებს), რომელიც ნაკლებია კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის დადგენილ არსებითობის დონეზე ან დონეებზე.
320.10	როდესაც აუდიტორი ადგენს აუდიტის საერთო სტრატეგიას, მან არსებითობა უნდა განსაზღვროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. თუ ამა თუ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებში არსებობს ერთი ან მეტი ისეთი კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთათვისაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე, მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს არსებითობის ის დონე ან დონეები, რომლებსაც გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის. (იხ. პ. გ2-გ11)
320.11	აუდიტორმა სამუშაო არსებითობის დონე უნდა განსაზღვროს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად. (იხ. პ. გ12)
320.12	აუდიტორმა უნდა შეასწოროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე (და, სადაც შესაფერისია, კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის განსაზღვრული არსებითობის დონე ან დონეები) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის მსვლელობისას მისთვის ცნობილი გახდება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც თავიდან რომ სცოდნოდა, სხვა სიდიდის (სიდიდეების) არსებითობას განსაზღვრავდა (იხ. პ. გ13).
320.13	თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის მისაღებია არსებითობის უფრო დაბალი დონე (და, სადაც შესაფერისია, უფრო დაბალი დონის არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის) თავდაპირველად განსაზღვრულ სიდიდესთან შედარებით, მან უნდა გადაწყვიტოს, აუცილებელია თუ არა სამუშაო არსებითობის შესწორება და ისევ შესაფერისი რჩება თუ არა ადრე განსაზღვრული დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
320.14	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს შემდეგი თანხები და ფაქტორები:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის (იხ. პ.10); ბ) სადაც შესაფერისია, არსებითობის დონე ან დონეები კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის (იხ. პ.10); გ) სამუშაო არსებითობა (იხ. პ.11); და დ) აუდიტის მსვლელობისას (ა)-(გ) ინფორმაციაში შეტანილი ნებისმიერი შესწორება (იხ. პ.პ. 12-13).
450.6	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება, თუ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობები განხორციელდა, იმაზე მიუთითებს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს და აუდიტის პროცესში დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს; ან (იხ. პ. გ4) ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებითობის დონეს. (იხ. პ. გ.5)

6.1 ზოგადი მიმოხილვა

არსებითობის შესახებ აუდიტორის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები შექმნის საფუძველს რისკის შესაფასებლად და საჭირო აუდიტორული პროცედურების მოცულობის დასადგენად.

არსებითობის სიდიდის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. აუდიტორი არსებითობას განსაზღვრავს იმის მიხედვით, როგორ ესმის მას თვითონ მომხმარებლების, როგორც ერთიანი ჯგუფის, საერთო მოთხოვნილებები ფინანსურ ინფორმაციაზე. საერთო არსებითობა (ტერმინი, რომელიც ამ სახელმძღვანელოში გამოიყენება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითობის ჯამური სიდიდის აღსანიშნავად) წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ყველა უზუსტობის, მათ შორის გამოტოვებული თანხების ჯამურ სიდიდეს, რომლის გადაჭარბება, გონივრულობის ფარგლებში მიიჩნევა, რომ იმოქმედებს მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. იგი განსხვავდება აუდიტორული რისკისგან, რომელიც დაკავშირებულია არაადეკვატური მოსაზრების (დასკვნის) გაცემასთან ისეთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომელიც არსებითად მცდარია.

წინამდებარე თავი ეხება საერთო და სპეციფიკური არსებითობის განსაზღვრას და აუდიტორის მიერ სამუშაო არსებითობის გამოყენებას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. არსებითობის კონცეფცია გამოიყენება აუდიტის ყველა ეტაპზე: აუდიტის დაგეგმვის, რისკის შეფასების, შეფასებულ რისკზე რეაგირებისა და დასკვნის მომზადების დროს. არსებითობისა და აუდიტორული რისკის შესახებ დამატებითი ინფორმაცია მოცემულია ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის მე-7 თავში.

აუდიტორი იხილავს (ითვალისწინებს) არსებითობის ორ დონეს – საერთო არსებითობა და სპეციფიკური არსებითობა, როგორც აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 6.1-1

	აღწერა
<p>საერთო არსებითობა (მთელი ფინანსური ანგარიშგებისთვის)</p>	<p>არსებითობა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (საერთო არსებითობა) ეფუძნება აუდიტორის პროფესიულ განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას უზუსტობა(ებ)ის მაქსიმალური სიდიდის განსაზღვრაზე, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არ იმოქმედოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. თუ შეუსწორებელი უზუსტობების ოდენობა, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, აღემატება საერთო არსებითობას, რომელიც მოცემული კონკრეტული გარიგებისთვის არის დადგენილი, ეს იმის მაჩვენებელია, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია.</p> <p>საერთო არსებითობა ეფუძნება ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებლების, როგორც ერთიანი ჯგუფის, საერთო მოთხოვნილებების გათვალისწინებას. შესაბამისად, ამ კონტექსტში არ განიხილება უზუსტობების შესაძლო გავლენა კონკრეტულ ინდივიდუალურ მომხმარებლებზე, რომელთა მოთხოვნილებები შეიძლება ძალიან განსხვავებული იყოს.</p>
<p>სპეციფიკური არსებითობა (არსებითობის დონე ან დონეები გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის)</p>	<p>ზოგ შემთხვევაში შეიძლება საჭირო გახდეს საერთო არსებითობაზე უფრო ნაკლები ოდენობის უზუსტობების განსაზღვრა, რომელსაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. ეს ენება ისეთ დელიკატურ (მნიშვნელოვან) სფეროებს, როგორიცაა კონკრეტული ტიპის განმარტებითი შენიშვნები (ე.ი. ხელმძღვანელობის ანაზღაურება, ან მოცემული დარგის სპეციფიკური მონაცემები), კანონმდებლობასთან ან ამა თუ იმ ხელშეკრულების პირობებთან შესაბამისობა, ან ოპერაციები, რომლებსაც პრემიები ეფუძნება. სპეციფიკური არსებითობა ასევე შეიძლება დაკავშირებული იყოს პოტენციური უზუსტობის ხასიათთან.</p>

უზუსტობების ხასიათი

ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის შეფასების დროს აუდიტორმა, უზუსტობის სიდიდის გარდა, უნდა გაითვალისწინოს პოტენციური უზუსტობების ხასიათი და მათი მოხდენის კონკრეტული გარემოებები. ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებულმა გარემოებებმა აუდიტორი შეიძლება აიძულოს, რომ უზუსტობა მიიჩნიოს არსებითად მაშინაც კი, როდესაც ის არსებითობის დონეზე ნაკლებია. ამის მაგალითები შეიძლება იყოს უკანონო ქმედებები, სესხის ხელშეკრულების პირობების დარღვევა, საკანონმდებლო/მარეგულირებელი მოთხოვნების დარღვევა. თუმცა, პრაქტიკულად არ მიიჩნევა სპეციალურად აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვა (განსაზღვრა) ისეთი უზუსტობების გამოსავლენად, რომლებიც მხოლოდ მათი ხასიათის გამო შეიძლება იყოს არსებითი.

სამუშაო არსებითობა

სამუშაო არსებითობას აუდიტორი იყენებს იმისთვის, რომ მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს იმის რისკი (აღბატობა), რომ შეუსწორებელი და გამოუვლენელი უზუსტობები ერთობლიობაში გადააჭარბებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობას (საერთო არსებითობა), ან არსებითობის დონეებს, რომლებიც დადგენილია კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშგების ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის (სპეციფიკური არსებითობა).

სამუშაო არსებითობის სიდიდე (სიდიდეები) უფრო ნაკლები უნდა იყოს, ვიდრე საერთო ან სპეციფიკური არსებითობის. ამის მიზანია, ჩატარდეს იმაზე უფრო მეტი სამუშაო, რაც საჭირო იქნებოდა საერთო, ან სპეციფიკური არსებითობის დონის გათვალისწინებით, რათა:

- აუდიტორმა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გამოვლინდება საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობაზე ნაკლები უზუსტობები; და
- განსაზღვროს ზღვარი ანუ „უსაფრთხოების დიაპაზონი“ შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისთვის. ზემოაღნიშნული დიაპაზონი (სიდიდე) მოხვდება გამოვლენილ, მაგრამ შეუსწო-

რეგული უზუსტობების აგრეგირებულ სიდიდესა და საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობას შორის.

აღნიშნული ზღვარი აუდიტორს უზრუნველყოფს გარკვეული დონის რწმუნებით იმის შესახებ, რომ გამოუვლენელი უზუსტობები, ყველა შეუსწორებელ უზუსტობასთან ერთად, სავარაუდოდ, აღარ იქნება ისეთი სიდიდის, რომ გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობა.

სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის უბრალო მექანიკური გამოთვლების ჩატარება. იგი გულისხმობს პროფესიული მსჯელობის გამოყენებას და გადაწყვეტილების მიღებას გამოვლენილ კონკრეტულ რისკის ფაქტორებზე დაყრდნობით, აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლით მიღებული ინფორმაციისა და ნებისმიერი საკითხის გათვალისწინებით, რაც აუდიტორმა წინა წლების აუდიტში გამოავლინა.

სამუშაო არსებითობა განისაზღვრება საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობასთან მიმართებაში. მაგალითად, სარემონტო და ტექნოლოგიური (საექსპლუატაციო) ხარჯების ტესტირებისთვის სპეციფიკური სამუშაო არსებითობა შესაძლოა განისაზღვროს უფრო დაბალი ოდენობით, ვიდრე საერთო სამუშაო არსებითობა, თუ მაღალია იმის რისკი, რომ აქტივები არ იქნება კაპიტალიზებული. სპეციფიკური სამუშაო არსებითობის გამოყენება ასევე შესაძლებელია დამატებითი სამუშაოს შესასრულებლად ისეთ სფეროებში, რომლებიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს პოტენციური უზუსტობის ხასიათისა და მისი მოხდენის გარემოებების და არა უზუსტობის ფულადი სიდიდის გამო.

6.2 როგორ განსაზღვროთ არსებითობა

ეს ქვეთავი საერთო და სპეციფიკური არსებითობის განსაზღვრასა და გამოყენებას.

საერთო არსებითობა

საერთო არსებითობა ეფუძნება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მოთხოვნილებების აუდიტორისეულ აღქმას. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის შესახებ აუდიტორებს შეუძლიათ იგულისხმონ შემდეგი:

ცხრილი 6.2-1

	დაშვებები
ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები	<ul style="list-style-type: none"> • აქვთ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხების სათანადო ცოდნა; • აქვთ სურვილი, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია გამოიკვლიონ სათანადო გულმოდგინებით; • ესმით, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, წარდგენა და მისი აუდიტორული შემოწმება ეყრდნობა არსებითობის დონეებს; • გაცნობიერებული აქვთ ის განუსაზღვრელობები, რომლებიც ახლავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების განსაზღვრას: სააღრიცხვო შეფასებების (მიახლოებითი სიდიდეების) გამოყენება, ხელმძღვანელობის სუბიექტური განსჯა და მომავლის მოვლენების გათვალისწინება; და • გონივრულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს იღებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე.

არსებითობის განსაზღვრის ამოსავალ წერტილად ხშირად გამოიყენება პროცენტული რიცხობრივი ზღვარი (ანუ კრიტერიუმი). კრიტერიუმის ხასიათისა და პროცენტული სიდიდის განსაზღვრა ეფუძნება აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობას. მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველის კომპანიაში, სადაც მესაკუთრე იღებს დაბეგვრამდელი მოგების უდიდეს ნაწილს ანაზღაურების ფორმით, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, ანაზღაურების აღებამდე არსებული მოგების მიჩნევა კრიტერიუმად, ხოლო გადასახადის გათვალისწინება შეიძლება არ იყოს მიზანშეწონილი.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ერთგვაროვნებისა და თავსებადობის უზრუნველსაყოფად აუდიტურმა ფირმებმა შესაძლოა მოისურვონ ფირმაში გარკვეული ინსტრუქციების შემოღება იმის შესახებ, თუ როგორ მოხდება თავდაპირველად არსებითობის განსაზღვრა, მათ შორის შესაფერისი კრიტერიუმის გამოყენება. თუმცა, გამოსაყენებელი რეალური კრიტერიუმი უნდა ეფუძნებოდეს პროფესიულ განხილვასა და გადაწყვეტილების მიღებას სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. ეს ეხება სამუშაო არსებითობასაც, მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, რომელსაც აუდიტორი იყენებს არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირებისთვის, კონკრეტულ ზღვარს (ნიშნულს) ქვემოთ მოხვედრილი უზუსტობების „დაჭერის“ გზით.

როდესაც აუდიტორი ადგენს შესაფერის კრიტერიუმს, იგი ითვალისწინებს ქვემოთ ცხრილში განხილულ საკითხებს და იგებს ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მოსაზრებებს და მოლოდინებს.

ცხრილი 6.2-2

	გათვალისწინეთ
<p>სწორი კრიტერიუმის შერჩევა კონკრეტული აუდიტისთვის</p>	<p>მომხმარებლები</p> <p>განსაზღვრეთ, ვინ არიან ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლები. აქ იგულისხმება სამეურნეო სუბიექტის მესაკუთრეები (და სხვა აქციონერები) და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, საფინანსო დაწესებულებები, ფრანშიზის გამცემები, მთავარი დამფინანსებლები, დაქირავებული მუშაკები, კლიენტები (კომპანიის მომხმარებლები), კრედიტორები და სხვადასხვა სამთავრობო უწყებები.</p> <p>მომხმარებელთა სპეციფიკური მოლოდინები</p> <p>გამოავლინეთ მომხმარებლების სპეციფიკური მოლოდინები, როგორიცაა მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ისეთი მუხლების შეფასება ან განმარტება, როგორიცაა: დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, ხელმძღვანელობის ანაზღაურება და სამეურნეო სუბიექტისთვის მნიშვნელოვანი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვა; • დარგისთვის სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნება, როგორიცაა მინერალური რესურსების მარაგის ძიების დანახარჯების შეფასება სამთო-მომპოვებელი მრეწველობის კომპანიაში და სამეცნიერო-კვლევითი დანახარჯები – ზუსტი ტექნოლოგიების, ან ფარმაცევტულ კომპანიაში; • მნიშვნელოვანი ან გაუთვალისწინებელი მოვლენები. ეს შეიძლება მოიცავდეს ისეთი მოვლენების გამჟღავნებას, როგორიცაა კომპანიის შექმნა, ინვესტიციების შეკვეცა, რესტრუქტურული ზაცია, ან სამეურნეო სუბიექტის წინააღმდეგ აღძრული მნიშვნელოვანი სასამართლო საქმეები; და • სესხის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული შეთანხმებების არსებობა, განსაკუთრებით იმ ხელშეკრულებებისთვის, სადაც სამეურნეო სუბიექტი ამ შეთანხმების დარღვევის ზღვარზეა. თუ პატარა შეუსწორებელი შეცდომა იმას ნიშნავს, რომ შეთანხმება დარღვეულია, ამან შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და, უარეს შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენების მართებულობაზე. <p>ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი ელემენტები</p> <p>რა არის ფინანსური ანგარიშგების მთავარი ელემენტები, რომლებიც მომხმარებლებს დააინტერესებთ (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები)?</p>

	გაითვალისწინეთ
<p>სწორი კრიტერიუმის შერჩევა კონკრეტული აუდიტისთვის (გავრძელება)</p>	<p>სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა</p> <p>გაითვალისწინეთ სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა, სასიცოცხლო ციკლის რომელ სტადიაზე იმყოფება (ზრდა, სიმწიფე, დაცემა, ა.შ.) და დარგობრივი და ეკონომიკური გარემო, რომელშიც ის ფუნქციონირებს.</p> <p>კორექტირების აუცილებლობა</p> <p>საჭიროა კორექტირების შეტანა კრიტერიუმის ბაზის „ნორმალისთვის“? მაგალითად, განგრძობითი ოპერაციების შემოსავლები შეიძლება გაკორექტირდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უჩვეულო ან არაგანმეორებადი ამონაგების/ხარჯების მუხლებით; და • ისეთი მუხლებით, როგორცაა ხელმძღვანელობის პრემია, რომელიც შეიძლება ეფუძნებოდეს სამეურნეო სუბიექტის მოგებას (პრემიებამდე), ან უბრალოდ გადაიხდებოდეს კომპანიაში დარჩენილი მოგების შესამცირებლად. <p>მომხმარებელთა ძირითადი აქცენტები</p> <p>ფინანსური ანგარიშგებიდან რომელი მუხლები მიიქცევს მომხმარებელთა უმეტესობის ყურადღებას? მაგალითად, მომხმარებლები, რომელთაც აინტერესებთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური შედეგების შეფასება – ყურადღებას გაამახვილებენ მოგებაზე, ამონაგებზე, ან წმინდა აქტივებზე; და • გარკვეული მიზნების ან შედეგის მისაღწევად გამოყენებული რესურსები – ყურადღებას მიაქცევენ ამონაგებისა და დანახარჯების ხასიათსა და სიდიდეს. <p>დაფინანსება</p> <p>როგორ ფინანსდება სამეურნეო სუბიექტი? თუ დაფინანსება ხორციელდება მხოლოდ ვალის ხარჯზე (და არა საკუთარი კაპიტალიდან), მომხმარებლებმა შეიძლება უფრო მეტი ყურადღება მიაქციონ დაგირავებულ აქტივებს და ნებისმიერი სხვა მოთხოვნის არსებობას, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებს.</p> <p>ცვალებადობა</p> <p>რამდენად ცვალებადია გამოსაყენებლად განსაზღვრული კრიტერიუმი? მაგალითად, შემოსავლებზე დაფუძნებული კრიტერიუმი შეიძლება ჩვეულებრივ შესაფერისი იყოს, მაგრამ თუ სამეურნეო სუბიექტი ყოველ პერიოდში ახლოს არის წაუგებლობის წერტილთან (როგორცაა მცირე მოგება, ან ზარალი), ან მისი შედეგები ძალიან მერყეობს, შეიძლება შემოსავალი არ იყოს შესაფერისი ბაზა არსებითობის განსაზღვრისთვის.</p> <p>ალტერნატიული კრიტერიუმები</p> <p>არსებობს ალტერნატიული კრიტერიუმის გამოყენების აუცილებლობა სპეციფიკური გარემოებების გასათვალისწინებლად? ალტერნატიული კრიტერიუმები შეიძლება იყოს მოკლევადიანი აქტივები, წმინდა საბრუნავი კაპიტალი, მთლიანი აქტივები, მთლიანი ამონაგები, ბრუტო (საერთო) მოგება, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი და საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები.</p>

სამუშაო არსებითობა

ვინაიდან საერთო და სპეციფიკური არსებითობა დგინდება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მოთხოვნილებებთან შესაბამისობაში, სამუშაო არსებითობა უნდა იყოს უფრო ნაკლები სიდიდის. შედეგად უფრო მეტი სამუშაო იქნება შესასრულებელი აუდიტში (შესაძლოა გამოვლინდეს უფრო მცირე უზუსტობები) და აუდიტორული რისკი შემცირდება მისაღებ დაბალ დონემდე.

თუ აუდიტი დაიგეგმება მხოლოდ ცალკეული არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად, დასადგენი არ იქნება შეცდომის ზღვარი და არ მოხდება არაარსებითი უზუსტობების გათვალისწინება, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს. შედეგად შესაძლებელია, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითი უზუსტობების ერთობლიობამ გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა.

სამუშაო არსებითობა განისაზღვრება:

- იმის უზრუნველსაყოფად, რომ გამოვლინდეს საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობაზე ნაკლები არაარსებითი უზუსტობები; და
- აუდიტორს ჰქონდეს ზღვარი ან „უსაფრთხოების დიაპაზონი“ შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისთვის. უსაფრთხოების დიაპაზონი თავსდება გამოვლენილ, მაგრამ შეუსწორებელი უზუსტობების აგრეგირებულ სიდიდესა და საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობას შორის.

სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა არ არის მარტივი მექანიკური გამოთვლა, ასე მაგალითად, საერთო არსებითობის 80%. ასეთი გამარტივების შემთხვევაში მოხდებოდა სამეურნეო სუბიექტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური რისკის ფაქტორების იგნორირება. მაგალითად, თუ მარაგის ფასებში მაღალი იყო შეცდომის რისკი, სამუშაო არსებითობა შეიძლება შემცირდეს ისე, რომ დამატებითი სამუშაო ჩატარდეს უზუსტობების სიდიდის გამოსავლენად; და პირიქით, თუ უზუსტობის რისკი დებიტორული დავალიანების ნაშთთან მიმართებით შეფასებულია, როგორც დაბალი, შეიძლება სამუშაო არსებითობის გაზრდა, რის შედეგადაც ამ ნაშთთან მიმართებით ნაკლები ძირითადი პროცედურები იქნება ჩასატარებელი.

სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა აუდიტორისგან მოითხოვს პროფესიული მსჯელობის გამოყენებას და მის გადაწყვეტილებაზე გავლენას მოახდენს:

- სამეურნეო სუბიექტის შესახებ აუდიტორის ინფორმირებულობის დონე, რომელიც განაზღვრება რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებისას; და
- წინა აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

არ შეამციროთ საერთო არსებითობის დონე მაღალი აუდიტორული რისკების საფუძველზე არ შეცდეთ და საერთო (ფინანსური ანგარიშგების) არსებითობის დონე არ შეამციროთ იმის გამო, რომ აუდიტორული რისკი შეფასებულია როგორც მაღალი. საერთო არსებითობა ეფუძნება მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს და არა იმას, რამდენად სარისკოა კონკრეტული ნაშთი აუდიტისთვის. საერთო არსებითობის ზღვრის შემცირება იმას გულისხმობს, რომ:

- ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე გავლენას ახდენს აუდიტორული რისკი და არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია; და
- აუდიტორს დამატებითი სამუშაოს შესრულება მოუწევს, რათა დარწმუნდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არსებობს ისეთი უზუსტობები, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში გადააჭარბებს საერთო არსებითობის ზღვარს.

უკეთესი მიდგომა იქნება აუდიტორულ რისკზე რეაგირება მოხდეს სამუშაო არსებითობის დაბალი დონის დადგენით ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ან ანგარიშის ნაშთის დონეზე. ეს უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ საკმარისი სამუშაო შესრულდება ნებისმიერი უზუსტობის გამოსავლენად ისე, რომ არ მოხდება საერთო არსებითობის დონის შემცირება. გარდა ამისა, ამით შეიქმნება უსაფრთხოების დიაპაზონი, რომლის მეშვეობითაც შესრულებულ სამუშაოში მოხდება გამოუვლენელი უზუსტობების გათვალისწინებაც.

საერთო არსებითობის დონე განსაზღვრეთ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებთან მიმართებაში, ხოლო შემდეგ განსაზღვრეთ სამუშაო არსებითობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად.

ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი (არსებითი უზუსტობების მიმართ განსაკუთრებით მგრძობიარე) განმარტებითი შენიშვნები, ნაშთები და საკითხები

გამოიყენეთ სპეციფიკური სამუშაო არსებითობა ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად, რომლებიც განკუთვნილია აუდიტის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი (არსებითი უზუსტობების მიმართ მგრძობიარე) სფეროების კონკრეტულ რისკებსა და ნაშთებზე რეაგირებისთვის.

რეზიუმე

შემდეგ ცხრილში შეჯამებულია არსებითობის დონეებთან და სამუშაო არსებითობის გამოყენებასთან დაკავშირებული საკითხები.

ცხრილი 6.2-3

	საერთო	სპეციფიკური	სამუშაო
მიზანი	ზღვრის განსაზღვრა იმის დასადგენად, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.	ზღვრის (ზღვრების) დადგენა (საერთო არსებითობაზე ნაკლები) კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით, სადაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე გავლენას იქონიებს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ საერთო არსებითობაზე უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობა.	ზღვრის (ზღვრების) დადგენა (საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობაზე ნაკლები), რომლის მეშვეობით გამოვლინდება არაარსებითი (საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობაზე ნაკლები) უზუსტობები და აუდიტორი უზრუნველყოფილი იქნება უსაფრთხოების ზღვრით (დიაპაზონით).
გამოთვლების საფუძველი	უზუსტობის რა დონე იქნება მისაღები (დასაშვები) ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისთვის (ე.ი. არ იმოქმედებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე)?	გონივრულობის ფარგლებში, უზუსტობის რა დონე არის მოსალოდნელი, რომ გავლენას იქონიებს მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული სპეციფიკური გარემოებების გათვალისწინებით?	რა მოცულობის აუდიტორული შემოწმების სამუშაოს შესრულება იქნება საჭირო იმისათვის, რომ: <ul style="list-style-type: none"> • გამოვლინდეს უზუსტობები საერთო ან სპეციფიკური არსებითობის ზღვარს ქვემოთ; და • დარჩეს უსაფრთხოების დიაპაზონი გმოუგვლენელი უზუსტობებისთვის?

	საერთო	სპეციფიკური	სამუშაო
<p>პრაქტიკული კრიტერიუმი (რომელიც გამოიყენება როგორც საწყისი წერტილი)</p>	<p>არსებითობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია და არა რაღაც მექანიკური სამუშაო. ამის გამო, ასს-ებში არ არის მოცემული რაიმე კონკრეტული სახელმძღვანელო მითითებები. თუმცა, ხშირად პრაქტიკაში კრიტერიუმის სახით გამოიყენება განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავალი (3-დან 7%-მდე), რადგან ამ მაჩვენებელს უდიდესი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის. თუ შემოსავალი არ არის სასარგებლო საზომი (კრიტერიუმი), (მაგალითად, არაკომერციული ორგანიზაციებისთვის, ან როდესაც სამეურნეო სუბიექტის შემოსავალი არ არის სტაბილური), მაშინ განიხილეთ სხვა საფუძვლების გამოყენება, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ამონაგების, ან დანახარჯების 1-დან 3%-მდე; ან • აქტივების 1-დან 3%-მდე; ან • საკუთარი კაპიტალის 3-დან 5%-მდე. 	<p>ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკური ან უზუსტობის მიმართ მგრძობიარე სფეროების აუდიტისთვის განსაზღვრეთ ნაკლები სიდიდის სპეციფიკური არსებითობა (პროფესიული განსჯის საფუძველზე).</p>	<p>ასს-ებში მოცემული არ არის კონკრეტული სახელმძღვანელო მითითებები. პროცენტული სიდიდე მერყეობს საერთო ან სპეციფიკური არსებითობის 60%-დან (სადაც არსებითი უზუსტობის უფრო მაღალი რისკია) 85%-მდე (სადაც არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი ნაკლებია).</p>
<p>აუდიტში გამოყენება</p>	<p>იმის დადგენა, აჭარბებს თუ არა საერთო არსებითობას შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად, ან ერთობლიობაში.</p>	<p>იმის დადგენა, აჭარბებს თუ არა სპეციფიკურ არსებითობას შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად, ან ერთობლიობაში.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება; და • დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შემუშავება შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით.
<p>არსებითობის შესწორება აუდიტის მსვლელობისას</p>	<ul style="list-style-type: none"> • გარემოებების შეცვლა აუდიტის მიმდინარეობისას, როგორცაა ბიზნესის (კომპანიის) ნაწილის გაყიდვა; • ახალი ინფორმაცია; ან • ცვლილება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის წარმოდგენაში, რაც გამოიწვევს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას (მაგალითად, როდესაც ფაქტობრივი საოპერაციო შედეგები ძალიან განსხვავდება მოსალოდნელისგან). 	<p>სპეციფიკური გარემოებების შეცვლა.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • შეფასებულ რისკებში ცვლილებები; • დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და სიდიდე; ან • ცვლილება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის წარმოდგენაში.

6.3 არსებითობის გამოყენება დაგეგმვისა და რისკის შეფასებისას

დაგეგმვის პროცესის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი კომპონენტია არსებითობის სხვადასხვა დონეების განსაზღვრა. დაგეგმვა არ არის აუდიტის რომელიმე იზოლირებული ფაზა, არამედ არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი. შემდეგ ცხრილში შეჯამებულია არსებითობის გამოყენება დაგეგმვისა და რისკის შეფასების დროს.

ცხრილი 6.3-1

	არსებითობა
<p>დაგეგმვა (საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმები)</p>	<p>გამოიყენეთ არსებითობა, რათა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • განსაზღვროთ, ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები საჭიროებს აუდიტის ჩატარებას; • დაადგინოთ, აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრისთვის შესაფერისი კონკრეტული გარემო პირობები; • დაგეგმოთ ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა; • განსაზღვროთ სპეციფიკური არსებითობა კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციებისთვის, ანგარიშების ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის, სადაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე გავლენას იქონიებს საერთო ან სამუშაო არსებითობაზე უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობა; • განსაზღვროთ სამუშაო არსებითობა სპეციფიკური არსებითობის თითოეული დონისთვის, ამ მუხლთან დაკავშირებული რისკის დონეზე დაყრდნობით, რადგან ეს შეიძლება აუდიტორს დასჭირდეს ოპერაციების კონკრეტული კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტის დროს; • შეაფასოთ უახლესი მტკიცებულებები და დაადგინოთ, საჭიროა თუ არა არსებითობის დონეების შეცვლა. თუ ამის გაკეთება საჭიროა, აუდიტორი შესაბამისად შეცვლის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას.
<p>რისკის შესაფასებელი პროცედურები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • დაადგინეთ, რისკის შესაფასებელი რომელი პროცედურებია საჭირო. • მოპოვებული ინფორმაციის შეფასებისას გაითვალისწინეთ კონკრეტული გარემოებები. • შეაფასეთ გამოვლენილი რისკების მნიშვნელობა (გავლენა). • შეაფასეთ რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგები.
<p>ჯგუფის შეხვედრები</p>	<ul style="list-style-type: none"> • დარწმუნდით, რომ ჯგუფის წევრებმა გაიგეს, ვინ არიან მომხმარებლები და, სავარაუდოდ, რამ შეიძლება შეცვალოს მათი ეკონომიკური გადაწყვეტილებები. ასეთი შეხვედრა განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფის წევრი აუდიტის მსვლელობისას შეიტყობს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც თავდაპირველადვე რომ ყოფილიყო ცნობილი, არსებითობის განსხვავებულ სიდიდეს დაადგენდა. ასეთი საკითხების მაგალითებია: <ul style="list-style-type: none"> – გადაწყვეტილება სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის მნიშვნელოვანი ნაწილის გასხვისების შესახებ; – ახალი ინფორმაცია ან რისკის ფაქტორები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა არსებითობის თავდაპირველ შეფასებაზე; და – სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის წარმოდგენის შეცვლა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად, მაგალითად, როდესაც ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები არსებითად განსხვავდება მოსალოდნელისგან. • განსაზღვრეთ აუდიტის საერთო სტრატეგია. • განსაზღვრეთ ტესტირების მოცულობა: <ul style="list-style-type: none"> – სამუშაო არსებითობასთან მიმართებაში; და – სპეციფიკურ სამუშაო არსებითობასთან მიმართებაში. • გამოავლინეთ აუდიტის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი საკითხები და სფეროები, რომლებზეც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს აუდიტში.

მნიშვნელოვანი რჩევები

საერთო სამუშაო და სპეციფიკური სამუშაო არსებითობის დონეების განსაზღვრა მოითხოვს პროფესიულ განსჯას. რეკომენდებულია (მაგრამ სავალდებულო არ არის), რომ არსებითობის დონეების დასადგენად გამოყენებული მსჯელობა და მიღებული გადაწყვეტილება ჯგუფმა განიხილოს გარიგების პარტნიორთან ერთად და მოიპოვოს მისი თანხმობა. დასასრულ, აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში საკმარისად დეტალურად ასახეთ არსებითობის განსაზღვრისას გამოყენებული მსჯელობა და რის საფუძველზე მიიღეთ გადაწყვეტილება.

6.4 არსებითობის გამოყენება აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას

აუდიტორმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 6.4-1

	არსებითობა
<p>აუდიტორული პროცედურების ჩატარება</p>	<p>გამოიყენეთ არსებითობა, რათა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • დაადგინოთ, რა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება არის საჭირო; • განსაზღვროთ, რომელი მუხლები უნდა შეირჩეს ტესტირებისთვის და უნდა გამოიყენოთ თუ არა აუდიტორული შერჩევის ტექნიკა; • განსაზღვროთ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (მაგალითად, შერჩევის ინტერვალი = სიზუსტე (არსებითობა ÷ საიმედოობის ფაქტორი (კოეფიციენტი))); • რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის შეცდომები შეაფასეთ გენერალურ ერთობლიობაზე გავრცელებით, „სავარაუდო“ უზუსტობების დასადგენად; • შეაფასეთ შეცდომების ერთობლიობის ჯამური სიდიდე ანგარიშის დონეზე და განავრცეთ ფინანსური ანგარიშგების დონემდე; • შეაფასეთ შეცდომების ერთობლიობის ჯამური სიდიდე, მათ შორის შეუსწორებელი უზუსტობების წმინდა გავლენა გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთზე; • შეაფასეთ პროცედურების შედეგები.

შენიშვნა: აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა შეცვლას საჭიროებს მაშინ, როდესაც:

- გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და მათი გამომწვევი გარემოებები მიგვანიშნებს, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობებიც, რომლებიც აუდიტის დროს დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად შეიძლება არსებითი აღმოჩნდეს; ან
- აუდიტის დროს დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება არსებითობას.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ნაკლებად მოსალოდნელია საერთო არსებითობის ხშირი ცვლილება. თუმცა, შეიძლება საჭირო გახდეს მისი შეცვლა, როდესაც აუდიტორი იღებს ახალ ინფორმაციას, ან მას ეცვლება წარმოდგენა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ. თუ ასეთი ცვლილება აუცილებელია, დარწმუნდით, რომ აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფი ინფორმირებულია ამის შესახებ და აფასებს ამ ცვლილების გავლენას აუდიტის გეგმაზე.

სამუშაო არსებითობა შეიძლება შეიცვალოს ახალი რისკის ფაქტორების, ან აუდიტის ახალი შედეგების საფუძველზე, რომლებიც შეიძლება გავლენას არ ახდენდეს საერთო არსებითობაზე. სამუშაო არსებითობის ცვლილება გამოიწვევს აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის ცვლილებას. ცხადია, თუ საერთო არსებითობა შეიცვლება, საჭირო გახდება შესაბამისი ცვლილების შეტანა სამუშაო არსებითობაშიც.

6.5 არსებითობა ანგარიშგებაში

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
450.11	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:</p> <p>ა) უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი, როგორც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით, ასევე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, ასევე კონკრეტული გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობა განხორციელდა; და (იხ. პ. გ13-გ17, გ19-გ20);</p> <p>ბ) წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პ. გ18)</p>
450.12	<p>აუდიტორმა მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია შეუსწორებელი უზუსტობებისა და იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, აუდიტორულ დასკვნაში მოცემულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამას არ კრძალავს კანონმდებლობა. აუდიტორის საინფორმაციო წერილში არსებითი ხასიათის შეუსწორებელი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს შეუსწორებელი უზუსტობების გასწორება. (იხ. პ. გ21-გ23)</p>

უზუსტობების შეფასებაზე დამატებითი ინფორმაციის მისაღებად იხილეთ მე-2 ტომის 21-ე თავი.

სანამ აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას, მან უნდა:

- დაადასტუროს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრული არსებითობის მართებულობა;
- შეაფასოს გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობების ხასიათი და ჯამური სიდიდე; და
- საერთო შეფასება მისცეს, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი.

ცხრილი 6.5-1

	არსებითობა
ანგარიშგება	<p>აუდიტორი არსებითობას გამოიყენებს, რათა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • შეაფასოს შეცდომების ერთობლიობის ჯამური სიდიდე ანგარიშის დონეზე და განავრცოს ფინანსური ანგარიშგების დონემდე; • შეაფასოს შეცდომების ერთობლიობის ჯამური სიდიდე, მათ შორის შეუსწორებელი უზუსტობების წმინდა გავლენა გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთზე; • განსაზღვროს, უნდა ჩაატაროს თუ არა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, როდესაც უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება საერთო ან სპეციფიკურ არსებითობას; • მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას ყველა გამოვლენილი უზუსტობის გასწორება; • გაითვალისწინოს ყველაზე მაღალი უზუსტობის პოტენციალის მქონე სფეროების გადამოწმება; • იმსჯელოს გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათსა და მნიშვნელობაზე, ასევე მათ სიდიდეზე; • განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობების გამო.

უზუსტობების ერთობლიობა შედგება:

- აუდიტორის მიერ აუდიტორული ტესტირების შედეგად გამოვლენილი კონკრეტული უზუსტობებისგან; და
- გამოვლენილი სხვა უზუსტობების შეფასებისგან (მიანხლოებითი სიდიდისგან), რომელთა ზუსტი რაოდენობის განსაზღვრა რაიმე გზით შეუძლებელია.

აუდიტორი შემდეგ ხელმძღვანელობას სთხოვს ყველა გამოვლენილი უზუსტობის დოკუმენტირებას. მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასების შესახებ დამატებითი ინფორმაციის გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის 21-ე თავი.

6.6 სხვა მოსაზრებები

სხვა გასათვალისწინებელი საკითხებია:

- ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება;
- არსებითობის განახლება; და
- წინა პერიოდის არსებითობის დონის შემცირება.

ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება

ხელმძღვანელობამ და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა უნდა იცოდნენ ის შეზღუდვები, რომლებიც აუდიტის შედეგების მოსალოდნელ სიზუსტის ხარისხს ეხება. მათ ასევე უნდა იცოდნენ, რომ ეკონომიკურად შეუძლებელია ისეთი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა, რომლებიც უზრუნველყოფს აბსოლუტურ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ არის არსებითად მცდარი. აუდიტი უზრუნველყოფს მხოლოდ ზემოაღნიშნულის შესახებ დასაბუთებულ რწმუნებას.

როდესაც აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორი უზუსტობებს გამოავლენს, პირველ რიგში, მას ევალება, მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას ყველა შეუსწორებელი უზუსტობის გასწორება. თუ ხელმძღვანელობა გადაწყვეტს, რომ არ გაასწოროს ისინი, მაშინ აუდიტორი ვალდებულია, აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შემდეგი საკითხები:

- შეუსწორებელი უზუსტობების დეტალები და რა გავლენას იქონიებს ისინი, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში აუდიტორის დასკვნაში გამოთქმულ აუდიტორის მოსაზრებაზე (თუ ამგვარი ინფორმირება კანონმდებლობით არ იკრძალება);
- არსებითი შეუსწორებელი უზუსტობები ინდივიდუალურად; და
- წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა მიმდინარე პერიოდის შესაფერისი კატეგორიების ოპერაციებზე, ანგარიშების ნაშთებზე, ან განმარტებით შენიშვნებზე და ასევე მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

არსებითობის განახლება

საერთო და სამუშაო არსებითობის წინასწარი შეფასება შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის დაგეგმვის ეტაპის შემდეგ, აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასების შედეგად. ეს შეიძლება გამოიწვიოს გარემოებების ცვლილებამ, ან აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ოპერაციების შესახებ აუდიტორის წარმოდგენის ცვლილებამ. მაგალითად, თუ აუდიტორული პროცედურები ტარდება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, აუდიტორი ანგარიშობს ოპერაციების მოსალოდნელ შედეგებსა და სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას. თუ ოპერაციების ფაქტობრივი შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა არსებითად განსხვავებულია მოსალოდნელისგან, შეიძლება შეიცვალოს არსებითობისა და აუდიტორული რისკის შეფასებები.

არსებითობის დონის შემცირება წინა პერიოდთან შედარებით

როდესაც გარემოებები იცვლება წინა პერიოდთან შედარებით, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ნებისმიერი უზუსტობის გავლენა საკუთარი კაპიტალის საწყის ნაშთზე. მაგალითად, როდესაც რეალიზაციისა და შემოსავლის მაჩვენებლები არსებითად ნაკლებია წინა პერიოდის მაჩვენებლებზე,

საჭიროა არსებითობის უფრო ნაკლები დონის დადგენა. ვინაიდან წინა აუდიტი ჩატარდა უფრო მაღალი არსებითობის დონის გამოყენებით, შესაძლოა შეცდომები არსებობდეს საწყის ნაშთებში. საკუთარი კაპიტალის საწყის ნაშთში არსებითი შეცდომის რისკის შესამცირებლად აუდიტორს შეუძლია დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება აქტივებისა და ვალდებულებების საწყის ნაშთებზე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ახალი გარიგებები

როდესაც ახალ აუდიტორულ გარიგებაზე განაცხადებთ თანხმობას, წინამორბედი აუდიტორისგან გაიგეთ, საერთო არსებითობისთვის რა დონე გამოიყენა. თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია, ეს დაგეხმარებათ დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დადგენაში, რომელთა ჩატარება შეიძლება გახდეს საჭირო აქტივებისა და ვალდებულებების საწყის ნაშთებზე.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოყენება

დარწმუნდით, რომ სამეურნეო სუბიექტის დაქირავებული ექსპერტი (ანუ სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომელი ექსპერტი), რომელიც დაეხმარა მას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში, ან აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის მიერ გამოყენებული ექსპერტი სათანადოდ არის ინფორმირებული იმის შესახებ, როგორ უნდა გამოიყენოს არსებითობის შესაფერისი დონე იმ სამუშაოსთან მიმართებით, რომელსაც ისინი ასრულებენ.

6.7 დოკუმენტაცია

სამუშაო დოკუმენტებში ასახეთ, როგორ განსაზღვრეთ შემდეგი საკითხები და რა ფაქტორები განიხილეთ:

- საერთო არსებითობა;
- თუ შესაფერისია, სპეციფიკური არსებითობის დონე (დონეები) კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის;
- სამუშაო არსებითობა; და
- ნებისმიერი ზემოაღნიშნული ფაქტორის შესწორება აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში.

6.8 სასწავლო მაგალითები – არსებითობის განსაზღვრა და გამოყენება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

არსებითობის დოკუმენტირება ხშირად ხდება სპეციალურ სამუშაო ცხრილში, რომელშიც აისახება სამუშაოს შედეგები და დატოვებულია ცარიელი ადგილი არსებითობასთან დაკავშირებული სხვა ისეთი საკითხების კომენტარებისთვის, როგორცაა თვისებრივი (ხარისხობრივი) ფაქტორები.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

„დეფტა ავეჯი“

(ამონარიდი)

არსებითობის შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მთავარი მომხმარებლები არიან ბანკი და აქციონერები. წინა პერიოდში გამოყენებული არსებითობის ციფრი შეადგენდა 8,000 ევროს.

იხილეთ სდ# არსებითობის შესაძლო სიდიდეების გასაცნობად, რომლებიც ეყრდნობა განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალს, ასევე ამონაგებს. პროფესიული მსჯელობის შედეგად გადავწყვიტეთ, არსებითობა განგვესაზღვრა 5%-ის ოდენობით დაბეგრამდელი მოგების მიმართ, რომელსაც დაუმატეთ ხელმძღვანელობის პრემიის თანხა 70,000 ევრო. ასევე განვიხილეთ არსებითობის სხვა საფუძვლები, როგორცაა ამონაგები, მაგრამ მივიჩნიეთ, რომ დაბეგრამდელი მოგება იყო ყველაზე საზრიანი და მნიშვნელოვანი მაჩვენებელი ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის.

მოცემული პერიოდისთვის დავეგეგმეთ, რომ საერთო არსებითობის სახით გამოვიყენებთ 1,000 ევროს. დამკვეთთან ერთად ზოგადად განვიხილეთ არსებითობის კონცეფცია და როგორ ხდება მისი გამოყენება აუდიტში.

პროფესიული მსჯელობის შედეგად და წინა პერიოდების აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობების ტიპების გათვალისწინებით, საერთო საშუალო არსებითობა განვსაზღვრეთ 7,500 ევროს სიდიდის.

კომპანიის მიერ გადახდილი ადგილობრივი დღგ-სთვის სპეციფიკური არსებითობა განვსაზღვრეთ 1,000 ევროს ოდენობით, რადგან ჩვენ მოგვეთხოვება ამ თანხის აუდიტის ჩატარება და დასკვნის სახით შედეგის ინფორმირება ადგილობრივი ხელისუფლებისთვის.

ჩვენ მიერ ჩატარებული რაოდენობრივი ანალიზის გასაცნობად ასევე იხილეთ სდ 615...

მოამზადა: ჯვ **თარიღი:** 20X2 წლის 8 დეკემბერი.

განიხილა ლვ **თარიღი:** 20X3 წლის 5 იანვარი.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

„კუმარი და კომპანია“

(ამონარიდი)

არსებითობის შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მთავარი მომხმარებლები არიან ბანკი და მესაკუთრეები.

წინა პერიოდში გამოყენებული არსებითობის ციფრი შეადგენდა 3,000 ევროს.

მომხმარებელთა მოთხოვნილებების გათვალისწინების საფუძველზე გადავწყვიტეთ, არსებითობა განგვესაზღვრა რეალიზაციის დაახლოებით 1%-ის ოდენობით. პროფესიული მსჯელობის შედეგად მივიჩნიეთ, რომ კომპანიისთვის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები უფრო სტაბილურ ბაზას წარმოადგენს არსებითობის დასადგენად, ვიდრე დაბეგვრამდელი მოგება. მიმდინარე პერიოდისთვის ვგეგმავთ, რომ საერთო არსებითობის სახით გამოვიყენოთ 2,500 ევრო. დამკვეთთან ერთად ზოგადად განვიხილეთ არსებითობის კონცეფცია და როგორ ხდება მისი გამოყენება აუდიტში.

პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე, რომელიც ძირითადად ეხებოდა წინა პერიოდების აუდიტში გამოვლენილ შეცდომებს, საერთო საშუალო არსებითობა განესაზღვრეთ 1,800 ევროს ოდენობით.

სხვა საკითხები

იხილეთ სდ 615... გასაცნობად

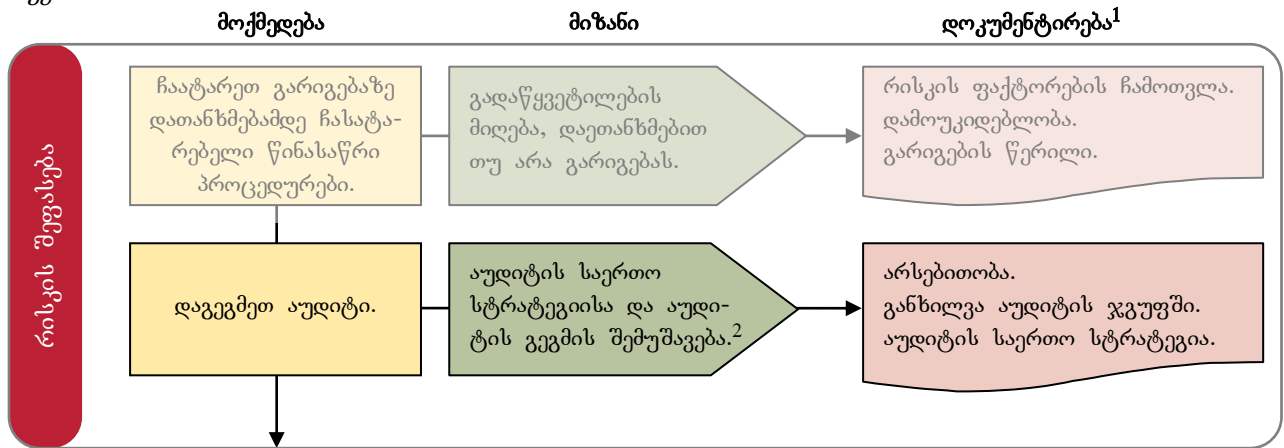
მოამზადა: ვფ თარიღი: 20X2 წლის 8 დეკემბერი.

განიხილა: ლფ თარიღი: 20X3 წლის 5 იანვარი.

7. განხილვა აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფში

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს შორის არსებითი უზუსტობების მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობის საკითხის განხილვის მიზანი და არსი.	240, 300, 315

სქემა 7.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.15	315 მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს ჯგუფის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში. განხილვის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ როგორ და რა მხრივ შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას დროებით უნდა დაივიწყონ, რომ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შეიძლება სჯეროდათ ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების. (იხ.: პუნქტები გ10-გ11)
240.44	აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315: ა) გარიგების შემსრულებელ ჯგუფის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და ბ) თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის გამოვლენილი და შეფასებული რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.10	გარიგების პარტნიორმა და გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფის სხვა წამყვანმა წევრებმა უნდა იმსჯელონ არსებითი უზუსტობის მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების გამოყენების შესახებ მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. გარიგების პარტნიორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი საკითხების შესახებ უნდა აცნობოს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში. (იხ.: პუნქტები გ14-გ16)

7.1 ზოგადი მიმოხილვა

ნებისმიერი აუდიტის წარმატების უმნიშვნელოვანესი ელემენტია აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის კარგი კომუნიკაცია. კომუნიკაცია იწყება ჯგუფის წევრების დაკომპლექტებით, ჯგუფის შეხვედრის მოწყობით დავალების დასავგებამდ და შემდგომშიც გრძელდება მთელი აუდიტის მანძილზე. კარგი კომუნიკაციის უპირატესობები განხილულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 7.1-1

<p>აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის მუდმივი კომუნიკაციის აუცილებლობა</p>	<p>აუდიტის მწარმოებლურობა</p> <ul style="list-style-type: none"> • ჯგუფის ყველა წევრს ექნება ნათელი წარმოდგენა აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტისა და ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად გამოსაყენებელი საფუძვლების შესახებ; ეცოდინება, კონკრეტულად რა ევალება პირადად მას აუდიტში და, სავარაუდოდ, როგორ და როდის უნდა შეასრულოს ეს სამუშაო. • მნიშვნელოვნად შემცირდება აუდიტში ზედმეტი და ნაკლები (არასაკმარისი) სამუშაოების შესრულების ალბათობა.
	<p>აუდიტის ეფექტიანობა</p> <ul style="list-style-type: none"> • თანამშრომლები დამკვეთის სპეციფიკისა და აუდიტის მოლოდინების შესახებ ინფორმირებულნი იქნებიან უშუალოდ უფროსი პერსონალის, კერძოდ, გარიგების პარტნიორის მიერ. • ჯგუფში ჩატარებული განხილვა, არსებითი უზუსტობების მიმართ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობიარობასთან დაკავშირებით, აუდიტორებს დაეხმარება ბიზნესისა და თაღლითობის ისეთი რისკების გამოვლენაში, რომლებიც რეაგირებას საჭიროებს. • ჯგუფი უკეთეს გადაწყვეტილებებს მიიღებს შესაფასებელი რისკისა და ჩასატარებელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას. • ღია კომუნიკაცია სწრაფი რეაგირების საშუალებას იძლევა ისეთ სფეროებში გამოვლენილ ახალ ინფორმაციაზე, როგორცაა უჩვეულო ოპერაციები/მოვლენები, დაკავშირებული მხარეები და ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული საკითხები.
	<p>თანამშრომელთა განვითარება</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის ჩატარების საუკეთესო გამოცდილება და პრაქტიკული მიდგომები პარტნიორებისგან გადაეცემა თანამშრომლებს. • თანამშრომლებს ექნებათ სტიმული, დასვან კითხვები და ხელახლა გააანალიზონ წინა პერიოდში შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის ჩატარებული პროცედურების ეფექტიანობა.

ეფექტური მუდმივი კომუნიკაცია საჭიროებს:

- გარიგების პარტნიორისა და უფროსი პერსონალის ჩართულობას (და მათი მხრიდან სრული ყურადღების გამოჩენას); და
- უფროსი პერსონალის სურვილს, მოუსმინოს უმცროსი რანგის თანამშრომლებს, რაც გულისხმობს დავალების აღქმას უმცროსი თანამშრომლების თვალთახედვიდან, მათი შეკითხვებისა და წინადადებების წახალისებასა და შემდეგ სათანადო პასუხის გაცემას.

შემდეგ სქემაზე შეჯამებულია საკითხები, რომელთა განხილვაც და ინფორმირებაც უნდა მოხდეს აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის.

სქემა 7.1-2

კომუნიკაცია აუდიტის ჯგუფში

ჯგუფის წევრებისა და მათი ფუნქციების დამტკიცება

გაითვალისწინეთ:

- უნარ-ჩვევები და გამოცდილება;
- ექსპერტების საჭიროება;
- გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის საჭიროება.

ჯგუფის საგეგმო შეხვედრა

განიხილეთ:

- არსებობა;
- სპეციფიკური ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შეძენილი ცოდნის საფუძველზე;
- ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების შესაძლებლობა;
- როგორ/სად შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგება მგრძობიარე არსებითი უზუსტობის მიმართ;
- აუდიტის გეგმა, მათ შორის ვინ, რას, სად და როდის გააკეთებს;
- ზედამხედველობა და მიმომხილვა.

აუდიტის მსვლელობისა და მის შემდეგ

განიხილეთ:

- აუდიტის შედეგები, გეგმის შესრულების მიმდინარეობა და გამოვლენილი პრობლემები;
- აუდიტის გეგმის შეცვლის საჭიროება;
- ახალი ინფორმაცია;
- უჩვეულო მოვლენები/ოპერაციები;
- რჩევები/მითითებები მომდევნო პერიოდის აუდიტისთვის.

მნიშვნელოვანი რჩევები

აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის განხილვების ჩატარებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის ეფექტიანობისთვის. ამით თავიდან აიცილებთ დღის წესრიგიდან გადახვევისა და, ზოგ პერიოდში, „სიზარმაცის“ ცთუნებას, სხვა დროს ზედმეტი დატვირთვის ხარჯზე. ამგვარი განხილვა შესაძლებლობას იძლევა, იმსჯელოთ აუდიტორულ რისკებზე, თაღლითობის შესაძლო სცენარებზე და დაგეგმეთ შესაძლო საპასუხო ქმედებები. გარდა ამისა, პერსონალს შესაძლებლობა ეძლევა, წარმოადგინოს შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტისა და მისი ბიზნესის შესახებ და რას მოელიან მათგან აუდიტის შედეგად. პერსონალს ასევე ექნება სტიმული, წამოაყენონ თავიანთი მოსაზრებები აუდიტის გაუმჯობესების შესაძლებლობების შესახებ.

7.2 აუდიტის ჯგუფის საგეგმო შეხვედრა

მსხვილი სამეურნეო სუბიექტების აუდიტში საგეგმო შეხვედრა კარგა ხნით ადრე უნდა დაიგეგმოს, ადგილზე მუშაობის დაწყებამდე. ასეთ შემთხვევაში გეგნებათ საჭირო დრო აუდიტის დეტალური გეგმის მოსამზადებლად, ან მასში ცვლილებების შესატანად. ძალიან მცირე ზომის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დაგეგმვის საუკეთესო საშუალებაა ხანმოკლე განხილვების ჩატარება დავალების საწყის ეტაპზე და ასევე აუდიტის მიმდინარეობისას.

ჯგუფის წევრებს აუცილებლად უნდა ჰქონდეთ სტიმული, რომ შეხვედრებზე კრიტიკულად იაზროვნონ, მზად იყვნენ განხილვაში მონაწილეობის მისაღებად და ინფორმაციის გასაზიარებლად

პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით. მათ უნდა დაივიწყონ იმის რწმენა, რომ ხელმძღვანელობა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები პატიოსნები და კეთილსინდისიერები არიან. განხილვაში მონაწილეობის ხარისხზე გავლენას უნდა ახდენდეს აუდიტის ჯგუფის წევრების როლი (ფუნქციები), გამოცდილება და მათი საინფორმაციო მოთხოვნილებები.

შემდეგ ცხრილში განხილულია სამი მთავარი სფერო, რომელიც შეიძლება გახდეს განხილვის საგანი:

ცხრილი 7.2-1

<p>ძირითადი განსახილველი სფეროები</p>	<p>მიზანი: ღია განხილვა</p>
<p>სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ცნობილი სპეციფიკური ინფორმაციის განზარება, როგორცაა ადამიანები, ოპერაციები და მიზნები</p>	<p>სამეურნეო სუბიექტი</p> <ul style="list-style-type: none"> • ისტორია და მისი საქმიანობის მიზნები. • კორპორაციული კულტურა. • ოპერაციებში, პერსონალში ან სისტემებში მომხდარი ცვლილებები. • ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების მისადაგება სამეურნეო სუბიექტის ფაქტებსა და გარემოებებთან. <p>ხელმძღვანელობა</p> <ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტისა და მისი მართვის სპეციფიკა/სტრუქტურა. • ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება შიდა კონტროლის მიმართ. • თაღლითობის ჩადენის მოტივები. • მთავარი თანამშრომლების ცხოვრების სტილისა და ქცევის მოულოდნელი ცვლილებები. • ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობის ნებისმიერი ნიშნები. <p>ცნობილი რისკის ფაქტორები</p> <ul style="list-style-type: none"> • წინა პერიოდების აუდიტიდან მიღებული გამოცდილება. • მნიშვნელოვანი ბიზნესის რისკის ფაქტორები. • თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.

<p>ძირითადი განსახილველი სფეროები</p>	<p>მიზანი: შემოქმედებითი იდეებისა და აუდიტის შესაძლო მიდგომების ძიება პრობლემების ჯგუფური განხილვით</p>
<p>იერიში გონებაზე (შემოქმედებითი იდეების ძიებისა და პრობლემების გადაჭრის ჯგუფური მეთოდი)</p>	<p>შეცდომებისა და თაღლითობის შესაძლებლობა</p> <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგების რომელი სფეროებია მგრძობიარე არსებითი უზუსტობის მიმართ (შეცდომა და თაღლითობა)? ეს ეტაპი ყველა აუდიტისთვის სავალდებულო მოთხოვნას წარმოადგენს. • როგორ შეუძლია ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების გაყალბება და მისი დაფარვა? ამის გაგება შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს თაღლითობის სხვადასხვა სცენარის დასამუშავებლად, ან, სადაც შესაძლებელია, ექსპერტი-ბუღალტრის მომსახურების გამოსაყენებლად. განიხილეთ ჟურნალის ჩანაწერები (საბუღალტრო გატარებები), ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობა სააღრიცხვო შეფასებებში/ანარიცხვებში, სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა და ა.შ. • როგორ შეიძლება აქტივების უკანონოდ მითვისება, ან პირადი მიზნებისთვის გამოყენება? • არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გაყალბებისთვის არაპირადი მოტივები (როგორცაა, მაგალითად დაფინანსების წყაროს შენარჩუნება არაკომერციული სამეურნეო სუბიექტის შემთხვევაში)?

ძირითადი განსახილველი სფეროები	მიზანი: შემოქმედებითი იდეებისა და აუდიტის შესაძლო მიდგომების ძიება პრობლემების ჯგუფური განხილვით
იერიში გონებაზე (გავრძელება)	<p>რეაგირება რისკებზე</p> <ul style="list-style-type: none"> რომელი აუდიტორული პროცედურების/მიდგომების გამოყენება არის შესაძლებელი გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის? გაითვალისწინეთ არაპროგნოზირებადობის ელემენტი ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისას.

ძირითადი განსახილველი სფეროები	მიზანი: მიმართულების მიცემა ჯგუფის წევრთათვის
აუდიტის დაგეგმვა	<p>რეაგირების სპეციფიკური სფეროები:</p> <p>უზრუნველყავით, რომ მოცემული აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი ყველა ასს-ის მოთხოვნები სათანადოდ იყოს გათვალისწინებული აუდიტის გეგმაში. შემდეგი ასს-ები ითვალისწინებს სპეციფიკურ პროცედურებს:</p> <p>ასს 240 – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“;</p> <p>ასს 402 – „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე“;</p> <p>ასს 540 – „სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი“;</p> <p>ასს 550 – „დაკავშირებული მხარეები“;</p> <p>ასს 600 – „სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების საშუალო ჩათვლით)“.</p> <p>აუდიტის ჯგუფისთვის მიმართულების მიცემა:</p> <ul style="list-style-type: none"> არსებითობის ღონეების განსაზღვრა; როლებისა და პასუხისმგებლობების განაწილება; წევრებისთვის აუდიტის იმ ნაწილების გაცნობა, რომელთა შესრულებაზეც ისინი არიან პასუხისმგებელნი. მიმოიხილეთ საჭირო მიდგომები, სპეციფიკური მოსაზრებები, პროცედურების ვადები, დოკუმენტირების მოთხოვნები, ზედამხედველობის ხარისხი, ფაილის მიმოხილვა და სხვა მოლოდინები; ყურადღება გაამახვილეთ პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობაზე მთელი აუდიტის განმავლობაში.

შენიშვნა: თუ აუდიტის ჯგუფის რომელიმე (უმცროსი) წევრი ვერ შეძლებს (ან არ იქნება მოწვეული) შეხვედრაზე დასწრებას, გარიგების პარტნიორი განსაზღვრავს, შეხვედრაზე წამოჭრილი რომელი საკითხები ეცნობებათ მათ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ყურადღება გაამახვილეთ თანამშრომელთა სიფრთხილით ყოფნის მნიშვნელობაზე, შენიშნონ უპატიოსნობის ნიშნები, მაგრამ ისინი ასევე ფრთხილად უნდა იყვნენ, რომ არ გამოიტანონ ნაჩქარევი დასკვნები, განსაკუთრებით სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ან თანამშრომლებთან ერთად აუდიტის შედეგების განხილვის დროს. განსაზღვრეთ საფრთხის, პრობლემის შესაძლო სიმპტომები, რომლებსაც, თუ ჯგუფის წევრები წააწყდებიან, იცოდნენ, რომ შეიძლება თაღლითობის შესაძლებლობაზე მიანიშნებდეს.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

საზოგადოდ, თაღლითობის გამოვლენა ხდება ოპერაციებსა და მოვლენებში რაიმე გამონაკლისების, ან უცნაურობების გამოვლენით. მაგალითად, ხარჯების ანგარიშში ასახული ცრუ მოთხოვნა (საპრეტენზიო თანხა) ფინანსური ანგარიშგებისთვის უმნიშვნელო იქნება, მაგრამ, თავისთავად, შეიძლება მინიმუმდღეს გაცილებით დიდ პრობლემაზე, როგორცაა ხელმძღვანელობის უპატიოსნობა.

7.3. კომუნიკაცია აუდიტის მიმდინარეობისა და მისი დასრულების დროს

აუდიტის ჯგუფის თითოეულ წევრს ოდნავ განსხვავებული შეხედულება ექნება სამეურნეო სუბიექტზე. ზოგიერთი წევრის მიერ მოპოვებულ ინფორმაციას შესაძლოა აზრი არც კი ჰქონდეს, სანამ არ მოხდება მისი გაერთიანება და შეჯერება სხვა წევრების მიერ მოძიებულ ინფორმაციასთან. ეს განსაკუთრებით ეხება თაღლითობას, სადაც სწორედ უმნიშვნელო გამონაკლისების, ან უცნაურობების გამოვლენამ შეიძლება მიგვიყვანოს თაღლითობის საბოლოო გამოაშკარავებამდე.

ამის მარტივი ანალოგია სურათებიანი თავსატეხი, რომლის ცალკეული ნაწილი ადამიანს მთლიანი სურათის დანახვის საშუალებას არ აძლევს; მხოლოდ მისი ყველა ნაწილის შეგროვების შემდეგ ხდება შესაძლებელი მთლიანი სურათის დანახვა. ასევეა აუდიტის შემთხვევაშიც, მხოლოდ ყველა აუდიტორის ინდივიდუალური ცოდნის/მიღებული შედეგების შეჯერების შემდეგ იკვეთება საერთო სურათი. ეს მოსაზრება ილუსტრირებულია შემდეგ ნახაზზე.

ნახაზი 7.3-1
შედეგების გაზიარება



აუცილებელი არ არის, რომ ჯგუფში განხილვების ორგანიზება შეზღუდული იყოს მხოლოდ საგემო შეხვედრით. აუდიტის ჯგუფის წევრებმა ერთმანეთს უნდა გაუზიარონ აუდიტის დროს ნებისმიერ მნიშვნელოვან საკითხზე მოპოვებული ინფორმაცია, განსაკუთრებით, თუ ეს ინფორმაცია გავლენას ახდენს რისკის შეფასებასა და დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებზე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

გამართეთ შეხვედრები ხანმოკლე დეტალური განხილვების ორგანიზებისთვის აუდიტის მიმდინარეობისას სტრატეგიულ დროს

გარიგების საწყის ეტაპზე აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვის გარდა, შეიძლება აუდიტის ჯგუფისთვის (რამდენადაც მცირე ზომის არ უნდა იყოს იგი) სასარგებლო იყოს (მაგრამ არ არის სავალდებულო) შეხვედრა (ან სელექტორული (ტელე) კონფერენციის მოწყობა) და აუდიტის შედეგების განხილვა აუდიტის ცალკეული ეტაპების შემდეგ.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

ჩატარეთ რისკის შესაფასებელი პროცედურები და დამატებითი აუდიტორული პროცედურები

ზემოაღნიშნულ დეტალურ განხილვებს არ უნდა ჰქონდეს ფორმალური ხასიათი, არც ისაა აუცილებელი, რომ ხანგრძლივი იყოს, მაგრამ ჯგუფის წევრებს საშუალებას უნდა აძლევდეს, სიტყვიერად მოახსენონ მათი გამოკვლევის შედეგების, გამოვლენილი გამონაკლისებისა (გადახრების) და პრობლემების შესახებ. მათ ასევე შეეძლება ინფორმირება ნებისმიერი საკითხის (რამდენადაც უმნიშვნელო არ უნდა იყოს იგი), რომელიც მათ უცნაურად მიიჩნიეს ან ვერ გაიგეს. ეს ხშირად წვრილმანი საკითხები იქნება, რომელთა გაერთიანება და განხილვა ჯგუფის სხვა წევრების მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან ერთად, შესაძლოა რისკის ფაქტორებზე მიუთითებდეს (როგორცაა, თაღლითობა) და შეიძლება დამატებითი სამუშაოს შესრულებას მოითხოვდეს. მაშინაც კი, როდესაც აუდიტის ჯგუფი მხოლოდ 2 წევრისგან შედგება, ასეთმა შეხვედრებმა შეიძლება მნიშვნელოვანი ნაყოფი გამოიღოს.

აუდიტის დასრულება

როგორც კი ერთი აუდიტი დასრულდება, ყოველთვის მაშინვე ჩნდება სხვა ახალი დავალების დაწყების ცდუნება. ამის გამო, შეიძლება დაიკარგოს იმ ცოდნის დიდი ნაწილი, რომელიც შემდგომი პერიოდების აუდიტშიც გამოდგება. ყოველი აუდიტის დასრულების შემდეგ შესაძლებელია ხანმოკლე შეხვედრის ან სელექტორული კონფერენციის მოწყობა ჩატარებული აუდიტის შესახებ ჯგუფის წევრების მოსაზრებების გასაგებად და იმის დასადგენად, რა საჭიროებს გაუმჯობესებას. ეს გულისხმობს:

- აუდიტის ისეთი სფეროების დადგენას, რომლებიც შესაძლოა დამატებით, ან უფრო ნაკლებ ყურადღებას ითხოვდეს მომავალში;
- ნებისმიერი სხვა მოულოდნელი შედეგების, უჩვეულო ოპერაციების გამოვლენას, ან აუდიტის პერსონალზე ფინანსური ზეწოლის მცდელობას, რაც შესაძლოა თაღლითობაზე, ან თაღლითობის ჩადენის მოტივაციის არსებობაზე მიანიშნებდეს;
- სამეურნეო სუბიექტის ნებისმიერ დაგეგმილ ცვლილებებს, რომლებიც გავლენას იქონიებს სამომავლო გარიგებებზე, როგორცაა მთავარი პერსონალის შეცვლა, ახალი დაფინანსება, კომპანიის (ბიზნესის) შესყიდვა, ახალი პროდუქტები ან მომსახურება, ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი სისტემის დამონტაჟება, ან შიდა კონტროლის ცვლილებები;
- სფეროებს, სადაც შეიძლება დამატებით დახმარება განდეს საჭირო სამეურნეო სუბიექტის მხრიდან, როგორცაა, მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული ნაწილების ანალიზი; და
- როდესაც მნიშვნელოვანი რისკის ფაქტორები არსებობს, შეხვედრაზე შესაძლოა განხილულ იქნეს აგრეთვე შემდეგი საკითხიც: ფირმას სურს თუ არა თანამშრომლობის გაგრძელება ამ დამკვეთთან მომდევნო პერიოდში. თუ ფირმა აუდიტორობიდან „გადადგება“ აუდიტის დამთავრებისთანავე, ამის მიზეზები ყველას ეხსომება და სამეურნეო სუბიექტსაც მეტი დრო ექნება სხვა აუდიტორის მოსაძებნად.

ამგვარი ხანმოკლე შეხვედრების დროისა და თარიღის დაგეგმვა შესაძლებელია ჯგუფის პირველ, საგემო შეხვედრაზე.

7.4 სასწავლო მაგალითი – განხილვა აუდიტის ჯგუფში

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

ჯგუფის წევრების შეხვედრაზე შეიძლება სასარგებლო იყოს უახლესი (წინა პერიოდის) ფინანსური ანგარიშგების, წინა პერიოდებისთვის განსაზღვრული (ან მოცემული პერიოდისთვის განახლებული) შეფასებული რისკების ჩამონათვალისა და მათზე რეაგირებისთვის ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების გაცნობა. შეხვედრაზე ყურადღება გაამახვილეთ პროფესიული სკეპტიციზმისა და ნებისმიერი საეჭვო სიტუაციის, ან შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი ნიშნების შესახებ დაუყოვნებლივ ინფორმირების აუცილებლობაზე.

დოკუმენტაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სტანდარტული დღის წესრიგის, ან მეძოს სახით.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

შეხვედრის თარიღი: 20X2 წლის 8 დეკემბერი

დღის წესრიგის საკითხი	შეხვედრის ოქმები
<p>1. არსებობა და მნიშვნელოვანი ანგარიშების ნაშთები</p>	<p>საერთო არსებობის გაზრდა 10,000 ევრომდე, მოვებიანობისა და რეალიზაციის ზრდაზე დაყრდნობით, ხოლო საშუალო არსებობის – 7,500 ევრომდე.</p>
<ul style="list-style-type: none"> შესრულების ვადები, მთავარი თარიღები და დამკვეთის პერსონალის დახმარების ხელმისაწვდომობა. 	<p>დადასტურდა, რომ წინა პერიოდში შერჩეული ვადები და თარიღები შესაფერისია და ხელმძღვანელობისთვის ჩვენი მხრიდან დახმარების თხოვნა გარკვეული ცხრილების მომზადებაში – გონივრულია.</p>
<p>3. რა შეგვიძლია ვისწავლოთ წარსული გამოცდილებიდან, როგორიცაა საკითხები/მოვლენები, რომლებმაც შეფერხებები გამოიწვია და რომელ სფეროებში შესრულდა ზედმეტი/არასაკმარისი საშუალებები?</p>	<p>წინა წელს მარაგის შიდა კონტროლი არადაამკმაყოფილებელი იყო, რის გამოც დამატებითი საშუალოს შესრულება გახდა აუცილებელი. დამკვეთმა აღნიშნა, რომ ამ საკითხს მოავგარებდა მოცემული პერიოდის დასრულებამდე.</p>
<ul style="list-style-type: none"> არსებობს რაიმე ახალი პრობლემა (საკითხი) ხელმძღვანელობის პატიოსნების, ფუნქციონირებადი საწარმოს, სასამართლო პროცესისა და ა.შ. შესახებ? 	<p>იხილეთ ამონარიდი გაზეთში პარკინის შესახებ გამოქვეყნებული სტატიიდან. ეს შეიძლება ერთჯერადი შემთხვევა იყოს, მაგრამ სიფრთხილის გამოჩენა მაინც გვმართებს.</p>
<p>5. ცვლილებები მოცემული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებში ან/და ფინანსურ მდგომარეობაში, დარგის მარეგულირებელ ნორმატიულ აქტებში, გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკასა და თანამშრომლებში.</p>	<p>ამჟამად ინტერნეტით რეალიზაცია მთელი რეალიზაციის 12%-ს შეადგენს. ასევე იგეგმება კომპანიის მნიშვნელოვანი ზრდა. ეს, გარკვეულწილად, ტვირთად დააწვება ფულადი სახსრების რესურსებს, შიდა კონტროლსა და საოპერაციო სისტემებს. გარდა ამისა, ეკონომიკის ამჟამინდელი ვარდნა დამატებითი ზეწოლა კომპანიაზე, იმ თვალსაზრისით, რომ მან შეძლოს რეალიზაციის დონეების შენარჩუნება მოთხოვნისა და სარეალიზაციო ფასების შემცირების მიუხედავად.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობა თაღლითობის მიმართ. რა მეთოდებით შეიძლება იყოს ჩადენილი მაქინაციები სამეურნეო სუბიექტში? დაამუშავეთ რამდენიმე შესაძლო სცენარი და შემდეგ დაგეგმეთ პროცედურები, რომლებიც დაადასტურებს, ან გააქარწყლებს თქვენს ეჭვებს. 	<p>სავსებით შესაძლებელია, ადვილი ჰქონდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოებასა და შიდა კონტროლის გვერდის ავლას გადასახადების გადახდის პასუხისმგებლობის თავიდან აცილების მიზნით. მანიპულაციას ექვემდებარება ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებები, საბუღალტრო გატარებები და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ არჯანი (რეალიზაციის განყოფილების უფროსი) მდიდრულად ცხოვრობს. ჩვენ ასევე უნდა გავეცნოთ პრემიებისა და პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების გამოთვლებს.</p>

<p>7. მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს.</p>	<p>შეიძლება ვერ შესრულდეს საბანკო ხელ-შეკრულებების პირობები. სურაჯი აცხადებს, რომ აპირებს ბანკთან სესხის პირობებზე ხელახლა მოლაპარაკებას, რათა უფრო მოქნილი გახადოს.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის შესაფერისი რეაგირება გამოვლენილ რისკებზე. 	<p>დეტალური აუდიტის გეგმა საკმაოდ დაწვრილებით იქნა განხილული ჯგუფის პასუხისმგებელ წევრთან ერთად და დადგინდა მისი ქმედუნარიანობა.</p>
<p>9. განსახილველი საკითხები: სპეციალური უნარების, ან კონსულტანტების საჭიროება, შიდა კონტროლის საშუალებების ტესტირების საჭიროება, ძირითადი პროცედურების ჩატარების ნაცვლად, აუდიტის ზოგიერთ ტესტში არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინების აუცილებლობა და სამუშაოები, რომლის შესრულებაც დამკვეთს შეუძლია.</p>	<p>დაგეგმირდება საინფორმაციო ტექნოლოგიების სპეციალისტი, რომელიც შეისწავლის ინტერნეტით რეალიზაციას და ზოგადად საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის საშუალებებს. მისი ვიზიტი დაგეგმილია ამ საანგარიშგებო პერიოდის დეკემბერში.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის ჯგუფის წევრების პასუხისმგებლობა (ფუნქციები), სამუშაოთა განრიგის შედგენა და ფაილის მიმოხილვა. 	<p>განვაახლეთ აუდიტის საერთო და დეტალური გეგმები.</p>
<p>მოამზადა: ფჯ თარიღი: 8/12/20X2 წ. მიმოიხილა: ლფ თარიღი: 5/01/20X3 წ.</p>	

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მემო ფაილისთვის: „კუმარი და კომპანია“

20X2 წლის 8 დეკემბერს აუდიტის ჯგუფი (პარტნიორი და უფროსი აუდიტორი) შეიკრიბნენ „კუმარი და კომპანიის“ აუდიტის დასაგეგმად.

განვიხილეთ შემდეგი საკითხები:

- მოგებიანობისა და რეალიზაციის შემცირების გათვალისწინებით საერთო არსებითობა შევამცირეთ 2,500 ევრომდე, ხოლო საშუალო არსებითობა განვსაზღვრეთ 1,800 ევროს ოდენობით;
- რაჯმა ბოლო პერიოდში ყურადღება გადაიტანა პირად ოჯახურ პრობლემებზე. შეიძლება ბუღალტრის საშუალოს განხილვა ადეკვატურად ვერ ხდებოდა, რაც რუბის საანგარიშგებო ციფრების მართვის დიდ შესაძლებლობას აძლევს. შეიძლება ვერ გამოვლინდეს რუბის მიერ უნებლიედ ან განზრახ დაშვებული ყველა შეცდომა, რაც უნდა მივიჩნიოთ მნიშვნელოვან თაღლითობის რისკად მოცემულ აუდიტში;
- შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ხელმძღვანელობის მიკერძოებას და შიდა კონტროლიდან გადახვევას გადასახადის გადახდის, ან საბანკო ხელშეკრულების პირობების დარღვევის თავიდან აცილების მიზნით. ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებები ტრადიციულად კონსერვატიულია. აუდიტის ჯგუფის წევრებს შეახსენეს, რომ ფხიზლად უნდა იყვნენ, რათა არ გამოჩნეთ რაიმე უჩვეულო მოვლენა;
- ჩვენ დიდ ყურადღებას მივაქცევთ დაკავშირებულ მხარე „დეფტასთან“ შესრულებულ ოპერაციებსა და მისთვის მიყიდული პროდუქციის ფასებს.

აუდიტის გეგმა:

- დადასტურდა, რომ წინა პერიოდში აუდიტორული პროცედურებისთვის შერჩეული ვადები და თარიღები შესაფერისია; ამასთან, ჩვენ ამ წელსაც მოვთხოვთ ხელმძღვანელობას დახმარებას გარკვეული ცხრილების მომზადებაში. თუმცა, ვინაიდან გასულ პერიოდში „კუმარს“ გაუჭირდა მოთხოვნილი ცხრილების ჩვენთვის დროულად მოწოდება, ამ აუდიტში თაღარიგს დავეჭერთ და რუბის წინასწარ მივაწვდით ცხრილების ნიმუშებს, რათა დაერწმუნდეთ, რომ მან კარგად გაიგო, რა არის საჭირო და როდისთვის არის საჭირო ეს ინფორმაცია.
- საკმაოდ დაწვრილებით განვიხილეთ აუდიტის დეტალური გეგმა. ზოგიერთ სფეროში გავაფართოვეთ პროცედურები შეფასებული რისკის საფუძველზე, ხოლო იქ, სადაც რისკის შეფასება დაბალი იყო, რამდენიმე სხვა პროცედურა გავაუქმეთ.
- გადავწყვიტეთ, რომ უფრო ეფექტიანი იქნება ძირითადი პროცედურების ჩატარება, ვიდრე კონტროლის ტესტების, რადგან არ არსებობს იმის მტკიცებულებები, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით ვერ მოვიპოვებთ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

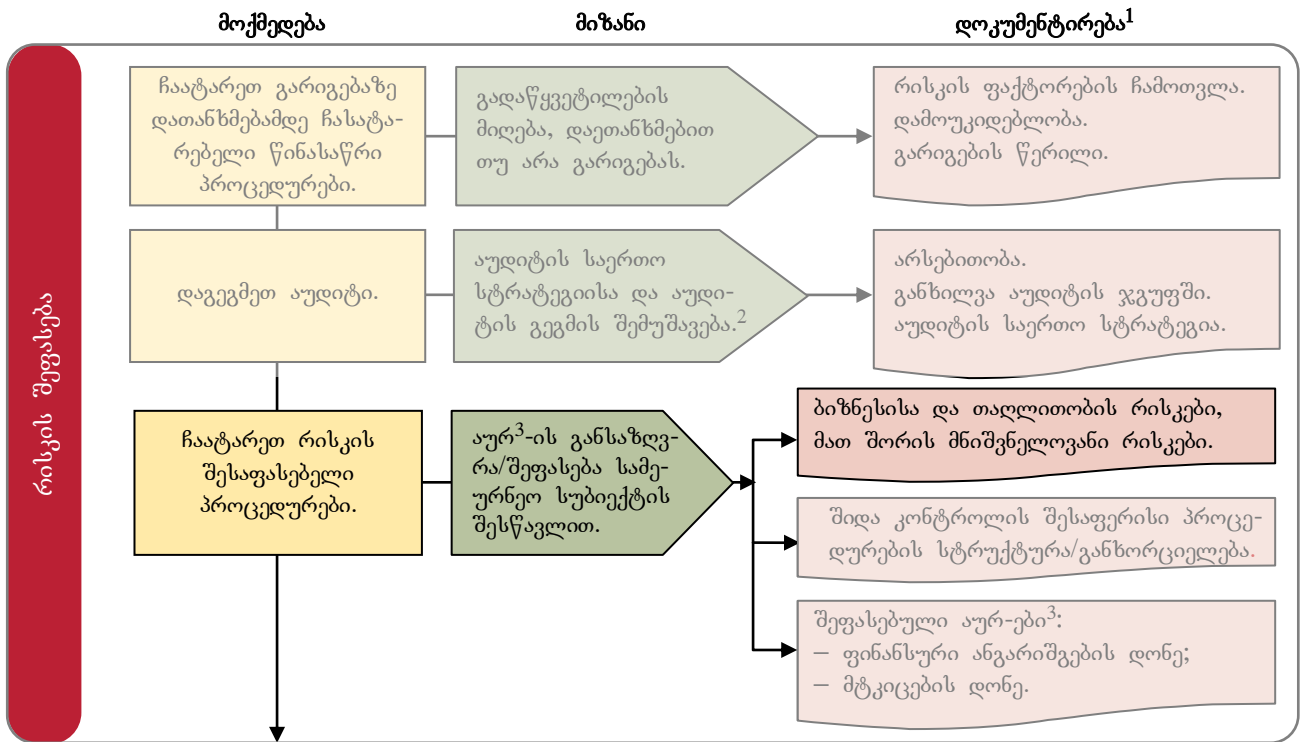
მოამზადა: ფჯ თარიღი: 20X2 წლის 8 დეკემბერი

მიმოიხილა: ლფ თარიღი: 20X3 წლის 5 იანვარი

8. თანდაყოლილი რისკები – იდენტიფიკაცია

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა დავადგინოთ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.	240,315

სქემა 8.0-1



შენიშვნები

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
240.10	<p>აუდიტორის მიზანია:</p> <p>ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;</p> <p>ბ) ისეთი საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს, სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელების გზით; და</p> <p>გ) სათანადო საპასუხო ქმედების განხორციელება აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილ თაღლითობაზე ან საეჭვო თაღლითობაზე.</p>
315.3	<p>აუდიტორის მიზანია თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით, რითიც უზრუნველყოფს საფუძველს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით საპასუხო ქმედებების განსაზღვრისა და განხორციელებისთვის.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
200.13	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ბ) არსებითი უზუსტობის რისკი – რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას აუდიტის ჩატარებამდე. მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან, როგორც ქვემოთაა აღწერილი:</p> <p>(i) 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 გაუთვალისწინებლად;</p> <p>(ii) 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 აცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი.</p>
240.11	<p>ა) თაღლითობა – ხელმძღვანელობის, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას, უსამართლო ან უკანონო სარგებლის მიღების მიზნით.</p> <p>ბ) თაღლითობის რისკის ფაქტორები – ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც უბიძგებს ან აიძულებს თაღლითობის ჩადენას, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.12	ასს 200-ის შესაბამისად, აუდიტორმა მთელი აუდიტის განმავლობაში უნდა შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი, იმის აღიარებით, რომ შეიძლება არსებობდეს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა, მიუხედავად სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ აუდიტორის შეხედულებისა, რომელიც ჩამოუყალიბდა წარსული გამოცდილებიდან. (იხ.: პუნქტები გ7-გ8)
240.13	გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა აუდიტორს გააჩნია საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი, აუდიტორს უფლება აქვს, ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიჩნიოს ნამდვილად. თუ აუდიტის განმავლობაში გამოვლენილი პირობები აუდიტორს დაარწმუნებს, რომ ესა თუ ის დოკუმენტი შეიძლება არ იყოს ნამდვილი, ან დოკუმენტში მოცემული პირობები შესწორდა, მაგრამ არ გაუმჟღავნდა აუდიტორს, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს შემდგომი გამოკვლევა. (იხ.: პუნქტი გ9)
240.15	ასს 315 მოითხოვს, რომ ჩატარდეს განხილვა გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის და გარიგების პარტნიორმა გადაწყვიტოს, რომელი საკითხები უნდა ეცნობოს ჯგუფის იმ წევრებს, რომლებიც არ მონაწილეობენ განხილვაში. ამ მსჯელობის დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, თუ როგორ და რა მხრივ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება იყოს მგრძობიარე თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ, თაღლითობის ჩადენის ხერხის ჩათვლით. მსჯელობისას დროებით უნდა დაივიწყონ, რომ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შეიძლება სჯეროდათ ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების. (იხ.: პუნქტები გ10-გ11)
240.17	<p>აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:</p> <p>ა) ხელმძღვანელობის მიერ იმ რისკის შეფასება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს თაღლითობის მიზეზით, მათ შორის, ასეთი შეფასებების ხასიათი, მოცულობა და სიზშირე; (იხ.: პუნქტები გ12-გ13)</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებული პროცესი, მათ შორის თაღლითობის ნებისმიერი სპეციფიკური რისკები, რომლებიც მათ ყურამდე მივიდა, ან იმ ოპერაციათა კატეგორიები, ან ანგარიშთა ნაშთები, ან განმარტებითი შენიშვნები, რომლებსაც, სავარაუდოდ, უკავშირდება თაღლითობის რისკი; (იხ.: პუნქტი გ14)</p> <p>გ) ხელმძღვანელობის მიერ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, მის მიერ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობის რისკების გამოსავლენად და მათზე საპასუხო ქმედების განხორციელების მიზნით ჩატარებულ პროცესთან დაკავშირებით; და</p> <p>დ) ხელმძღვანელობის მიერ პერსონალის ინფორმირება, თუკი ასეთი იქნება, ეთიკური ქცევის შესახებ მის შეხედულებებთან დაკავშირებით.</p>
240.18	აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობასა და სხვა პირებს სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, გარემოებისდა მიხედვით, იმის დასადგენად, იციან თუ არა მათ რამე ისეთი რეალური, საეჭვო ან სავარაუდო თაღლითობის შესახებ, რომელიც ზემოქმედებს სამეურნეო სუბიექტზე. (იხ.: პუნქტები გ15-გ17)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.22	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეიძლება თუ არა, რომ ანალიზური პროცედურების ჩატარების დროს გამოვლენილი არაორდინარული ან მოულოდნელი თანაფარდობები, მათ შორის, ამონაგების ანგარიშებთან დაკავშირებული, მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე.
240.23	აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეიძლება თუ არა, რომ აუდიტორის მიერ მოპოვებული სხვა ინფორმაცია მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ.: პუნქტი გ22)
240.24	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ჩატარებული რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურებისა და დაკავშირებული ქმედებების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ადასტურებს თუ არა, რომ სახეზეა თაღლითობის რისკის ერთი ან მეტი ფაქტორი. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის რისკის ფაქტორები შეიძლება სულაც არ ადასტურებდეს თაღლითობის არსებობას, ისინი ხშირად არსებობს ისეთ გარემოებებში, სადაც ადგილი ჰქონდა თაღლითობას და ამის გამო, შეიძლება მიუთითებდეს თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. (იხ.: პუნქტები გ23-გ27)
240.44	<p>აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლისა და არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებასთან დაკავშირებულ აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს შემდეგი საკითხები, როგორც ამას მოითხოვს ასს 315:</p> <p>ა) გარიგების შემსრულებელ ჯგუფს შორის ჩატარებული განხილვის დროს მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები, რომლებიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობას თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ; და</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები თაღლითობით გამოწვეული.</p>
315.11	<p>აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს:</p> <p>ა) შესაფერისი დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლები; (იხ.: პუნქტები გ17-გ22)</p> <p>ბ) სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მათ შორის:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) მისი სამეურნეო ოპერაციები; (ii) მისი მფლობელობისა და მმართველობის სტრუქტურები; (iii) იმ ინვესტიციების ტიპები, რომლებსაც დებს და რომელთა ჩადებასაც აპირებს სამეურნეო სუბიექტი, მათ შორის, სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტებში ჩადებული ინვესტიციები; და (iv) როგორ არის ჩამოყალიბებული სამეურნეო სუბიექტის სტრუქტურა და რა მეთოდებით ხდება მისი დაფინანსება, რათა აუდიტორმა შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების კატეგორიებში გარკვევა. (იხ.: პუნქტები გ23-გ27) <p>გ) როგორ არჩევს და იყენებს სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის, მასში შეტანილი ცვლილებების მიზეზები. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არის თუ არა სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა მისი კომერციული საქმიანობის შესაფერისი და შესაბამის დარგში გამოყენებული ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისი; (იხ.: პუნქტი გ28)</p> <p>დ) სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია, ასევე მასთან დაკავშირებული ბიზნესის ისეთი რისკები, რომლებიც შეიძლება გადაიზარდოს არსებითი უზუსტობის რისკებში; (იხ.: პუნქტები გ29-გ35)</p> <p>ე) როგორ ხდება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების გაზომვა და მიმოხილვა. (იხ.: პუნქტები გ36-გ41)</p>

8.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტის საფუძველთა საფუძველია რისკის გამოვლენა. რისკის გამოვლენა ხდება იმ აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით, რომლებიც განკუთვნილია სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესასწავლად და, ამასთან, რისკის გამოვლენის პროცესი ამ პროცედურების განუყოფელი ნაწილია. სამეურნეო სუბიექტის შესახებ საფუძვლიანი წარმოდგენის შექმნის გარეშე, აუდიტორს შეიძლება გარკვეული რისკის ფაქტორები გამოჩნდეს. მაგალითად, თუ დამკვეთის რეალიზაცია იზრდებოდა, აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანი იქნებოდა იმის ცოდნა, თუ, მთლიანობაში, მოცემულ დარგში გაყიდვები სინამდვილეში მკვეთრად დაეცა.

აუდიტში რისკის შეფასების ეტაპის მიზანი რისკის წყაროს გამოვლენა და შემდეგ იმის შეფასებაა, შეუძლია თუ არა ამ რისკებს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის გამოწვევა. ეს აუდიტორს უზრუნველყოფს აუცილებელი ინფორმაციით, რომლის გათვალისწინებით აუდიტში მთელ ძალისხმევას მიმართავს ისეთ სფეროებზე, სადაც არსებითი უზუსტობის რისკი ყველაზე მაღალია და დრო არ დაინარჯება ფინანსური ანგარიშგების დაბალი რისკის მქონე ნაწილების აუდიტზე.

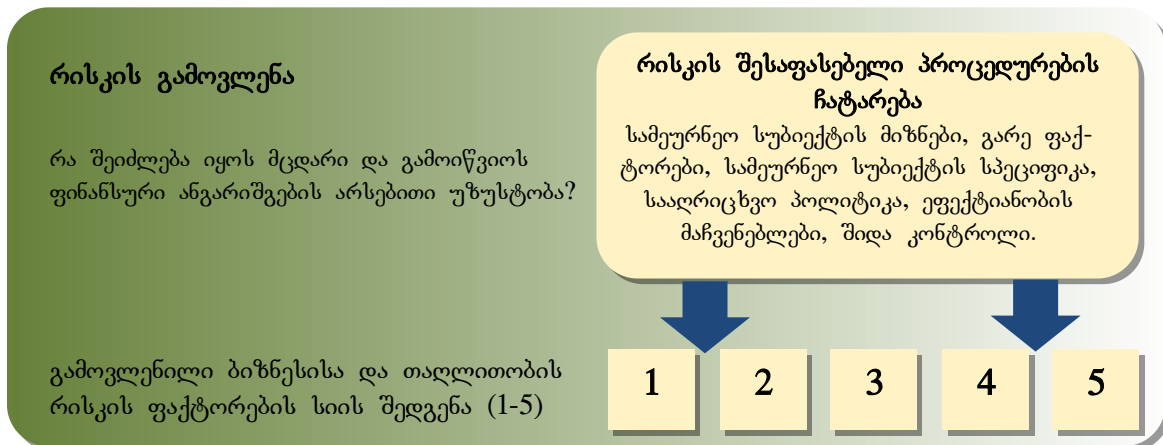
რისკის შეფასების პროცესი 2 ნაწილისგან შედგება:

- რისკის გამოვლენა (კითხვა: „რა შეიძლება იყოს მცდარი“); და
- რისკის შეფასება (თითოეული რისკის მნიშვნელობის განსაზღვრა).

რისკის შეფასება განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში.

რისკის გამოვლენის პროცესი შემდეგ სქემაზე.

ნახაზი 8.1-1



მნიშვნელოვანი რჩევები

პირველ რიგში, რისკები დაადგინეთ

თქვენ ვერ შეძლებთ რისკის შეფასებას, თუ ჯერ არ გამოავლენთ მათ. არ შეცდეთ და არ იფიქროთ, რომ, ვინაიდან სამეურნეო სუბიექტი მცირე ზომისაა, იქ არ შეიძლება არსებობდეს მნიშვნელოვანი რისკები, ან არსებითი უზუსტობის რისკები იგივე იქნება, რაც წინა პერიოდში. შესაძლებელია, მიმდინარე პერიოდში ახალი რისკები არსებობდეს და შესაძლოა შეცვლილი იყოს წინა პერიოდში გამოვლენილი რისკების ხასიათი და მნიშვნელობაც.

პირველი გარიგების შემდეგ ყურადღება გაამახვილეთ იმაზე, რა შეიცვალა წინა პერიოდის შემდეგ

პირველი გარიგების შემდეგ ყურადღება გაამახვილეთ იმაზე, რა შეიცვალა რისკის ექვსი წყაროდან თითოეულში (ე.ი. სამეურნეო სუბიექტის გარე ფაქტორები ა.შ.), იმის მაგივრად, რომ თავიდან დაიწყეთ ყველაფერი. ამით დროს დაზოგავთ და საშუალება მოგეცემათ, აქცენტი გადაიტანოთ ახალი რისკების ხასიათსა და გავლენაზე და შეასწოროთ ადრე გამოვლენილი რისკების სია.

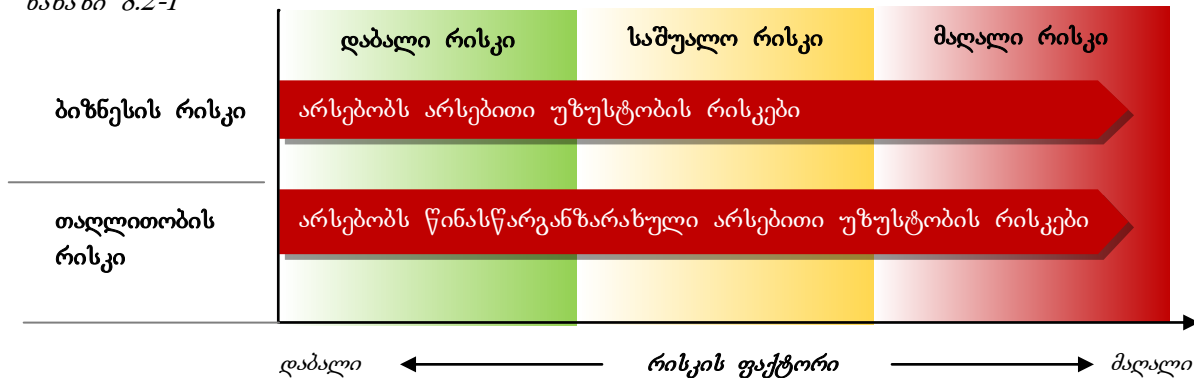
8.2 რისკის სახეები

არსებობს რისკების ორი ძირითადი კატეგორია:

- ბიზნესის რისკი; და
- თაღლითობის რისკი.

განსხვავება ბიზნესის რისკსა და თაღლითობის რისკს შორის იმაში მდგომარეობს, რომ თაღლითობის რისკის შედეგები მომდინარეობს პიროვნების წინასწარგანზრახული ქმედებებიდან, რაც ასახულია შემდეგ ნახაზზე.

ნახაზი 8.2-1



შენიშვნა: ბევრ შემთხვევაში, რისკი შეიძლება ერთდროულად იყოს როგორც ბიზნესის რისკი, ისე თაღლითობის. მაგალითად, ახალი სააღრიცხვო სისტემის დანერგვა იწვევს ეჭვსა და გაურკვეველობას (შეიძლება პერსონალმა შეცდომები დაუშვას, რადგან სწავლობს ახალ სისტემას) და ეს იქნება ბიზნესის რისკი. თუმცა, აღნიშნული რისკი შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს თაღლითობის რისკად, რადგან ამ გაურკვეველობით შეიძლება ვინმემ ისარგებლოს და მიითვისოს აქტივები, ან მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია.

ბიზნესის რისკი

ტერმინი „ბიზნესის რისკი“ მოიცავს უფრო მეტს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებია. ბიზნესის რისკები წარმოიშობა მნიშვნელოვანი პირობებისგან, მოვლენებისგან, გარემოებებისგან, მოქმედებისგან ან უმოქმედობისგან, რომლებიც უარყოფით გავლენას ახდენენ სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განაზოციელოს დასახული სტრატეგია. იგი შეიძლება გულისხმობდეს შეუფერებელი მიზნებისა და სტრატეგიების განსაზღვრას.

გარდა ამისა, ბიზნესის რისკი მოიცავს ისეთ მოვლენებსაც, რომლებსაც იწვევს ცვლილებები, ოპერაციების სირთულე, ან ცვლილების აუცილებლობის გაუცნობიერებლობა. მაგალითად, ცვლილება შეიძლება გამოიწვიოს:

- ახალი პროდუქტების შექმნამ, რომელიც შესაძლოა წარუმატებელი აღმოჩნდეს;
- არაადეკვატურმა ბაზარმა, მაშინაც კი, თუ ახალი პროდუქტების შექმნა წარმატებული აღმოჩნდება;
- პროდუქციის ნაკლმა, რასაც შეიძლება მოჰყვეს სამეურნეო სუბიექტის ვალდებულებების წარმოქმნა და რეპუტაციის შელახვა.

თაღლითობის რისკი

თაღლითობის რისკი უკავშირდება ისეთ მოვლენებსა და პირობებს, რომლებიც მიგვანიშნებს თაღლითობის ჩადენის მოტივაციის, ან ზეწოლის (იძულების) ფაქტორების არსებობაზე, ან ქმნიან თაღლითობის ჩადენის ხელსაყრელ შესაძლებლობას.

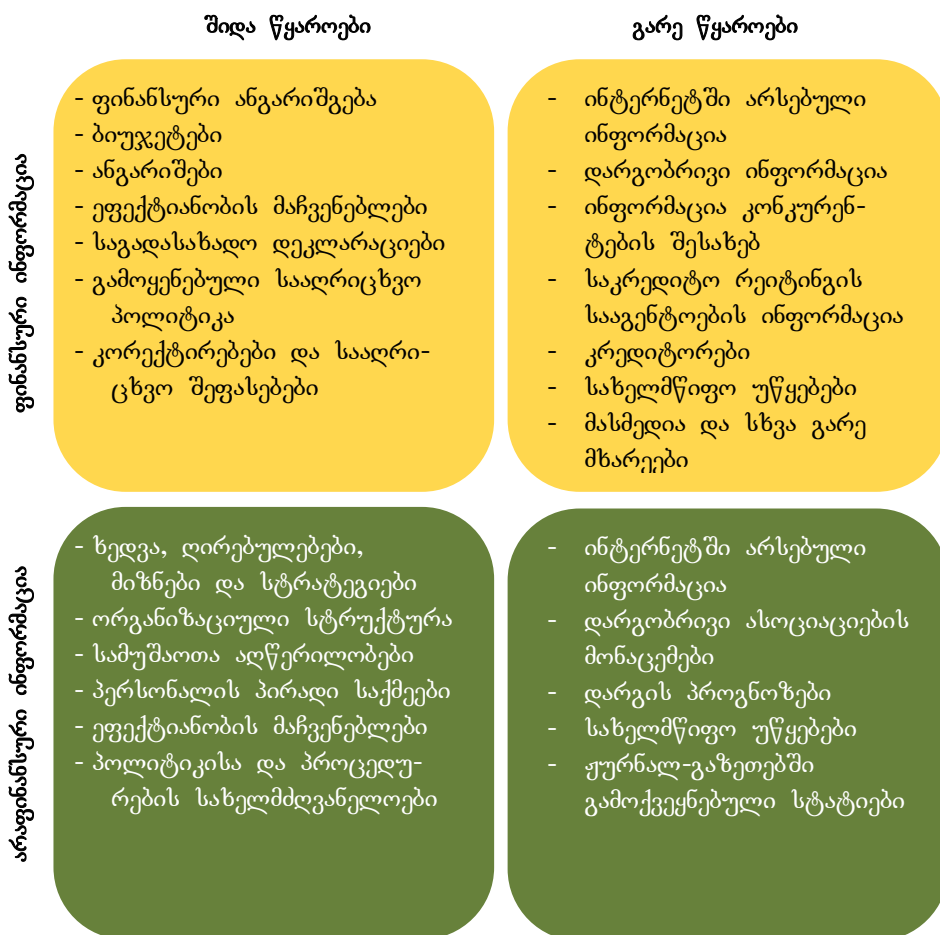
აუდიტორის მიერ ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების შეცნობა ზრდის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენის ალბათობას. თუმცა, აუდიტორს არ ეკისრება უშუალო პასუხისმგებლობა, გამოავლინოს ან შეაფასოს ყველა შესაძლო ბიზნესის რისკი.

8.3. სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ინფორმაციის წყაროები

რისკის შეფასების პროცესში პირველი ნაბიჯია, რაც შეიძლება მეტი შესაფერისი ინფორმაციის შეგროვება (ან განახლება) სამეურნეო სუბიექტის შესახებ. ეს ინფორმაცია აუდიტორს აძლევს შესაძლო რისკის ფაქტორების გამოვლენისა და შეფასებისთვის მნიშვნელოვან ჩარჩოებს.

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია როგორც შიდა, ისე გარე წყაროებიდან. ბევრ შემთხვევაში, აუდიტორი, პირველ რიგში, ინფორმაციის შიდა წყაროებს ეცნობა, ხოლო შემდეგ შიდა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის ადეკვატურობა შეიძლება გადაამოწმდეს გარე წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციით, როგორცაა, მაგალითად, მეწარმეთა დარგობრივი ასოციაციის მონაცემები და მონაცემები საერთო ეკონომიკური მდგომარეობის შესახებ, რაც, ხშირ შემთხვევებში, ინტერნეტის საშუალებით მოიპოვება. შემდეგი ნახაზი გვიჩვენებს ინფორმაციის ზოგიერთ პოტენციურ წყაროს:

ნახაზი 8.3-1



მნიშვნელოვანი რჩევები

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საინფორმაციო წყარო, რომლის არსებობაც აუდიტორებს ხშირად ავიწყდებათ ხოლმე, არის წინა პერიოდების აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების ფაილები. აუდიტის ფაილი ხშირად ძალიან მნიშვნელოვან ინფორმაციას შეიცავს ისეთ საკითხებზე, როგორცაა:

- მოსაზრებები, ან საკითხები, რომლებიც გასათვალისწინებელია მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დაგეგმვისას;
- შესაძლო კორექტირებებისა და შეუსწორებელი შეცდომების შეფასება და წყარო;
- ფინანსური ანგარიშგების ნაწილები, სადაც მუდმივად უთანხმოება არსებობს, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასებებში გამოყენებული დაშვებები;
- ფინანსური ანგარიშგების ნაწილები, რომლებსაც შეცდომებისადმი მიდრეკილება ახასიათებს; და

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

- საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილების აღჭურვილ პირებთან აუდიტორის ურთიერთობის დროს.

ახალ გარიგებაზე, ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმებამდე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურებიდან მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფს შეიძლება გამოადგეს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში.

8.4 რისკის შესაფასებელი პროცედურები

მას შემდეგ, რაც მოიპოვებს ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, აუდიტორს უკვე შეეძლება რისკის შესაფასებელი პროცედურების განსაზღვრა, რაც განხილულია 1-ლი ტომის მე-8 თავში. რისკის შესაფასებელი პროცედურები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის მისი შიდა კონტროლის შესახებ.

რისკების გამოსავლენად სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის სავალდებულო მოთხოვნა ეხება ექვს ძირითად სფეროს, როგორც შემდეგ ნახაზზეა ნაჩვენები.

ნახაზი 8.4-1

ა. გარე ფაქტორები	<ul style="list-style-type: none"> - დარგის თავისებურებები - მარეგულირებელი გარემო - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები
ბ. სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა	<ul style="list-style-type: none"> - ოპერაციები და ძირითადი პერსონალი - საკუთრების ფორმა და მართვა - ინვესტიცია, სტრუქტურა და დაფინანსება
გ. სააღრიცხვო პოლიტიკა	<ul style="list-style-type: none"> - შერჩევა და გამოყენება - ცვლილების მიზეზები - სამეურნეო სუბიექტისთვის მიზანშეწონილობა
დ. სამეურნეო სუბიექტის მიზნები და სტრატეგია	<ul style="list-style-type: none"> - ბიზნესგეგმები და სტრატეგიები - ფინანსური შედეგები და საკუთარ თავზე აღებული რისკები
ე. ფინანსური შედეგების გაზომვა/ანალიზი	<ul style="list-style-type: none"> - რისი გაზომვა ხდება - ვინ იხილავს ფინანსურ შედეგებს
ვ. აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლი	<p>პროცესები და რისკების შესამცირებლად განკუთვნილი შესაბამისი კონტროლის პროცედურები, სამეურნეო სუბიექტის დონის და საოპერაციო დონის</p>

იმ ინფორმაციის საკმარისობა (ცოდნის სიღრმე), რომლის მოპოვებაც აუდიტორს მოეთხოვება, პროფესიული განსჯის საგანია. ეს ინფორმაცია იმაზე ნაკლებია, რაც ხელმძღვანელობას სჭირდება სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესში. ზემოთ ნახაზის ბოლო განყოფილება („ვ“ ნაწილი),

რომელიც აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის პროცედურებს ეხება, განხილულია 1-ლი ტომის ნე-5 თავში და მე-2 ტომის მე-4, მე-11 და მე-12 თავებში. სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიდა კონტროლის შესწავლას რამდენიმე დადებითი მხარე გააჩნია, რაც განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 8.4-2

უზრუნველყოფს აუდიტორის მოქმედების ჩარჩოებს	
რა სარგებლობის მოტანა შეუძლია აუდიტორისთვის სამეურნეო სუბიექტის შესწავლას	<p>რისკების გამოვლენა და საპასუხო მოქმედებების (პროცედურების) განსაზღვრა</p> <ul style="list-style-type: none"> • გადაწყვეტილების მიღება რისკების შეფასებების შესახებ; • შესაფერისი საპასუხო პროცედურების განსაზღვრა, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად; • არსებითობის დონის განსაზღვრა (იხ. მე-2 ტომის მე-6 თავი); • ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო მოსალოდნელი შედეგების (მონაცემების) გამოთვლა; • დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა/ჩატარება აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად; • მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (მაგ., გამოყენებული დაშვებებისა და ხელმძღვანელობის სიტყვიერი და წერილობითი განმარტებითი ინფორმაციის მიზანშეწონილობის შეფასება); <p>ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული საადრიცხვო პოლიტიკის შეფასება; • ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ადეკვატურობის განხილვა; • აუდიტის ისეთი სფეროების დადგენა, რომლებიც სპეციალურ განხილვას საჭიროებს (მაგ., დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, უჩვეულო, ან რთული სახელშეკრულებო შეთანხმებები, ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვება, ან არაორდინარული ოპერაციები).

მნიშვნელოვანი რჩევები

სამეურნეო სუბიექტის შესწავლა არ არის იზოლირებული ამოცანა, რომელიც უნდა შესრულდეს აუდიტის დასაწყისში და შემდეგ „გვერდზე უნდა გადავლოთ“. მნიშვნელოვანია, რომ სამეურნეო სუბიექტის შესწავლით მიღებული ინფორმაცია გვახსოვდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში და მუდამ ფხიზლად ვიყოთ რისკის ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, რომლებიც ადრე არ გამოვლენილა, ან როდესაც რისკის თავდაპირველი შეფასება განახლებას საჭიროებს.

8.5 რისკის წყაროები

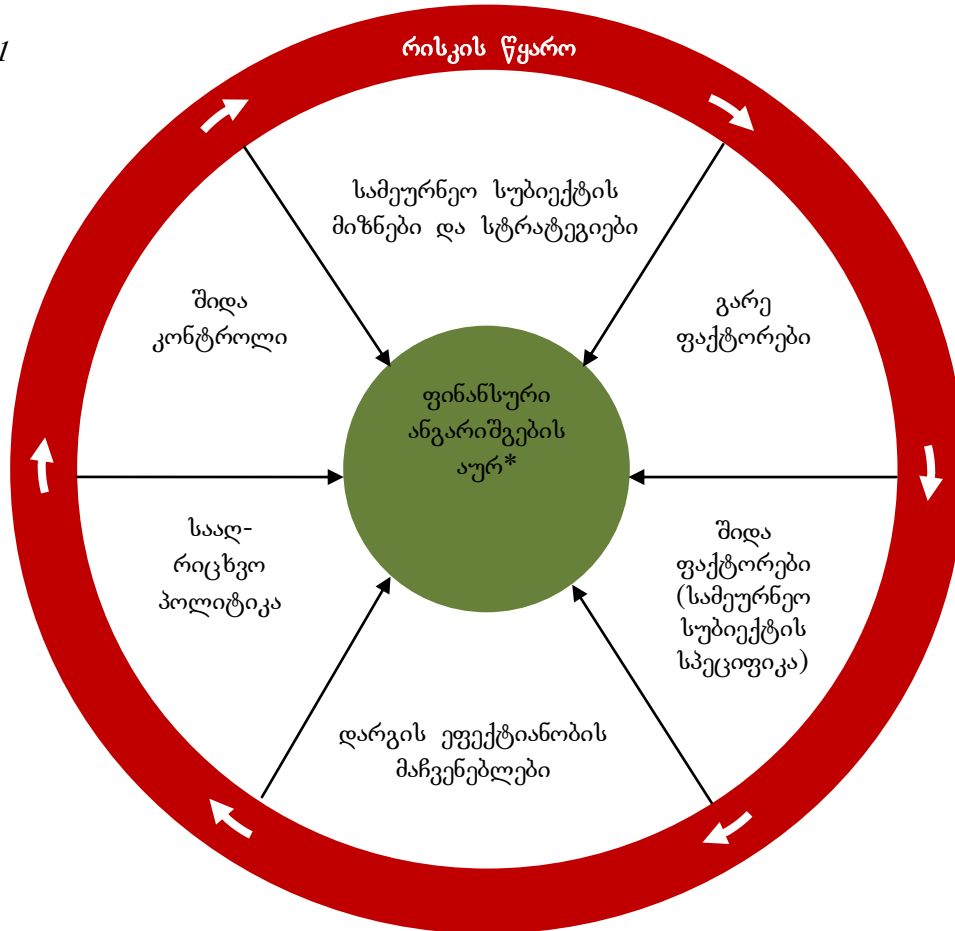
ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობა და შეცდომა წარმოიშობა ისეთი რისკის ფაქტორებიდან, რომლებიც მომდინარეობს ერთი ან მეტი ზემოთ განხილული ექვსი სფეროდან, რომლის შესწავლაც აუდიტორს ევალება ასს-ებით (იხ. ნახაზი 8.4-1).

ამის ერთ-ერთი მაგალითია ახალი და რთული გადასახადის შემოღება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტს. ეს იქნება გარე რისკის ფაქტორი. ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობის რისკი შეიძლება იყოს ახალი კანონის (მოთხოვნების) არასწორად გაგება, რაც გამოიწვევს გადასახდელი

გადასახადის არასწორად გამოთვლას და ვალდებულების წარმოქმნას. მიაქციეთ ყურადღება: რისკის წყარო (ან მიზეზი) ახალი გადასახადია, რომელიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე. ახალი გადასახადის შედეგად გამოთვლების შეცდომის რისკი იზრდება.

შემდეგ ნახაზზე ნაჩვენებია აუდიტორის მიერ შესასწავლი ექვსი სფერო, რომლებიც რისკის პოტენციურ წყაროებს წარმოადგენს.

ნახაზი 8.5-1



აურ* = არსებითი უზუსტობის რისკები

შემდეგ ცხრილში განხილულია რისკის წყაროების მაგალითები (მაგრამ არა მათი გავლენა ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკურ სფეროებზე).

ცხრილი 8.5-2

ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების წყაროები	
კომპანიის მიზნები და სტრატეგიები	<ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის არაადეკვატური, არარეალური და ზედმეტად აგრესიული მიზნები და სტრატეგიები. • ახალი პროდუქტები ან მომსახურება, ან ბიზნესის სხვა სფეროებში გადასვლა. • ბიზნესის ისეთ სფეროებში გადასვლა/ისეთი ხელშეკრულებების დადება, სადაც სამეურნეო სუბიექტს მწირი გამოცდილება გააჩნია. • შეუსაბამობა საინფორმაციო ტექნოლოგიებსა და სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიებს შორის. • რეაგირება გაყიდვების სწრაფ ზრდაზე ან დაცემაზე, რამაც შესაძლოა პრობლემა შეუქმნას შიდა კონტროლს სისტემებსა და თანამშრომელთა უნარებს. • რთული ფინანსური შეთანხმებების გამოყენება. • კორპორაციული რესტრუქტურისა. • მნიშვნელოვანი გარიგებები (ოპერაციები) დაკავშირებულ მხარეებთან.

ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების წყაროები	
გარე ფაქტორები	<ul style="list-style-type: none"> • ეკონომიკის მდგომარეობა და ცვლილებები სახელმწიფო მარეგულირებელ გარემოში; • სამეურნეო სუბიექტის პროდუქციასა და მომსახურებაზე მოთხოვნის შემცირება; • ძალიან რთული მარეგულირებელი გარემო; • ცვლილებები დარგში; • საჭირო რესურსების (მასალები და კვალიფიციური პერსონალი) მოპოვების უუნარობა; • სამეურნეო სუბიექტის პროდუქციისა და მომსახურების მიმართ წინასწარ-განზრახული საბოტაჟი; • კაპიტალსა და კრედიტზე ხელმისაწვდომობის შეზღუდვა.
სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა	<ul style="list-style-type: none"> • არადაამაკმაყოფილებელი კორპორაციული კულტურა და მართვა; • მთავარ თანამდებობებზე არაკომპეტენტური პერსონალის ყოფნა; • ცვლილებები მთავარ პერსონალში, მათ შორის მთავარი აღმასრულებელი პირების განთავისუფლება; • ოპერაციების, ორგანიზაციული სტრუქტურის ან პროდუქტების სირთულე (კომპლექსურობა); • პროდუქტის ან მომსახურების ნაკლი, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ვალდებულებების წარმოქმნა და სამეურნეო სუბიექტის რეპუტაციის შელახვა; • ცვლილებების (საჭირო უნარების, ან ტექნოლოგიის) განხორციელების აუცილებლობის გაუცნობიერებლობა; • შიდა კონტროლის სისუსტე, განსაკუთრებით იმ კონტროლის საშუალებების, რომელზეც ხელმძღვანელობა არ ახდენს რეაგირებას; • ცუდი ურთიერთობა გარე დამფინანსებლებთან, როგორც ბანკია; • ფუნქციონირებადი საწარმოსა და ლიკვიდაციის პრობლემები, მათ შორის მნიშვნელოვანი მომხმარებლების დაკარგვა; • ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ახალი სისტემების დანერგვა.
ეფექტიანობის მაჩვენებლები	<ul style="list-style-type: none"> • საქმიანობის მაჩვენებლები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა არ იყენებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებისა და მიზნების მიღწევის მდგომარეობის შესაფასებლად; • მაჩვენებლები, რომლებიც არ გამოიყენება ოპერაციების გასაუმჯობესებლად, ან გამოსასწორებელი ზომების გასატარებლად.
სააღრიცხვო პოლიტიკა	<ul style="list-style-type: none"> • სააღრიცხვო პოლიტიკის არგამოყენება უცვლელად; • სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად გამოყენება;
შიდა კონტროლი	<ul style="list-style-type: none"> • ყოველდღიური ოპერაციების არაადეკვატური ზედამხედველობა ხელმძღვანელობის მხრიდან; • არადაამაკმაყოფილებელი კონტროლი, ან კონტროლის უქონლობა სამეურნეო სუბიექტის დონის საქმიანობებზე, როგორცაა კადრების მართვა, თაღლითობა და სააღრიცხვო ინფორმაციის მომზადება, როგორცაა, სააღრიცხვო შეფასებები და ფინანსური ანგარიშები; • არადაამაკმაყოფილებელი კონტროლი, ან კონტროლის უქონლობა ოპერაციებზე, როგორცაა ამონაგები, შესყიდვები, ხარჯები და ხელფასები. • აქტივების არადაამაკმაყოფილებელი დაცვა.

8.6 თაღლითობის რისკი

ტერმინი „თაღლითობა“ აღნიშნავს ხელმძღვანელობის, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახულ ქმედებას, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო სარგებლის მიღების მიზნით.

თაღლითობას, რომელშიც მონაწილეობს ხელმძღვანელობის, ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ერთი ან მეტი წარმომადგენელი პირი „ხელმძღვანელობის თაღლითობას“ უწოდებენ, ხოლო თაღლითობას, რომელშიც მონაწილეობენ მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლები, ეწოდება „თანამშრომელთა თაღლითობა“. ორივე შემთხვევაში შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს შეთქმულებას, როგორც სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში, ისე გარეშე მესამე მხარეებთან.

შემდეგი ნახაზი ასახავს თაღლითობის სახეებსა და მახასიათებლებს.

ნახაზი 8.6-1

	ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია (ფაქტობრივზე მეტი ან ნაკლები შემოსავლების წარდგენა)	აქტივების მანიპულაცია (აქტივების გამოყენება პირადი მიზნებისთვის)
ვინ?	<p>მესაკუთრეები და ხელმძღვანელობა</p> <p>თანამშრომლები</p>	<p>მესაკუთრეები და ხელმძღვანელობა</p> <p>თანამშრომლები</p>
რატომ?	<p>პირადი სარგებელი (გადასახადების შემცირება, კომპანიის გაყიდვა გაბერილ ფასად, ან პრემიების გადახდა)</p> <p>მიზნის გამართლება (ბიზნესში დარჩენა, სამუშაო ადგილების ეკონომია, დაფინანსების შენარჩუნება, საზოგადოების სამსახური)</p>	<p>პირადი სარგებელი (შედეგებზე დაფუძნებული პრემიების მიღება, ზარალის დამალვა, ან მოპარული აქტივების დამალვა)</p>
როგორ?	<p>შიდა კონტროლის იგნორირება, ფიქტიური/არასწორი ოპერაციები, შეთქმულება, სააღრიცხვო პოლიტიკის მანიპულაცია, შიდა კონტროლის სუსტი მხარეების გამოყენება.</p>	<p>ფიქტიური, ან არასწორად აღრიცხული ოპერაციები, შეთქმულება, სააღრიცხვო პოლიტიკის მანიპულაცია, შიდა კონტროლის სუსტი მხარეების გამოყენება.</p>
რამდენი?	<p>ხშირად დიდი თანხა, სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობის თანამდებობრივი მდგომარეობისა და შიდა კონტროლის შესახებ მათი ცოდნის წყალობით.</p>	<p>ხშირად პატარა თანხა, მაგრამ შეიძლება მნიშვნელოვნად გაიზარდოს დროთა განმავლობაში, თუ ვერ გამოვლინდება.</p>
	<p>ხშირად ეყრდნობა კონკრეტულ საჭიროებას. პატარა თანხითაც რომ დაიწყოს, სავარაუდოდ, დიდი გაზდება, თუ მალე არ გამოვლინდება.</p>	<p>ხშირად ეყრდნობა კონკრეტულ საჭიროებას. შეიძლება პატარა თანხა იყოს, მაგრამ, სავარაუდოდ, დიდი გაზდება, თუ მალე არ გამოვლინდება.</p>

მნიშვნელოვანი რჩევები

თითოეული გამოვლენილი რისკის ფაქტორისთვის, გაითვალისწინეთ ბიზნესის რისკია, თუ თაღლითობის, თუ ორივე. რისკის ბევრ წყაროს შეუძლია როგორც ბიზნესის, ისე თაღლითობის რისკი გამოწვევა. მაგალითად, საბუღალტრო პერსონალში მომხდარმა ცვლილებებმა შესაძლოა შეცდომების დაშვება გამოიწვიოს (ბიზნესის რისკი), მაგრამ ასევე შეიძლება ვინმეს თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობაც მისცეს.

8.7 თაღლითობის სახეები და მახასიათებლები

მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობა შესაძლოა ორგანიზაციის ნებისმიერ დონეზე განხორციელდეს, მას უფრო სერიოზული ხასიათი აქვს (და ეხება უფრო დიდ ფულად თანხებს), როცა მასში უფროსი რანგის ხელმძღვანელობა მონაწილეობს.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ზოგიერთი მთავარი პირობა, რომელიც თაღლითობის ჩადენის გარემოს ქმნის:

- არაეფექტური კორპორაციული მართვა;
- ხელმძღვანელობა არ იჩენს ლიდერობას და ცუდია ორგანიზაციის „გენერალური ხაზი“;
- მაღალი პრემიების გაცემა ფინანსური შედეგების მიხედვით;
- ძალიან მაღალი გადასახადები ან სხვა ხარჯები;
- სამეურნეო სუბიექტის წესების, მარეგულირებელი ნორმებისა და პოლიტიკის სირთულე;
- არარეალური მოლოდინი ბანკებისგან, ინვესტორებისგან, ან სხვა დაინტერესებული მხარეებისგან;
- მოგებიანობის (რენტაბელობის) დონის მოულოდნელი ცვლილება ან დაცემა;
- არაადეკვატური შიდა კონტროლი, განსაკუთრებით ორგანიზაციული ცვლილებების პირობებში.

როგორც ჩამონათვალიდან ჩანს, თაღლითობის საწინააღმდეგო ყველაზე ეფექტური შიდა კონტროლის საშუალება იქნებოდა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა და უფროსი რანგის ხელმძღვანელთა მიერ სწორი ნაბიჯების გადადგმა, რაც გამოიხატება სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებებისადმი ერთგულებასა და ეთიკის ნორმების დაცვაში, რისი დემონსტრირებაც ყოველდღიურად მოხდება. ზემოაღნიშნული ეხება ნებისმიერი ზომის ორგანიზაციას.

8.8 თაღლითობის სამკუთხედი

არსებობს 3 პირობა, რომელიც ხშირად თაღლითობის არსებობაზე მიგვანიშნებს. ექსპერტიზულატურები ამას ხშირად „თაღლითობის სამკუთხედს“ (იხ. ქვემოთ) უწოდებენ, რადგან ზემოხსენებული სამივე პირობის არსებობისას, ძალიან მაღალია თაღლითობის მოხდენის ალბათობა.

ეს სამი პირობაა:

- **ზეწოლა** – ზეწოლა ხშირად გამოწვეულია ისეთი გადაუდებელი მოთხოვნების (როგორცაა მნიშვნელოვანი პირადი ვალეები, ან მოგებასთან დაკავშირებით ანალიტიკოსებისა თუ ბანკის მოლოდინების დაკმაყოფილება), რისი გაზიარებაც სხვებთან რთულია;
- **ხელსაყრელი შესაძლებლობა** – არადაკმაყოფილებელმა კორპორაციულმა კულტურამ და ადეკვატური შიდა კონტროლის პროცედურების უქონლობამ ხშირად შეიძლება პოტენციურ დამნაშავეს შეუქმნას იმის თავდაჯერებულობა, რომ თაღლითობა ვერ გამოვლინდება;
- **ქმედების რაციონალური ახსნა** – რაციონალური ახსნა არის დამნაშავეს რწმენა იმისა, რომ რეალურად თაღლითობა არ ჩაუდენია, ასე, მაგალითად, დამნაშავე მსჯელობს: „დიდი არაფერი მომხდარა,“ ან „იმას ვიღებ, რასაც ვიმსახურებ.“

ნახაზი 8.8-1



მაგალითად, სამშენებლო ბიზნესში მესაკუთრე-მმართველს შეიძლება შესთავაზონ სამუშაო – მეგობრის სახლის მიშენება, ვინაიდან ეს არის მხოლოდ ნაღდი ანგარიშსწორების ოპერაცია და დოკუმენტაცია არ იქნება გასაფორმებელი კომპანიაში. განვიხილოთ „სამკუთხედის“ სამი პირობა:

- „ზეწოლა“ შეიძლება იყოს მესაკუთრე-მმართველის სურვილი, შეამციროს გადასახადები რომელსაც სხვა შემთხვევაში გადაიხდიდა;
- „ხელსაყრელი შესაძლებლობა“ არის მესაკუთრე-მმართველის მიერ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებებისთვის გვერდის ავლა და რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ბუღალტრულად არასახვა;
- „რაციონალური ახსნა“ შეიძლება იყოს მესაკუთრე-მმართველის მოსაზრება, რომ ის ისედაც მეტისმეტად ბევრ გადასახადს იხდის.

შენიშვნა: თუ ერთ-ერთი პირობა მაინც არ არსებობს, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ნაღდი ფულით გაყიდვა განხორციელდეს.

რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებისას, აუდიტის ჯგუფის წევრებმა უნდა გაითვალისწინონ სამივე პირობის არსებობა და არა მხოლოდ თაღლითობის შესაძლებლობა. შემდეგ ცხრილში განხილულია თაღლითობის რისკის წყაროები.

ცხრილი 8.8-2

თაღლითობის რისკის წყაროები	
მოტივაცია და ზეწოლა	<ul style="list-style-type: none"> • ფინანსურ სტაბილურობას ან რენტაბელობას საფრთხეს უქმნის ეკონომიკური, დარგობრივი ან სამეურნეო სუბიექტის სამუშაო პირობები. • ხელმძღვანელობა განიცდის გადაჭარბებულ ზეწოლას, რათა დააკმაყოფილოს მესამე მხარეთა ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მოთხოვნები ან მოლოდინი (როგორცაა შემოსავლების დასახული დონეების მიღწევა, ან გარემოს დაცვის მკაცრი ნორმატიული აქტების მოთხოვნების შესრულება და ა.შ.). • პირადმა ფინანსურმა ვალდებულებებმა შეიძლება ხელმძღვანელობა ან თანამშრომლები, რომლებსაც ხელი მიუწვდებათ ნაღდი ფულზე ან სხვა აქტივებზე, აიძულოს (ზეწოლა მოახდინოს) ამ აქტივების მოპარვა (უკანონოდ მითვისება). • მტრული დამოკიდებულება სამეურნეო სუბიექტსა და იმ თანამშრომლებს შორის, რომელთაც ხელი მიუწვდებათ ნაღდი ფულზე ან სხვა აქტივებზე. მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> – თანამშრომელთა (ცნობილი ან სავარაუდო) დროებითი დათხოვნა; – ბოლო პერიოდში მომხდარი, ან მოსალოდნელი ცვლილებები თანამშრომელთა ანაზღაურებაში, ან მატერიალური სტიმულირების პროგრამებში; და – პრემიები, კომპენსაცია ან სხვა ჯილდოები, რომლებიც მოლოდინებს არ შეესაბამება. <p>ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა პირადი ფინანსური მდგომარეობა, რამაც შეიძლება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს (როგორცაა, ფინანსური ინტერესები, კომპენსაცია, გარანტიები ა.შ.) საფრთხე შეუქმნას.</p>

თაღლითობის რისკის წყაროები	
<p>პოზიცია და რაციონალური ახსნა</p>	<p>რაციონალური ახსნა</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია, მიზანშეუწონელი საშუალებების გამოყენებით: <ul style="list-style-type: none"> – მინიმუმამდე დაიყვანოს საანგარიშგებო შემოსავლები გადასახადების შესამცირებლად; და – გაზარდოს საანგარიშგებო შემოსავლები, ბანკის ხელშეკრულების პირობების დარღვევის თავიდან აცილების მიზნით. • თანამშრომელთა საქციელიდან ჩანს მათი უკმაყოფილება სამეურნეო სუბიექტით. • ზედა რგოლების ხელმძღვანელებისთვის დამახასიათებელი დაბალი ზნეობა. • ხელმძღვანელობა ითმენს თანამშრომლების მიერ ჩადენილ ქურდობას. მაგალითად, არ ისჯება თანამშრომელი, თუ ქურდობაში გამოიჭერენ. • ხელმძღვანელობა არავის აიძულებს სამეურნეო სუბიექტის ღირებულებებისადმი ერთგულებას, ან ეთიკის სტანდარტების დაცვას. • ხელმძღვანელობა მნიშვნელობას არ ანიჭებს აქტივების უკანონო მითვისებასთან დაკავშირებული რისკების შემცირების ან მათზე მონიტორინგის განხორციელების აუცილებლობას. <p>პოზიცია</p> <ul style="list-style-type: none"> • ცნობილია ხელმძღვანელობის მხრიდან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის, ან მათთვის თაღლითობის ბრალდების წაყენების ისტორია. • ხელმძღვანელობის ქცევის, ან ცხოვრების სტილის შეცვლა, რაც შეიძლება იმაზე მიგვანიშნებდეს, რომ ადგილი ჰქონდა აქტივების უკანონოდ მითვისებას. • ზედა რგოლების ხელმძღვანელები არაეთიკური საქციელის მაგალითს იძლევიან (მაგალითად, ხარჯების ანგარიშების „გაბერვა“ და წერილმანი ქურდობის ჩადენა და ა.შ.). • ხელმძღვანელობა თვითონ გვერდს უვლის კონტროლის პროცედურებს. • ხელმძღვანელობა დროულად არ ატარებს შიდა კონტროლში არსებული მისთვის ცნობილი ხარვეზების გამოსასწორებელ ზომებს. • მესაკუთრე-მმართველი ერთმანეთისგან არ ასხვავებს პირად და კომერციულ (კომპანიის) ოპერაციებს. • უთანხმოება არსებობს აქციონერებს შორის, არაკოტირებულ (დახურულ სააქციო საზოგადოებაში) სამეურნეო სუბიექტში. • ხელმძღვანელობას არაერთხელ უცდია არასათანადო ბუღალტრული აღრიცხვის გამართლება არსებითობის საფუძველზე. • ხელმძღვანელობასა და ახლანდელ, ან წინამორბედ აუდიტორებს შორის ურთიერთობა დაძაბულია.
<p>ხელსაყრელი შესაძლებლობები</p>	<p>უკანონო მითვისებისთვის ხელსაყრელი აქტივები</p> <ul style="list-style-type: none"> • დიდი ოდენობის ნაღდი ფული სალაროში ან გზაში; • სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც მცირე ზომისაა, მაღალი ღირებულების მქონეა ან ძალიან მოთხოვნილია; • იოლად კონვერტირებადი აქტივები, როგორცაა, ობლიგაცია წარმომდგენზე, ბრილიანტები ან კომპიუტერული ჩიპები; • ძირითადი საშუალებები, რომლებიც მცირე ზომისაა, ადვილად რეალიზებადი ან არა აქვს შესაძენი, საკუთრების უფლების საიდენტიფიკაციო ნიშანი.

თაღლითობის რისკის წყაროები	
<p>ხელსაყრელი შესაძლებლობები (გაგრძელება)</p>	<p>არაადეკვატური შიდა კონტროლის საშუალებები</p> <ul style="list-style-type: none"> • მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა არაადეკვატური ზედამხედველობა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ პროცესებზე, რომელთა მიზანია თაღლითობის რისკების გამოვლენა და მათზე რეაგირება. • მოვალეობების არასათანადო დანაწილება ან არასათანადო დამოუკიდებელი შემოწმებები. • არასათანადო ზედამხედველობა ზედა რგოლების ხელმძღვანელობის დანახარჯებზე. • არაადეკვატური ზედამხედველობა ხელმძღვანელობის მხრიდან იმ თანამშრომლებზე, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან აქტივებზე. • ისეთ თანამდებობებზე თანამშრომელთა შერჩევის სათანადო პროცედურების უქონლობა, რომელზეც პერსონალს ხელი მიუწვდება აქტივებზე. • აქტივებთან დაკავშირებით არაადეკვატური ჩანაწერების წარმოება. • ოპერაციების შესრულების ნებართვის გაცემისა (სანქციების) და დამტკიცების არაადეკვატური სისტემა. • სალაროს, ინვესტიციების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან ძირითადი საშუალებების არასათანადო ფიზიკური დაცვა. • აქტივების დროული და სრულყოფილი შეჯერების პროცედურების უქონლობა. • ოპერაციების დროული და სათანადო დოკუმენტირების პროცედურების უქონლობა (მაგალითად, უკანდაბრუნებული გაყიდული საქონლის მაკორექტირებელი ფაქტურების). • შიდა კონტროლის ძირითადი ფუნქციების შემსრულებელი თანამშრომლებისთვის სავალდებულო (კუთვნილი) შვებულების არქონა. • ხელმძღვანელობის არასათანადო წარმოდგენა საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე, რაც საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მომუშავე თანამშრომლებს უკანონო მითვისების შესაძლებლობას აძლევს. • ავტომატიზებულ ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის არაადეკვატური კონტროლის არსებობა, მათ შორის, კომპიუტერული სისტემების სარეგისტრაციო ჟურნალებსა და მათ შემოწმებაზე კონტროლი. <p>სპეციფიკური სუსტი ადგილები</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობის შეფასებები, ამონაგების აღიარება, საბუღალტრო გატარებების გამოყენება, ოპერაციები დაკავშირებულ მხარესთან და ა.შ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თაღლითობა ყოველთვის განზრახული ქმედებაა. იგი მოიცავს აუდიტორისგან განზრახ ინფორმაციის დაფარვას და არასწორი ინფორმაციის მიწოდებას. შესაბამისად, თაღლითობის გამოვლენა ხდება გამონაკლისებისა და უცნაურობების ძიების გზით, რომელთა ფულადი რაოდენობა ხშირად ძალზე მცირეა.

ნაკლებად სავარაუდოა, რომ თაღლითობის გამოვლენა მოხდეს მხოლოდ არსებითი პროცედურების მეშვეობით. მაგალითად, აუდიტორი ვერ გამოავლენს ოპერაციას, რომელიც ასახული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან ვერ დაადგენს, რომ ოპერაცია „უკანონო“ (არ არის რეალური), თუ ის არ არის დამატებით ინფორმირებული სამეურნეო სუბიექტის შესახებ (ანუ „სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის“ შედეგად), რასაც გამოიყენებს, როგორც სამოქმედო ჩარჩოებს.

აუდიტორებმა, აუდიტის ჯგუფში მათი როლისა და პოზიციის მიხედვით, შეიძლება გამოავლინონ თაღლითობის რისკის ფაქტორები, რომლებიც დაკავშირებულია სამკუთხედის ერთ ან მეტ ელემენტთან. თუმცა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ აუდიტორი გამოავლენს სამივე პირობის არსებობას (ხელსაყრელი შესაძლებლობა, ზეწოლა და რაციონალური ახსნა). ამის გამო, მნიშვნელოვანია, რომ გარიგების მსვლელობისას აუდიტის ჯგუფში მუდმივად იხილავდნენ მიმდინარე შედეგებს.

შემდეგ ნახაზზე განხილულია, რა სარგებლის მოტანა შეუძლია აუდიტის ჯგუფის წევრებისთვის აუდიტის მიმდინარეობისას გამოვლენილი ფაქტების ერთმანეთში განხილვას.

ნახაზი 8.8-3



რთული იქნება საერთო სურათის დანახვა ჯგუფის წევრებს შორის კომუნიკაციის არარსებობის შემთხვევაში. აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის მუდმივი განხილვების ჩატარება, აუდიტის ჯგუფს საშუალებას აძლევს, ერთად მოუყარონ თავი ინფორმაციის პატარ-პატარა ნაწილებს და შეიძლონ საერთო სურათის დანახვა.

8.9 პროფესიული სკეპტიციზმი

აუდიტორს ევალება, ყოველთვის შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა/პოზიცია აუდიტის მსვლელობისას. შემდეგ ცხრილში განხილულია საკითხები, რომლებსაც მოიცავს პროფესიული სკეპტიციზმის პოზიცია.

ცხრილი 8.9-1

სკეპტიციზმი მოიცავს:	
იმის გაცნობიერებას, რომ ხელმძღვანელობას ყოველთვის შეუძლია თაღლითობის ჩადენა	ხელმძღვანელობას ყოველთვის აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ გადაუხვიოს შიდა კონტროლის ეფექტურ პროცედურებს. გარიგების ჯგუფის წევრებმა არასდროს უნდა ირწმუნონ, რომ ხელმძღვანელობა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები კეთილსინდისიერები და პატიოსნები არიან, თუნდაც სამეურნეო სუბიექტთან ურთიერთობის წარსული გამოცდილება მათ კეთილსინდისიერებასა და პატიოსნებაზე მეტყველებდეს.
კრიტიკულ აზროვნებას	კრიტიკულად შეაფასეთ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა.
სიფხიზლეს	ეწინააღმდეგება, ან კითხვის ქვეშ აყენებს აუდიტორული მტკიცებულება: <ul style="list-style-type: none"> • დოკუმენტებისა და გამოკითხვების პასუხების საიმედოობას? • ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან მოპოვებული სხვა ინფორმაციის საიმედოობას?

სკეპტიციზმი მოიცავს:	
სიფრთხილეს	<p>არ დაუშვათ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უჩვეულო გარემოებების ვერაშეშინება; • აუდიტორული დაკვირვებებიდან გამოტანილი დასკვნების ზედმეტად განზოგადება; • მცდარი დაშვებების გამოყენება აუდიტორული პროცედურების, ხასიათისა და ვადების განსაზღვრისას და, შესაბამისად, მათი შედეგების შეფასებისას; • ნაკლებად სარწმუნო მტკიცებულებით დაკმაყოფილება იმის იმედით, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები პატიოსნები და მიუკერძოებლები არიან; • საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მაგივრად ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ინფორმაციით დაკმაყოფილება;

მნიშვნელოვანი რჩევები
<p>აუდიტში პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით მოქმედება ყოველთვის რთულია, როდესაც დამკვეთს იცნობ და ენდობი. ადამიანის ბუნებრივი თვისებაა ადამიანების ნდობა იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს საწინააღმდეგო ინფორმაცია. შესაბამისად, პარტნიორებსა და თანამშრომლებს რეგულარულად აუცილებლად უნდა შევასწავლოთ, რომ იმოქმედონ პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით. ამ კონცეფციის გამოყენებასთან დაკავშირებით გაითვალისწინეთ რამდენიმე პრაქტიკული რჩევა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • წარმოსახვაში შექმენით ფიქტიური პერსონაჟი (და სახელი), რომელსაც ცუდი დამოკიდებულება აქვს კონტროლის მიმართ და ასევე არაეთიკური ქმედებები. როდესაც იხილავთ თაღლითობის შესაძლო სცენარს და ფინანსური ანგარიშგების სუსტ მხარეებს, ეს პიროვნება (და არა თქვენი დამკვეთი) წარმოიდგინეთ თქვენს დამკვეთად, ან უფროს პასუხისმგებელ ხელმძღვანელად; • თაღლითობის განხილვის დაგეგმვაში მონაწილეობის მისაღებად მოიწვიეთ ვინმე (იდეალურ შემთხვევაში, ის, ვისაც გააჩნია სასამართლო აუდიტში მონაწილეობის გამოცდილება), ვინც არ იცნობს სამეურნეო სუბიექტს.

8.10 როგორ ამოვიცნოთ თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

ყველაზე ეფექტური გზა იმისა, რომ არ გამოგვრჩეს მნიშვნელოვანი რისკის ფაქტორი, იმაში მდგომარეობს, რომ რისკის გამოვლენა უნდა გახდეს სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესის განუყოფელი ნაწილი. რაც უფრო მეტი იცის აუდიტორმა ზემოაღნიშნული განსახილველი 6 სფეროს შესახებ, უფრო ადვილად შეძლებს რისკის ფაქტორების გამოვლენას. სამეურნეო სუბიექტის შესწავლა ასევე დაეხმარება მას თაღლითობის შესაძლო სცენარის გამოვლენასა და შემდგომში მასზე რეაგირების პროცედურების განსაზღვრაში. დაიმახსოვრეთ, რომ ყოველთვის არის შესაძლებელი ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირება, ისევე, როგორც თაღლითობის დამალვა (განსაკუთრებით აუდიტორისგან).

სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ინფორმაციის შეგროვება (ან განახლება) ხდება თითოეული მოთხოვნილი სფეროს შესახებ, გაითვალისწინება ბიზნესისა და თაღლითობის მნიშვნელოვანი რისკის ფაქტორების არსებობა. ბევრი გამოვლენილი ბიზნესის რისკისთვის შეიძლება საჭირო იყოს თაღლითობის რისკის განხილვა. ამის გამო, რეკომენდებულია, რომ, სადაც შესაძლებელია, თაღლითობის რისკებისა და ბიზნესის რისკების სია ცალ-ცალკე შეადგინოთ და თაღლითობის რისკები ცალკე შეაფასოთ. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტის პროდუქციის გაყიდვების პერსპექტივა არადაკმაყოფილებელი იყო (რისკის გარე წყარო), გაითვალისწინეთ, რა შეიძლება იყოს მცდარი ფინანსურ ანგარიშგებაში. არადაკმაყოფილებელმა გაყიდვებმა შეიძლება გამოიწვიოს ჭარბი მარაგის არსებობა, რომელიც უნდა ჩამოიწეროს, მაგრამ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს თაღლითობის რისკიც, იმ შემთხვევაში, თუ გამყიდველს ექნება მოტივაცია, „გაბეროს“ რეალიზაციის მონაცემები პრემიის მისაღებად.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების (თანდაყოლილი რისკები) გამოვლენა ხდება ნებისმიერი ისეთი შიდა კონტროლის საშუალების გათვალისწინებამდე, რომელსაც შეუძლია ამგვარი რისკების შემცირება. რისკების შესამცირებლად განკუთვნილი შიდა კონტროლის საშუალებები განხილულია მე-2 ტომის მე-11 და მე-12 თავებში. ასევე მნიშვნელოვანია ნებისმიერი მნიშვნელოვანი რისკის არსებობის დადგენაც (იხილეთ მე-ტომის მე-10 თავი).

ზოგიერთი გამოვლენილი რისკის ფაქტორი ზემოქმედებს ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ კონკრეტულ სფეროზე, მაგრამ სხვებს შეიძლება ყოვლისმომცველი ხასიათი ჰქონდეს და დაკავშირებული იყოს ფინანსური ანგარიშგების ბევრ სფეროსთან. მაგალითად, თუ უფროსი ბუღალტერი არაკომპეტენტურია, სავარაუდოდ, მის მიერ დაშვებული შეცდომები მართო ფინანსური ანგარიშგების ერთი ნაწილით არ შემოიფარგლება. გარდა ამისა, თუ ვინმე თაღლითობის ჩასაღწეად ამ სიტუაციით ისარგებლებს, უზუსტობები შეიძლება აღმოჩნდეს ნებისმიერი რაოდენობის აქტივების ან ვალდებულებების ნაშთებში და მათი გადაფარვა (დამალვა) მოხდება სხვა უზუსტობებით, კერძოდ ამონაგებისა და ხარჯების ოპერაციების განზრახ დამახინჯებით.

ყოვლისმომცველი რისკი ხშირად გამომდინარეობს სუსტი კონტროლის გარემოდან და პოტენციურად გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების ბევრ სფეროზე, განმარტებით ინფორმაციასა და მტკიცებაზე. ყოვლისმომცველი რისკი, სავარაუდოდ, ასევე გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე რისკის შეფასებაზე. ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკებზე რეაგირება მოხდება აუდიტორის საერთო ხასიათის ღონისძიებებით (როგორცაა, მაგალითად, უფრო მეტი სამუშაოს შესრულება აუდიტში, უფრო გამოცდილი თანამშრომლების ჩართვა ჯგუფში და ა.შ.).

აუდიტის მიმდინარეობისას შეიძლება გამოვლინდეს სხვა რისკის ფაქტორებიც, რომლებიც უნდა დაემატოს უკვე გამოვლენილი რისკების სიას და სათანადოდ მოხდეს მათი შეფასება, სანამ აუდიტორი რაიმე გადაწყვეტილებას მიიღებს იმის შესახებ, რა გავლენას იქონიებს ისინი აუდიტის სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაზე, კერძოდ, საჭირო დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე. ასეთი მიდგომით შემდგომი პერიოდის აუდიტის დაგეგმვისას რისკის გამოვლენა და შეფასება სრულყოფილი იქნება.

შემდეგ ცხრილში განხილულია რისკის გამოვლენის პროცესის რეკომენდებული სამსაფეხურიანი მიდგომა.

ცხრილი 8.10-1

რისკის დადგენა	
1-ლი საფეხური შეაგროვეთ ძირითადი ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ	<p>საწყისი ეტაპი არის ძირითადი ინფორმაციის მოპოვება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ, ანუ რისკის შესაფასებლად სამოქმედო ჩარჩოების განსაზღვრა, რათა აუდიტორმა განსაზღვროს (დაგეგმოს) რისკის შესაფასებელი პროცედურები. ამის გარეშე რთული იქნება (თუ არა შეუძლებელი) იმ შეცდომებისა და თაღლითობის გამოვლენა, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოიძიეთ (ან განაახლეთ) სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ძირითადი ინფორმაცია, მისი მიზნები, კულტურა, ოპერაციები, ძირითადი პერსონალი, შიდა ორგანიზაციული პრინციპები და კონტროლი.
მე-2 საფეხური განსაზღვრეთ, ჩაატარეთ და დოკუმენტებში ასახეთ რისკის შესაფასებელი პროცედურები	<ul style="list-style-type: none"> • რისკის შესაფასებელი პროცედურები/ქმედებები (იხილეთ 1-ლი ტომის მე-8 თავი) იმგვარად უნდა შესრულდეს, რომ: <ul style="list-style-type: none"> – გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობის რისკების წყაროები; – აუდიტორმა სათანადო ინფორმაცია მოიპოვოს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ; და – მოპოვებულ იქნეს აუცილებელი მხარდამჭერი აუდიტორული მტკიცებულებები.

რისკის დადგენა	
	<ul style="list-style-type: none"> • რისკის შესაფასებელი პროცედურები და სხვა შესაფერისი ქმედებები უნდა განსაზღვროთ და შეასრულოთ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ 1-ელ საფეხურზე მოპოვებული ძირითადი ინფორმაციის გათვალისწინებით. • აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის უნდა ჩატარდეს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობის საკითხის განხილვა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის მიმართ. (იხილეთ მე-2 ტომის მე-7 თავი). • გამოჰკითხეთ ხელმძღვანელობას იმის თაობაზე, როგორ ავლენენ ან მართავენ რისკის ფაქტორებს (განსაკუთრებით თაღლითობას რისკს) და, ფაქტობრივად, რომელი რისკის ფაქტორები გამოვლინდა და რომელზე მოხდა რეაგირება. ასევე ჰკითხეთ ხელმძღვანელობას, ფაქტობრივად, თუ გამოვლინდა შეცდომები ან თაღლითობა. • დოკუმენტებში ასახეთ ყველა გამოვლენილი რისკის ფაქტორი.
მე-3 საფეხური გამოვლენილი რისკები დააკავშირეთ ფინანსური ანგარიშგების არსებით სფეროებთან	<p>ყოველი გამოვლენილი რისკის ფაქტორისთვის (რისკის მიზეზი) დაადგინეთ, მისი პოტენციური გავლენა (კონკრეტული უზუსტობა, როგორცაა თაღლითობა და შეცდომა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე. გაითვალისწინეთ, რისკის ერთ ფაქტორს შეუძლია სხვადასხვა სახის უზუსტობების გამოწვევა, რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების ერთზე მეტ სფეროზე. (მაგალითებისთვის იხილეთ „მნიშვნელოვანი რჩევები“, ქვემოთ).</p> <ul style="list-style-type: none"> • დაადგინეთ არსებითი ანგარიშების ნაშთები, ოპერაციების კატეგორიები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები. • გამოვლენილი რისკები დააკავშირეთ ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ სფეროებთან, განმარტებით შენიშვნებთან და მტკიცებებთან. თუ გამოვლენილი რისკი ყოვლისმომცველი ხასიათისაა, მაშინ დაუკავშირეთ მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებას. რისკების გავლენის დადგენა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული სფეროს მიხედვით, დაგეხმარებათ მტკიცებების დონეზე რისკების შეფასებაში, ხოლო ყოვლისმომცველი რისკების გავლენის დადგენა კი – ფინანსური ანგარიშგების დონის რისკების შეფასებაში.

მნიშვნელოვანი რჩევები

აუდიტორებისთვის დამახასიათებელი ბუნებრივი ქმედებაა, რისკების გამოსავლენად დაეყრდნონ ფინანსურ ანგარიშგებას. მაგალითად, მარაგი შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მაღალრისკიან სემენტად წინა პერიოდებში აღმოჩენილი შეცდომების გამო. თუმცა, ეს იგივეა, რაც რისკის გავლენის დადგენა, მაგრამ არა მისი გამომწვევი მიზეზის დადგენა. მარაგი მაღალრისკიანი სფერო რომ არის, ეს მნიშვნელოვანი ინფორმაციაა; თუმცა, უკეთესია რისკის მიზეზის ცოდნა. თუ ვერ მოხერხდა რისკის მიზეზის დადგენა, შესაძლებელია გამოგრჩეთ ზოგიერთი რისკის ფაქტორი. გაითვალისწინეთ შემდეგი:

გამოტოვებული ნაშთები ან ოპერაციები

ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ ბუღალტრულად ასახული ბიზნესგადაწყვეტილებებისა და ოპერაციების ჯამური შედეგები. თუ ოპერაცია ბუღალტრულად არ აისახა, ან აქტივები უკანონოდ იქნა მითვისებული, ან არ გამჟღავნდა პირობითი მოვლენები (აქტივები და ვალდებულებები), სავსებით შესაძლებელია, რომ ასეთ გამოტოვებულ თანხებთან ან ინფორმაციასთან დაკავშირებული რისკის ფაქტორები ვერ გამოვლინდეს და, ცხადია, ვერ შეფასდება.

ფაქტების შეგროვება და რისკის გამოვლენა

სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესში ადვილია ყურადღების გადატანა მოხდეს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ფაქტების შეგროვებაზე და არა რისკის წყაროების გამოვლენაზე. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება საერთოდ მხედველობიდან გამოგრჩეთ ახალი რისკის ფაქტორები, მოვლენები, ოპერაციები და თაღლითობის რისკები.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

უზუსტობების მიზეზი და გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

გარკვეული რისკების წყაროების მნიშვნელობა შეიძლება გამოვრჩეთ, თუ ყურადღებას აქცევთ რისკის ფაქტორის გავლენას ან შედეგს (მაგალითად, ყურადღების გამახვილება მარაგის ნაშთში არსებულ შეცდომებზე და არა, პირველ რიგში, მათ გამომწვევ მიზეზებზე). რისკის წყარო არის მოვლენა ან მოვლენები, რომლებიც იწვევს შეცდომებს. მარაგის ნაშთში დაშვებული შეცდომების წყარო შეიძლება იყოს არაადეკვატური კვალიფიკაციის, ან არაკვალიფიციური თანამშრომლები, შიდა კონტროლის მოძველებული სისტემა, სააღრიცხვო პოლიტიკის, მაგალითად, ამონაგების აღიარების პოლიტიკის არასწორი გამოყენება, მარაგის უსაფრთხოების დაუცველობა, ან თანამშრომელთა მიერ ჩადენილი თაღლითობა და ა.შ.

მიზეზი, რომელიც რამდენიმე უზუსტობას იწვევს

ცალკეულმა რისკის წყარომ შეიძლება ხშირად გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების ბევრ ნაშთზე. მაგალითად, ეკონომიკის ვარდნამ შეიძლება გავლენა იქონიოს მარაგის შეფასებაზე, მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) თანხების ამოღების შესაძლებლობაზე, ბანკის ხელშეკრულების პირობების შესრულებაზე, რეალიზაციის ოპერაციების მანიპულაციაზე პრემიების მისაღებად საჭირო ზღვრის მისაღწევად და შეიძლება ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების გამოყენების მართებულობაზეც კი.

ყოვლისმომცველი რისკები

ფინანსური ანგარიშგების თითო სფეროზე ცალ-ცალკე ყურადღების კონცენტრაციით გარკვეული ყოვლისმომცველი რისკები და თაღლითობის რისკები შეიძლება ვერ გამოვლინდეს. მაგალითად, ახალი სააღრიცხვო სისტემის დანერგვამ შეიძლება შეცდომები გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების ბევრ ნაშთში. გარდა ამისა, შესაძლებელია ვინმემ ისარგებლოს ახალი სისტემით გამოწვეული გაურკვეველობით და თაღლითობა ჩაიდინოს.

8.11 რისკის გამოვლენის პროცესის დოკუმენტირება

კონკრეტულად როგორ მოხდება ზემოთ განხილული საკითხების დოკუმენტირება აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში, ეს აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. მაგალითად, რისკების გამოვლენის პროცესის ზემოთ განხილული სამსაფეხურიანი მიდგომის შესაფერისი დოკუმენტაცია უნდა მოიცავდეს:

- სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ინფორმაციას;
- რისკის შესაფასებელი პროცედურების აღწერას; და
- გამოვლენილი რისკების დაკავშირებას ფინანსური ანგარიშგების შესაძლო შეცდომებთან და თაღლითობასთან.

ცხრილი 8.11-1

დოკუმენტაცია	აღწერა
ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ	<p>მოპოვებული ინფორმაციის დოკუმენტირება მოახდინეთ ცალკეული (სავალდებულო) სფეროს მიხედვით, როგორცაა სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, გარე ფაქტორები, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა და ა.შ. სამეურნეო სუბიექტის ზომის მიხედვით, დოკუმენტაცია შეიძლება იყოს როგორც ძალიან მარტივი, ისე რთული და კომპლექსური და შეიძლება მოიცავდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • დამკვეთის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას (როგორცაა ბიზნესგეგმა და ანალიზი); • გარე მონაცემებს (დარგის სტატისტიკური ანგარიშები, თანამშრომელთა შიდა საინფორმაციო დოკუმენტაცია, სამეურნეო სუბიექტის დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები); • შესაფერის კორესპონდენციებს (იურიდიულ, სახელმწიფო ორგანოებთან და ა.შ.), ელექტრონულ წერილებს, კონსულტანტების ანგარიშებს, მოხსენებით ბარათებს (მემორანდუმებს); და • ფირმის საკონტროლო კითხვარებს.

დოკუმენტაცია	აღწერა
რისკის შესაფასებელი პროცედურები	<p>სამუშაო დოკუმენტებში ასახეთ ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების დეტალები, კერძოდ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობისადმი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მგრძობელობის საკითხის განხილვა აუდიტის ჯგუფში; • სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ძირითადი ინფორმაცია, მათ შორის: <ul style="list-style-type: none"> – სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეული ასპექტი, რაც ზემოთ განვიხილეთ; – შიდა კონტროლის ხუთივე კომპონენტი, რაც განხილულია 1-ლი ტომის მე-5 თავში; და – წყაროები, საიდანაც მოიპოვეთ ინფორმაცია; და • ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკები და მათი შეფასება.
გამოვლენილი რისკების დაკავშირება ფინანსური ანგარიშგების შესაძლო შეცდომებთან და თაღლითობასთან	<p>დოკუმენტებში ასახეთ არსებითი ანგარიშის ნაშთები, ოპერაციების კატეგორიები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები და შემდეგ თითოეული გამოვლენილი რისკის წყაროსთვის მიუთითეთ, არის თუ არა იგი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ყოვლისმომცველი მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის; თუ • დაკავშირებულია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკურ სფეროებთან, განმარტებით შენიშვნებთან და მტკიცებებთან.

გამოვლენილი რისკების დოკუმენტაციის რამდენიმე გზა არსებობს. ერთ-ერთი მათგანი ილუსტრირებულია შემდეგ ცხრილში. ცხრილი გვიჩვენებს რისკის წყაროს თითოეული შესასწავლი სფეროს მიხედვით (გარე ფაქტორები, სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა და ა.შ), ამ რისკის გავლენას ან შესაძლო შედეგს და ფინანსური ანგარიშგების რომელ ნაწილებზე ახდენს გავლენას.

ცხრილი 8.11-2

რისკის წყარო	რისკის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (შეცდომები, ან თაღლითობა)	შ/ა-ის სფერო, რომელზეც ზემოქმედებს, ან ყოვლისმომცველი რისკი
სამეურნეო სუბიექტის მიზნები		
წლის განმავლობაში ახალი პროდუქტის შემოღება	შეცდომები დანახარჯების მიკუთვნებასა და მარაგის შეფასებაში.	მარაგის შეფასება
	ახალი პროდუქტის თვითღირებულებისა და ფასის განსაზღვრის მეთოდებმა ან სისტემებმა შეიძლება შექმნას თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობა.	მარაგის სისწორე
	ახალი დაფინანსების მოპოვების საჭიროება გაართულებს ბანკთან ადრე დადებული ხელშეკრულების პირობების შესრულებას. თუ სამეურნეო სუბიექტი დაარღვევს ხელშეკრულებას, სესხი შეიძლება გადასახდელი გახდეს მოთხოვნისთანავე.	განიხილეთ განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც ეხება დაფინანსებას, სესხის სახელშეკრულებო პირობებსა და სესხის კლასიფიკაციას.
	ხელმძღვანელობას შეიძლება გაუჩნდეს ცდუნება, გააყალბოს ფინანსური ანგარიშგება, რათა უზრუნველყოს ბანკის ხელშეკრულების პირობების დაცვა.	ყოვლისმომცველი რისკი
სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა		
უფროსი ბუღალტრის არასათანადო კვალიფიკაცია	შეცდომები ფინანსურ ანგარიშგებაში.	ყოვლისმომცველი რისკი
	შესაძლებლობა თაღლითობის ჩასადენად.	ყოვლისმომცველი რისკი

მნიშვნელოვანი რჩევები

ერთი ადგილი რისკების დოკუმენტირებისთვის

ყველა გამოვლენილი რისკის ფაქტორი ჩაწერეთ ერთ დოკუმენტში, ერთ ადგილას ან სამუშაო დოკუმენტების ფაილის დოკუმენტების პირობითი აღნიშვნების (საერთო ნუმერაციის) მიხედვით. ამგვარ მიდგომას რამდენიმე უპირატესობა გააჩნია:

- მიმოხილვის სიმარტივე. ყველა გამოვლენილი რისკის ფაქტორის პოვნა შესაძლებელია ერთ ადგილას;
- შეფასების თავსებადობა. როდესაც აუდიტორი ერთად იხილავს რისკებს, უფრო აშკარად გამოჩნდება კონკრეტული რისკი, რომელიც სხვა რისკებისგან განსხვავებულად შეფასდა;
- შესაძლებელია რისკების დახარისხება (ელექტრონული ცხრილების გამოყენებით), რის შედეგადაც სიაში ფურცლის (გვერდის) თავში აღმოჩნდება ყველაზე მნიშვნელოვანი რისკები. ამ გზით ფაილის მიმოხილველი შეძლებს იმის შემოწმებას, ყველა გამოვლენილ ძირითად რისკზე მოხდა თუ არა რეაგირება შესაფერისი აუდიტორული პროცედურებით.

ცალ-ცალკე აწარმოეთ ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების სია (რეესტრი)

თაღლითობის რისკები ბიზნესის რისკის ფაქტორებისგან განცალკევებით ჩამოწერეთ და ცალკე შეაფასეთ. ბევრი ბიზნესის რისკი, იმავდროულად, თაღლითობის შესაძლებლობასაც ქმნის. თუ ცალკე არ შეაფასებთ თაღლითობის რისკებს, ზოგიერთი თაღლითობის რისკის ფაქტორი შეიძლება გამოგრჩეთ. მაგალითად, ახალმა სააღრიცხვო სისტემამ შეიძლება შექმნას შეცდომების დაშვების შესაძლებლობა (ბიზნესის რისკი), მაგრამ ასევე შეიძლება წარმოქმნას იმის შესაძლებლობა, რომ ვიღაცამ განახორციელოს ფინანსური შედეგების მანიპულაცია ან აქტივების უკანონოდ მითვისება (თაღლითობის რისკი). გარდა ამისა, არსებობს კიდევ ერთი მიზეზი, რის გამოც აუცილებელია თაღლითობის რისკების რეესტრის ცალკე წარმოება. კერძოდ, აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია თაღლითობის რისკებზე რეაგირებისთვის (თაღლითობის ტიპის, გამონაკლისებისა და უცნაურობებისა გამოვლენა) შეიძლება სრულიად განსხვავებულად დაკავშირებულ ბიზნესის რისკთან მიმართებით ჩასატარებელი პროცედურებისგან.

რისკის შეფასება ცოტა ხნით გადადეთ

არ შეცდეთ და მხოლოდ ისეთი რისკების სია არ შეადგინოთ, რაც, სავარაუდოდ, არსებითი ან მნიშვნელოვანი იქნება. რისკის ან მოვლენის დადგენის ეტაპზე მთავარია რისკის ფაქტორების შეძლებისდაგვარად სრულყოფილი სიის შექმნა. ყოველთვის შეიძლება უმნიშვნელო რისკის ფაქტორების სიიდან ამოღება, მას შემდეგ, რაც თითოეულ რისკს სათანადოდ შეაფასებთ. ეს დაგეხმარებათ დარწმუნდეთ, რომ მართლაც გამოვლინდა ყველა მნიშვნელოვანი რისკი.

ხელახლა გამოიყენეთ დოკუმენტაცია, შეძლებისდაგვარად

თავი აარიდეთ გამოვლენილი რისკის ფაქტორებისა და სამეურნეო სუბიექტის შესწავლით მოპოვებული ინფორმაციის თავიდან დოკუმენტირებას ყოველ პერიოდში. თუ ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და გამოვლენილი რისკების შესახებ ინფორმაცია სტრუქტურულად არის ასახული (იხილეთ ზემოთ „ერთი ადგილი რისკების დოკუმენტირებისთვის“), შესაძლებელია უბრალოდ განაახლოთ ეს ინფორმაცია ყოველ მომდევნო პერიოდში. თავდაპირველად ასეთი სტრუქტურული დოკუმენტის მომზადებას შეიძლება ბევრი დრო დასჭირდეს (პირველ პერიოდში), მაგრამ შემდგომ პერიოდებში დრო დაგეზოვებათ. ამასთან, დარწმუნდით, რომ რისკის შესაფასებლად სათანადო პროცედურები ტარდება და დოკუმენტირდება ყოველ პერიოდში და შესაძლებელია ნებისმიერი ცვლილების გამოვლენა. ასევე უზრუნველყავით, რომ ყოველი დოკუმენტი შეიცავდეს ჩანაწერს ინფორმაციის განახლების ფაქტის შესახებ.

რისკების გავლენა

უმნიშვნელოვანესი, მაგრამ ამავე დროს ურთულესი შესავსები სვეტი არის „რისკის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (იხილეთ ნახაზი 8.11-2). ამ სვეტში აუდიტორი ასახავს გამოვლენილი რისკის გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. რეალიზაციის შემცირება რისკის ფაქტორია, მაგრამ

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

თუ სამეურნეო სუბიექტი ამას ბუღალტრულად სწორად ასახავს, ცხადია, ეს არ გამოიწვევს ფინანსური ანგარიშგების რისკებს. თუმცა, მეორე მხრივ, რეალიზაციის შემცირებამ შეიძლება გამოიწვიოს მარაგის დაძველება ან საჭიროზე მეტი თანხებით შეფასება, ხოლო მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) თანხების ამოღება შეიძლება გაძნელდეს. ასეთია თითოეული რისკის ფაქტორის გავლენა (და შედეგი), რაც აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს, რათა შესაძლებელი გახდეს სათანადო საპასუხო აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა და ჩატარება.

შენიშვნა: ამ მაგალითში გამოვლენილი რისკის წყაროები ფინანსური ანგარიშგების რამდენიმე ელემენტზე ახდენდა გავლენას, რომლებიც ცალ-ცალკე იყო განხილული. თუ აუდიტორი რისკის წყაროების გავლენას (და შედეგს) არ დაშლის შემადგენელ ელემენტებად, რისკის შეფასების პროცესი არათუ გაართულებს, არამედ აუდიტორს შეიძლება ადვილად გამორჩეს საერთოდ ზოგიერთი რისკის შედეგი (როგორცაა თაღლითობა).

8.12 სასწავლო მაგალითები – თანდაყოლილი რისკები – იდენტიფიკაცია

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

- **სამეურნეო სუბიექტის შესწავლა**
სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის დოკუმენტირება შესაძლებელია იმ შემორანდუმის ანალოგიურად, რომელიც განხილული იყო მე-2 ტომის მე-2 თავში (სადაც აღწერილია ორი სასწავლო მაგალითის დეტალები).
- **რისკის ფაქტორების გამოვლენა**
გამოვლენილი რისკის ფაქტორების (როგორც ბიზნესის, ისე თაღლითობის) გამოწვევი მიზეზებისა და შედეგის დოკუმენტირების ერთ-ერთი გზაა მათი სიის შედგენა რაიმე სტრუქტურული ფორმატით, მაგალითად რისკის შეფასების ფორმის სახით, რაც ქვემოთ არის ილუსტრირებული. ამგვარი მიდგომით ყველა რისკი ერთ ადგილას იქნება დოკუმენტირებული და რისკების შეფასებები ერთმანეთთან შესაბამისობაში იქნება. მეორე მიდგომაა რისკების სიის შედგენა შემორანდუმის ფორმატით. არ შეცდეთ და ერთ ფორმაში არა ასახოთ ბიზნესისა და თაღლითობის რისკები. ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების შეფასება და მათზე რეაგირება სრულიად განსხვავებული პროცესებია.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ბიზნესის რისკები	რისკის ზემოქმედების შედეგი	მტკიცებები
რისკის მოვლენა/წყარო	ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები შეიძლება იყოს მცდარი და რა სახით?	ყო სწაშ
ეკონომიკის კარდნა.	შეიძლება გაძნელდეს მოთხოვნების თანხების ამოღება.	შ
ეკონომიკის კარდნა.	შეიძლება საჭირო იყოს მარაგის ჩამოწერა.	შ
ცნობილია, რომ მარაგზე პასუხისმგებელი პირი შეცდომებს უშვებს.	შეიძლება ვადიდებული/შემცირებული იყოს მარაგის ნაშთები და შეიძლება მარაგის შეფასებაც.	სწაშ
კომპანიის ზრდა (ეკონომიკის კარდნის მიუხედავად) და მარაგის არა-დამაკმაყოფილებელი კონტროლი.	სესხის ხელშეკრულებების პირობების დარღვევა.	ყო
საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები სუსტია რამდენიმე სფეროში.	შეიძლება საფრთხე შეექმნას მონაცემთა საიმედოობას, ან შეიძლება დაიკარგოს კიდევ მონაცემები.	ყო
რეალიზაციის ახალი არხების ძიება სხვა ქვეყნებში.	სავალუტო რისკები მოთხოვნების ანგარიშებში.	წ

თაღლითობის რისკები		
რისკის მოვლენა/წყარო	რისკის ზემოქმედების შედეგი	მტკიცებები
	ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები შეიძლება იყოს მცდარი და რა სახით?	ყ(ო) სწ(ა)შ
ზეწოლა		
გადასახადის მაქსიმალურად შემცირება.	ხელმძღვანელობის მიკერძოება სააღრი-ცხვო შეფასებების გამოთვლაში (როგორცაა, მარაგის შეფასება), შემოსავლის შესამცირებლად.	სწ(ა)შ
გადასახადის მაქსიმალურად შემცირება.	არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები/ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია (გაყალბება).	ყ(ო)
სწრაფი ზრდა უარყოფითად მოქმედებს დაფინანსებაზე.	ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია, ბანკის ხელშეკრულების პირობების დარღვევის თავიდან ასაცილებლად.	ყ(ო)
გამყიდველის პრემია ეყრდნობა გარკვეულ ზღვარს ზემოთ რეალიზაციის დონეს.	რეალიზაციის მონაცემების გაბერვა, საპრემიო ზღვრის მისაღწევად.	ა
ქრთამის გადახდა ხელშეკრულებების მოსაპოვებლად.	რეპუტაციის შელახვა, ხარჯების გადიდება, ალურიცხავი ჯარიმები.	სწ(ა)
შესაძლებლობა		
მარაგის არაადამაკმაყოფილებელი კონტროლი.	მარაგიდან საქონლის მოპარვა.	ა
ნაღდი ანგარიშსწორებით რეალიზაციის არაადამაკმაყოფილებელი კონტროლი.	საქონლის/ნაღდი ფულის მოპარვა.	ა
ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან.	გაყიდვების/შესყიდვების ოპერაციები შეიძლება არ იყოს სრული, სათანადოდ შეფასებული, ან გამყლავებული ფინანსურ ანგარიშგებაში.	ყ(ო)
დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების მნიშვნელოვანი გაფართოება.	გაყიდვები/შესყიდვების თანხები შეიძლება გადიდებული/შემცირებული იყოს. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების ნაშთები შეიძლება არ იყოს ამოღებადი. შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია, „რისკიანი“ ნაშთების „გადატანით“ დაკავშირებულ მხარეებზე. ამით რისკიანი ნაშთი გახდება დაკავშირებული მხარის ნაშთი.	შ
რაციონალური ახსნა		
დროებითი მუშების არაადამაკმაყოფილებელი სულიერი ძღვონარეობა.	საქონლის ან ფულის მოპარვა.	ა

პირობითი ნიშნები:

ყ(ო) = ყოვლისმომცველი (ყველა მტკიცება)

ს = სისრულე

წ(ა) = სისწორე

ა = არსებობა

შ = შეფასება

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მემო ფაილისთვის – „კუმარი და კომპანია“

თანდაყოლილი რისკის იდენტიფიკაცია

რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების შედეგად, რომლებიც ეხება გამოსაკვლევ 6 სფეროსთან დაკავშირებულ პოტენციური რისკის წყაროებს და ასახულია X.X სამუშაო დოკუმენტში, გამოვავლინეთ შემდეგი რისკის ფაქტორები:

ბიზნესის რისკები

რაჯის არყოფნა და ოპერაციებში მონაწილეობის არმიღება – ყოვლისმომცველი რისკი

- სააღრიცხვო ჩანაწერების ხარისხი და სისწორე შეიძლება არაადაპტაციული იყოს იმის გამო, რომ რაჯიმ ყურადღება ოჯახურ პრობლემებზე გადაიტანა. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს.

რისკის შეფასება: (განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)

რეაგირება რისკზე: (განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)

- რაჯი საქონლის ხარისხს გაგზავნის წინ ამოწმებს. გაყიდული საქონლის ხარისხი შეიძლება კომპრომეტირებული იყოს, რასაც მოჰყვება დიდი ოდენობის საქონლის დაბრუნება და/ან ისეთი მარაგის არსებობა, რაც ვერ გაიყიდება. (შეფასება)

რისკის შეფასება: (განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)

რეაგირება რისკზე: (განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)

ეკონომიკის ვარდნა და ეკონომიკური დამოკიდებულება

- „კუმარი და კომპანია“ დამოკიდებულია მის მთავარ კლიენტზე, „დეფტა ავეჯზე“, რომელზეც მოდის მისი რეალიზაციის დაახლოებით 90%. დარჯის ახლანდელ კრიზისულ სიტუაციაში „დეფტამ“ შეიძლება გააუქმოს შეკვეთები, რის გამოც შეიძლება ბანკის ხელშეკრულების პირობები დარღვეული იყოს, ხოლო აქტივების შეფასება – გადიდებული იყოს.

- რეალიზაციის შემცირებისა და ლიკვიდობის დონეზე ზეწოლის გამო შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგებით მანიპულაციას, რათა კომპანიამ თავი დააღწიოს ბანკის ხელშეკრულების პირობების დარღვევას.

- თუ ბანკი სესხის ვადაზე ადრე დაბრუნებას მოითხოვს, კომპანია ვეღარ შეძლებს საქმიანობის გაგრძელებას, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო. ამან შეიძლება არსებითი განუსაზღვრელობა წარმოქმნას, რაც უნდა განიმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში; ამავე დროს შესაფასებელი გვექნება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის (ე.ი. ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების) მართებულობა. ეს გავლენას იქონიებს ყველა მტკიცებაზე.

რისკის შეფასება: (განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)

რეაგირება რისკზე: (განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)

თაღლითობის რისკები

გადასახადების მაქსიმალურად შემცირება

- შეიძლება ხელმძღვანელობამ მიკერძოებულობა გამოიჩინოს გადასახადების ტვირთის შესამსუბუქებლად. შეიძლება სააღრიცხვო შეფასებები იყოს მიკერძოებული, ან არსებობდეს არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები. (სისრულე, სისწორე).

რისკის შეფასება: (განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)

რეაგირება რისკზე: (განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)

რაჯის არყოფნა და ოპერაციებში მონაწილეობის არმიღება – ყოვლისმომცველი რისკი

- რაჯის არყოფნის გამო რუბის სამუშაოზე მინიმალური ზედამხედველობა ხორციელდება. გარდა ამისა, როგორც ჩანს, რუბის არადამაკმაყოფილებელი სულიერი მდგომარეობა და პირადი ფინანსური პრობლემები აქვს. ეს წარმოქმნის საქონლის/ფულის მოპარვის (არსებობა) და/ან ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების მოტივაციას, ხელსაყრელ შესაძლებლობასა და რაციონალური ახსნის შესაძლებლობას. ეს უნდა მივიჩნიოთ თაღლითობის რისკად.

რისკის შეფასება: *(განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)*

რეაგირება რისკზე: *(განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)*

დაკავშირებული მხარეები

- შესაძლოა გაყალბებული იყოს დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციები, რაც გამოიწვევს რეალიზაციის ციფრის გადიდებას (შეფასება). გარდა ამისა, ყურადღება უნდა გავამახვილოთ სხვა დაკავშირებული მხარეების შესაძლო არსებობაზე და ასევე დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების საბოლოო ნაშთების შეფასებაზე/სისწორეზე.

რისკის შეფასება: *(განხილულია მე-2 ტომის მე-9 თავში)*

რეაგირება რისკზე: *(განხილულია მე-2 ტომის მე-16 თავში)*

მომზადა: ჯფ

თარიღი: 20X2 წლის 8 დეკემბერი.

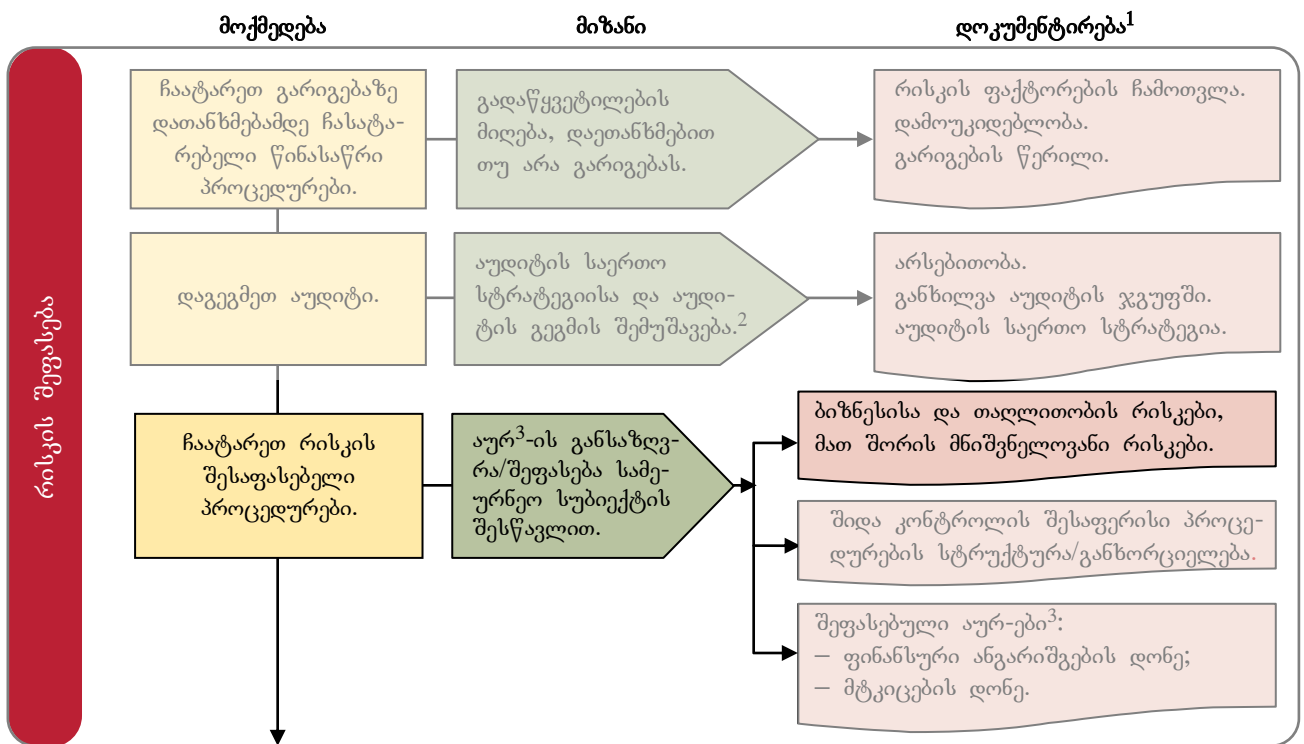
მიმოიხილა: ლფ

თარიღი: 20X3 წლის 5 იანვარი.

9. თანდაყოლილი რისკები – შეფასება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
როგორ უნდა შეფასდეს გამოვლენილი ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკები.	240, 315

სქემა 9.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.25	ასს 315-ის შესაბამისად, აუდიტორმა დაადგინოს და შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე ოპერაციების კატეგორიებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.
240.26	თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებით, შეაფასოს, რა ტიპის ამონაგები, შემოსავლების მომტანი ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტის თანახმად, თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის შესახებ მისი ვარაუდი არ არის გამართლებული მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს ასეთი დასკვნის გამოტანის მიზეზები. (იხ.: პუნქტები გ28-გ30)
240.27	აუდიტორმა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად და, მამასადამე, უნდა გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის შესაბამის კონტროლის საშუალებებში, მათ შორის, ასეთ რისკებთან დაკავშირებულ მაკონტროლებელ საქმიანობებში, თუ ეს აქამდე არ გაუკეთებია (იხ.: პუნქტები გ31-გ32)
315.25	<p>აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და (იხ.: პუნქტები გ105-გ108)</p> <p>ბ) მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით; (იხ.: პუნქტები გ109-გ113)</p> <p>რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.</p>
315.26	<p>ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) გამოავლინოს რისკები სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, რისკებთან დაკავშირებული, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლითა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების გათვალისწინებით; (იხ.: პუნქტები გ114-გ115)</p> <p>ბ) შეაფასოს გამოვლენილი რისკები და გაარკვიოს, ყოველმომცველი ხომ არ არის ეს რისკები მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში და, სავარაუდოდ, ახდენს თუ არა გავლენას ბევრ მტკიცებაზე;</p> <p>გ) დააკვიროს გამოვლენილი რისკები სავარაუდოდ შეცდომასთან მტკიცების დონეზე, აუდიტორის მიერ ტესტირების ჩასატარებლად გამიზნული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებით; და (იხ.: პუნქტები გ116-გ118)</p> <p>დ) განიხილოს უზუსტობის ალბათობა, მათ შორის, მრავალჯერადი უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობა და არის თუ არა სავარაუდოდ უზუსტობა იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს.</p>

9.1 ზოგადი მიმოხილვა

რისკის იდენტიფიკაცია, რაც წინა თავში განვიხილეთ, მოიცავს:

- რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებას, რათა გამოვლინდეს რისკის წყაროები (მიზეზები) სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის გზით;
- გამოვლენილი რისკის წყაროების შესაძლო გავლენის (ფინანსური ანგარიშგების პოტენციური უზუსტობები), მათ შორის თაღლითობის ალბათობის (შესაძლებლობის) განსაზღვრას; და
- რისკების გავლენის (შედეგის) დაკავშირებას ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის სფეროებთან და მტკიცებებთან, ან იმის დადგენას, რომ რისკები ყოვლისმომცველი ხასიათისაა მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და პოტენციურად ბევრ მტკიცებაზე ახდენს გავლენას.

შემდეგი ნაბიჯია გამოვლენილი რისკების შეფასება და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის მათი მნიშვნელობის დადგენა. ისევე შეგახსენებთ, რომ უფრო მიზანშეწონილია ჯერ თანდაყოლილი რისკების შეფასება, სანამ განიხილავთ შიდა კონტროლის იმ საშუალებებს, რომლებიც შეიძლება ამ რისკების შემცირებას ემსახურებოდეს.

რისკის შეფასება მოიცავს რისკის მახასიათებელი ორი ნიშნის გათვალისწინებას:

- რამდენია რისკით განპირობებული უზუსტობის ხდომილობის ალბათობა?
- რისკის მატერიალიზების შემთხვევაში, როგორი იქნება მისი სიდიდე (ფულადი გავლენა)?

უზუსტობის ხდომილობის ალბათობა

რამდენია იმის ალბათობა, რომ რისკი მატერიალიზდება? აუდიტორმა ალბათობა შეიძლება შეაფასოს როგორც მაღალი, საშუალო ან დაბალი, ან განსაზღვროს რიცხობრივი შეფასების სისტემა, მაგალითად, 1-დან 5 ქულამდე, რაც ოდნავ უფრო ზუსტ შეფასებას იძლევა. რაც უფრო დიდია მინიჭებული ქულა, უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ რისკი მატერიალიზდება.

სიდიდე (ფულადი გავლენა) რისკის მატერიალიზების შემთხვევაში

თუ რისკი მატერიალიზდება, როგორი იქნება მისი ფულადი გავლენა? ამ საკითხის განსჯა გულისხმობს შეფასებას საშუალო არსებითობისთვის დადგენილ ფულად სიდიდესთან მიმართებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სხვა ადამიანები (რომლებმაც შეიძლება არსებითობის განსხვავებულ სიდიდეებზე გააკეთონ აქცენტი) განსხვავებულ დასკვნებს გამოიტანენ. აუდიტის მიზნებისთვის, ზემოაღნიშნული დადგენილი სიდიდე დაუკავშირდება იმას, რაც მიიჩნევა არსებით უზუსტობად მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ეს შეფასება შეიძლება გაკეთდეს უფრო მარტივად, როგორც მაღალი, საშუალო ან დაბალი, ან ზუთქულიანი შეფასების სისტემის მეშვეობით. რაც უფრო დიდია მინიჭებული ქულა, მით უფრო დიდია რისკის სიდიდე.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ ქულების (რიცხობრივი) სიტემას გამოიყენებთ რისკის ალბათობის ან სიდიდის შესაფასებლად, რისკის შეფასების კომბინირებული ან ერთიანი ქულების რაოდენობის მისაღებად შესაძლებელია ციფრების გამრავლება. ამგვარი გამოთვლა სასარგებლოა იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი რისკები. გარდა ამისა, თუ ელექტრონულ ცხრილებს გამოიყენებთ, შესაძლებელი იქნება რისკების კატეგორიებად დაყოფა და იმგვარად დახარისხება, რომ გამოვლენილი რისკებიდან ყველაზე მნიშვნელოვანი რისკები ყოველთვის მოექცევა რისკების სიის სათავეში. ეს შეიძლება სასარგებლო ინფორმაცია იყოს ფაილის განხილვისთვის და იმის დასადგენად, რომ შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის სათანადო ზომები გატარდა.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც რისკის ფაქტორების რიცხვი მცირეა და საპასუხო აუდიტორული პროცედურებიც უკვე შემუშავებულია, შესაძლებელია ორი შეფასების (ალბათობის და სიდიდის) ცალ-ცალკე განხილვა, მაგრამ მათი დოკუმენტირება უნდა მოხდეს ერთი კომბინირებული შეფასების სახით.

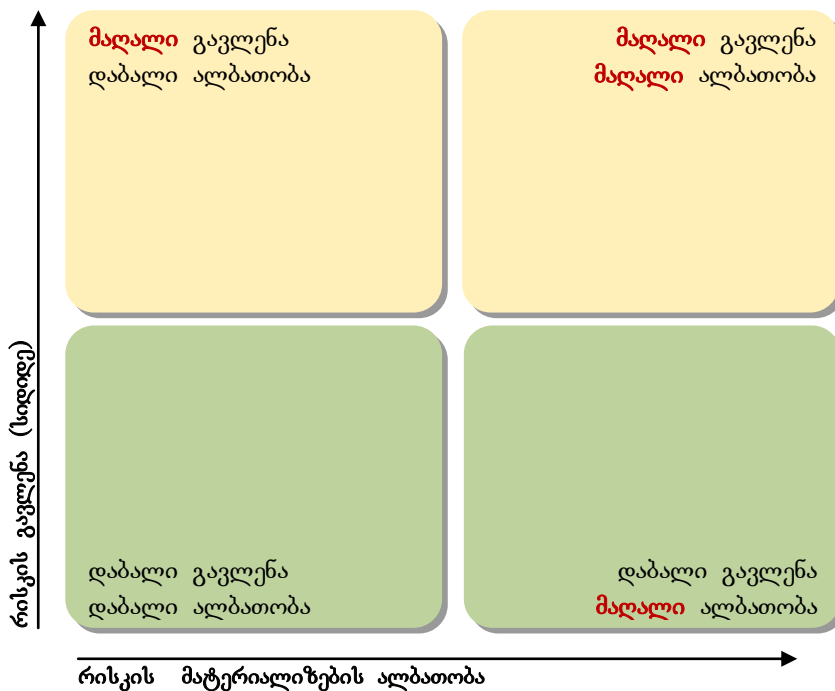
შემდეგ სქემაზე ნაჩვენებია რისკის შეფასების საფეხურები მაღალი, საშუალო ან დაბალი შეფასების კრიტერიუმების გამოყენებით.

სქემა 9.1-1



რისკის შეფასების პროცესის შედეგები შეიძლება გამოისახოს დიაგრამის სახით, როგორც ნაჩვენებია ქვემოთ. ზოგიერთი კომერციული პროგრამული უზრუნველყოფის პაკეტი იძლევა დიაგრამების შედგენის შესაძლებლობას.

დიაგრამა 9.1-2



რისკები, რომლებიც დიაგრამაზე მოხვდება „მაღალი გავლენა (სიდიდე), მაღალი ალბათობა“ კატეგორიაში, აშკარად საჭიროებს ხელმძღვანელობის მხრიდან რეაგირებას, მათ შესასუსტებლად. გარდა ამისა, ამ რისკებს, სავარაუდოდ, მიენიჭება მნიშვნელოვანი რისკის სტატუსი, რაც ასს-ების თანახმად განსაკუთრებულ განხილვას საჭიროებს (იხ. მე-2 ტომის მე-10 თავი).

მნიშვნელოვანი რჩევები

განხილვა ხელმძღვანელობასთან

როდესაც აუდიტორი დოკუმენტურად დააფიქსირებს რისკის ფაქტორებს და შეაფასებს, მნიშვნელოვანია, რომ შედეგები განიხილოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან ერთად. ამგვარი განხილვა ხელს უწყობს იმის უზრუნველყოფას, რომ აუდიტორს არ გამოეჩემა რისკის ფაქტორები და აუდიტორისეული რისკების შეფასებები (ალბათობის და გავლენის) გონივრული იქნება. ამასთან, ყოველთვის მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა იმოქმედოს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, როდესაც აფასებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ ამოსავალ ინფორმაციას და გატარებულ საპასუხო ზომებს.

9.2 სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებული რისკის შეფასებები

რისკის შეფასება შიდა კონტროლის იმ 5 კომპონენტიდან ერთ-ერთია (იხ. 1-ლი ტომის მე-5 თავი), რომლის შესრულება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას ევალება.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში რისკის შეფასების პროცესს, სავარაუდოდ, უფრო არაფორმალური და არაორგანიზებული ხასიათი აქვს. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში რისკის გამოვლენა ხშირად არაპირდაპირ ხდება და არა გამიზნულად. ხელმძღვანელობამ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული რისკების შესახებ შესაძლოა გაიგოს თანამშრომლებთან და გარეშე მხარეებთან პირადი ურთიერთობიდან. ამის გამო, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ხელმძღვანელობის გამოკითხვა იმის თაობაზე, როგორ ადგენს რისკებს და როგორ მართავს და შემდეგ, კონკრეტულად რა რისკები იქნა გამოვლენილი და როგორ მოხდა მათზე რეაგირება. აუდიტორს ევალება შედეგების დოკუმენტირება.

ვინაიდან ხელმძღვანელობა აცნობიერებს რისკის შეფასების ფორმალიზებული პროცესის სარგებლიანობას, მან შეიძლება გადაწყვიტოს საკუთარი პროცესების შემუშავება, დანერგვა და დოკუმენტირება. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:

- ხელმძღვანელობის პროცესებზე კონტროლის განსახორციელებლად დანერგილი პროცედურები;
- გამოვლენილი ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების სისრულე. ხშირად აღნიშნული რისკები დოკუმენტირდება ე.წ. „რისკების ჟურნალში“;
- რისკების სიდიდისა და მათი ხდომილობის ალბათობის ხელმძღვანელობისეული შეფასება; და
- ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის გატარებული ზომები.

თუ ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო მთავარი რისკების გამოვლენა, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, ხომ არ აქვს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ რისკის შეფასების პროცესს.

9.3 შეფასებული რისკების დოკუმენტირება

რისკის ფაქტორების შესაფასებლად გამოსაყენებელი მეთოდის შერჩევასა აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას.

არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება ხდება:

- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და
- ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების დონეზე.

დოკუმენტაცია შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს მემურანდუმის (მოკლე ჩანაწერების), ან რისკების სიის სახით (თაღლითობისთვის), როგორც ეს 9.3-1 ცხრილშია მოცემული. გაითვალისწინეთ შემდეგი:

- ცხრილის პირველი ორი სვეტი უნდა შეივსოს რისკის გამოვლენის პროცესში, რაც განხილულ იყო მე-2 ტომის მე-8 თავში.
- მტკიცებების სვეტი ეხება:

- კონკრეტული მტკიცებების შეფასებას, რომლებიც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ სფეროს, ან განმარტებით შენიშვნას, რომელზეც მოცემული რისკი ახდენას გავლენას. ეს დაგეხმარებათ მტკიცების დონეზე რისკების შეფასებაში; და
- ყოვლისმომცველ რისკებს, რომლებიც გავლენას ახდენს ბევრ მტკიცებაზე და, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე რისკის შეფასებაზე.
- ზემოაღნიშნული შესაფასებელი რისკები თანდაყოლილი რისკებია. კონტროლის რისკი განხილულია მე-2 ტომის მე-11 და მე-12 თავებში.
- ალბათობისა და სიდიდის (გავლენის) შეფასებებისთვის გამოყენებულია რიცხობრივი შკალა, სადაც 1 = დაბალი ალბათობა/სიდიდე და 5 = მაღალი ალბათობა/სიდიდე. შესაძლებელია ამ ქულების გადამრავლება საერთო, კომბინირებული ციფრის მისაღებად. თუმცა, ამ რისკების შეფასება შესაძლებელია უფრო მარტივადაც, როგორც მაღალი, საშუალო ან დაბალი.

ცხრილი 9.3-1

საანგარიშგებო თარიღი: <u>20X2 წლის 31 დეკემბერი</u> არსებითობა <u>50,000</u> ევრო					
რისკის მოვლენა/წყარო	რისკის ფაქტორის გავლენა	მტკიცებები ყოვლისმომცველი, სისრულე, სისწორე, არსებობა, შეფასება	თანდაყოლილი რისკის შეფასება		
			ხდომილობის ალბათობა	გავლენა ევროში	კომბინირებული ქულა
გამყიდველების ანაზღაურება ეფუძნება რეალიზაციის საკომისიოებს.	რეალიზაცია შეიძლება იყოს ფიქტიური, არასწორ პერიოდში ასახული, გადიდებული, ან საპრემიო დენობის მიღწევის მიზნით სტანდარტული ვადებისა და პირობებისგან განსხვავებული პირობებით იყოს განხორციელებული.	არსებობა სისწორე	4	4	16
სესხის ხელშეკრულების პირობების დარღვევის ფაქტის დამალვა ბანკის გამოკვლევის თავიდან აცილების მიზნით.	არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები, რომელთა მიზანია ხარჯის შეცვლა, ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობა სააღრიცხვო შეფასებებში და ა.შ.	ყოვლისმომცველი	2	5	10
თანამშრომელთა მიერ სისტემაში შეყვანილი ფიქტიური მომწოდებლები.	ზედმეტი ხარჯების გადახდა გაბერილი ფასებით, ან ისეთი ხარჯების ასახვა, რომლის შესაბამისი მომსახურების/საქონლის მიწოდება არ მომხდარა.	არსებობა სისწორე	2	4	8
არ არის დადგენილი დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები. ის აქციონერები, ვინც ბიზნესში არ მონაწილეობენ, შეიძლება დაზარალდნენ.	ამონაგები და ხარჯები არ არის ასახული რეალური საბაზრო ღირებულებით.	ყოვლისმომცველი	3	5	15
სათადარიგო ნაწილებისა და მომსახურების ნაღდ ფულზე გაყიდვა შეიძლება არ იყოს ბუღალტრულად ასახული და ბანკში დეპონირებული.	ამონაგები და აქტივები შემცირებულია.	სისრულე სისწორე არსებობა	4	1	4

მნიშვნელოვანი რჩევები

რისკის ფაქტორების დოკუმენტირების დროს გაითვალისწინეთ, როგორ განახლებთ და გამოიყენებთ ამ ინფორმაციას შემდგომ პერიოდებში.

მთელი ინფორმაციის ერთ ადგილას და სისტემური ფორმატით (როგორც ეს ზემოთ არის ნაჩვენები) დოკუმენტირებას შესაძლოა თავდაპირველად ცოტა ბევრი დრო დასჭირდეს, მაგრამ მომავალში მათი განახლება გაცილებით მარტივად იქნება შესაძლებელი. სისტემური ფორმატი ასევე დაგეხმარებათ იმაში, რომ:

- არ მოხდეს რისკებზე ერთზე მეტჯერ რეაგირება (რაც შესაძლებელია, თუ აუდიტის ფაილში სხვადასხვა დოკუმენტში აისახება);
- თითოეული რისკის შეფასება ერთმანეთის შესაბამისი იყოს;
- გამოვლინდეს მნიშვნელოვანი რისკები;
- მიმოხილვა გაადვილდება. ელექტრონული ცხრილები საშუალებას იძლევა, რისკები (რაოდენობრივად შეფასებული) დახარისხდეს კომბინირებული ქულის მიხედვით, ან ალბათობის ან გავლენის მიხედვით; და
- შესაძლებელი იქნება რისკების სიის გაცნობა დამკვეთისთვის (მათგან ინფორმაციის მოპოვების მიზნით), ან იმის მოთხოვნა, რომ დამკვეთმა თვითონ მოამზადოს რისკის ფაქტორების სია აუდიტორისთვის განსახილველად.

9.4. სასწავლო მაგალითი – თანდაყოლილი რისკები – შეფასება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

თუ რისკების შეფასების დოკუმენტირებისთვის სისტემურ ფორმატს გამოიყენებთ, შეგიძლიათ გამოიყენოთ იგივე ფორმა, რომლის შევსებაც დაწყებულია მე-2 ტომის მე-8 თავში. ასევე შეგიძლიათ გამოიყენოთ აუდიტორული რეაგირების სვეტი, რათა რისკის ფაქტორები დააკავშიროთ კონკრეტულ აუდიტორულ პროცედურებთან, ან აუდიტის პროგრამებთან, რომლებიც გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვისაა განკუთვნილი.

თუ აპირებთ მემოს ფორმატის გამოყენებას, რისკის შეფასება და რისკზე რეაგირება შეგიძლიათ დაამატოთ მე-2 ტომის მე-8 თავში დაწყებულ მემოს.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ბიზნესის რისკები						
რისკის მოვლენა/წყარო	რისკის ზემოქმედების შედეგი	მტკიცებები	თანდაყოლილი რისკის შეფასება			მნიშვნელოვანია რისკი? დიახ/არა
		ჟ(ო), ს(ა)შ	ხლომი-ლობის ალბათობა	გავლენა ევროში	კომბინირებული ქულა	
კომპანიის უწყვეტი ზრდა (ეკონომიკის გარდნის მიუხედავად) და მარაგის არადაამკმყოფილებელი კონტროლი.	სესხის ხელშეკრულების პირობების დარღვევა.	ჟ(ო)	4	5	20	დიახ
ცნობილია, რომ მარაგზე პასუხისმგებელი პირი შეცდომებს უშვებს.	მარაგის ნაშთები შეიძლება გადიდებული იყოს.	ა	5	3	15	არა
საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები სუსტია რამდენიმე სფეროში.	შეიძლება საფრთხე შეექმნას მონაცემთა საიმედოობას, ან შეიძლება დაიკარგოს კოდები.	ჟ(ო)	3	5	15	არა
ეკონომიკის გარდნა.	შეიძლება საჭირო იყოს მარაგის ჩამოწერა.	შ	3	3	9	არა
რეალიზაციის ახალი არხების ძიება სხვა ქვეყნებში.	სავალუტო რისკები დებიტორული დავალიანების ნაშთებში.	წ	2	2	4	არა
ეკონომიკის გარდნა.	შეიძლება გაძნელდეს მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) თანხების ამოღება (ე.ი. შეიძლება გადიდებული იყოს).	შ	1	3	3	არა

პირობითი ნიშნები: ზლომილობის ალბათობის შეფასება 1-5 ქულიანი შკალის მიხედვით: 1 – უმნიშვნელო, 2 – ნაკლებად მოსალოდნელი, 3 – შესაძლო, 4 – დიდი ალბათობით მოსალოდნელი, 5 – თითქმის უდავო

სიდიდის (ფულადი გავლენის) შეფასება არსებითობასთან მიმართებაში 1-5 ქულიანი შკალის მიხედვით: 1 – არარსებითი, 2 – მცირე, 3 – საშუალო, 4 – მაღალი, 5 – არსებითი

ჟ(ო) = ყოვლისმომცველი (ყველა მტკიცება)
ს = სისრულე
წ = სისწორე
ა = არსებობა
შ = შეფასება

(ინსტრუქციის სახით: რისკის ფაქტორი, რომლის კომბინირებული შეფასება (ალბათობა × გავლენაზე) 20-ია ან მეტი, მიჩნეულ უნდა იქნეს „მნიშვნელოვან“ თაღლითობის რისკად.)

შენიშვნა: ბანკის ხელშეკრულების პირობების შესაძლო დარღვევისთვის რისკის კომბინირებული შეფასება 20-ია და, შესაბამისად, მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად. მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით აუდიტორს მოეთხოვება სპეციალური პროცედურების ჩატარება, მათ შორის ამგვარი რისკების შესამცირებლად სამეურნეო სუბიექტში არსებული კონტროლის მექანიზმების დადგენა.

თაღლითობის რისკები						
რისკის მოვლენა/წყარო	რისკის ზემოქმედების შედეგი	მტკიცებები	თანდაყოლილი რისკის შეფასება			მნიშვნელოვანია რისკი? დიახ/არა
			ხდომილობის ალბათობა	გავლენა ევროში	კომბინირებული ქულა	
ზეწოლა						
გადასახადის მაქსიმალურად შემცირება.	ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები შეიძლება იყოს მცდარი და რა სახით?	ქო, სწაშ	4	5	20	დიახ
სწრაფი ზრდა უარყოფითად მოქმედებს დაფინანსებაზე.	ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია, ბანკის ხელშეკრულების პირობების დარღვევის თავიდან ასაცილებლად.	ქო	4	5	20	დიახ
გადასახადის მაქსიმალურად შემცირება.	ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლაში, შემოსავლის შესამცირებლად.	სწ	4	4	16	დიახ
გამყიდველების პრემია ეყრდნობა გარკვეულ ზღვარს ზემოთ რეალიზაციის დონეს.	რეალიზაციის მონაცემების გაბერვა საბრემიო ზღვრის (კრიტერიუმის) დასაკმაყოფილებლად. თუმცა, პრემიების სიდიდე მცირეა.	ა	3	2	6	არა
ხელშეკრულებების მოსაპოვებლად ქრთამის გადახდა.	რეპუტაციის შელახვა, ხარჯების გადიდება, აღურიცხავი ჯარიმები.	სწა	2	2	4	არა
შესაძლებლობა						
ამონაგების აღიარება.	სააღრიცხვო პოლიტიკის არასათანადოდ გამოყენება.	სწა	3	4	12	დიახ
დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების მნიშვნელოვანი გაფართოება.	გაყიდვების/შესყიდვების თანხები შეიძლება გადიდებული/შემცირებული იყოს.	შ	4	5	20	დიახ
მარავის არაღამაკმაყოფილებელი კონტროლი.	მარავიდან საქონლის მოპარვა.	ა	4	3	12	არა

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მემო ფაილისთვის – „კუმარი და კომპანია“

თანდაყოლილი რისკის იდენტიფიკაცია

არსებითობა = 3,000 ვერო

რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების შედეგად, რომლებიც ეხება გამოსაკვლევ 6 სფეროსთან დაკავშირებულ პოტენციურ რისკის წყაროებს და ასახულია X.X სამუშაო დოკუმენტში, გამოვავლინეთ შემდეგი რისკის ფაქტორები:

ბიზნესის რისკები

რაჯის არყიფა და ოპერაციებში მონაწილეობის არმიღება – ყოვლისმომცველი რისკი

- სააღრიცხვო ჩანაწერების ხარისხი და სისწორე შეიძლება არაადაკმაყოფილებელი იყოს იმის გამო, რომ რაჯიმ ყურადღება ოჯახურ პრობლემებზე გადაიტანა. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს.

რისკის შეფასება: მაღალი ალბათობა/მაღალი სიდიდე (არსებითობასთან მიმართებაში) = მაღალი რისკი და ასევე მნიშვნელოვანი რისკი. იხ. სდ № X.X.

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

- რაჯი საქონლის ხარისხს გაგზავნის წინ ამოწმებს. გაყიდული საქონლის ხარისხი შეიძლება კომპრომეტირებული იყოს, რასაც მოჰყვება დიდი ოდენობის საქონლის დაბრუნება და/ან ისეთი მარაგის არსებობა, რაც ვერ გაიყიდება. (შეფასება).

რისკის შეფასება დაბალი ალბათობა/დაბალი სიდიდე = დაბალი რისკი.

რეაგირება რისკზე: (განვიხილავთ მოგვიანებით)

ეკონომიკის ვარდნა და ეკონომიკური დამოკიდებულება

- „კუმარი და კომპანია“ დამოკიდებულია მის მთავარ კლიენტზე, „დეფტა ავეჯზე“, რომელზეც მოდის მისი რეალიზაციის დაახლოებით 90% მოდის. დარჯის ახლანდელ კრიზისულ სიტუაციაში „დეფტამ“ შეიძლება გააუქმოს შეკვეთები, რის გამოც შეიძლება ბანკის ხელშეკრულების პირობები დარღვეული იყოს და აქტივების შეფასება გადიდებული იყოს. თუ ბანკი სესხის დაბრუნებას მოითხოვს, კომპანია ვერ შეძლებს საქმიანობის გაგრძელებას. (შეფასება)

რისკის შეფასება: საშუალო ალბათობა/საშუალო სიდიდე = საშუალო რისკი

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

თაღლითობის რისკები

ამონაგების აღიარება

- სააღრიცხვო პოლიტიკის არამართებულად გამოყენების შესაძლებლობა.

რისკის შეფასება: საშუალო ალბათობა/საშუალო სიდიდე = საშუალო რისკი, მაგრამ ასს 240.26-ის თანახმად ეს მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკად და რეაგირებაც ამის მიხედვით უნდა მოხდეს.

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

გადასახადის მაქსიმალურად შემცირება

- შეიძლება ხელმძღვანელობამ მიკერძოებულობა გამოიჩინოს გადასახადების ტვირთის შესამსუბუქებლად. შეიძლება სააღრიცხვო შეფასებები იყოს მიკერძოებული, ან არსებობდეს არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები. (სისრულე, სისწორე).

რისკის შეფასება: მაღალი ალბათობა/საშუალო სიდიდე (არსებითობასთან მიმართებაში) = რისკი საშუალოსა და მაღალს შორის და უნდა მივიჩნიოთ მნიშვნელოვან რისკად.

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

ეკონომიკის ვარდნა და ეკონომიკური დამოკიდებულება

- რეალიზაციის შემცირებისა და ლიკვიდობის დონეზე ზეწოლის გამო შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგებით მანიპულაციას, რათა კომპანიამ თავი დააღწიოს ბანკის ხელშეკრულების პირობების დარღვევას. (ყველა მტკიცება)

რისკის შეფასება: საშუალო ალბათობა/მაღალი სიდიდე = რისკი საშუალოსა და მაღალს შორის და უნდა მივიჩნიოთ მნიშვნელოვან რისკად.

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

რაჯის არყოფნა და ოპერაციებში მონაწილეობის არმიღება – ყოვლისმომცველი რისკი

- რაჯის არყოფნის გამო რუბის სამუშაოზე მინიმალური ზედამხედველობა ხორციელდება. გარდა ამისა, როგორც ჩანს, რუბის დაბალი ზნეობა და პირადი ფინანსური პრობლემები აქვს. ეს წარმოქმნის საქონლის/ფულის მოპარავის (არსებობა) და/ან ფინანსური ანგარიშგების გაყალბების მოტივაციას, ხელსაყრელ შესაძლებლობასა და რაციონალური ახსნის შესაძლებლობას.

რისკის შეფასება: საშუალო ალბათობა/საშუალო სიდიდე = საშუალო რისკი

რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

დაკავშირებული მხარეები

- შესაძლოა გაყალბებული იყოს დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციები, რაც გამოიწვევს რეალიზაციის ციფრის გადიდებას. (შეფასება)

რისკის შეფასება: საშუალო ალბათობა/საშუალო სიდიდე = საშუალო რისკი და უნდა მივიჩნიოთ მნიშვნელოვან რისკად.

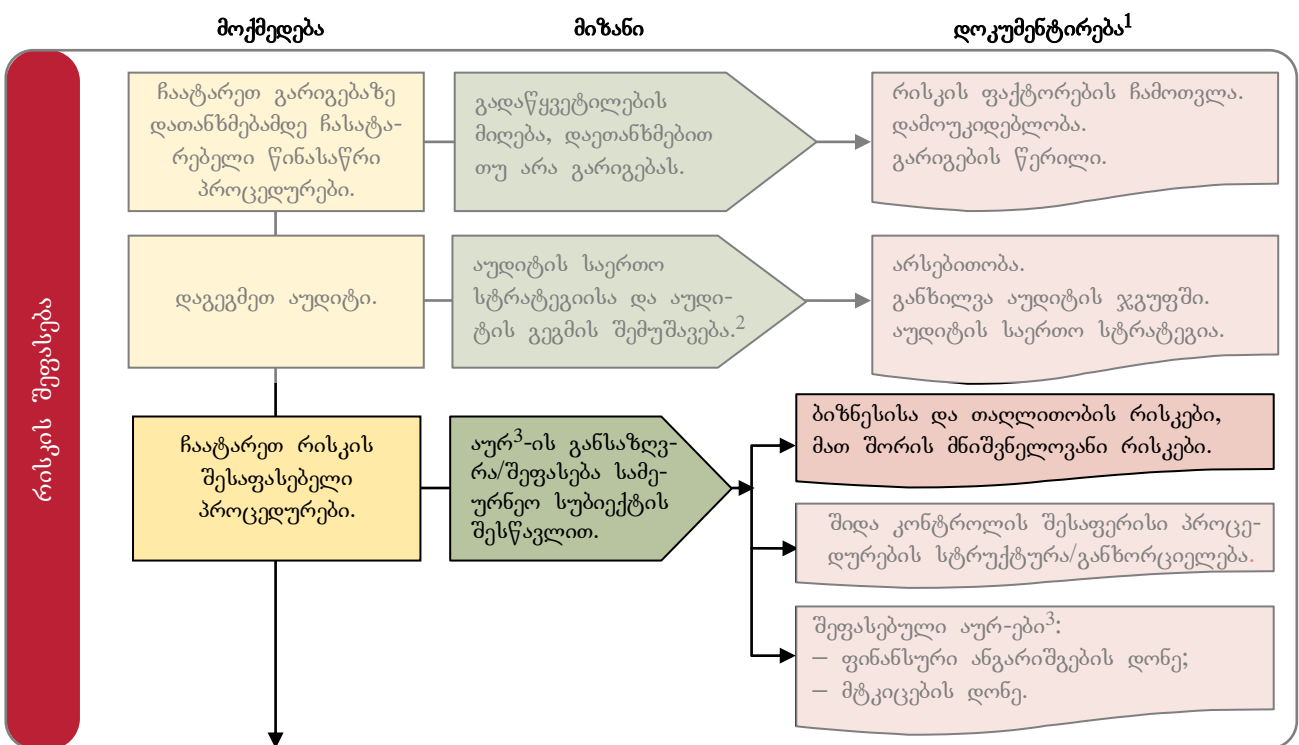
რეაგირება რისკზე: (განხილული იქნება მე-2 ტომის მე-16 თავში)

შენიშვნა: მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით აუდიტორს მოეთხოვება სპეციალური პროცედურების ჩატარება, მათ შორის ამგვარი რისკების შესამცირებლად სამეურნეო სუბიექტში არსებული კონტროლის მექანიზმების დადგენა. თუ ასეთი კონტროლის საშუალებები არ არსებობს, მაშინ, სავარაუდოდ, შიდა კონტროლს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება გააჩნია.

10. მნიშვნელოვანი რისკები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები მნიშვნელოვანი რისკებისა ხასიათის, მათი განსაზღვრისა და აუდიტზე მათი გავლენის შეფასების შესახებ.	240, 315, 330

სქემა 10.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
240.26	თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა იგულისხმოს, რომ არსებობს თაღლითობის რისკები ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებით, შეაფასოს, რა ტიპის ამონაგები, შემოსავლების მომტანი ოპერაციები ან მტკიცებები წარმოშობს ასეთ რისკებს. 47-ე პუნქტის თანახმად, თუკი აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის არსებობის შესახებ მისი ვარაუდი არ არის გამართლებული მოცემული გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს ასეთი დასკვნის გამოტანის მიზეზები. (იხ.: პუნქტები გ28-გ30)
315.4	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ე) მნიშვნელოვანი რისკი – გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის აზრით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.</p>
315.25	<p>აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და (იხ.: პუნქტები გ105-გ108)</p> <p>ბ) მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით; (იხ.: პუნქტები გ109-გ113)</p> <p>რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.</p>
315.27	<p>როგორც 25-ე პუნქტშია აღწერილი, რისკის შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, გამოვლენილი რისკებიდან, მისი აზრით, არის თუ არა რომელიმე მნიშვნელოვანი რისკი.</p> <p>მსჯელობისას აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ამ რისკთან დაკავშირებული დადგენილი კონტროლის პროცედურების ზეგავლენა.</p>
315.28	<p>მნიშვნელოვანი რისკების დასადგენად მსჯელობისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, სულ მცირე, ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები მაინც:</p> <p>ა) არის თუ არა მოცემული რისკი თაღლითობის რისკი;</p> <p>ბ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ბოლოდროინდელ მნიშვნელოვან მოვლენებთან ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ან სხვა სფეროებში და, მათთან დაკავშირებით, მოითხოვს თუ არა განსაკუთრებულ ყურადღებას;</p> <p>გ) ოპერაციების სირთულე;</p> <p>დ) უკავშირდება თუ არა მოცემული რისკი დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებს;</p> <p>ე) მოცემულ რისკთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შეფასების სუბიექტურობის ხარისხი, განსაკუთრებით ისეთ შეფასებებში, რომლებიც მოიცავს სხვადასხვა სახის განუსაზღვრელობას; და</p> <p>ვ) დაკავშირებულია თუ არა მოცემული რისკი ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს, ან, რომლებიც სხვა მხრივ ჩანს არაორდინარული. (იხ.: პუნქტები გ119-გ123)</p>
315.29	<p>თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა შეისწავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, მკონტროლებელი საქმიანობები. (იხ.: პუნქტები გ124-გ126)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.21	<p>თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი.</p> <p>როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვანი რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ელემენტების ტესტები (იხ. პ. გ53)</p>
550.18	<p>ასს 315-ში მოცემული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაციისა და შეფასების მოთხოვნის შესრულებისას, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს დაკავშირებული მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკების იდენტიფიკაცია და შეფასება; ამასთან, უნდა განსაზღვროს, აღნიშნული რისკებიდან რომელიმე მნიშვნელოვან რისკს წარმოადგენს თუ არა. ამის დასადგენად აუდიტორმა გამოენგლილი დაკავშირებულ მხარეთა მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს, უნდა მიიჩნიოს მნიშვნელოვანი რისკების წარმომქმნელ ოპერაციებად.</p>
550.19	<p>თუ აუდიტორი თაღლითობის რისკის ფაქტორებს აღმოაჩენს (იმ გარემოებების ჩათვლით, რომელიც დაკავშირებულია დომინანტური გავლენის მქონე დაკავშირებული მხარის არსებობასთან) დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებაში რისკის შესაფასებელი პროცედურებისა და სხვა შესაბამისი ქმედებების განხორციელებისას, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკის იდენტიფიცირებისა და შეფასებისას ასს 240-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გნ და პუნქტები გ29-გ30)</p>

10.1 ზოგადი მიმოხილვა

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი გამოავლენს და შეაფასებს ბიზნესისა და თაღლითობის რისკებს, უკვე შეიძლება მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა. მნიშვნელოვანი რისკი მაშინ არსებობს, როდესაც შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი იმდენად მაღალია, რომ აუდიტორის გადაწყვეტილებით საჭიროებს სპეციალურ განხილვას.

მნიშვნელოვანი რისკების შეფასება ხდება რისკის შესამცირებლად განკუთვნილი კონტროლის საშუალებების გათვალისწინებამდე. რისკის მნიშვნელოვნების შეფასება ეყრდნობა თანდაყოლილ რისკს (შიდა კონტროლის შესაბამისი პროცედურის გათვალისწინებამდე) და არა კომბინირებულ რისკს (თანდაყოლილი და შიდა კონტროლის რისკების გათვალისწინებას). მაგალითად, ბრილიანტების დიდი მარაგის მქონე კომპანიას ქურდობის მაღალი თანდაყოლილი რისკი ექნება. ამ რისკისგან თავდაცვის უზრუნველსაყოფად ხელმძღვანელობას უნდა ჰქონდეს მათი უსაფრთხოდ შენახვის საშუალებები. არსებითი უზუსტობის კომბინირებული რისკები შესაბამისად მინიმალური იქნება. თუმცა, დანაკარგის რისკი (შიდა კონტროლის გათვალისწინებამდე) მაღალია და მისი სიდიდე არსებით გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მაშასადამე რისკი შეფასდება, როგორც „მნიშვნელოვანი“.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც ვიხილავთ მნიშვნელოვანი რისკის არსებობას, შესაძლოა გავვიჭირდეს რისკის შესასუსტებლად განკუთვნილი შიდა კონტროლის შესაბამისი მექანიზმების ეფექტის იგნორირება. ეს განსაკუთრებით ეხება ისეთ სიტუაციას, როცა აუდიტორი კარგად იცნობს იმ ადამიანებს, რომლებიც კონტროლის დანერგვას ახორციელებენ და, სავარაუდოდ, ძალიან კომპეტენტურები არიან იმაში, რასაც აკეთებენ.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

აუცილებელია თანდაყოლილი რისკის განცალკევება არსებული კონტროლის საშუალებებისგან. მაგალითად, მოზრდილი, სრულწლოვანი ადამიანი მანქანებით დატვირთულ ქუჩაზე გადასვლას არ მიიჩნევს ძალიან სარისკოდ, რადგან ფიქრობს, რომ გამოიყენებს თვალებს, ყურებს და ქუჩაზე გადასვლის წინა გამოცდილებას, რათა ქუჩა უსაფრთხოდ გადაკვეთოს. მაგრამ რისკის ასეთი შეფასება თავის თავში აერთიანებს თანდაყოლილ რისკს, რომელიც ახლავს ქუჩის მეორე მხარეს გადასვლას და რამდენიმე კონტროლის საშუალებას (თვალების, ყურებისა და წინა გამოცდილების გამოყენება). იმის შესაფასებლად, არის თუ არა ქუჩის გადაკვეთა მნიშვნელოვანი რისკი (ე.ი. ნებისმიერი კონტროლის საშუალების გაუთვალისწინებლად), პიროვნებას თვალები უნდა აკუთხვით, ყურები დაუკვცავთ და ისე ვთხოვოთ ქუჩაზე გადასვლა.

10.2 მაგალითები

შემდეგ ცხრილში განხილულია მნიშვნელოვანი რისკის მაგალითები:

ცხრილი 10.2-1

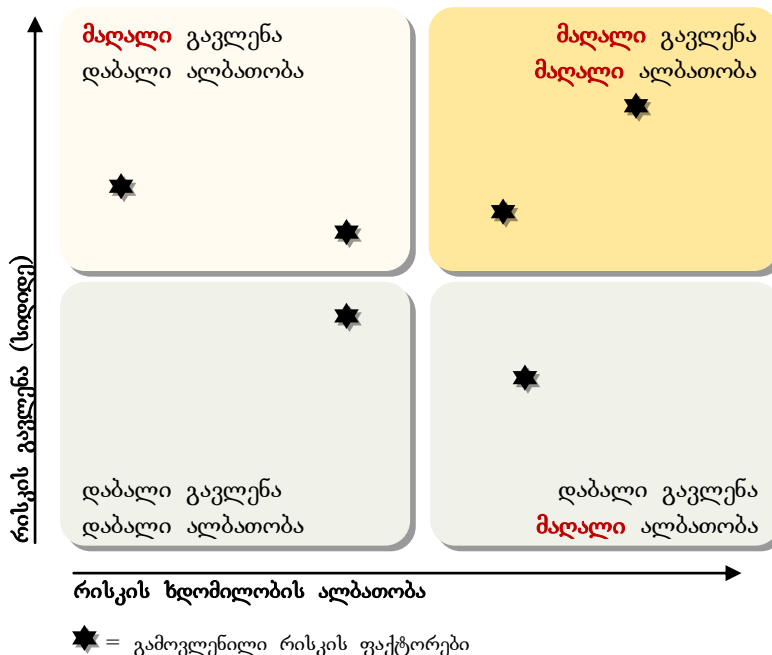
წყაროები	მაგალითები
მალარისკიანი საქმიანობები	მოიცავს ოპერაციებსა და მოვლენებს, სადაც არსებითი უზუსტობა შეიძლება მარტივად წარმოიშვას. მაგალითად, იუვილერის ხელთ არსებული მაღალი ღირებულების ბრილიანტებისა და ოქროს ზოდების მარაგი, ან ახალი/რთული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის დანერგვა.
დიდი (ზომა ან ხასიათი) არასტანდარტული ოპერაციები	გამოვლენილი მნიშვნელოვანი დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს, უნდა მიიჩნიოთ მნიშვნელოვანი რისკის წყაროდ. მოიცავს იშვიათ და დიდ ოპერაციებს. მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული უჩვეულო მოცულობის სტანდარტული, შაბლონური ოპერაციები; გაყიდვების ან მიწოდების დიდი ხელშეკრულება; მნიშვნელოვანი საწარმოო აქტივების ან ბიზნესის სეგმენტების შეძენა ან გაყიდვა; და მესამე მხარისთვის კომპანიის მიყიდვა. შაბლონური მარტივი ოპერაციები, რომლებიც სისტემურ დამუშავებას ექვემდებარება, სავარაუდოდ, არ წარმოშობს მნიშვნელოვან რისკებს.
საკითხები, რომლებიც საჭიროებს განსჯას, ან ხელმძღვანელობის მხრიდან ჩარევას	მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> ხელმძღვანელობის მიერ მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის გამოყენებული დაშვებები და გამოთვლები; რთული გამოთვლები, ან სააღრიცხვო პრინციპები; ამონაგების აღიარება (სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი რისკის მქონე), რომელიც განსხვავებულ ინტერპრეტაციას ექვემდებარება; მონაცემების შეგროვება და დამუშავება მეტწილად ხელით; და როდესაც საჭიროა ხელმძღვანელობის მხრიდან ჩარევა, გამოსაყენებელი სააღრიცხვო მიდგომის განსაზღვრისთვის.

წყაროები	მაგალითები
თაღლითობის ჩაღენის შესაღლებლობა	<p>თაღლითობით გამოწვეული (რომელიც, განზრახ ჩაღენილი და განზრახ დაფარული ქმეღება) არსებითი უზუსტობის ვერგამოვლენის რისკი უფრო მაღალია ვიდრე, შეცღომის ვერგამოვლენის რისკი.</p> <p>როღესაც აფასებთ, მნიშვნელოვანი რისკები გამოწვეულია თუ არა გამოვლენილი თაღლითობის რისკის ფაქტორებით და ჯგუფში იხილავთ გამოვლენილი თაღლითობის შესაღლო სცენარებსა და სქემებს (იხ. მე-2 ტომის მე-7 თავი), გაითვალისწინეთ შემღევი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პოტენციური დამნაშავის მოხერხებულობა; • გაყალბებული ცალკეული თანხების შეღარებითი სიღიღე; • ხელმღღვენელობის ან თანამშრომლის უფლებამოსიღების ღონე, რომელიც საშუაღებას აღღვეთ მათ: <ul style="list-style-type: none"> – პირდაპირ ან არაპირდაპირ მოახღინონ სააღრიცხვო ჩანაწერების გაყალბება; და – გადაუხვიონ კონტროლის პროცეღურებს. • მანიპულაციის სიხშირე და ფარგლები; • ფარული შეთქმუღების შესაღლო ღონე; • აუღიტორისთვის განზრახ არასწორი ინფორმაციის მიწოღება; და • წინა აუღიტის გამოცღიღება ან სხვა პიროვნებების მიერ გამოხატული შემფოთება. <p>მნიშვნელოვანი თაღლითობების რისკები შესაღლოა გამოვლენიღეს აუღიტის ნებისმიერ სტაღიაზე, მოპოვებული ახალი ინფორმაციის საფუძველზე.</p>

10.3 მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა

თუ არსებითი უზუსტობის რისკები უკვე გამოვლენილი და შეფასებულია, აუღიტორს ევალეღა შეღეღების მიმოხიღვა და შემღეღ (პროფესიული განსჯის საფუძველზე) იმ რისკების შერჩეღა, რომლებიც რეაღურად მნიშვნელოვანია. მაგალითად, თუ რისკების შეფასება ღიაგრამის სახით იყო წარმოღღენილი, როგორც ქვემოთ არის ნაჩვენები (ვარსკვლავები მიუთითებს შეფასებულ რისკებზე), ორი რისკი იქნება ისეთი (ღიღი სიღიღის და მაღალი ალბათობის მქონე), რომლებიც მიიჩნეღა არსებით რისკად უპირველეს ყოვლისა.

ნახაზი 10.3-1



როდესაც იხილავს, არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი რისკები, აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ცხრილში განხილულ საკითხებს:

	განხილვა
ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შესაძლო „მნიშვნელოვან რისკებზე“	თაღლითობის რისკი.
	რისკები, რომლებიც დაკავშირებულია ბოლოდროინდელ მნიშვნელოვან მოვლენებთან ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და სხვა სფეროებში და ამიტომ განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს.
	ოპერაციების სირთულე.
	დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები.
	რისკთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შეფასებისთვის საჭირო სუბიექტურობის ხარისხი, განსაკუთრებით ისეთ შეფასებებში, რომლებიც მოიცავს შეფასებასთან დაკავშირებულ სხვადასხვა სახის განუსაზღვრელობას.
	მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს, ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად დაკავშირებულია ქვემოთ განხილულ საკითხებთან:

ცხრილი 10.3-2

განსახილველი საკითხი/ინფორმაცია	მანსახილველები
მნიშვნელოვანი არამაბლონური ოპერაციები	<ul style="list-style-type: none"> • მაღალი თანდაყოლილი რისკი (ალბათობა და გავლენა (სიდიდე)). • ოპერაციები, რომლებიც იშვიათად სრულდება და არ ექვემდებარება სისტემატურ დამუშავებას. • უჩვეულოა მათი ხასიათის ან სიდიდის გამო (მაგალითად, სხვა სამეურნეო სუბიექტის შექმნა). • ხელმძღვანელობის ჩარევის საჭიროება: <ul style="list-style-type: none"> – სააღრიცხვო მიდგომის დასადგენად; – მონაცემთა შეგროვებისა და დამუშავებისთვის. • მოიცავს რთულ გამოთვლებს ან სააღრიცხვო პრინციპებს. • ოპერაციების ხასიათის გამო, სამეურნეო სუბიექტს უჭირს რისკებზე ეფექტური შიდა კონტროლის საშუალებების დანერგვა.
საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვან განხილვასა და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს	<ul style="list-style-type: none"> • მაღალი თანდაყოლილი რისკი. • მოიცავს შეფასებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან განუსაზღვრელობას (როგორცაა სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლა). • სააღრიცხვო პრინციპები შეიძლება სხვადასხვანაირ ინტერპრეტაციას ექვემდებარებოდეს (როგორცაა, სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრა ან ამონაგების აღიარება). • ხელმძღვანელობის მიერ განსახორციელებელი მსჯელობა შეიძლება იყოს სუბიექტური, კომპლექსური, ან სამომავლო მოვლენების შედეგების მისაღებად საჭიროებდეს გარკვეული დაშვებების განსაზღვრას და გამოყენებას (როგორცაა, მაგალითად, მსჯელობა რეალური ღირებულების შესახებ, ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება, რომელიც შეიძლება სწრაფად მოძველდეს და ა.შ.).

განსახილველი საკითხი/ინფორმაცია	მასსახილველები
მნიშვნელოვანი საოპერაციო რისკები	<ul style="list-style-type: none"> შესაძლებელია არსებობდეს ძირითად ბიზნესპროცესებთან დაკავშირებული მცირე რაოდენობის საოპერაციო რისკები (მაგალითად, გაგზავნილი საქონელი, რომელზეც არ გამოიწერა ანგარიშ-ფაქტურა და არ აისახა რეალიზაციის სისტემაში), რომლებიც თუ არ შემცირდება, გამოიწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში. როდესაც ზემოაღნიშნული რისკები საჭიროებს აუდიტორის მხრიდან სპეციალურ განხილვას, ისინი მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკებად. გარდა ამისა, თუ დამკვეთს არა აქვს ასეთი რისკების შემცირების კონტროლის მექანიზმები, მაშინ აუდიტორს ევალება, ხელმძღვანელობას აცნობოს, რომ შიდა კონტროლს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება გააჩნია.
თაღლითობა	<ul style="list-style-type: none"> ამონაგების აღიარება. ეს არის, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი რისკი. ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის გვერდის ავლა ან მიკერძობულობა სააღრიცხვო შეფასებებში და ა.შ. ძირითად დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციები, რომლებიც შესყიდვების ან გაყიდვების გასაზრდელად გამოიყენება. ფარული შეთანხმება მომწოდებლებთან ან მომხმარებლებთან (მაგალითად, არასამართლიან ფასზე). ალურიცხავი ან ფიქტიური ოპერაციები.

10.4. არსებით რისკებზე რეაგირება

როდესაც რისკი კლასიფიცირდება, როგორც „მნიშვნელოვანი“, აუდიტორს ევალება შემდეგი ზომების გატარება:

ცხრილი 10.4-1

მოქმედებები	აღწერა
<p>შეაფასეთ თითოეულ მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი შიდა კონტროლის საშუალების სტრუქტურა და როგორ მუშაობს პრაქტიკაში</p>	<p>ხელმძღვანელობამ შეიმუშავა და დანერგა მნიშვნელოვანი რისკების შესამცირებელი შიდა კონტროლის მექანიზმები? გაითვალისწინეთ ისეთი პირდაპირი კონტროლის საშუალებების არსებობა, როგორცაა კონტროლის პროცედურები და არაპირდაპირი (ყოვლისმომცველი, სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები, რომლებიც შეიძლება იყოს კონტროლის გარემოს, რისკის შესაფასებელი პროცესის, საინფორმაციო სისტემებისა და მონიტორინგის პროცესის ნაწილი. ეს ინფორმაცია დაგეხმარებათ გამოვლენილ რისკებზე ეფექტური რეაგირებისთვის სათანადო აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში.</p> <p>როდესაც მნიშვნელოვანი არასტანდარტული საკითხები, ან საკითხები, რომლებიც განსჯას და გადაწყვეტილების მიღებას საჭიროებს, არ ექვემდებარება ტრადიციული, ტიპური შიდა კონტროლის მექანიზმებით კონტროლს (როგორცაა, მაგალითად, რაიმე ერთჯერადი ან წლიური მოვლენა), აუდიტორი ადგენს, ცნობილია თუ არა ხელმძღვანელობისთვის ამ რისკების შესახებ და აფასებს რეაგირების მიზნით გატარებული ზომების ადეკვატურობას. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტმა შეიძინა სხვა საწარმოს აქტივები, მისი რეაგირება (კონტროლი) შეიძლება მოიცავდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> დამოუკიდებელი შემფასებლის დაქირავებას შეძენილი აქტივების შესაფასებლად; შესაფერისი სააღრიცხვო პრინციპების გამოყენებას; და ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციების სათანადოდ გამჟღავნებას.

აუდიტის ეტაპები	აღწერა
(გაგრძელება)	როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ხელმძღვანელობამ არ მოახდინა სათანადო რეაგირება (მნიშვნელოვანი რისკების შესასუსტებლად შიდა კონტროლის მექანიზმების დანერგვით), ეს ნიშნავს, რომ სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება გააჩნია, რომლის შესახებაც უნდა აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს (შეძლებისდაგვარად სწრაფად).
განსაზღვრეთ აუდიტორული პროცედურები გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის	<p>მიესადაგება დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები კონკრეტულად ამ მნიშვნელოვან რისკს? ეს პროცედურები იმგვარი უნდა იყოს, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს მაღალი სანდოობის მქონე აუდიტორული მტკიცებულებები და შეიძლება მოიცავდეს კონტროლის ტესტებსა და ძირითად პროცედურებს.</p> <p>ბევრ შემთხვევაში, ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურები შეიძლება მხოლოდ იმ პროცედურების გაფართოებას წარმოადგენდეს, რომლებიც ნებისმიერ შემთხვევაში ტარდება. მაგალითად, თუ მნიშვნელოვანი რისკი ხელმძღვანელობის პოტენციურ მიკერძოებლობას უკავშირდება, მაგალითად, სააღრიცხვო შეფასების მომზადებაში, გაფართოებული ძირითადი პროცედურები იქნება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოყენებული დაშვებების დასაბუთებულობის (საიმედოობის) შეფასება; • საინფორმაციო წყაროებისა და გამოყენებული ინფორმაციის (როგორც შიდა, ისე გარე) სანდოობის დადგენა; • წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებში მიკერძოებულობის არსებობის განხილვა რეალურ ფაქტებთან შედარებით; და • სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა (მათ შორის, ელექტრონულ ცხრილებში გამოყენებული ალგორითმების).
არ დაეყრდნოთ წინა პერიოდებში მოპოვებულ მტკიცებულებებს	როდესაც აუდიტორი გეგმავს მნიშვნელოვანი რისკის შესამცირებლად განკუთვნილი კონტროლის პროცედურის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესამოწმებლად ტესტს, აუდიტორი შეიძლება არ დაეყრდნოს შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.
მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის	<p>მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება არ მიიჩნევა მნიშვნელოვან რისკზე სათანადო რეაგირებად. როდესაც მნიშვნელოვანი რისკის მიმართ აუდიტორის მიერ გამოყენებული მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას გულისხმობს, აუდიტორული პროცედურები შეიძლება შედგებოდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მხოლოდ ოპერაციებისა და ნაშთების ელემენტების ტესტირებისგან; ან • ელემენტების ტესტირებისა და ანალიზური ძირითადი პროცედურებისგან.

10.5 მნიშვნელოვანი რისკების დოკუმენტირება

სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები და დაგეგმილი საპასუხო ქმედებები (პროცედურები). თუ ყველა რისკის დოკუმენტირება ერთ ადგილზე მოხდება, მაშინ მნიშვნელოვანი რისკების დოკუმენტირება შეიძლება იყოს უკვე დოკუმენტირებული ინფორმაციის გაგრძელება.

შენიშვნა: თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ამონაგების აღიარება არ წარმოადგენს თაღლითობით გამოწვეულ ფინანსური ანგარიშგების არსებით რისკს, ასეთი დასკვნის არგუმენტებიც უნდა აისახოს აუდიტის დოკუმენტაციაში.

10.6 სასწავლო მაგალითები – მნიშვნელოვანი რისკები

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – „შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის“.

მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა შესაძლებელია რისკის ფაქტორების სიიდან (რეესტრიდან) და მათი შეფასებიდან. იხილეთ მეორე ტომის მე-8 და მე-9 თავებში სასწავლო მაგალითების განხილვაში მოცემული ფორმები. ასეთი ფორმების გამოყენება შესაძლებელია თითოეული მნიშვნელოვანი რისკის დასაკავშირებლად დეტალურ აუდიტის გეგმასთან. ყოველი გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკისთვის სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები და რა აუდიტორული პროცედურები დაიგეგმა კონკრეტულ რისკზე რეაგირებისთვის.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

(ამონარიდი)

მნიშვნელოვანი რისკი	ხელმძღვანელობის რეაგირება	აუდიტორის რეაგირება	სდ-ის მითითება
შესაძლებელია ბანკის დაფინანსების პირობების დარღვევა?	ფულადი სახსრების პროგნოზების მომზადება და მონიტორინგი. დაფინანსების თანხის სიდიდისა და ვადების შესახებ ხელახალი მოლაპარაკება.	გავეცნობით კომპანიის ზრდის გეგმებს და შევაფასებთ, რეალისტურია თუ არა გამოთვლილი ფულადი სახსრების პროგნოზები. გავაანალიზებთ და ერთმანეთს შევუდარებთ ფაქტობრივ შედეგებსა და ფულადი სახსრების პროგნოზებს. დავრწმუნდებით, რომ დებიტორული დავალიანებისა და მარაგის შეფასებები (სესხების უზრუნველყოფა) გონივრულია. განვიზილავთ კომპანიის მიერ ბანკისთვის წარდგენილ სესხის რეფინანსირების განაცხადს. გავეცნობით ბანკიდან მიღებულ ნებისმიერ პასუხს/კორესპონდენციას.	(არ არის შეტანილი)
შეიძლება გაყალბებული იყოს ფინანსური ანგარიშგება, ბანკის სახელშეკრულებო პირობების დარღვევის თავიდან ასაცილებლად?	არანაირი. ხელმძღვანელობა საერთოდ არ მიიჩნევს ამას რისკად.	ყურადღებით განვიზილავთ ფულადი სახსრების პროგნოზების გამოსათვლელად გამოყენებულ დაშვებებსა და საფუძველს, რომლის მიხედვითაც ფაქტობრივი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშები მზადდება (ხელმძღვანელობისთვის). დავრწმუნდებით, რომ დებიტორული დავალიანებისა და მარაგის შეფასების საფუძველი გონივრული და სწორია. ყურადღებით ჩავატარებთ რეალიზაციის არსებობისა და სისწორის ტესტებს, რადგან არსებობს ზეწოლა რეალიზაციის დონეების შენარჩუნებასა და გაზრდაზე, რთული ეკონომიკური გარემოს მიუხედავად.	

მნიშვნელოვანი რისკი	ხელმძღვანელობის რეაგირება	აუდიტორის რეაგირება	სდ-ის მითითება
ამონაგების არასათანადოდ აღიარება (სავარაუდო თაღლითობის რისკი)	500 ევროზე მეტი ღირებულების რეალიზაციის ხელშეკრულებებს იხილავს რეალიზაციის განყოფილების უფროსი.	გაცენობით ძირითად (მსხვილ) ხელშეკრულებებს (და პატარა ხელშეკრულებების შერჩევით ერთობლიობას) და რეალიზაციის განყოფილების უფროსთან ერთად განვიხილავთ, რათა დავრწმუნდეთ, რომ ამონაგები სათანადოდ იყო აღიარებული მოცემულ პერიოდში.	
არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები	ხელმძღვანელობა დაეთანხმა ისეთი პოლიტიკის შემოღებას, რომელიც ითვალისწინებს ყველა საბუღალტრო გატარების დამტკიცებას, მაგრამ ჯერ ეს არ გაკეთებულა.	გამოვავლენთ და განვიხილავთ ყველა საბუღალტრო გატარებას, რომელიც 1,500 ევროს აღემატება და ასევე საანგარიშგებო თარიღის წინა და მომდევნო ერთი თვის ყველა გატარებას.	
დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების გაფართოება	კომპანიის პოლიტიკის თანახმად დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია კლასიფიცირდება ასეთად და რეალიზაციის ოპერაცია სრულდება რეალიზაციის სტანდარტული პირობებით. აქ იგულისხმება ნებისმიერი კორპორაციული აქტივი ან მომსახურება, რომელიც ხელმძღვანელობის ან თანამშრომელთა პირადი მიზნებისთვის გამოიყენება.	გამოკითხვისა და დათვალიერების პროცედურების მეშვეობით გავარკვევთ, ცნობილია თუ არა თანამშრომლებისთვის აღნიშნული პოლიტიკა. დავრწმუნდებით, რომ ხელმძღვანელობას გამოვლენილი აქვს დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია და რეალიზაციის პირობები, ოპერაციების ხასიათი და თარიღები ნამდვილად შესაფერისია.	

მომზადდა: ფჰ
მიმოიხილა: ლფ

თარიღი: 20X2 წ. 9 დეკემბერი
თარიღი: 20X3 წ. 5 იანვარი

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მემო ფაილისთვის: „კუმარი და კომპანია“

მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა

ქვემოთ განხილულია გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკის მქონე სფეროები, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები და რისკებზე რეაგირების მიზნით დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები.

ეკონომიკის ვარდნა

ეკონომიკის ვარდნის გამო, კომპანია ძალიან არ დაზარალებულა. თუმცა, რაჯმა პერიოდულად უნდა განიხილოს ბანკის სახელშეკრულებო პირობების გამოთვლები, მაგრამ ის ყურადღებას არ აქცევს ამას მიმდინარე პერიოდში, რომლის აუდიტსაც ვატარებთ. ჩვენ თვითონ ხელახლა გამოვითვლით ყველა კოეფიციენტს, რათა დავინახოთ, რა მდგომარეობაშია სახელშეკრულებო პირობების შესრულება. გარდა ამისა, ჩვენ უფრო მეტ აუდიტორულ პროცედურებს ჩავატარებთ იმ სფეროების აუდიტის დროს, რომლებიც ზემოაღნიშნულ გამოთვლებში მონაწილეობს. რისკი უფრო იზრდება იმის გამო, რომ კომპანია ახლოსაა ხელშეკრულების პირობების დარღვევის ზღვართან და შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაციას.

გადასახადების მაქსიმალურად შემცირება

ხელმძღვანელობას არა აქვს დანერგილი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც კონკრეტულად ამ საკითხს შეეხება. ზემოაღნიშნულ რისკზე რეაგირების მიზნით, ყურადღებით შევამოწმებთ ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილ შეფასებებსა და საბუღალტრო გატარებებს (იხილეთ ქვემოთ).

არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები

რაჯმა უნდა გასცეს ნებართვა ყველა საბუღალტრო გატარებაზე, მაგრამ ყოველთვის ასე არ ხდება. ჩვენ გამოვავლენთ და მიმოვიხილავთ ყველა საბუღალტრო გატარებას, რომელიც აღემატება 500 ევროს და ასევე საანგარიშგებო თარიღის წინა და მომდევნო ერთი თვის ყველა გატარებას.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები

კომპანიის პოლიტიკის თანახმად, დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია კლასიფიცირდება ასეთად და მათზე ვრცელდება რეალიზაციის ჩვეულებრივი პირობები. გამოკითხვისა და დათვალიერების გზით გავარკვევთ, ცნობილია თუ არა რაჯისა და რუბისთვის აღნიშნული პოლიტიკა. დავრწმუნდებით, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია, რეალიზაციის პირობები, ოპერაციების ხასიათი და თარიღები ნამდვილად შესაფერისია. აუდიტის მსვლელობისას ასევე ყურადღებით ვიქნებით, რათა გამოვავლინოთ ისეთი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება კომპანიის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს და დავრწმუნდეთ, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ოპერაცია ნამდვილად გამოვლენილია.

ამონაგების აღიარება

პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების აღიარების პოლიტიკა საკმაოდ მარტივია; ამასთან, „კუმარის“ პროდუქციის უდიდესი ნაწილის რეალიზაცია ხორციელდება „დეფტა ავეჯ-ზე“. დროში გამიჯვნის მტკიცებასა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებზე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურები მიმართული იყო ამონაგების არასწორი აღიარებით თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობის გამოვლენაზე.

მოამზადა: ფჯ

თარიღი: 20X2 წ. 9 დეკემბერი

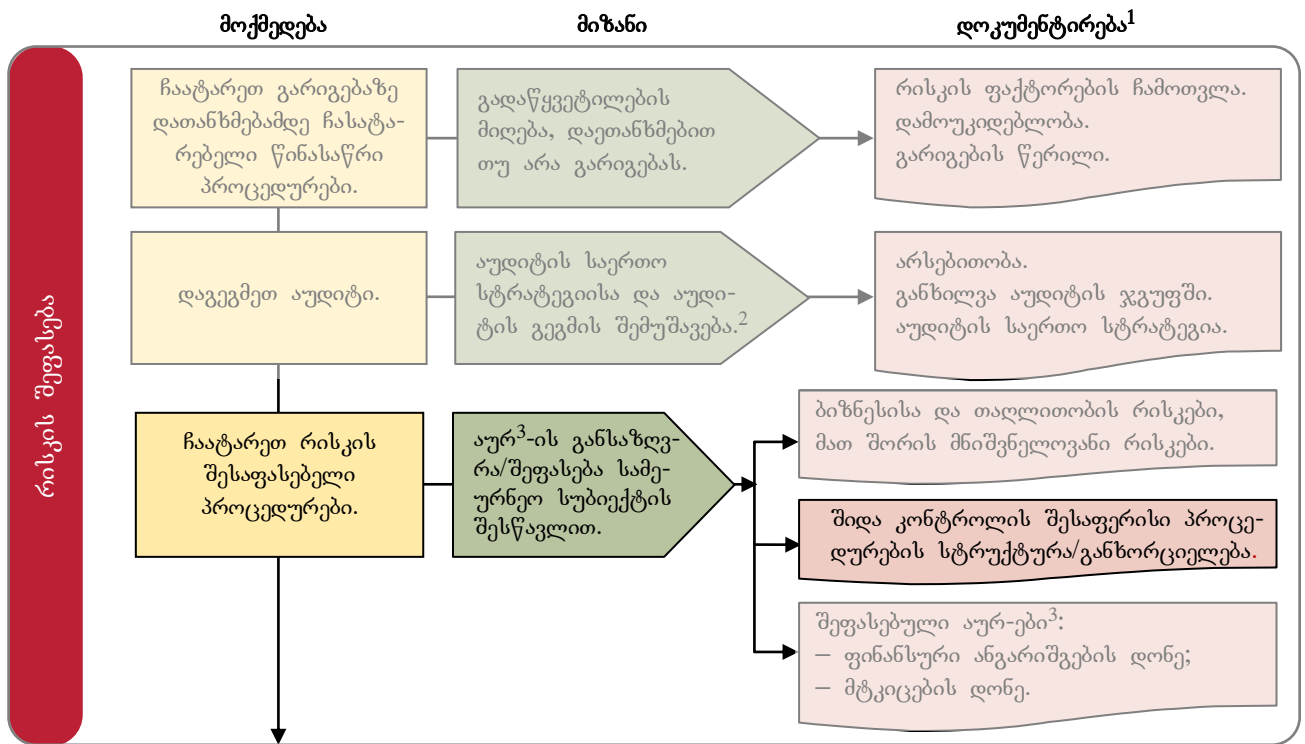
მიმოიხილა: ლფ

თარიღი: 20X3 წ. 5 იანვარი

11. შიდა კონტროლის შესწავლა

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
<p>მითითებები აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის შესწავლის ეტაპების შესახებ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • კონტროლის სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასება; და • დოკუმენტირება ორი შესაძლო მეთოდით. 	315

სქემა 11.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.4	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) მტკიცებები – სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად;</p> <p>ბ) ბიზნესის რისკი – მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებებით ან უმოქმედობით განპირობებული რისკი, რომელსაც შეუძლია უარყოფითად იმოქმედოს სამეურნეო სუბიექტის უნარზე, მიაღწიოს დასახულ მიზნებს და განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან არასათანადო მიზნებისა და სტრატეგიის განსაზღვრით განპირობებული რისკი;</p> <p>გ) შიდა კონტროლი – პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას. ტერმინი „კონტროლი“ ეხება შიდა კონტროლის ერთი ან მეტი კომპონენტის ნებისმიერ ასპექტს.</p>
315.12	<p>აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტისთვის შესაფერის შიდა კონტროლზე. მართალია, აუდიტისთვის შესაფერისი კონტროლის პროცედურების უმეტესობა, სავარაუდოდ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან არის დაკავშირებული, მაგრამ ამ კონტროლის პროცედურებიდან ყველა არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი. იმის დადგენა, ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა, ინდივიდუალურად თუ სხვა პროცედურებთან ერთად, არის თუ არა აუდიტისთვის შესაფერისი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. (იხ.: პუნქტები გ42-გ65)</p>
315.14	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას კონტროლის გარემოზე. ამ მიზნით, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:</p> <p>ა) ხელმძღვანელობამ, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატიოსნების კულტურასა და ეთიკურ ქცევას; და</p> <p>ბ) კონტროლის გარემოს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის და ამ სხვა კომპონენტებს ზიანს ხომ არ აყენებს კონტროლის გარემოში არსებული ნაკლოვანებები. (იხ.: პუნქტები გ69-გ78)</p>
315.15	<p>აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, არსებობს თუ არა სამეურნეო სუბიექტში პროცედურული პროცესი, რომელიც:</p> <p>ა) გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების შესაბამის ბიზნესის რისკებს;</p> <p>ბ) შეაფასებს ამ რისკების მნიშვნელობას;</p> <p>გ) შეაფასებს მათი ხდომილობის ალბათობას; და</p> <p>დ) გადაწყვეტილებას მიიღებს ამ რისკების მართვისთვის საჭირო ზომების შესახებ. (იხ.: პუნქტი გ79)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.18	<p>აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი საინფორმაციო სისტემის შესახებ, შესაბამისი ბიზნესპროცესების ჩათვლით, მათ შორის, შემდეგ სფეროებზე:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებიდან ისეთი კატეგორიის სამეურნეო ოპერაციებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის; ბ) საინფორმაციო ტექნოლოგიური და მანუალური სისტემების პროცედურებზე, რომელთა მეშვეობითაც ხდება ამ სამეურნეო ოპერაციების ინიცირება, დოკუმენტირება, დამუშავება, საჭიროების მიხედვით შესწორება, მთავარ წიგნში გადატანა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა; გ) დაკავშირებულ სააღრიცხვო ჩანაწერებზე, დამხმარე ინფორმაციასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ ანგარიშებზე, რომლებიც გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშგების მიზნით; ამაში შედის არასწორი ინფორმაციის შესწორება და როგორ არის ეს ინფორმაცია გადატანილი მთავარ წიგნში. ეს დოკუმენტები შეიძლება იყოს ხელით მომზადებული, ან ელექტრონული ფორმის; დ) როგორ რეაგირებს საინფორმაციო სისტემა ოპერაციების კატეგორიების გარდასხვა მოვლენებსა და პირობებზე, რომლებიც მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგებისთვის; ე) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე, რომელიც გამოიყენება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია მოსამზადებლად; და ვ) საბუღალტრო გატარებებთან, მათ შორის, არასტანდარტულ გატარებებთან დაკავშირებული კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც გამოიყენება ერთჯერადი ან არაორდინარული ოპერაციების, ან კორექტირებების ჩასაწერად. (იხ.: პუნქტები გ81-გ85)
315.19	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას, როგორ ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობის, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხების ინფორმირებას, მათ შორის: (იხ.: პუნქტები გ86-გ87)</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის კომუნიკაციისა; და ბ) გარეშე მხარეებთან, მაგალითად, მარეგულირებელ ორგანოებთან კომუნიკაციის შესახებ.
315.20	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტისთვის შესაფერისი ისეთი მაკონტროლებელი საქმიანობის შესახებ, რომლის შესწავლასაც აუდიტორი აუცილებლად მიიჩნევს არსებითი უზუსტობის რისკების შესაფასებლად მტკიცების დონეზე და ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისთვის, რომლებიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. აუდიტი არ მოითხოვს ყველა ისეთი სახის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციების თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიასთან, ანგარიშის ნაშთთან და განმარტებით შენიშვნასთან, ან ამ მაკონტროლებელი საქმიანობის შესაბამის თითოეულ მტკიცებასთან. (იხ.: პუნქტები გ88-გ94)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.21	სამეურნეო სუბიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობის შესწავლისას, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, როგორი რეაგირება მოახდინა სამეურნეო სუბიექტმა საინფორმაციო ტექნოლოგიით გამოწვეულ რისკებზე. (იხ.: პუნქტები გ95-გ97)
315.22	აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას იმ ძირითად საქმიანობაზე, რომელსაც იყენებს სამეურნეო სუბიექტი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მონიტორინგის დროს, მათ შორის, ისეთ საქმიანობაზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტისთვის შესაფერის მაკონტროლებელ საქმიანობასთან, ასევე იმაზე, როგორ ახდენს სამეურნეო სუბიექტი კონტროლის პროცედურებში არსებული ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების ინიცირებას. (იხ.: პუნქტები გ98-გ100)

11.1 ზოგადი მიმოხილვა

ამ თავში განვიხილავთ, რა სამუშაო უნდა ჩატარდეს აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის შესასწავლად. 1-ლი ტომის მე-5 თავში ჩვენ გავეცანით შიდა კონტროლის არსს და დეტალურად განვიხილეთ შიდა კონტროლის 5 კომპონენტი. მე-2 ტომის მე-12 თავში გავეცნობთ შიდა კონტროლის შეფასების ოთხსაფეხურიან მიდგომას.

შიდა კონტროლი აღნიშნავს პროცესებს, პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობა ქმნის სანდო ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად. შიდა კონტროლი მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა შიდა კონტროლისადმი ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება, სამეურნეო სუბიექტის წამყვანი პერსონალის კომპეტენცია, რისკის შეფასება, ბუღალტრული აღრიცხვა და სხვა ფინანსური საინფორმაციო სისტემები, ასევე ტრადიციულ კონტროლის საშუალებებს.

აუდიტორი ყველა აუდიტში ვალდებულია ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას დამკვეთის შიდა კონტროლის შესახებ. ეს ეხება ნებისმიერი ზომის სამეურნეო სუბიექტს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორს უკვე გადაწყვეტილი აქვს, რომ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის მიზანშეწონილია არსებითობის შემოწმების მიდგომის (მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება) გამოყენება.

აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის სათანადო დონეზე შესწავლა მოიცავს რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებას, რომლის მიზანია გამოვლინდეს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ამცირებს არსებით უზუსტობებს. მოპოვებული ინფორმაცია აუდიტორს დაეხმარება:

- შეაფასოს არსებითი უზუსტობის ნარჩენი რისკი (თანდაყოლილი და კონტროლის რისკი) ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე; და
- განსაზღვროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

თუმცა, ყველა კონტროლის მექანიზმი შესაფერისი არ არის აუდიტის თვალსაზრისით და, შესაბამისად, არ საჭიროებს შესწავლას. აუდიტორი მხოლოდ აფასებს კონტროლის ისეთ საშუალებებს, რომლებიც ამცირებს ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობის რისკს. კონტროლის ისეთი საშუალებები, რომლებიც აუდიტისთვის შესაფერისი არ არის, შეიძლება საერთოდ არ იქნეს გათვალისწინებული აუდიტორული შემოწმების სამუშაოებში.

11.2 რისკი და კონტროლი

რისკსა და კონტროლს შორის დამოკიდებულება ნაჩვენებია შემდეგ სქემაზე.

სქემა 11.2-1



თანდაყოლილი ბიზნესისა და თაღლითობის რისკების გამოვლენა ხდება რისკის იდენტიფიკაციისა და რისკის შეფასების ეტაპზე. ხელმძღვანელობა ასეთ რისკებს ამცირებს შიდა კონტროლის ისეთი მექანიზმებისა და პროცედურების შემუშავებითა და დანერგვით, რომლებიც მისაღებ დაბალ დონემდე ამცირებს ამგვარ რისკებს. შიდა კონტროლის მექანიზმების განსაზღვრისა და დანერგვის შემდეგ დარჩენილი რისკი არის არსებითი უზუსტობის რისკი (ზოგჯერ უწოდებენ ნარჩენ რისკს).

იდეალურ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ უნდა დანერგოს საკმარისი კონტროლის საშუალებები, რათა უზრუნველყოს ნარჩენი რისკის შემცირება მისაღებ დაბალ დონემდე, როგორც შიდა მმართველობითი მიზნების, ისე გარე აუდიტის მიზნებისთვის. პრაქტიკაში ზოგი ხელმძღვანელი დასაშვებად მიიჩნევს მაღალ რისკს (ე.ი ნაკლებ კონტროლის საშუალებებს ნერგავს, რაც იწვევს უფრო მაღალ ნარჩენ რისკს), ხოლო სხვები (ხშირად საჯარო სექტორში) უფრო კონსერვატორები არიან და ნერგავენ ისეთი კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც რისკს თითქმის ნულამდე შემცირებს.

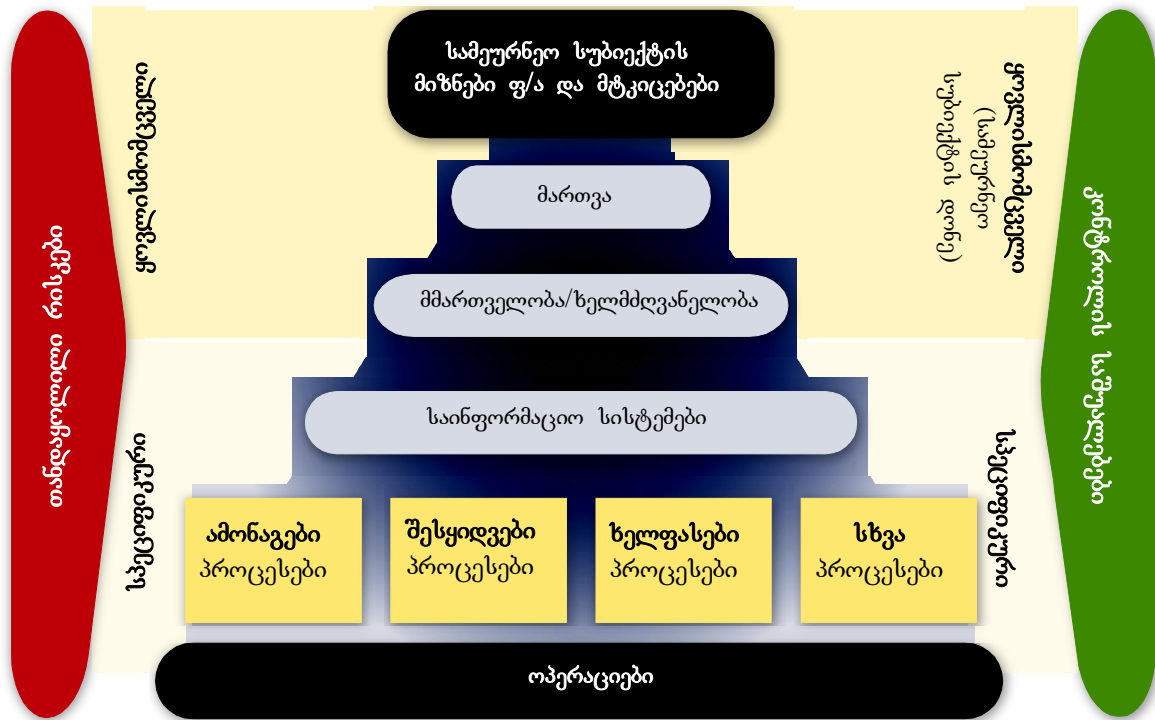
მნიშვნელოვანი რჩევები

შიდა კონტროლის ერთადერთი მიზანი რისკის შემცირებაა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, კონტროლის ნებისმიერ მექანიზმს აზრი ეკარგება და ზედმეტია. მაშასადამე, ჯერ რისკი უნდა არსებობდეს, სანამ ხელმძღვანელობა მის შესამცირებლად ზომებს მიიღებს კონტროლის რომელიმე მექანიზმის დანერგვით. თუმცა, ზოგიერთი აუდიტორი ამ ფაქტს უგულებელყოფს. ისინი შიდა კონტროლის შეფასებას იწყებენ სისტემისა და არსებული კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირებით იქამდე, სანამ დაადგენენ, სინამდვილეში რომელი რისკები საჭიროებს შემცირებას. ასეთმა მიდგომამ შეიძლება არასაჭირო საშუალოს შესრულება გამოიწვიოს ისეთი პროცესებისა და კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირებისას, რაც მოგვიანებით აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება სრულიად გამოუსადეგარი აღმოჩნდეს.

11.3 ყოვლისმომცველი და სპეციფიკური შიდა კონტროლის საშუალებები

შიდა კონტროლის საშუალებები შეიძლება ზოგადად დაიყოს ყოვლისმომცველ (ანუ სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებებად, რომლებიც რეაგირებს ყოვლისმომცველ რისკებზე და სპეციფიკურ (საოპერაციო) კონტროლის საშუალებებად, რომლებიც რეაგირებს კონკრეტულ რისკებზე. შემდეგ სქემაზე ილუსტრირებულია ამგვარ კონტროლის საშუალებებს შორის განსხვავებები.

სქემა 11.3-1



ცხრილი 11.3-2

	აღწერა
<p>ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები</p>	<p>ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები მიმართულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის საერთო ხელმძღვანელობისა და მმართველობით პროცესებზე და ემსახურება ერთიანი კონტროლის გარემოს, ანუ სამეურნეო სუბიექტის „გენერალური ხაზის“ ჩამოყალიბებას. ტიპური კონტროლის პროცესები მოიცავს შრომით რესურსებს, თაღლითობას, რისკის შეფასებას (ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის გვერდის ავლა), საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო მართვას, ფინანსური ინფორმაციის მომზადებას (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგებისა და სააღრიცხვო შეფასებების, ა.შ) და ოპერაციების უწყვეტ მონიტორინგს. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ზემოაღნიშნული კონტროლის საშუალებები, ძირითადად, მიმართული იქნება ხელმძღვანელობის დამოკიდებულებაზე პატიოსნებისა და შიდა კონტროლის მიმართ.</p> <p>შიდა კონტროლის ყოვლისმომცველი ელემენტების (საშუალებების) საკმარის დონეზე შესწავლა მნიშვნელოვან საფუძველს ქმნის აუდიტისთვის შესაფერისი, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საოპერაციო დონის (ბიზნეს-პროცესი) კონტროლის საშუალებების შეფასებისთვის. მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტის დონეზე მონაცემთა საიმედოობის კონტროლის საშუალებები არაა დამაკმაყოფილებელია, ეს გავლენას იქონიებს ისეთი სისტემების მიერ შექმნილ მთელი ინფორმაციის სანდოობაზე, როგორცაა გაყიდვები, შესყიდვები და ხელფასები.</p>

	აღწერა
<p>სპეციფიკური (საოპერაციო) კონტროლის საშუალებები</p>	<p>საოპერაციო (ბიზნესპროცესი) დონის კონტროლის საშუალებები არის სპეციფიკური პროცესები/კონტროლის პროცედურები, რომლებიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ოპერაციები სათანადოდ აისახებოდეს ბუღალტრულად ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნით; • სააღრიცხვო ჩანაწერები დეტალურად იწარმოებოდეს იმ დონეზე, რაც საჭიროა იმისათვის, რომ ზუსტად და სამართლიანად აისახოს ყველა ოპერაცია და აქტივების გასვლა; • ფულადი სახსრების მიღება და დანახარჯების გაწევა ხდებოდეს მხოლოდ ხელმძღვანელობის ნებართვით; და • ადგილი არ ჰქონდეს აქტივების არასანქცირებულ შეძენას, გამოყენებას ან გასხვისებას, ან ამგვარი ფაქტები დროულად გამოვლინდეს. <p>საოპერაციო დონის კონტროლის პროცედურები მოიცავს სტანდარტულ, ტიპურ ოპერაციებს (როგორცაა ამონაგები, შესყიდვები და ხელფასები) და ასევე არასტანდარტულ ოპერაციებსაც (როგორცაა, მანქანა-დანადგარებისა და მოწყობილობების შესყიდვა და ბიზნესის ახალი მიმართულების დაწყებასთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა).</p>

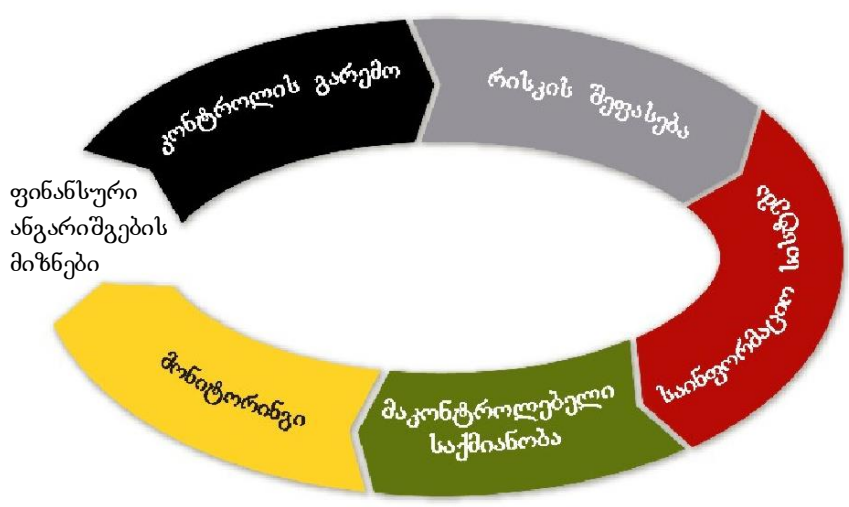
11.4 შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი

სამეურნეო სუბიექტში არსებული სხვადასხვა სახის შიდა კონტროლის მექანიზმი დაყოფილია 5 კომპონენტად, როგორც ნაჩვენებია შემდეგ სქემაზე.

თითოეულ ამ კომპონენტზე:

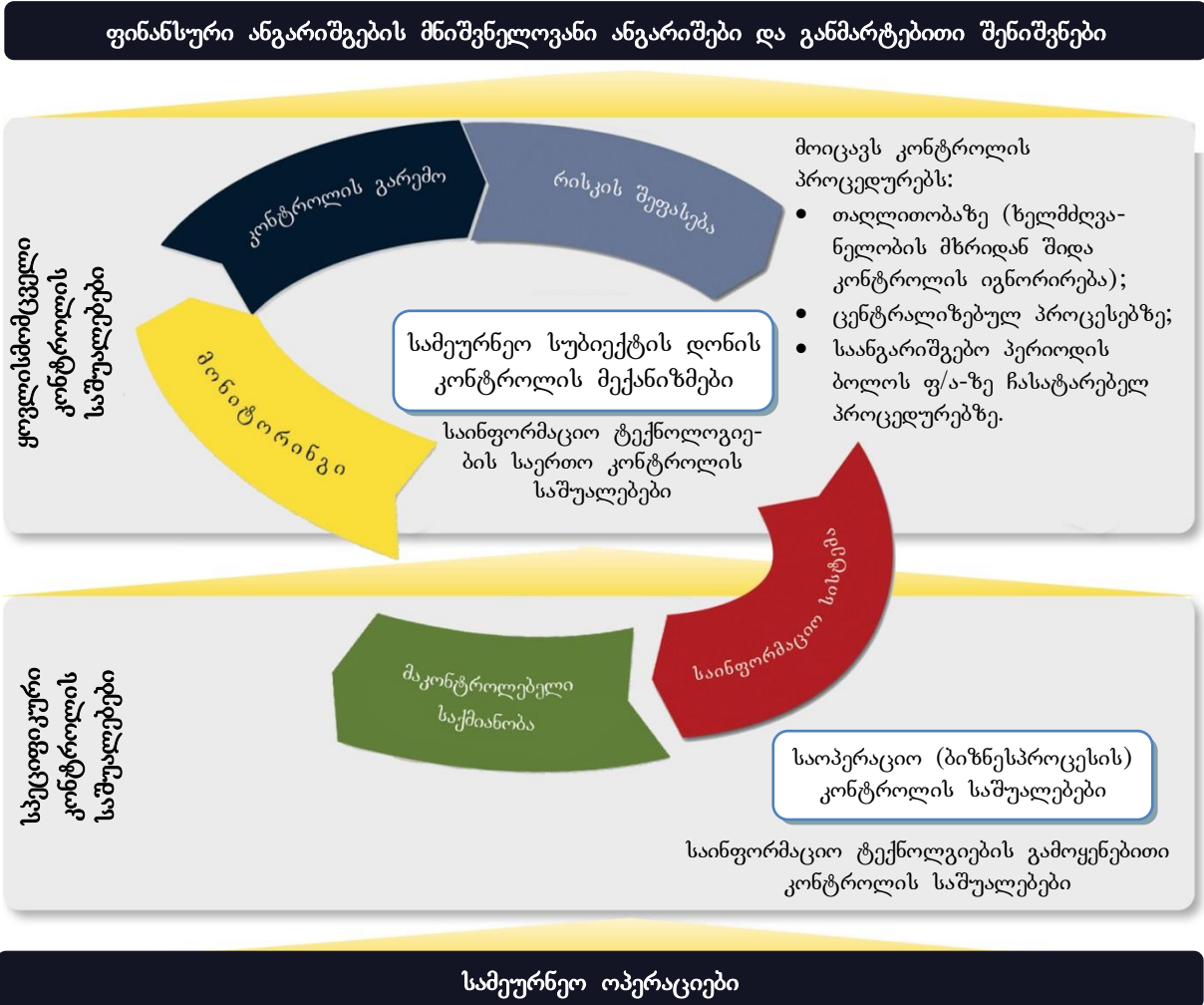
- აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის შესწავლის სავალდებულო პროცედურის ფარგლებში; და
- მიღებული ინფორმაციის გათვალისწინებით დაადგინოს, რა გავლენის მოხდენა შეუძლია აუდიტზე შიდა კონტროლის სხვადასხვა ასპექტს.

სქემა 11.4-1



შემდეგ სქემაზე ილუსტრირებულია შიდა კონტროლის 5 კომპონენტის ურთიერთდამოკიდებულება ყოვლისმომცველ (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებებსა და სპეციფიკურ საოპერაციო (ბიზნესპროცესის) კონტროლის საშუალებებში.

სქემა 11.4-2



ყოვლისმომცველი, სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები ერთობლიობაში უზრუნველყოფს შესაფერის საფუძველს შიდა კონტროლის ყველა სხვა კომპონენტისთვის, რადგან სამეურნეო სუბიექტის დონის არადაამაკმაყოფილებელ კონტროლის საშუალებებს შეუძლია ბიზნესპროცესების საუკეთესო კონტროლის საშუალებებიც კი არაეფექტური გახადოს, მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს ეფექტური შესყიდვების სისტემა, მაგრამ თუ ბუღალტერი არაკომპეტენტურია (ე.ი. კონტროლის გარემო ცუდია), შეიძლება მრავალი შეცდომა იქნეს დაშვებული, რაც, სავარაუდოდ, არსებით უზუსტობას გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის გვერდის ავლა და არადაამაკმაყოფილებელი „გენერალური ხაზი“ (რაც, ძირითადად, სამეურნეო სუბიექტის დონეზე გვხვდება) არადაამაკმაყოფილებელი კორპორაციული ქცევის ტიპური მაგალითებია.

მნიშვნელოვანი რჩევები

სამეურნეო სუბიექტის ზომისა და სირთულის მიხედვით განსხვავებული იქნება ის გზები, რომლითაც სამეურნეო სუბიექტი განსაზღვრავს და ნერგავს მისთვის საჭირო შიდა კონტროლის საშუალებებს. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში შეიძლება მესაკუთრე-მმართველმა შეასრულოს ისეთი ფუნქციები, რომლებიც მიმართულია შიდა კონტროლის რამდენიმე კომპონენტზე.

11.5 შიდა კონტროლი მცირე სამეურნეო სუბიექტებში

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხშირად ცოტა თანამშრომელი მუშაობს, რამაც შეიძლება შეზღუდოს:

- მოვალეობების დანაწილების შესაძლებლობა; და
- დოკუმენტაციის სახით არსებული შესაფერისი კვალის მიგნება.

ასეთ სამეურნეო სუბიექტებში შიდა კონტროლი ხშირად წარმოდგენილია კონტროლის გარემოს სახით (ხელმძღვანელობის ერთგულება ეთიკური ღირებულებებისადმი, მისი კომპეტენცია, კონტროლის მიმართ დამოკიდებულება და ყოველდღიური ქმედებები), საოპერაციო დონის სპეციფიკური კონტროლის საშუალებების ნაცვლად. კონტროლის გარემოს შეფასების პროცესი საკმაოდ განსხვავდება ტრადიციული კონტროლის პროცედურების შეფასებისგან, რადგან მოიცავს ხელმძღვანელობის ქცევის, დამოკიდებულების (პოზიციის), კომპეტენციისა და მოქმედებების შეფასებას. ასეთი შეფასებების დოკუმენტირებისთვის ხშირად გამოიყენება მემორანდუმის ფორმატი, ან კითხვარი.

მესაკუთრე-მმართველის მაღალი ხარისხის ჩართულობა ხშირად შიდა კონტროლის სიძლიერისა და სისუსტის მაჩვენებელია. კონტროლის სიძლიერე იმაში მდგომარეობს, რომ პიროვნებას (მისი კომპეტენციის გათვალისწინებით) ეცოდინება ოპერაციების ყველა ასპექტი და ძალიან მცირეა არსებითი უზუსტობის გამორჩენის ალბათობა. კონტროლის სისუსტე გამოიხატება იმ შესაძლებლობაში, რომელიც პიროვნებას ექნება იმისათვის, რომ გადაუხვიოს დადგენილ შიდა კონტროლს პირადი ინტერესებისთვის.

მნიშვნელოვანი რჩევები

დაადგინეთ ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები

მცირე სამეურნეო სუბიექტების აუდიტს უკავშირდება გარკვეული ცდუნება: აუდიტორმა შეიძლება იგულისხმოს, რომ არ არსებობს შიდა კონტროლი და, შესაბამისად, არ საჭიროებს შესწავლას. თუმცა, ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტს, რომელსაც სურს საქმიანობის გაგრძელება, რაღაც ფორმით მაინც ექნება შიდა კონტროლი. მაგალითად, კომპანიის რომელ ხელმძღვანელს არ ანადვლებს, შემოსული ფული დებონირდება თუ არა ბანკში, ან გამოიწერა თუ არა გაგზავნილ საქონელზე ანგარიშ-ფაქტურები?

განიხილეთ, როგორ უნდა მოიპოვოთ მტკიცებულებები ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების არსებობაზე

იმ შემთხვევაში, როდესაც მესაკუთრე-მმართველი ან ანალოგიური თანამდებობის პირი ამტკიცებს ოპერაციებს და ყურადღებით მიმოიხილავს ფინანსურ შედეგებს, კონტროლს შეიძლება გააჩნდეს მტკიცების დონეზე უზუსტობების თავიდან აცილების ან გამოვლენის ეფექტი. თუ ასეთი ტიპის კონტროლის სანდოობა შეამცირებს სხვა ძირითადი პროცედურების ჩატარების საჭიროებას, განიხილეთ, შესაძლებელია თუ არა ამგვარი კონტროლის საშუალებების არსებობაზე მტკიცებულებების მოძიება, როგორცაა, მაგალითად, ამა თუ იმ ანგარიშზე, ან შეჯერების მასალებზე (უწყისებზე) ხელმოწერა, რაც ამ საშუალოს მიმოხილვის ან დამტკიცების მაჩვენებელია. შემდგომში ასეთი მტკიცებულების გამოყენება შესაძლებელია კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის.

11.6 შიდა კონტროლის არარსებობა

თეორიულად ყველა სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა კონტროლი ამა თუ იმ ფორმით, როგორცაა, მაგალითად მესაკუთრე-მმართველის კომპეტენცია (კონტროლის გარემო). იგი შეიძლება იყოს არაფორმალური და მარტივი, მაგრამ მაინც შიდა კონტროლია. სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც არ ზრუნავს მის ბიზნესთან დაკავშირებული ძირითადი რისკების შემცირებაზე (კონტროლის ისეთი კომპონენტების გამოყენებით, როგორცაა, კონტროლის გარემო, რისკის შეფასება, საინფორმაციო სისტემები, მაკონტროლებელი საქმიანობა, ან მონიტორინგი) საეჭვოა, რომ ბიზნესში დიდ ხანს დარჩეს.

როდესაც სამეურნეო სუბიექტში არ არსებობს ბევრი კონტროლის საშუალება, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- შესაძლებელია თუ არა განსახილველ მტკიცებებზე რეაგირება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რომლებიც, არსებითად, ძირითადი პროცედურები იქნება; ან
- მაკონტროლებელი საქმიანობების, ან კონტროლის სხვა კომპონენტების არარსებობა (იშვიათ შემთხვევებში) შეუძლებელს ხომ არ ხდის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას.

სხვა საკითხები, რომლებიც კითხვებს ბადებს იმის თაობაზე, უნდა ჩატარდეს თუ არა აუდიტი:

- ხელმძღვანელობის პატიოსნება, არაეთიკური ქცევა ან შიდა კონტროლის მიმართ ცუდი დამოკიდებულება. კონტროლის გარემოს ნაკლი ძირს უთხრის კონტროლის სხვა კომპონენტებში არსებულ კონტროლის საშუალებებს. გარდა ამისა, წარმოშობს ხელმძღვანელობის თაღლითობის რისკსა და იმის რისკს, რომ ხელმძღვანელობა არასწორ ინფორმაციას მიაწვდის აუდიტორებს; და
- სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების მდგომარეობა და სანდოობა, რაც საეჭვოს ხდის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების არსებობას, რომელიც საფუძვლად ედება უპირობო აუდიტორულ მოსაზრებას.

თუ ამგვარი ან მსგავსი პრობლემები არსებობს, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭირო იქნება თუ არა აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება, ან საერთოდ გარიგებიდან გამოსვლა. თუ აუდიტორი გარიგებიდან გამოსვლას აირჩევს, მან უნდა გაითვალისწინოს პროფესიული და სამართლებრივი პასუხისმგებლობები, მათ შორის, ვალდებულება იმისა, რომ ამის შესახებ უნდა აცნობოს იმ პირებს, რომლებმაც დანიშნეს სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორად და ასევე მარეგულირებელ ორგანოებს. გარდა ამისა, დავალების შესრულების შეწყვეტის საკითხი და მისი მიზეზები აუდიტორმა უნდა განიხილოს სათანადო დონის ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან.

11.7 კონტროლის საშუალებები, რომლებიც თავიდან აგვაცილებს თაღლითობას (თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები)

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების შემთხვევების შემცირება ან შეფერხება ხშირად შესაძლებელია ძირითადი პოლიტიკისა და პროცედურების განსაზღვრითა და შემდეგ მათი დოკუმენტირებით. მაგალითად, წერილობითი პოლიტიკა, სადაც აღნიშნულია, რომ ყველა არასტანდარტული საბუღალტრო გატარება მოითხოვს დამტკიცებას, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტერს ოფიციალურ უფლებამოსილებას აძლევს, ყოველთვის მოსთხოვოს მენეჯერს (რომელიც საბუღალტრო გატარებას ითხოვს) ახსნა-განმარტების დაწერა და ხელმოწერით დამტკიცება. ამან შეიძლება ყოველთვის ხელი ვერ შეუშალოს უფროს მენეჯერს შეუხამო საბუღალტრო გატარების მოთხოვნაში, მაგრამ შეიძლება მისი თაღლითური ქმედების საკმარისი შემაფერხებელი ფაქტორი აღმოჩნდეს. თუ სამეურნეო სუბიექტში თაღლითობით საწინააღმდეგო პოლიტიკა და პროცედურები არ მოქმედებს, ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების რისკზე რეაგირება აუდიტორს მოუწევს სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით.

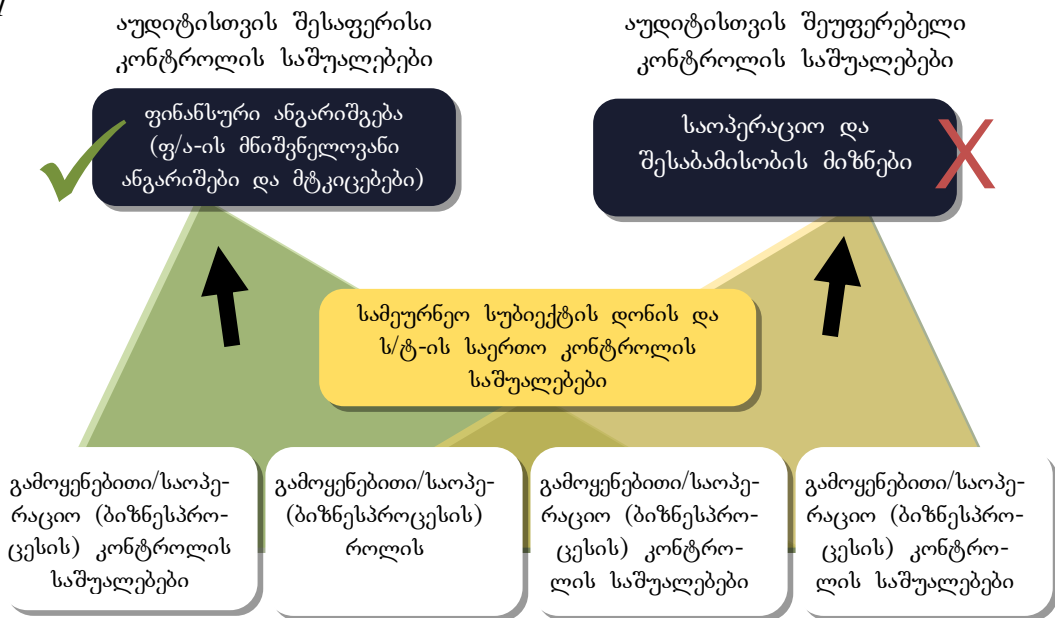
შენიშვნა: კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ეხება ისეთი მარეგულირებელი წესების დაცვას, რომლებიც შესაფერისი არ არის აუდიტისთვის (ანუ, როდესაც დარღვევა არ გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობას) არ საჭიროებს აუდიტის პროცესში რეაგირებას.

11.8 აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებები (გამოკვლევის სიღრმე)

ყველა კონტროლის საშუალება არ არის შესაფერისი აუდიტისთვის და არ საჭიროებს შესწავლას. აუდიტორს აინტერესებს მხოლოდ ისეთი კონტროლის საშუალებების შესწავლა და შეფასება, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობის ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობების რისკს შეამცირებს. ეს იმას ნიშნავს, რომ შიდა კონტროლის გარკვეული საშუალებები შეიძლება არ იყოს გათვალისწინებული აუდიტის სამუშაოებში, როგორც ეს ნაჩვენებია ქვემოთ სქემაზე. ეს ისეთი კონტროლის საშუალებებია, რომლებიც:

- დაკავშირებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან (როგორცაა, მაგალითად, საოპერაციო დონის კონტროლის საშუალებები და კონტროლის საშუალებები, რომლებიც არეგულირებს მარეგულირებელი ნორმების დაცვას); და
- არარსებობის შემთხვევაშიც კი, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობას.

სქემა 11.8-1



ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება მოხდეს ფინანსური კონტროლის საშუალებებისა და ოპერაციებთან და შესაბამისობის მიზნებთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ნაწილობრივი თანხვედრა. ამის მაგალითია კონტროლის საშუალებები, დაკავშირებული მონაცემებთან, რომლებსაც აუდიტორი აფასებს, ან იყენებს სხვა აუდიტორულ პროცედურებში, კერძოდ:

- ანალიზური პროცედურებისთვის საჭირო მონაცემები (მაგალითად, წარმოების სტატისტიკური მონაცემები);
- კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ავლენს კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევას;
- აქტივების დაცვის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას განეკუთვნება; და
- სამეურნეო სუბიექტში შექმნილი ისეთი ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის კონტროლის საშუალებები, რომელიც შეიძლება წარმოადგენდეს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლების გამოთვლების საფუძველს.

კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ყოველთვის აუდიტის შესაფერისია, მოიცავს ისეთ კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც ამცირებს შემდეგ ცხრილში განხილულ რისკებს:

ცხრილი 11.8-2

	აღწერა
მნიშვნელოვანი რისკები	მნიშვნელოვანი რისკები არის გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, საჭიროებს სპეციალურ განხილვას აუდიტში.
რისკები, რომლებზეც ძირითადი პროცედურებით ადვილად რეაგირება შეუძლებელია	ეს არის გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთა მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს.
არსებითი უზუსტობის სხვა რისკები	ეს არის გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, რომლებმაც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, შეიძლება პოტენციურად გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები.

აუდიტორის მსჯელობაზე, არის თუ არა კონკრეტული კონტროლის პროცედურა აუდიტისთვის შესაფერისი, გავლენას ახდენს:

- აუდიტორის ცოდნა შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებში კონტროლის საშუალებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ. თუ კონკრეტულ რისკზე უკვე მოხდა რეაგირება (მაგალითად, კონტროლის გარემოს, საინფორმაციო სისტემის და ა.შ. მეშვეობით), მაშინ აღარ არის საჭირო დამატებითი კონტროლის საშუალებების გამოვლენა, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს;
- რამდენიმე კონტროლის პროცედურის არსებობა, რომლებიც ერთი მიზნის მიღწევას ემსახურება. აუცილებელი არ არის ასეთ მიზანთან დაკავშირებული ყველა კონტროლის პროცედურის შესწავლა;
- გარკვეული მთავარი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შემოწმების საჭიროება. მაგალითად, თუ არ არსებობს რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის ტესტირების პრაქტიკული საშუალება (ე.ი. ძირითადი პროცედურების შესრულებით), საჭირო გახდება არსებული კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შემოწმება; და
- ასევე რა გავლენას იქონიებს კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების მოცულობაზე (ე.ი. მათ შემცირებაზე).

პროფესიული მსჯელობა და გადაწყვეტილების მიღება არის საჭირო იმის დასადგენად, შიდა კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა ინდივიდუალურად, ან სხვებთან ერთობლიობაში არის თუ არა ნამდვილად აუდიტისთვის შესაფერისი.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ზემოდან ქვემოთ და რისკზე დაფუძნებული მიდგომა აუდიტში

აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის შესწავლა უნდა განხორციელდეს „ზემოდან ქვემოთ“ მიდგომით. პირველი ნაბიჯი იქნება შესაფერისი სამეურნეო სუბიექტის დონისა და საოპერაციო რისკების გამოვლენა, ხოლო შემდეგ იმის დადგენა, ხელმძღვანელობის მიერ გატარებული ზომები არის თუ არა ადეკვატური.

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების საფუძვლიანად შესწავლა უზრუნველყოფს მნიშვნელოვან ფუნდამენტს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, აუდიტისთვის შესაფერისი, საოპერაციო (ბიზნესპროცესის) დონის კონტროლის საშუალებების შეფასებისთვის. მაგალითად, თუ სუსტია მონაცემთა საიმედოობის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები, ეს გავლენას მოახდენს მაგალითად, გაყიდვების, შესყიდვებისა და ხელფასების სისტემების მიერ შექმნილი ყველანაირი ინფორმაციის სანდოობაზე.

მაგალითი

შიდა კონტროლის შესწავლის „ზემოდან ქვემოთ“ და რისკზე დაფუძნებული მიდგომები მოიცავს:

- თითოეული მნიშვნელოვანი ანგარიშის ნაშთისთვის შესაფერისი ბიზნესპროცესების (მათ შორის სააღრიცხვო) გამოვლენას;
- ყოველი გამოვლენილი პროცესისთვის იმის განსაზღვრას, შესაძლებელია თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის გამოწვევა, ან არსებობს თუ არა სხვა ფაქტორები, რომლებიც მას აუდიტისთვის შესაფერისს გახდის; და
- აუდიტის სამუშაოებიდან ისეთი პროცესებისა და კონტროლის საშუალებების გამორიცხვა, რომლებიც არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი.

მაგალითად, ორცხობილის მწარმოებელ კომპანიას შეიძლება გააჩნდეს შემდეგი პროცესები, რომლებიც განსაზღვრავს რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ციფრს:

- რეალიზაციის შეკვეთების მთავარი სისტემა ტელეფონით იღებს ინფორმაციას შეკვეთების შესახებ და ახორციელებს ზედამხედველობას ყოველი მიღებული შეკვეთის შესრულების მდგომარეობაზე. სატელეფონო გაყიდვები მთლიანი რეალიზაციის 70%-ს შეადგენს;

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

- „ფანჯრის გაყიდვები“ ხდება მაშინ, როცა დაფუძნებულ ორცხობილას კლიენტები ყიდულობენ ქარხნის უკანა მხარეს მდებარე პატარა მაღაზიიდან. მაღაზიიდან რეალიზაცია შეადგენს მთლიანი რეალიზაციის 2%-ს;
- ინტერნეტგაყიდვები – შეკვეთების განთავსება ხდება ონლაინ რეჟიმში და გადახდა წარმოებს საკრედიტო ბარათებით. ინტერნეტგაყიდვები შეადგენს მთლიანი რეალიზაციის 28%-ს;
- სააღრიცხვო სისტემა აფიქსირებს ინფორმაციას ყველანაირი ტიპის რეალიზაციის შესახებ. ასეთ სიტუაციებში, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ „ფანჯრის გაყიდვებმა“ გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში და, შესაბამისად, შეიძლება გამოირიცხოს აუდიტში ჩასატარებელი სამუშაოდან. თუმცა, სანამ ამ გადაწყვეტილებას მიიღებს აუდიტორი, მაინც გონივრული იქნება:
- გამოკითხვის ჩატარება „ფანჯრის გაყიდვებთან“ დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებების არსებობის თაობაზე იმაში დასარწმუნებლად, რომ ყველა ამგვარი რეალიზაცია ბუღალტრულად აისახება და არ ხდება ორცხობილის განზრახ დამტვრევა, რათა დაკავშირებულ მხარეს დაბალ ფასად მიჰყიდონ; ან
- ჩაატაროთ ორცხობილის ნამტვრევების რეალიზაციის ანალიზური მიმოხილვა, რათა დარწმუნდეთ, რომ „ფანჯრის გაყიდვები“ არ აჭარბებს მთლიანი რეალიზაციის მოსალოდნელ 2%-ს.

11.9 სასწავლო მაგალითები – აუდიტისთვის შესაფერისი კონტროლის საშუალებების გამოვლენა

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ 1-ლი ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

ვინაიდან ყველა ბიზნესპროცესი და კონტროლის საშუალება არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი, მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა, ფინანსური ანგარიშგების რომელი სფეროები და რომელი კონტროლის საშუალებები იქონიებს არსებით გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

იმის დასადგენად, ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები და მასთან დაკავშირებული ბიზნესპროცესები უნდა დაექვემდებაროს აუდიტს, სახელმძღვანელოდ გამოიყენეთ საერთო არსებითობა, რათა განსაზღვროთ:

- ფინანსური ანგარიშგების რომელი ნაწილები არის ან შეიძლება იყოს არსებითი; და
- სამეურნეო სუბიექტის დონის რომელი კონტროლის საშუალებები და ბიზნესპროცესები არის აუდიტისთვის შესაფერისი.

შევიდეთ აღარ გააგრძელოთ არაარსებითი ნაშთების, ოპერაციების, ბიზნესპროცესებისა და კონტროლის საშუალებების შემდგომი განხილვა, სადაც, სავარაუდოდ, ადგილი არ ექნება არსებითი უზუსტობის წარმოქმნას. თუმცა, სანამ ამ საკითხებს გამოირიცხავთ აუდიტში ჩასატარებელი სამუშაოებიდან, გაითვალისწინეთ:

- არაარსებითი უზუსტობების შესაძლო დაგროვება, რამაც ერთობლიობაში შეიძლება არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს; და
- არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების ესა თუ ის ნაწილი (შესაბამისი თანხები) შემცირებული თაღლითობის ან შეცდომის გამო.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ფინანსური ანგარიშგების დონე გამოვლენილი ყოველისმომცველი რისკები	გამოავლინეთ ნებისმიერი პროცესი, რომელიც რისკებს ამცირებს
სამეურნეო სუბიექტის დონის და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები	ბიზნესის დაგეგმვის წლიური ციკლი, ხელმძღვანელობის/მესაკუთრის ყოველთვიური შეხვედრები, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა, საინფორმაციო ტექნოლოგიების ბიუჯეტები, ხელმძღვანელობის ყოველდღიური მონაწილეობა ოპერაციებში.
ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები	დებიტორული დავალიანებები, ფულადი სახსრების მიღების პროცესი, მოკლევადიანი ინვესტიცია (30-დან 60 დღემდე), დეპოზიტები ბანკში, ბანკის ამონაწერების შეჯერება და ფულადი სახსრების მართვა.
სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანება	ამონაგები, დებიტორული დავალიანებები, ფულადი სახსრების მიღების პროცესი, ვადაგადაცდილებული ანგარიშების შეფასება, აქტივების გაყიდვა.
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (მარაგი)	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, გადახდის პროცესი, მარაგის მართვა, ინვენტარიზაცია, დაძველებული მარაგის შეფასება.
ძირითადი საშუალებები	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, გადახდის პროცესი, ამორტიზაციის გამოთვლა, აქტივების კაპიტალიზაცია, აქტივების გაყიდვა.
ბანკის დავალიანებები	დებიტორული დავალიანებები, ფულადი სახსრების მიღების პროცესი, ბანკის ამონაწერების შეჯერება და ფულადი სახსრების მართვა.
სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანებები	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, ხელფასები, გადახდის პროცესი, გამოთვლა ან ჩამოწერა, კაპიტალიზაცია ან აქტივები.
მოგების გადასახადის დავალიანება	მოგების გადასახადის ანარიცხის შექმნა.
პროცენტუანი სესხი	ფინანსური ხარჯები, ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესი.
კაპიტალი და რეზერვები	კაპიტალის (აქციების) ემისია/გამოსყიდვა, დივიდენდები
რეალიზაცია	ამონაგები, დებიტორული დავალიანებები, ფულადი სახსრების მიღების პროცესი (მათ შორის, ნარჩენების გაყიდვა ნაღდ ფულზე, ინტერნეტით რეალიზაცია, სტანდარტული ავეჯის (კატალოგით გაყიდვა) და რეალიზაცია ინდივიდუალური შეკვეთებით).
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, ხელფასები, გადახდის პროცესი, მარაგის კორექტირება.
კომერციული დანახარჯები	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, ხელფასები, გადახდა.
ადმინისტრაციული დანახარჯები	შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები, ხელფასები, გადახდა.
ცვეთა	ცვეთისა და ამორტიზაციის გამოთვლა.
ფინანსური დანახარჯი	ფინანსური ხარჯები, ბანკის ამონაწერების შეჯერების პროცესი.
მოგების გადასახადები	მოგების გადასახადის ანარიცხის შექმნა.

მომზადდა: ფვკ თარიღი: 20X3 წლის 18 თებერვალი.
მიმოიხილა: ლფ თარიღი: 20X3 წლის 5 მარტი.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მემო ფაილისთვის: ფინანსური ანგარიშგების არსებითი ნაწილებისა და პროცესების შეფასება სამეურნეო სუბიექტის ღონისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები

- რაჯი ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში ბანკისთვის ამზადებს წლიურ ბიუჯეტს.
- რაჯი ბანკის მენეჯერს უკავშირდება კვარტალში ერთხელ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ბანკში იგზავნება.
- რაჯი, როგორც წესი, ფინანსურ ანგარიშგებას იხილავს სურაჯთან და ჯავადთან ერთად, რადგან „დეფტა“ აქციონერია და ასევე იმიტომ, რომ რაჯი აფასებს მათ წვლილს და ჯავადის ცოდნას ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსებში.

არ არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიების ფორმალური სტრუქტურა და პროცესი. რაჯი საჭიროებისამებრ იღებს გადაწყვეტილებას, რომელი პროგრამული და აპარატურული უზრუნველყოფა უნდა შეიცვალოს. მართალია, რაჯი უზრუნველყოფს, რომ რუბიმ კვირაში ერთხელ შექმნას სააღრიცხვო მონაცემების სარეზერვო ასლები, მაგრამ არ არსებობს სისტემის მწყობრიდან გამოსვლის (ავარიული) შემთხვევისთვის სარეზერვო გეგმა, ან საინფორმაციო ტექნოლოგიების დოკუმენტირებული პროცესი.

ფინანსური ანგარიშგების არსებითი ნაწილები

ფულადი სახსრებისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების გარდა, რომელთა სიდიდე იცვლება პერიოდიდან პერიოდამდე, ფინანსური ანგარიშგების ყველა სხვა ნაწილი არსებითია. შესაბამისად, აუდიტში უნდა მოვიცვათ შემდეგი ბიზნესპროცესები:

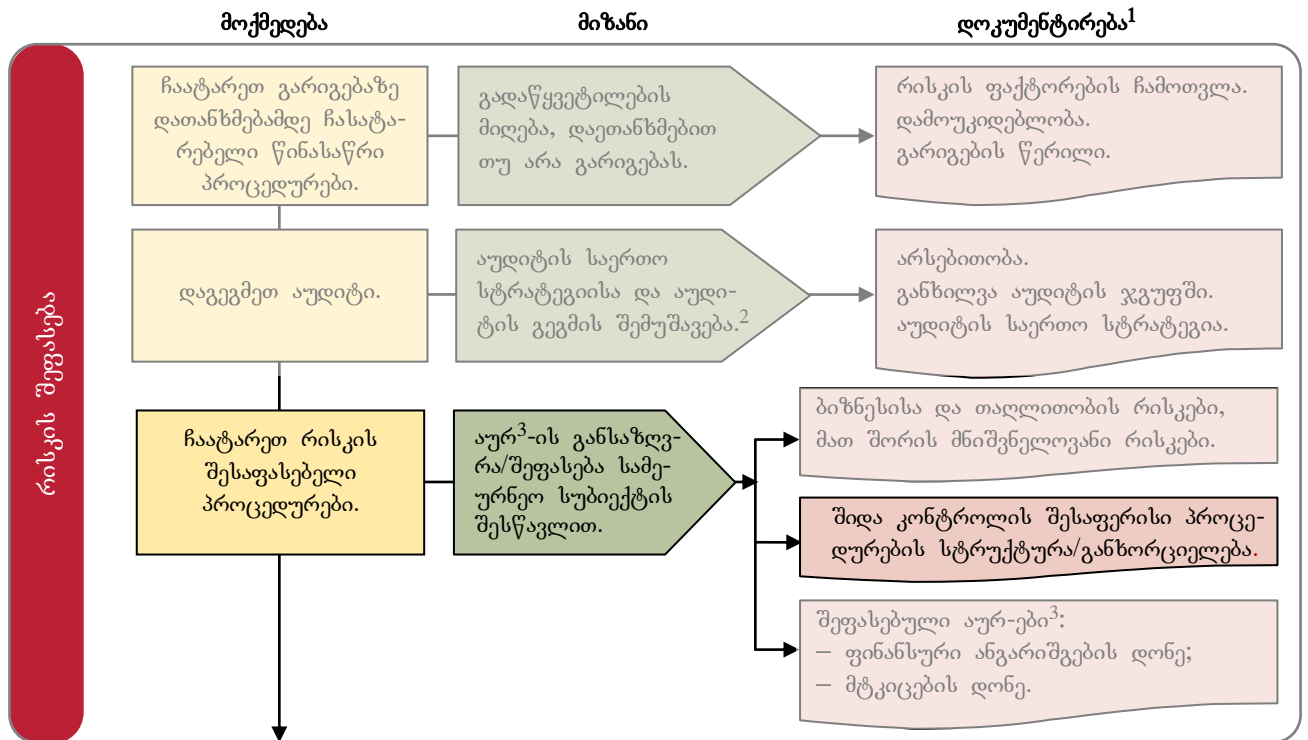
ბიზნესპროცესი	ფინანსური ანგარიშგების არსებითი სფეროები, რომელზეც ზემოქმედებს ბიზნესპროცესი
დებიტორული დავალიანებები/ფულადი სახსრების მიღება.	ამონაგები, სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანებები, ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.
ვადაგადაცილებული დებიტორული დავალიანების ანგარიშების შეფასება.	სავაჭრო დებიტორული დავალიანებები და უიმედო ვალების ხარჯი.
რეალიზაციის პროცესი (ნაღდ ფულზე რეალიზაცია, შეკვეთებით რეალიზაცია).	ამონაგები.
შესყიდვები, კრედიტორული დავალიანებები და გადახდა.	სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანებები, ძირითადი საშუალებები, მარაგი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ხარჯების მუხლები (კატეგორიები).
ხელფასები.	ხელფასების ხარჯი.
გადასახადების დარიცხვა და გადახდა.	შემოსავალი, ხელფასები და დღგ.
მარაგის შეფასება და მართვა.	შესყიდვები და მარაგი.
ბანკის ამონაწერების (ანგარიშების) შეჯერება.	ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები, პროცენტის სესხი, საპროცენტო ხარჯი.
ცვეთისა და ამორტიზაციის გამოთვლა.	ძირითადი საშუალებები და ცვეთის/ამორტიზაციის ხარჯი.

მომზადა: ფჯ **თარიღი:** 20X3 წლის 18 თებერვალი.
მიმოიხილა: ლფ **თარიღი:** 20X3 წლის 5 მარტი.

12. შიდა კონტროლის შეფასება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები კონტროლის სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასების ოთხი ძირითადი საფეხურისა და შედეგების დოკუმენტირების შესახებ.	315

სქემა 12.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.13	აუდიტისთვის შესაფერისი კონტროლის პროცედურების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორმა, სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვასთან ერთად, სხვა პროცედურებიც უნდა ჩაატაროს, რათა შეაფასოს კონტროლის პროცედურების სტრუქტურა და განსაზღვროს, დანერგილია თუ არა ისინი. (იხ.: პუნქტები გ66-გ68)
315.29	თუ აუდიტორმა დაადგინა, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი, მან უნდა შეისწავლოს ამ რისკთან დაკავშირებული სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებები, მათ შორის, მაკონტროლებელი საქმიანობები. (იხ.: პუნქტები გ124-გ126)

პუნქტი შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან	
315.32	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა იმ საკითხების, რომელსაც მოითხოვს მე-10 პუნქტი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;</p> <p>ბ) შეძენილი ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც ეხება მე-11 პუნქტში მითითებულ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეულ ასპექტს, ასევე მე-14–24-ე პუნქტებში მითითებულ შიდა კონტროლის თითოეულ კომპონენტს; საინფორმაციო წყაროები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები;</p> <p>გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, როგორც მოითხოვება 25-ე პუნქტით; და</p> <p>დ) გამოვლენილი რისკები და დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნა 27-30-ე პუნქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. (იხ.: პუნქტები გ131-გ134)</p>

12.1 ზოგადი მიმოხილვა

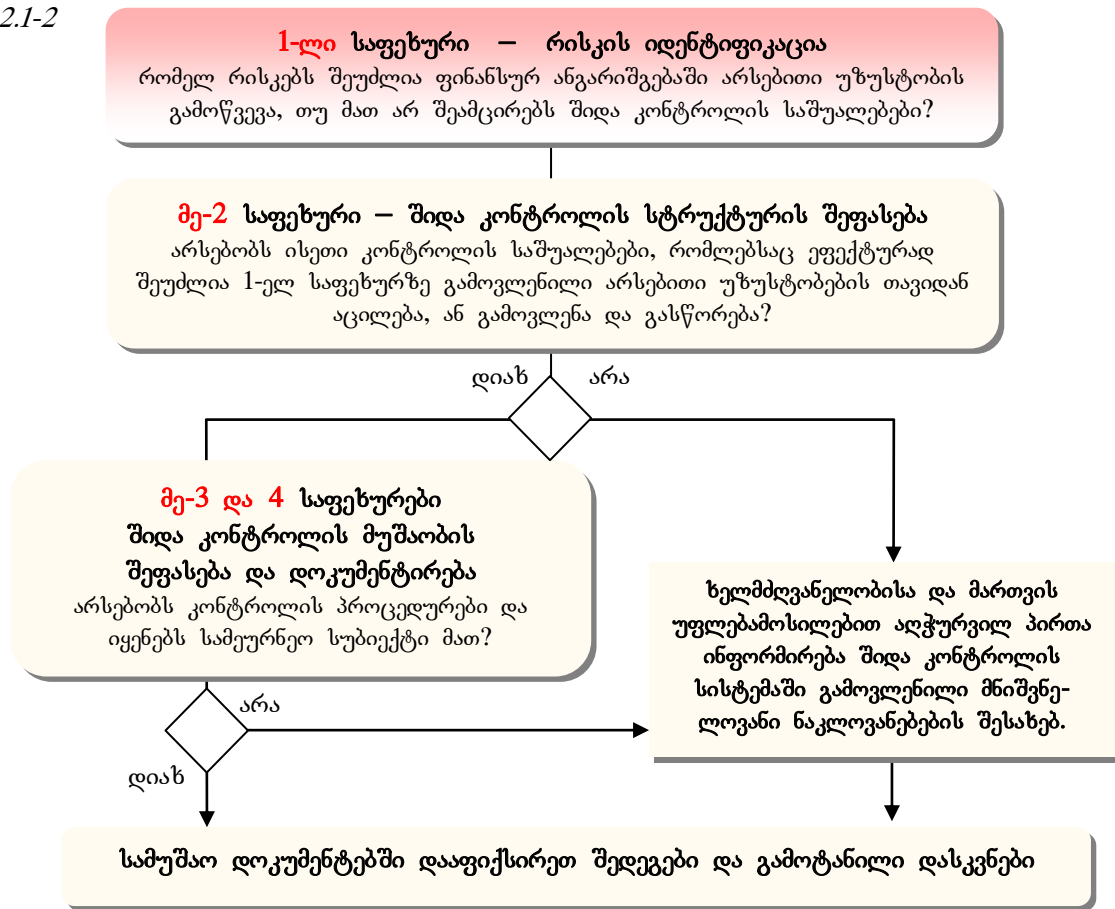
იმის მიუხედავად, ჩატარდება თუ არა კონტროლის ტესტები აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, მაინც აუცილებელია, რომ აუდიტორმა ყოველ გარიგებაში შეაფასოს შიდა კონტროლის სისტემის სტრუქტურა და ფაქტობრივი მუშაობა. ეს არის ოთხსაფეხურიანი პროცესი, რომელიც მოკლედ განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 12.1-1

	აღწერა
1-ლი საფეხური – რომელი რისკები საჭიროებს შემცირებას?	<p>გამოავლინეთ არსებითი უზუსტობის თანდაყოლილი რისკები (ბიზნესისა და თაღლითობის რისკები) და დაადგინეთ, ყოვლისმომცველი რისკებია ისინი (რომლებიც გავლენას ახდენს ყველა მტკიცებაზე), თუ სპეციფიკური რისკები (რომლებიც გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ სფეროებსა და მტკიცებებზე).</p>
მე-2 საფეხური – ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კონტროლის საშუალებები ამცირებს რისკს?	<p>გამოავლინეთ, რომელი ბიზნესპროცესები არსებობს (თუკი საერთოდ არსებობს):</p> <ul style="list-style-type: none"> • გაესაუბრეთ სამეურნეო სუბიექტის პერსონალს, რათა დაადგინოთ, რომელი კონტროლის საშუალებები ამცირებს 1-ელ საფეხურზე გამოვლენილ რისკებს. • გააანალიზეთ შედეგები და შეაფასეთ, ნამდვილად ამცირებს თუ არა კონტროლის საშუალებები ამ რისკებს; • აცნობეთ ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ. <p>მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში ამ ეტაპზე შეიძლება საჭირო იყოს ზოგიერთი სისტემის დოკუმენტაციის მომზადება ან მასზე მითითება (თუ ხელმძღვანელობას აქვს მომზადებული) (იხილეთ მე-3 საფეხური), რათა გამოჩნდეს კონტროლის საშუალებების მოქმედების გარკვეული ასპექტები.</p>
მე-3 საფეხური – რეალურად მოქმედებს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ამცირებს რისკის ფაქტორებს?	<p>დაკვირვების, ან დათვალიერების მეშვეობით შეამოწმეთ შესაბამისი შიდა კონტროლის საშუალებების მუშაობა, რათა დარწმუნდეთ, რომ ისინი მართლაც დანერგულია. გაითვალისწინეთ, ხელმძღვანელობის გამოკითხვა საკმარისი არ არის იმის შესაფასებლად, ნამდვილად მოქმედებს თუ არა განსახილველი კონტროლის პროცედურა.</p> <p>ეს საფეხური ხშირად შეიძლება გაერთიანდეს მე-2 საფეხურთან.</p>

	აღწერა
მე-4 საფეხური – ლოკუმენტირებულია შესაბამისი კონტრო- ლის საშუალებების ფუნქციონირება?	<p>ეს ეტაპი შეიძლება გულისხმობდეს ძირითადი პროცესების მარტივი თხრობითი აღწერილობის (რომელიც მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ან აუდიტორის მიერ) ლოკუმენტირებას, რომელიც მოიცავს გამოვლენილი შესაბამისი შიდა კონტროლის საშუალებების მუშაობის დახასიათებას.</p> <p>ეს ლოკუმენტაცია არ მოიცავს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ბიზნესპროცესის ან სამეურნეო სუბიექტის ლოკუმენტბრუნვის დეტალურ აღწერას; ან • შიდა კონტროლის ისეთ საშუალებებს, რომლებიც შეიძლება არსებობს, მაგრამ არ არის აუდიტისთვის შესაფერისი.

ნახაზი 12.1-2



შენიშვნა: რამდენად კარგადაც არ უნდა იყოს შიდა კონტროლი დაპროექტებული და დანერგილი, გარკვეული თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, მას შეუძლია მხოლოდ მოგვცეს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, მიღწეულია თუ არა სამეურნეო სუბიექტის მიზნები საიმედო ფინანსური ანგარიშგების მომზადების თაობაზე.

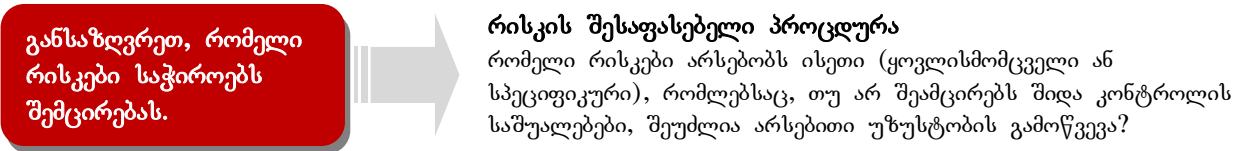
ცხრილი 12.1-3

	აღწერა
შიდა კონტროლის შეზღუდვები	<ul style="list-style-type: none"> • ადამიანის მსჯელობისა და გადაწყვეტილების მიღების საჭიროება და მარტივი ადამიანური შეცდომების დაშვების შესაძლებლობა. • შიდა კონტროლის ჩაშლა ორი ან მეტი პირის ფარული შეთქმულებით. • შიდა კონტროლის გვერდის ავლა ხელმძღვანელობის მიერ, მაგალითად, რეალიზაციის ხელშეკრულების პირობების შეცვლა, ან მომხმარებლის საკრედიტო ლიმიტის არგათვალისწინება.

მე-2 ტომის მე-11 თავში განხილულია შიდა კონტროლის შესწავლის სავალდებულო მოთხოვნის შესრულების ასპექტები. 1-ლი ტომის მე-5 თავში აღწერილია შიდა კონტროლის არსი და დეტალურად დახასიათებულია შიდა კონტროლის ხუთივე კომპონენტი.

12.2 1-ლი საფეხური – რომელი რისკები საჭიროებს შემცირებას?

სქემა 12.2-1



სანამ აუდიტორი დაიწყებს შიდა კონტროლის იმ საშუალებების დოკუმენტირებას, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს, მან ჯერ უნდა დაადგინოს და შემდეგ შეაფასოს არსებული მნიშვნელოვანი რისკები და სხვა რისკის ფაქტორები. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორი შიდა კონტროლს ისე შეაფასებს, რომ არ ეცოდინება, რომელი რისკები საჭიროებს შემცირებას შიდა კონტროლის მიერ.

რისკების იდენტიფიკაცია (გამოვლენა) განხილული იყო მე-2 ტომის მე-8 თავში. რისკები, რომლებიც შემცირებას საჭიროებს, შეიძლება იყოს ყოველისმომცველი და უკავშირდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ბევრ სფეროსა და მტკიცებას, ან სპეციფიკური, რომელიც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ სფეროსა და მტკიცებებს.

შემდეგ ნახაზზე ნაჩვენებია რისკის ზოგიერთი ტიპური წყარო და კონტროლის ტიპური საშუალებები, რომლებსაც შეუძლია ამგვარი რისკების შემცირება.

სქემა 12.2-2

რა შეიძლება იყოს მცდარი?	რისკის წყარო	რისკის შესამცირებელი კონტროლის საშუალებები
არასაიმედო ფინანსური ანგარიშები (ყოველისმომცველი რისკები)	გარე დარგობრივი ფაქტორები; სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა; სააღრიცხვო პოლიტიკა; მიზნები და ამოცანები; ეფექტიანობის მაჩვენებლები; თაღლითობა.	სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები და პროცესები; საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები; საოპერაციო კონტროლის საშუალებები.
ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას წარმოქმნილი უზუსტობები (ყოველისმომცველი რისკები)	სააღრიცხვო შეფასებები; ანარიცხვები; სააღრიცხვო პოლიტიკა; ელექტრონული ცხრილების გამოყენება; არასტანდარტული ოპერაციები; საბუღალტრო გატარებები, შეჯერებები; ფ/ა-ის განმარტებითი შენიშვნების მოსამზადებლად საჭირო ინფორმაცია.	სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები; საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები; საოპერაციო კონტროლის საშუალებები.
ოპერაციები, რომლებიც არ დამუშავდა, ან სათანადოდ არ აისახა ბუღალტრულად (სპეციფიკური რისკები)	ნებადართული ოპერაციების იდენტიფიკაცია/აღრიცხვა; ოპერაციის კლასიფიკაცია; შეფასება, დროში გამოჯვანა; აქტივების დაცვა.	საოპერაციო კონტროლის საშუალებები; საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის საშუალებები; სამეურნეო სუბიექტის დონის ზოგიერთი კონტროლის საშუალება.

როდესაც უკვე მომზადებული გეგმებით ბიზნესპროცესის შესაფერისი რისკის ფაქტორების სია, სასარგებლო იქნება (მაგრამ არა სავალდებულო):

- სიიდან ამოიღოთ ნებისმიერი რისკის ფაქტორი, რომელიც ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ გამოიწვევს არსებით უზუსტობას მაშინაც კი, თუ მისი შემცირება არანაირი შიდა კონტროლის საშუალებით არ მომხდარა. კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ასეთ რისკებზე რეაგირებს, აუდიტისთვის შესაფერისი არ არის;
- რისკის ფაქტორების აღწერა შეცვალოთ და ისეთი სიტყვებით აღწეროთ, როგორც შეეფერება კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტულ გარემოებებს;
- უზრუნველყოთ, რომ ყველა მნიშვნელოვან მტკიცებაზე მოხდეს რეაგირება;
- განიხილოთ, არსებობს თუ არა კიდევ სხვა ისეთი რისკები (სამეურნეო სუბიექტის და საოპერაციო დონის), რომელსაც შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა, თუ ისინი არ შემცირდება.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ზოგიერთი სამეურნეო სუბიექტი შეიძლება იყენებდეს სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის (COSO) მიერ გამოქვეყნებულ დოკუმენტს „შიდა კონტროლის საფუძვლები“, სადაც აღწერილია შიდა კონტროლის ტიპური მიზნები და პროცედურები. თუ აუდიტში ამგვარ მიდგომას გამოიყენებთ, ზემოთ აღწერილ საფეხურებს მოჰყვება შემდეგი საფეხურები:

- სიიდან ამოიღეთ კონტროლის ისეთი მიზნები (ან რისკის ფაქტორები), რომლებიც ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გამოიწვევს არსებით უზუსტობას შიდა კონტროლის არარსებობის შემთხვევაშიც კი;
- სიას დაუმატეთ ნებისმიერი სხვა კონტროლის მიზნები (რისკის ფაქტორები), რომელმაც მოცემული სამეურნეო სუბიექტისთვის შეიძლება გამოიწვიოს უზუსტობა, თუ არ შემცირდება; და
- გამოავლინეთ ფინანსური ანგარიშგების ისეთი სფეროები და მტკიცებები, რომლებზეც გავლენას ახდენს რისკის ფაქტორები.

12.3 მე-2 საფეხური – ხელმძღვანელობის მიერ შემუშავებული კონტროლის საშუალებები ამცირებს რისკს?

სქემა 12.3-1

შეაფასეთ კონტროლის სტრუქტურა



დაადგინეთ/შეაფასეთ კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ამცირებს რისკებს.
გაეცანით შიდა კონტროლის ხუთივე კომპონენტს.
შიდა კონტროლს გააჩნია მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება?

იმისათვის რომ შეაფასოთ, სათანადოდ შეიმუშავა თუ არა ხელმძღვანელობამ შიდა კონტროლის სტრუქტურა, უნდა დაადგინოთ, გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები (ინდივიდუალურად ან სხვა კონტროლის საშუალებებთან ერთად) რეალურად შეამცირებს თუ არა რისკის ფაქტორს. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ უნდა განიხილოთ, შეუძლია თუ არა შიდა კონტროლს ეფექტურად:

- აღკვეთოს არსებითი უზუსტობები, პირველ რიგში; ან
- გამოავლინოს უკვე მომხდარი არსებითი უზუსტობა და შემდეგ გაასწოროს.

რეკომენდებულია, რომ შიდა კონტროლის სტრუქტურის შეფასება ყოველისმომცველი კონტროლის საშუალებებით დაიწყოთ. ასეთი ტიპის კონტროლის საშუალებები ქმნის მნიშვნელოვან ფუნდამენტს სპეციფიკური (საოპერაციო) კონტროლის საშუალებების სტრუქტურისა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესაფასებლად.

ამ ეტაპზე ზოგიერთმა აუდიტორმა (განსაკუთრებით მსხვილი და ორგანიზაციულად რთული სამეურნეო სუბიექტის შემოწმების შემთხვევაში) შესაძლოა სასარგებლოდ მიიჩნიოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული ინფორმაციის მოპოვება, სადაც აღწერილია ბიზნესპროცესი, სამეურნეო სუბიექტის დუკუმენტბრუნვის პროცესი და რომელი კონტროლის საშუალებები არსებობს. თუმცა, ეს არ არის ასს-ების სპეციალური მოთხოვნა.

პრაქტიკაში, რისკის შესამცირებელი შიდა კონტროლის საშუალებების რისკის ფაქტორებთან (ან კონტროლის მიზნებთან) დასაკავშირებლად, ძირითადად, გამოიყენება ორი გზა. წინამდებარე სახელმძღვანელოში ამ მიდგომების დასახასიათებლად გამოვიყენებთ შემდეგ ტერმინებს:

- ერთი რისკი – ბევრი კონტროლის საშუალება; და
- ბევრი რისკი – ბევრი კონტროლის საშუალება.

ერთი რისკი – ბევრი კონტროლის საშუალება

ამ მიდგომაში, თითოეული რისკის ფაქტორი ცალკე განიხილება. გამოვლინდება ყველა კონტროლის საშუალება, რომელიც რეაგირებს ამ კონკრეტულ რისკზე. ეს მიდგომა განსაკუთრებით სასარგებლოა კონტროლის საშუალებებთან ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) რისკის ფაქტორების დასაკავშირებლად. აღნიშნული მიდგომა ილუსტრირებულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 12.3-2

რისკი/კონტროლის მიზანი	მტკიცება	რისკის შემამცირებელი კონტროლის პროცედურები
1. რისკის ფაქტორი	სისრულე	კონტროლის პროცედურა ა კონტროლის პროცედურა ბ კონტროლის პროცედურა გ კონტროლის პროცედურა დ
2. რისკის ფაქტორი	არსებობა სისწორე	კონტროლის პროცედურა ე კონტროლის პროცედურა ვ კონტროლის პროცედურა ზ კონტროლის პროცედურა თ
3. რისკის ფაქტორი	სისწორე	კონტროლის პროცედურა ი კონტროლის პროცედურა კ კონტროლის პროცედურა ლ კონტროლის პროცედურა მ
4. რისკის ფაქტორი	სისრულე სისწორე	კონტროლის პროცედურა ნ კონტროლის პროცედურა ო კონტროლის პროცედურა პ კონტროლის პროცედურა ჟ

„ერთი რისკი – ბევრი კონტროლის საშუალება“ მიდგომა ხშირად გამოიყენება ყველა ტიპის კონტროლის საშუალების გამოსაკვლევად, მათ შორის საოპერაციო კონტროლის საშუალებებისთვის. თუმცა, ვინაიდან ერთი საოპერაციო კონტროლის საშუალება ხშირად შესაძლოა ერთზე მეტ რისკზე რეაგირებდეს (და, შესაბამისად, რამდენჯერმე გამეორდება ამ მიდგომაში), საზოგადოდ, „ბევრი-ბევრზე“ მატრიცა (იხ. ნახაზი 12.3-4) უფრო ეფექტურად არის მიჩნეული საოპერაციო კონტროლის საშუალებებისთვის.

შემდეგ დანართში ნაჩვენებია, თუ როგორ მუშაობს „ერთი რისკი-ბევრი კონტროლის საშუალება“ მიდგომა. კონტროლის გარემოს მიზანია, ხელმძღვანელობის საჭიროებისთვის, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ზედამხედველობით, პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურის შექმნა და შენარჩუნება. ამ მიზნის მიჩნევა რისკის ფაქტორად შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურის შექმნა და შენარჩუნება.

კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ხელმძღვანელობას შეიძლება შემუშავებული და დანერგილი ჰქონდეს ყოვლისმომცველ რისკზე რეაგირებისთვის, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- ხელმძღვანელობა თვითონ სიტყვიერად ან ქცევით მუდმივად ახდენს მაღალი ეთიკური სტანდარტებისადმი ერთგულების დემონსტრირებას;
- ხელმძღვანელობა აღკვეთს ან ამცირებს ისეთ სტიმულებს ან ცდუნებებს რომლებმაც შესაძლოა პერსონალს აიძულოს უპატიოსნო ან არაეთიკური საქციელის ჩადენა;
- არსებობს ქცევის კოდექსი ან ანალოგიური დოკუმენტი, რომელიც ადგენს ეთიკური და ზნეობრივი ქცევის სტანდარტებს;
- თანამშრომლებს ნათლად ესმით, როგორი ქცევა არის მისაღები და როგორი არა და იციან, რა უნდა გააკეთონ, როდესაც სხვის მიუღებელ ქცევას აწყდებიან; და
- თანამშრომლები მიუღებელი ქცევისთვის ყოველთვის სათანადოდ ისჯებიან.

აუდიტორი (სავარაუდოდ, ზემოაღნიშნულის მსგავსი სიიდან, თუ ასეთი არსებობს), პირველ რიგში, გაეცნობა რისკს, ან კონტროლის მიზანს და შემდეგ ადგენს, რა სახის კონტროლის საშუალებები არსებობს რისკის შესამცირებლად. რისკის დოკუმენტირება შესაძლებელია ქვემოთ ნაჩვენები ფორმით.

შენიშვნა: კონტროლის სტრუქტურის სვეტი გვიჩვენებს, რა უნდა მოიმოქმედოს აუდიტორმა კონტროლის სტრუქტურის შესაფასებლად.

ცხრილი 12.3-3

შიდა კონტროლის (შკ) კომპონენტი	რისკის ფაქტორი	გამოვლენილი კონტროლი	კონტროლის სტრუქტურა
კონტროლის გარემო	არანაირი აქცენტი არ კეთდება პატიოსნებაზე ან ეთიკაზე.	ეთიკის კოდექსზე თანამშრომლები ხელს აწერენ ყოველწლიურად და მისი შესრულების უზრუნველყოფა თანამშრომელთა დისციპლინარული სასჯელის მეშვეობით ხდება.	გავეცანით კოდექსს, საიდანაც ჩანს, რომ განსაკუთრებული ყურადღებაა გამახვილებული პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის აუცილებლობაზე.
	არაკომპეტენტური თანამშრომლების დაქირავება სამსახურში.	თანამშრომლის ყოველი თანამდებობისთვის მოითხოვება გარკვეული ცოდნა და უნარები.	გავეცანით ძირითადი თანამდებობისთვის, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში, დადგენილ სამსახურებრივ სპეციფიკაციებს და ისინი მისაღები ჩანს.
რისკის შეფასება	ხელმძღვანელობას ხშირად უკვირს პროგნოზირებადი მოვლენები.	ბიზნესის რისკების გამოვლენა და შეფასება ყოველ წელს ხდება, კომპანიის საქმიანობის დაგეგმვის დროს.	განვიხილოთ ბიზნესგეგმა და რისკების სია, საიდანაც ჩანს, რომ რისკები გამოვლენილია, რისკების სია განაზღვრული და შეფასებულია.

მას შემდეგ, რაც კონტროლის საშუალებებს დაადგენს, აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ მსჯელობას, რათა დაასკვნას, საკმარისია თუ არა არსებული კონტროლის სტრუქტურა (აგებულია) რისკის ფაქტორზე რეაგირებისთვის.

კონტროლის გარემოზე დასკვნის გამოტანისას აუდიტორს ასს 315.14 ავალდებულებს, რომ შეაფასოს:

- ხელმძღვანელობამ, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურას; და

- კონტროლის გარემოს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის და ამ სხვა კომპონენტებს ხომ არ მიაყენეს ზიანი კონტროლის გარემოში არსებულმა ნაკლოვანებებმა.

ეს ფორმულირება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტორის საბოლოო დასკვნად სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების შეფასებისას. ასეთი დასკვნა ასევე დიდ გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე.

ბევრი რისკი – ბევრი კონტროლის საშუალება

სპეციფიკური და საოპერაციო რისკების სტრუქტურის შესაფასებლად ყველაზე გავრცელებული მიდგომაა ე.წ. „კონტროლის სტრუქტურის მატრიცის“ გამოყენება, რაც აუდიტორს საშუალებას აძლევს, ერთი შეხედვით დაინახოს:

- „ბევრი-ბევრზე“ კავშირ-ურთიერთობები, რომლებიც არსებობს რისკებსა და კონტროლის საშუალებებს შორის;
- სად არის შიდა კონტროლი ძლიერი;
- სად არის შიდა კონტროლი სუსტი; და
- ძირითადი კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ბევრ რისკზე/მტკიცებაზე რეაგირებს და შეიძლება ჩატარდეს მათი ფაქტობრივი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება.

კონტროლის სტრუქტურის მარტივი მატრიცის მაგალითი განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 12.3-4

პროცესი = რეალიზაცია						
არსებითი რისკის ფაქტორები		რისკი ა	რისკი ბ	რისკი გ	რისკი დ	ძირითადი კონტროლის საშუალებები
	მტკიცებები	სისრულე	არსებობა სისწორე	სისწორე სისრულე	სისრულე არსებობა	
კონტროლის საშუალებები	შიდა კონტროლის კომპონენტი					
პროცედურა №1	კონტროლის გარემო	აღ				
პროცედურა №2	საინფორმაციო სისტემები		აღ			
პროცედურა №3	მაკონტროლებელი საქმიანობა	პრ	პრ		პრ	ღიას
პროცედურა №4	მონიტორინგი	აღ				
პროცედურა №5	მაკონტროლებელი საქმიანობა		პრ		პრ	ღიას
პროცედურა №6	მაკონტროლებელი საქმიანობა					
პროცედურა №7	საინფორმაციო სისტემები	აღ	აღ		აღ	
მისაღებია შექმნილი კონტროლის მექანიზმი, გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები შეამცირებს რისკის ფაქტორებს?		ღიას	ღიას	არა	ღიას	

პირობითი ნიშნები:

პრ = პრევენციული კონტროლის პროცედურა
აღ = აღმოჩენი და გამოსასწორებელი კონტროლის პროცედურა

შენიშვნა: ზემოთ მოცემული მატრიცა შეიცავს შემდეგ ინფორმაციას:

- რისკის ფაქტორები, რომლებმაც, თუ არ შემცირდება, შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- მტკიცებები, რომლებზეც ზემოქმედებს რისკის ფაქტორები; და
- იქ, სადაც შიდა კონტროლის პროცედურა რეაგირებს რისკზე, მატრიცაში მათი გადაკვეთის უჯრაში ჩაიწერება, რომ ეს არის უზუსტობის პრევენციული (ხელის შეშლელი) კონტროლის პროცედურა, ან უზუსტობის აღმოჩენი (აღ) და შემდეგ მისი გამოსასწორებელი პროცედურა.

შესაძლებელია ასეთი მატრიცის გაფართოება და სხვა ინფორმაციის შეტანაც, მათ შორის:

- კონტროლის პროცედურის გამოყენების სისშირე, მაგალითად, მუდმივად, ყოველკვირეულად ან თვიურად;
- კონტროლის პროცედურა ავტომატიზებულია თუ მანუალური; და
- შიდა კონტროლის მოსალოდნელი სანდოობა დროის გარკვეულ პერიოდში. ეს შესაძლოა მოიცავდეს, მაგალითად, იმ პიროვნების კომპეტენციის (და სხვა ფუნქციებისგან დამოუკიდებლობის) შეფასებას, ვინც კონტროლის პროცედურას ასრულებს; დროულად სრულდება თუ არა კონტროლის პროცედურა და როგორია შეცდომების დაშვების ისტორია.

მნიშვნელოვანი რჩევები

რამდენიმე კონტროლის პროცედურა

გაითვალისწინეთ, რომ ვერც ერთი კონტროლის პროცედურა, სავარაუდოდ, მარტო ვერ შეამცირებს ძირითად რისკის ფაქტორს. ამისთვის ხშირად საჭიროა კონტროლის პროცედურების გარკვეული კომბინაცია, რომელიც შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებთან ერთად (როგორცაა კონტროლის გარემო) იმოქმედებს და საკმარისი იქნება რისკის ფაქტორზე რეაგირებისთვის.

დაიწყეთ რისკებით

არ შეცდეთ და არ ჩამოწერთ ყველა ცნობილი კონტროლის საშუალება და შემდეგ არ დაიწყეთ მათი დაკავშირება რისკებთან. ჯერ რისკები უნდა ჩამოწერთ და შემდეგ ამ რისკების შესამცირებელი კონტროლის საშუალებები. უფრო ეფექტურია, თითოეულ რისკზე (ან კონტროლის მიზანზე) რეაგირებით „იმუშაოთ“ და შემდეგ დაადგინოთ, რომელი კონტროლის საშუალებები არსებობს ამ რისკის შესამცირებლად. როგორც კი რისკზე რეაგირებისთვის საკმარისი რაოდენობის კონტროლის საშუალებებს გამოავლენთ, აზრი არა აქვს ზედმეტი დროის დახარჯვას სხვა კონტროლის საშუალებების გამოვლენასა და ჩამოწერაზე.

კონტროლის საშუალებების რისკებთან დაკავშირება აუდიტორს ეხმარება არა მარტო კონტროლის სტრუქტურის შეფასებაში, არამედ ამით აუდიტორი გამოავლენს ძირითად კონტროლის საშუალებებსაც (განსახილველი მტკიცებებისთვის), რომელთა ტესტირებასაც შემდგომში, სავარაუდოდ, ჩატარებს. გარდა ამისა, ეს აუდიტორს ეხმარება კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების გამოვლენაშიც, რომელთა შესახებაც მოეთხოვება, რომ:

- დროულად აცნობოს ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, რათა შესაძლებელი იყოს გამოსასწორებელი ზომების გატარება; და
- განსაზღვროს შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები ამ ნაკლოვანებების გათვალისწინებით და მათზე რეაგირებისთვის.

კონტროლის სტრუქტურის მატრიცის (იხ. ცხრილი 12.3-4) გამოყენება შესაძლებელია როგორც შიდა კონტროლის ძლიერი მხარეების, ისე მისი ნაკლოვანებების გამოსავლენად. ეს პროცესი აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 12.3-5

გამოავლინეთ	აღწერა – კონტროლის სტრუქტურის მატრიცის გამოყენებით
<p>შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები</p>	<p>ზემოთ მოცემულ კონტროლის სტრუქტურის მატრიცაში დააკვირდით თითოეული რისკის სვეტს, რათა დაინახოთ რისკების შესამცირებლად რომელი შიდა კონტროლის პროცედურები არსებობს. თუ საკმარისი კონტროლის საშუალებები არსებობს, მაშასადამე, არ იარსებებს კონტროლის ნაკლოვანება.</p> <p>იქ, სადაც რისკების შესამცირებელი კონტროლის საშუალებები ცოტაა ან საერთოდ არ არსებობს, შეიძლება არსებობდეს შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. შეხედეთ ზემოთ მატრიცაში „გ“ რისკს, სადაც ჩანს, რომ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება არსებობს. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ატარებს გამოკითხვას, არსებობს თუ არა რომელიმე სხვა შიდა კონტროლის პროცედურები, ან კომპენსაციური შიდა კონტროლის პროცედურები. თუ არ არსებობს, ეს ნიშნავს, რომ შეიძლება არსებობდეს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება, რომლის შესახებაც უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, შეძლებისდაგვარად სწრაფად, რათა შესაძლებელი იყოს გამოსასწორებელი ზომების გატარება; და • განიხილავს, რომელი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იქნება აუცილებელი გამოვლენილ რისკზე რეაგირებისთვის. <p>კომპენსაციური კონტროლის პროცედურები შეიძლება იყოს მოქმედებები, რომლებიც არაპირდაპირ გავლენას ახდენს რისკის ფაქტორზე. მაგალითად, საქონლის გაგზავნისას მასზე ანგარიშ-ფაქტურის არგამოწერის რისკი შეიძლება გამოავლინოს გაყიდვების მენეჯერმა, როდესაც ის ანალიზებს რეალიზაციის შედეგებს ყოველ კვარტალში. ცხადია, თავისთავად, მარტო ასეთი კონტროლის პროცედურა საკმარისი არ იქნება რისკის შესამცირებლად.</p>
<p>შიდა კონტროლის ძლიერი მხარეები</p>	<p>დააკვირდით კონტროლის სტრუქტურის მატრიცის სტრიქონებს, რათა გამოავლინოთ შიდა კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ხელს შეუშლის ან გამოავლენს და შეასწორებს რამდენიმე რისკის ფაქტორიდან წარმოშობილ უზუსტობებს. გაითვალისწინეთ, რომ მოცემულ სანიმუშო მატრიცაში კონტროლის №3 პროცედურა ეხება სამ რისკს და სამ მტკიცებას. ეს არის ისეთი ტიპის კონტროლის პროცედურის მაგალითი (ხშირად ძირითად კონტროლის პროცედურას უწოდებენ), რომლისთვისაც, თუ საიმედოდ მიიჩნევა, შეიძლება ჩატარდეს ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტი, განსაკუთრებით მაშინ, თუ მისი ტესტირება შეიძლება გამოიყენოს აუდიტორმა სხვა უფრო დეტალური ტესტების (ელემენტების ტესტების) რაოდენობის შესამცირებლად.</p>

12.4 როგორ უნდა დაგადგინოთ შიდა კონტროლის საშუალებები

როგორც წესი, მოქმედი კონტროლის საშუალებების დადგენა ხდება იმ პირ(ებ)თან განხილვის (გასაუბრების) გზით, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან რისკის ან კონკრეტული პროცესის მართვაზე. მცირე სამეურნეო სუბიექტებში ეს პირი ხშირად არის მესაკუთრე-მმართველი, ან უფროსი მენეჯერი. შემდეგ ცხრილში ილუსტრირებულია კონტროლის საშუალებების იდენტიფიკაციის ტიპური მიდგომა:

ცხრილი 12.4-1

მოქმედება	აღწერა
გამოავლინეთ თანდაყოლილი რისკები	გამოავლინეთ ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) და სპეციფიკური (საოპერაციო) რისკები, რომლებიც შიდა კონტროლის მეშვეობით შემცირებას საჭიროებს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული, ან გამოვლინდეს და გასწორდეს არსებითი უზუსტობები.
გამოიკითხეთ შიდა კონტროლის პროცედურების შესახებ, რომლებიც რეაგირებს თანდაყოლილ რისკზე <i>(თითოეულ რისკის ფაქტორზე ცალ-ცალკე „იმუშავეთ“)</i>	<p>ჰკითხეთ მესაკუთრე-მმართველს, ან პასუხისმგებელ პირს, რომელი შიდა კონტროლის პროცედურები არსებობს სამეურნეო სუბიექტში თითოეული კონკრეტული რისკის ფაქტორის სათითაოდ შესამცირებლად. გამოვლენილი კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირებისას კონტროლის პროცედურა აღწერეთ გამოკითხული პიროვნების სიტყვებით.</p> <p>როდესაც პროფესიული მსჯელობის შედეგად დაადგენთ საკმარისი რაოდენობის კონტროლის საშუალებებს, რომლებიც ეფექტურად შეამცირებს რისკს, ნუღარ გააგრძელებთ სხვა კონტროლის საშუალებების შესახებ გამოკითხვას. აუცილებელი არ არის ყველა სხვა კონტროლის საშუალების სიის შედგენა, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს რისკის შესამცირებლად, თუ ეს არ გჭირდებათ რაიმე სხვა მიზნისთვის.</p>
შედეგები ასახეთ სამუშაო დოკუმენტებში	<p>გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები დოკუმენტებში შეიძლება აისახოს რამდენიმე გზით. შეგიძლიათ კონტროლის საშუალებები ჩამოწეროთ თითოეული რისკის ქვეშ, რომლებზეც ისინი რეაგირებს, ან ჩაწეროთ კონტროლის მატრიცაში და დაუკავშიროთ ყველა რისკს, რომლებზეც ისინი რეაგირებს.</p> <p>მთავარია დარწმუნდეთ, რომ ყველა გამოვლენილი კონტროლის პროცედურა დააკავშირეთ რისკთან, რომლის შესამცირებლადაც იგი შეიქმნა. თუ კონტროლის მატრიცას გამოიყენებთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოვლენილი შიდა კონტროლის პროცედურები პირდაპირ ჩაწერეთ მატრიცაში და რისკის გადაკვეთის უჯრაში მიუთითეთ, რა ტიპის კონტროლის პროცედურაა მოცემული რისკისთვის – პოტენციური არსებითი უზუსტობების პრევენციული, თუ აღმოძრევი და გამოსასწორებელი; და • განიხილეთ, მოცემული კონტროლის პროცედურა ეფექტური იქნება თუ არა სხვა რისკების შესამცირებლად. სავსებით შესაძლებელია, რომ ზოგმა შიდა კონტროლის პროცედურამ თავიდან აიცილოს ან გამოავლინოს რამდენიმე რისკის ფაქტორი. <p>თუ აუდიტორი ვერ გამოავლენს რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ კონტროლის საშუალებებს, ის დაუყოვნებლივ აფრთხილებს ხელმძღვანელობას გამოვლენილი კონტროლის ნაკლოვანების (სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების) თაობაზე, რომელიც შეიძლება რეაგირებას საჭიროებდეს.</p>

მნიშვნელოვანი რჩევები

თავი აარიდეთ ტიპური (ზოგადი) კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირებას

არ შეცდეთ და არ ჩამოწეროთ შიდა კონტროლის ყველა პროცედურა, რომელიც შესაფერისია ე.წ. „ტიპური“ სამეურნეო სუბიექტისთვის. „სტანდარტული“ ან „ტიპური“ კონტროლის საშუალებების სიის წაკითხვასა და გაგებას შეიძლება დიდი დრო დასჭირდეს; გარდა ამისა, ისინი ხშირად მეტისმეტად რთული, ან უბრალოდ შეუფერებელია მცირე სამეურნეო სუბიექტისთვის. ამის მაგივრად, გამოიყენეთ ისინი დამატებით სახელმძღვანელო წყაროდ, მაგრამ მხოლოდ აუცილებლობის შემთხვევაში. გაცილებით უკეთესია, თუ გამოვლენილ კონტროლის საშუალებას სამუშაო დოკუმენტში აღწერთ თვითონ დამკვეთისეული ფორმულირების გამოყენებით.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

რამდენიმე ამოცანის გაერთიანება

კონტროლის სტრუქტურის შეფასება შეიძლება გაერთიანდეს კონტროლის დოკუმენტირებასთან (იხილეთ მე-3 საფეხური ქვემოთ) და იმ დოკუმენტების დათვალიერებასთან/დაკვირვებასთან, რომლებიც ასაბუთებს კონტროლის დანერგვას/მოქმედებას (იხილეთ მე-4 საფეხური ქვემოთ). მაგალითად, თუ სამეურნეო სუბიექტში არსებობს პოლიტიკა იმის შესახებ, რომ სპეციალური ნებართვის გარეშე არ შეიძლება არასტანდარტული საბუღალტრო გატარებების გაკეთება ჟურნალში, მოითხოვთ თვითონ ამ პოლიტიკის დამტკიცებული დოკუმენტისა (კონტროლის სტრუქტურის შეფასება) და ზოგიერთი საბუღალტრო ჩანაწერის ნახვა, საბუღალტრო გატარების დამტკიცებაზე მტკიცებულების მოსაპოვებლად (კონტროლის დანერგვა/მოქმედება).

რისკის მართვა

ბევრი სამეურნეო სუბიექტი რისკის მართვაზე პასუხისმგებლობას რისკების ნაცვლად პროცესების მიხედვით აწესებს (როგორცაა, გაყიდვები ან შესყიდვები). ამის გამო, შეიძლება არსებობდეს რამდენიმე მნიშვნელოვანი რისკის ფაქტორი, რომელიც სხვადასხვა განყოფილებებს შორის მოხვდება (როგორცაა, მაგალითად, გაყიდვები, შესყიდვები და აღრიცხვა) და არაფინ იქნება მასზე პირდაპირ პასუხისმგებელი (ანგარიშვალდებული). თუ არ მოხდა კონკრეტული რისკების გამოვლენა და მათ მართვის პასუხისმგებლობის დაკისრება კონკრეტულ პირზე, მაშინ პრობლემების წარმოქმნის დროს ხშირად გაურკვევლობას ექნება ადგილი. თანამშრომლებმა შეიძლება ერთმანეთს გადააბრალონ დანაშაული, ვთქვათ ასე: „მე მეგონა რისკს მერი ან ჯეკი მართავდა, ან ბუღალტერია, საინფორმაციო ტექნოლოგიების, ან რეალიზაციის განყოფილება” და ა.შ.

დასკვნა კონტროლის სტრუქტურის შესახებ

კონტროლის სტრუქტურის შეფასების ბოლო ეტაპია დასკვნის გამოტანა იმის შესახებ, გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები რეალურად ამცირებს თუ არა კონკრეტულ რისკის ფაქტორს. ეს მოითხოვს პროფესიული მსჯელობის გამოყენებას და გადაწყვეტილების მიღებას. ყოველი მნიშვნელოვანი მტკიცების ან რისკის ფაქტორისთვის გაითვალისწინეთ, ხელმძღვანელობის მიერ დანერგილი ღონისძიება საკმარისია თუ არა არსებითი უზუსტობის რისკის შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე. თუ მატრიცის მიდგომას იყენებთ, მატრიცის ბოლო სტრიქონის გამოყენება შეგიძლიათ თქვენი დასკვნის დოკუმენტირებისთვის, სადაც აღნიშნავთ, საკმარისია თუ არა კონტროლის საშუალებები თითოეული რისკის ფაქტორის შესამცირებლად.

ქვემოთ მოცემულია შიდა კონტროლის საერთო შეფასების შემაჯამებელი ცხრილის ფორმა (რომელიც ეხება შიდა კონტროლის ხუთივე კომპონენტს):

სქემა 12.4-2

	სამეურნეო სუბიექტის ლონის პროცესები	გაყიდვების პროცესი	შესყიდვების პროცესი	ხელფასების პროცესი
გამოვლინდა ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი რისკები.	Yellow	Green	Green	Green
სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება უცვლელად.	Green	Red	Yellow	Green
პერსონალი კომპეტენტურია და მცოდნე.	Green	Green	Green	Green
ნათლად არის განსაზღვრული უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობების იერარქია.	Green	Green	Green	Green
მაკონტროლებელი საქმიანობები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული და დანერგილი.	Green	Green	Yellow	Green
თაღლითობის რისკებზე რეაგირებისათვის არსებობს თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის პროცედურები.	Red	Yellow	Yellow	Green
საინფორმაციო სისტემები საიმედო მონაცემებს ქმნის.	Yellow	Green	Green	Green
ტარდება შიდა კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი.	Red	Yellow	Yellow	Green

პირობითი ნიშნები:

მწვანე = შესაბამისი რისკები ადეკვატურად არის შემცირებული.

ყვითელი = შეიძლება რაღაც პრობლემები არსებობდეს.

წითელი = პოტენციური მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები.

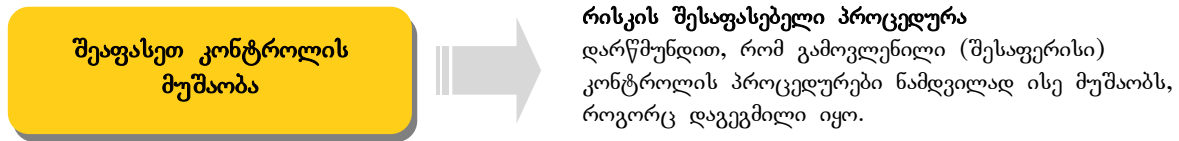
მნიშვნელოვანი რჩევები

არსებობს უფრო მარტივი გზა მცირე სამეურნეო სუბიექტების საოპერაციო კონტროლის საშუალებების შეფასებისთვის. ჯერ გამოავლინეთ რისკის ფაქტორები (იხილეთ 1-ლი საფეხური ზემოთ) და მტკიცება (მტკიცებები), რომლებზეც რისკი ზემოქმედებს. შემდეგ, ნაცვლად იმისა, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები დაუკავშიროთ თითოეულ რისკის ფაქტორს, დაადგინეთ კონტროლის საშუალებები, რომლებიც რეაგირებს იმ მტკიცებებზე, რომლებზეც რისკი ზემოქმედებს.

თუ კონკრეტული მტკიცებისთვის ვერ მოხერხდა კონტროლის საშუალებების გამოვლენა, მაშინ არსებობს შემოწმების მიდგომა უნდა დაგვემოთ. თუ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები, სავარაუდოდ, საიმედოდ უნდა მუშაობდეს, საპასუხო აუდიტორულ პროცედურებში უნდა გაითვალისწინოთ შესაბამისი ძირითადი კონტროლის საშუალებების ტესტირება. მაგალითად, აღურიცხავი რეალიზაციის ოპერაციების ხდომილობის ალბათობა – რისკი, ზემოქმედებს სისრულის მტკიცებაზე. შეიძლება საკმარისი იყოს მხოლოდ ისეთი კონტროლის საშუალებების გამოვლენა, რომლებიც ზოგადად რეაგირებს სისრულის მტკიცებაზე და არა რომელიმე კონკრეტულ რისკზე.

12.5 მე-3 საფეხური – რეალურად მოქმედებს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ამცირებს რისკის ფაქტორებს?

სქემა 12.5-1



მხოლოდ ხელმძღვანელობის გამოკითხვა საკმარისი არ არის შიდა კონტროლის პროცედურების სტრუქტურის შესაფასებლად, ან იმის დასადგენად, დანერგილია/მოქმედებს თუ არა ისინი. ამის მიზეზი ისაა, რომ ადამიანებს შეიძლება ნამდვილად სჯეროდეთ, ან იმედოვნებდნენ, რომ გარკვეული კონტროლის საშუალებები არსებობს, მაგრამ სინამდვილეში ასე არ იყოს. ისეთი კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირებული აღწერილობა (რამდენადაც კარგი არ უნდა იყოს), რომლებიც არ არსებობს ან არ მოქმედებს, აუდიტისთვის გამოუსადეგარია.

შიდა კონტროლის მუშაობაზე დაკვირვების აუცილებლობას რამდენიმე მიზეზი განაპირობებს:

- **პროცესების ცვლილება**
დროთა განმავლობაში პროცესები იცვლება, რასაც იწვევს ახალი/მოდიფიცირებული პროდუქტები ან მომსახურება, საქმიანობის ეფექტიანობა, პერსონალის ცვლილება და საინფორმაციო ტექნოლოგიების ახალი პროგრამების დანერგვა.
- **სასურველის რეალობად წარმოდგენა**
სამეურნეო სუბიექტის პერსონალმა აუდიტორს შესაძლოა აუხსნას, თუ როგორ უნდა ფუნქციონირებდეს სისტემა და არა ის, როგორ ფუნქციონირებს სინამდვილეში; და
- **უცოდინრობა**
შიდა კონტროლის შესწავლის პროცესში სისტემის ზოგიერთი ასპექტი შესაძლოა აუდიტორს უნებლიედ გამოორჩეს.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ არსებობს რაიმე ეჭვი, რომ მეორე საფეხურზე გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები სინამდვილეში არ დაინერგა/არ მოქმედებს, ნუ შეაფასებთ კონტროლის სტრუქტურას და კონტროლის საშუალებების მოქმედებას ნუ ჩაწერეთ სამუშაო დოკუმენტში მანამ, სანამ გარკვეულ სამუშაოს არ ჩაატარებთ იმის დასადგენად, რომ ეს კონტროლის საშუალებები არსებობს და ფუნქციონირებს. ასევე, დროს ნუ დაკარგავთ ისეთი კონტროლის საშუალებების შეფასებაზე, რომლებიც, სავარაუდოდ, შესაფერისი არ იქნება აუდიტისთვის, ან არაადეკვატურად იყო შემუშავებული.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები საჭიროებს კონტროლის დანერგვის (მოქმედების) შესახებ აუდიტორული მტკიცებულების მოძიებას და უნდა მოიცავდეს შემდეგს:

ცხრილი 12.5-2

	აღწერა
კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების შეფასება	<ul style="list-style-type: none"> • სამეურნეო სუბიექტის პერსონალის გამოკითხვა; • სპეციფიკური კონტროლის საშუალებების გამოყენებაზე დაკვირვება ან თავიდან შესრულება (აუდიტორის მიერ); • დოკუმენტებისა და ანგარიშების დათვალიერება; და • ფინანსური ანგარიშგებისთვის შესაფერისი ერთი ან ორი ოპერაციის დამუშავებაზე დაკვირვება მთელი საინფორმაციო სისტემის მეშვეობით. ამ პროცედურას ხშირად თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტს უწოდებენ.

შენიშვნა: თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი არ წარმოადგენს კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტს.

კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირება მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმის შესახებ, დროის კონკრეტულ მონაკვეთში ნამდვილად მოქმედებდა თუ არა კონტროლის ესა თუ ის პროცედურა. ეს არ არის მტკიცებულება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, აუდიტს დაქვემდებარებული მთელი პერიოდის განმავლობაში. კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი (ფუნქციონირების) ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტებით (თუ ამის გაკეთებას ითვალისწინებს აუდიტის სტრატეგია), რომლის მეშვეობით აუდიტორი მტკიცებულებებს შეაგროვებს კონტროლის ფუნქციონირების შესახებ დროის გარკვეულ მონაკვეთში, მაგალითად, წლის მანძილზე.

მხოლოდ მას შემდეგ, რაც აუდიტორი დაადგენს, რომ აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურა სათანადოდ არის შექმნილი და დანერგილი, მან უნდა განიხილოს:

- კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის რომელი ტესტები შეამცირებს სხვა ძირითადი ტესტირების საჭიროებას; და
- კონტროლის რომელი საშუალებები საჭიროებს ტესტირებას იმის გამო, რომ არ არსებობს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოძიების სხვა გზა.

მნიშვნელოვანი რჩევები

დარწმუნდით, რომ აუდიტის ჯგუფის წევრებს კარგად ესმით, რა განსხვავებაა შიდა კონტროლის სტრუქტურას, მის მუშაობასა (დანერგვას) და კონტროლის ტესტებს შორის. ეს საკითხები შეჯამებულია ქვემოთ:

კონტროლის სტრუქტურა

კონტროლის საშუალებები იმგვარად არის შემუშავებული, რომ თანდაყოლილ რისკებს შეამცირებს?

კონტროლის ფუნქციონირება

რეალურად მოქმედებს შექმნილი კონტროლის საშუალებები? კონტროლის ფუნქციონირების შემოწმების პროცედურები ყოველ პერიოდში უნდა შესრულდეს, რათა გამოვლინდეს ნებისმიერი სისტემური ცვლილება.

კონტროლის ტესტები

დროის ამა თუ იმ კონკრეტულ მონაკვეთში ეფექტურად მოქმედებდა კონტროლის საშუალებები? სავალდებულო არ არის კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც არ არსებობს სხვა გზა (როგორცაა, მაგალითად, მაღალ დონეზე ავტომატიზებული და ელექტრონული („უქალაღლო“) სისტემა) აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ამგვარად, გადაწყვეტილების მიღება კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების ჩატარების შესახებ, პროფესიული განსჯის საგანია.

არ უგულებელყოთ კონტროლის სტრუქტურასა და კონტროლის ფუნქციონირებას შორის კავშირი

თუ არსებობს ეჭვი, რომ მე-2 საფეხურზე გამოვლენილი ზოგიერთი კონტროლის საშუალება ნამდვილად დაინერგა და მუშაობს, ნუ შეაფასებთ კონტროლის სტრუქტურას, სანამ გარკვეულ საშუალოს არ ჩატარებთ იმის დასადგენად, რომ ეს კონტროლის საშუალებები არსებობს და ფუნქციონირებს. ასევე, თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ კონტროლის სტრუქტურა არაადეკვატურია, აზრი არა აქვს კონტროლის ფუნქციონირების შეფასებას. ეს, სავარაუდოდ, უკვე იმის მაჩვენებელია, რომ მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება არსებობს.

კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირება ყოველ პერიოდში შეაფასეთ

პირველი აუდიტის შემდეგ, პირველ რიგში, შეაფასეთ კონტროლის ფუნქციონირება, რათა დაადგინოთ, რა შეიცვალა წინა პერიოდის შემდეგ. გამოიყენეთ წინა პერიოდის აუდიტის საწყის ეტაპზე მოპოვებული კონტროლის აგებულების დოკუმენტაცია. თუ შიდა კონტროლში ცვლილებას გამოავლენთ, განიხილეთ, შეცვლილი ან ახალი კონტროლის საშუალებები ისევ ისე ამცირებენ თუ არა რისკის ფაქტორს, ან ხომ არ წარმოიშვა ახალი რისკები, რომლებიც შეამცირებს საჭიროებას.

12.6 მე-4 საფეხური – დოკუმენტირებული შესაბამისი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირება?

სქემა 12.6-1



ამ ეტაპის მიზანია ინფორმაციის მოპოვება მე-2 საფეხურზე გამოვლენილი შესაფერისი კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების შესახებ. საჭირო დოკუმენტაციის მოცულობის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

დოკუმენტაცია აუდიტორს დაეხმარება:

- გაერკვეს გამოვლენილი კონტროლის საშუალებების ხასიათში, მუშაობასა (დაწყება, დამუშავება, ჩაწერა, ა.შ.) და მისი შესრულების კონტექსტში (მაგალითად, ვინ ასრულებს ამ პროცედურას, სად სრულდება, რა სინშირით და როგორია შესაბამისი დოკუმენტაცია); და
- განსაზღვროს, სავარაუდოდ, სანდოა თუ არა კონტროლის საშუალებები და თუ ფუნქციონირებს ეფექტიანად. თუ ასეა, უნდა ჩატარდეს მათი ტესტირება შეფასებულ რისკებზე რეაგირების სამუშაოების ფარგლებში. თუ გადაწყდება კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, ეს დოკუმენტაცია აუდიტორს ასევე დაეხმარება ტესტის შემუშავებაში, კერძოდ, რომელი გენერალური ერთობლიობის გამოყენება იქნება საჭირო შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, კონტროლის რომელი ატრიბუტებია (ნიშნები) შესამოწმებელი, ვინ ასრულებს კონტროლის პროცედურას და სად შეიძლება ინახოს საჭირო დოკუმენტაცია.

მნიშვნელოვანი რჩევები

კონტროლის საშუალებების შესახებ დოკუმენტაცია არ უნდა იყოს რთული და ამომწურავი. აუდიტორს არ მოეთხოვება მთლიანი ბიზნესპროცესის დოკუმენტირება, არც ისეთი კონტროლის საშუალებების მოქმედების აღწერა, რომელიც აუდიტისთვის შესაფერისი არ არის.

ქვემოთ განხილულია აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირების დროს გასათვალისწინებელი საკითხები.

ცხრილი 12.6-2

შიდა კონტროლის საშუალებების დოკუმენტირება

- როგორ ხდება მნიშვნელოვანი ოპერაციების ინიცირება, სანქცირება, ბუღალტრულად ასახვა, დამუშავება და ანგარიშგებაში წარდგენა;
- ოპერაციების მიმდინარეობის საკმარისად დეტალურად აღწერა, რათა გამოვლინდეს ის ადგილები, სადაც შეიძლება არსებობდეს შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობა;
- პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებები, მათ შორის სააღრიცხვო შეფასებებთან და განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული.

ხელმძღვანელობის ან აუდიტორის მიერ მომზადებული დოკუმენტაციის ყველაზე გავრცელებული ფორმებია:

- თხრობითი აღწერილობა, ან მემორანდუმი (მოკლე ჩანაწერები, შენიშვნების სახით);
- ბლოკსქემები;
- ბლოკსქემებისა და თხრობითი აღწერილობის კომბინაცია;
- შიდა კონტროლის შესაფასებელი ანკეტები და საკონტროლო კითხვარები.

აუცილებელი დოკუმენტაციის ხასიათი და მოცულობა პროფესიული განსჯის საგანია. ამასთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელი ფაქტორებია:

- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის ხასიათი, ზომა და სირთულე;
- სამეურნეო სუბიექტისგან მისაღები ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა; და
- აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და მეთოდები.

დოკუმენტაციის მოცულობა ასევე შეიძლება ასახავდეს აუდიტის ჯგუფის გამოცდილებასა და შესაძლებლობებს. ნაკლებად კვალიფიციური აუდიტის ჯგუფის მიერ ჩატარებულ აუდიტს შეიძლება დასჭირდეს უფრო დეტალური დოკუმენტაცია, რომელიც მათ დაეხმარება სამეურნეო სუბიექტის შესახებ სათანადო წარმოდგენის შექმნაში, ვიდრე უფრო გამოცდილი პირებისგან შემდგარ ჯგუფს დასჭირდებოდა.

12.7 შიდა კონტროლის დოკუმენტაციის განახლება შემდგომ პერიოდებში

აუდიტორმა შემდგომი პერიოდის აუდიტის დაგეგმვის დროს შეიძლება გამოიყენოს დოკუმენტაცია, რომელიც მოამზადა, ან მოიპოვა წინა პერიოდის აუდიტის დროს. ეს იქნება შემდეგი სახის დოკუმენტაცია:

ცხრილი 12.7-1

	აღწერა
წინა პერიოდებში მომზადებული დოკუმენტაციის განახლება	<ul style="list-style-type: none"> • მიმდინარე წელს დოკუმენტაციის განახლების დაწყების წინ გადაიდეთ წინა პერიოდში კონტროლის საშუალებების შესახებ მომზადებული საშუალო დოკუმენტების ასლები. თუ არაფერი შეცვლილა, სტრუქტურის შეფასებამდე, კონტროლის ფუნქციონირება შეაფასეთ. თუ კონტროლი დანერგილია (მოქმედებს) და რისკი არ შეცვლილა, სტრუქტურა მისაღები იქნება; • განაახლეთ იმ რისკების რეესტრი, რომლებიც კონტროლის მეშვეობით შემცირებას საჭიროებს; • გამოავლინეთ შიდა კონტროლის ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტისა და საოპერაციო დონეებზე. ამისათვის ჩატარეთ პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია კონტროლის ფუნქციონირების ტესტირებისთვის; • სადაც ცვლილებები გამოვლინდება (რისკებში ან კონტროლის საშუალებებში), დაადგინეთ, შემუშავებული და დანერგილია თუ არა ახალი შიდა კონტროლის პროცედურები; • განაახლეთ შიდა კონტროლის საშუალებების კავშირები შესაბამის რისკის ფაქტორთან; და • განაახლეთ კონტროლის რისკის შესახებ გამოტანილი დასკვნები.

თუ აუდიტის სტრატეგია, სავარაუდოდ, ითვალისწინებს გარკვეული კონტროლის საშუალებების ეფექტურ მოქმედებაზე დაყრდნობას (კონტროლის ტესტების მეშვეობით) და შიდა კონტროლმა ცვლილება განიცადა, აუცილებელი იქნება მთელი სისტემის მეშვეობით ოპერაციების დამუშავების ანალიზის ჩატარება როგორც ცვლილებამდე, ისე ცვლილების შემდეგ (თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები).

მნიშვნელოვანი რჩევები

ცვლილებები ყოვლისმომცველ (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებებში

კონტროლის დოკუმენტაციის განახლებისას ყურადღებით განიხილეთ ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების ცვლილებები. ამ ცვლილებებმა შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს სხვა სპეციფიკური (საოპერაციო) კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობასა და შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ აუდიტორულ პროცედურებზეც. მაგალითად, ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებამ, დაიქირაგოს კვალიფიციური პერსონალი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, შესაძლოა მნიშვნელოვნად შეამციროს ფინანსურ ინფორმაციაში შეცდომების რისკი და გაზარდოს საოპერაციო კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობა, რომლებიც შეიძლება ადრე უსარგებლო ყოფილიყო. ალტერნატიულად, თუ ხელმძღვანელობა არ შეცვლის არაკომპეტენტურ საინფორმაციო ტექნოლოგიების მენეჯერს, ან არ გამოყოფს საკმარის რესურსებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების უსაფრთხოების რისკებისთვის, ამით საფრთხის ქვეშ დააყენებს სხვა მოქმედ შიდა კონტროლის პროცედურებს. ორივე შემთხვევაში, ამგვარმა ცვლილებებმა შეიძლება არსებითად შეცვალოს შესაფერისი საპასუხო აუდიტორული პროცედურები.

12.8 ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი შიდა კონტროლის შესახებ

ხელმძღვანელობისგან აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ოფიციალური წერილი, სადაც ის ადასტურებს, რომ აცნობიერებს თავის პასუხისმგებლობას ისეთი შიდა კონტროლის საშუალებების განსაზღვრასა და ფუნქციონირებაზე, რომლებიც აუცილებელია ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობას.

12.9 სასწავლო მაგალითები – შიდა კონტროლის შეფასება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

ახლა განვიხილავთ შიდა კონტროლის დოკუმენტაციის ამონარიდებს, რომელიც იმ ინფორმაციის საილუსტრაციო მაგალითია, რომლის მოპოვებაც ზემოთ განხილული 4-საფეხურიანი პროცესის მეშვეობით მოხდება.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები

ეს ფორმა ზემოთ აღწერილ ოთხივე საფეხურს ეხება. იგი ასახავს რისკებს, რომლებიც რეაგირებას საჭიროებს და უზრუნველყოფს გამოვლენილი კონტროლის საშუალებების დოკუმენტაციას, გვინვენებს, როგორ მოქმედებს კონტროლის საშუალებები და როგორ არის დანერგილი.

კონტროლის გარემო	არსებობს კონტროლი?	აღწერეთ დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ან ხელმძღვანელობის ქმედებები	აღწერეთ გამოკითხვები/დაკვირვებები, რითიც დარწმუნდით, რომ თქვენ მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები დანერგილი იყო
1. რისკი: აქცენტი არ კეთდება პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების აუცილებლობაზე			
შესაძლო კონტროლის საშუალებები (აირჩიეთ ისინი, რომლებიც გამოიყენება);			
ა) ხელმძღვანელობა თვითონ სიტყვიერად ან ქცევით მუდმივად ახდენს მაღალი ეთიკური სტანდარტებისადმი ერთგულების დემონსტრირებას.	დიახ	სურაჯი და ხელმძღვანელი ჯგუფი მუდმივად ამტკიცებს უსაფრთხოებისა და ეთიკური სტანდარტების დაცვის აუცილებლობას თანამშრომლებთან ყოველდღიურ ურთიერთობებში.	გავესაუბრეთ ორ თანამშრომელს, ჯონის და ამაღის, რომლებმაც ეს დაადასტურეს.
ბ) ხელმძღვანელობა აღკვეთს ან ამცირებს იმ სტიმულებს ან ცდუნებებს, რომლებმაც შეიძლება პერსონალს აიძულოს უპატიოსნო ან არაეთიკური საქციელის ჩადენა.	დიახ	სურაჯი და თანამშრომელი წინა პერიოდში მიცემულ ჩვენს რეკომენდაციას და მოამზადა ქცევის კოდექსი, რომელშიც აღწერილია თანამშრომლებისგან მოსალოდნელი ქცევის სტანდარტები.	თანამშრომლებს გადაეცათ ქცევის კოდექსის ასლი და ისინი დაესწრნენ 13 მაისის შეხვედრას, სადაც მათ განუმარტეს კოდექსის სახელმძღვანელო მითითებები.
გ) არსებობს ქცევის კოდექსი ან ანალოგიური დოკუმენტი, რომელიც ადგენს ეთიკური და ზნეობრივი ქცევის სტანდარტებს.	დიახ	იხ. (ბ) პუნქტის პასუხი	გავეცანით ქცევის კოდექსს.
დ) თანამშრომლებს ნათლად ესმით, როგორი ქცევა არის მისაღები და როგორი არა და იცინა, რა უნდა გააკეთონ, როდესაც მიუღებელ ქცევას აწყდებიან.	დიახ	წარსულში თანამშრომლები დაისაჯნენ შეუფერებელი ქცევისთვის.	სურაჯი დაუყოვნებლივ ათავისუფლებს თანამშრომლებს სამსახურიდან, თუ მათ ქურდობაში ან არაეთიკურ ქცევაში გამოიჭერენ. გასულ წელს ორი ასეთი შემთხვევა დაფიქსირდა დროებით მუშებთან მიმართებაში.
ე) თანამშრომლები მიუღებელი ქცევისთვის ყოველთვის სათანადოდ ისჯებიან.	დიახ	სურაჯი არ მოითმენს (დაუშვებს) თანამშრომლების, კლიენტების ან მომწოდებლების უკანონო ან არაეთიკურ ქცევას.	გამოვლინდა, რომ ახალი თანამშრომელი სწრაფად დაითხოვეს მას შემდეგ, რაც საკანცელარიო საქონლის ქურდობაში გამოიჭირეს.
ვ) სხვა (ახსენით)	არა		

კონტროლის გარემო	არსებობს კონტროლი?	აღწერეთ დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ან ხელმძღვანელობის ქმედებები	აღწერეთ გამოკითხვები/დაკვირვებები, რითიც დარწმუნდით, რომ თქვენ მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები დანერგილი იყო
2. რისკი: არაკომპეტენტური თანამშრომლების დაქირავება ან შენარჩუნება			
<p>შესაძლო კონტროლის საშუალებები (აირჩიეთ ისინი, რომლებიც გამოიყენება):</p> <p>ა) კომპანიის პერსონალს გააჩნია დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად საჭირო კომპეტენცია და კვალიფიკაცია.</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობა ზუსტად განსაზღვრავს საჭირო ცოდნისა და უნარების მახასიათებლებს თანამშრომლების თანამდებობებისთვის.</p> <p>გ) არსებობს საშუალოთა აღწერილობები და ეფექტურად გამოიყენება.</p> <p>დ) ხელმძღვანელობა ხელს უწყობს თანამშრომლებს შესაფერის საკითხებზე გადაამზადების პროგრამებში ჩართვაში.</p> <p>ე) საჭირო დავალებების ეფექტურად შესრულების მიზნით შენარჩუნებულია ადეკვატური დონის თანამშრომლები.</p> <p>ვ) თანამშრომლების უნარებისა და მათი საშუაოს აღწერილობის შესაბამისობის უზრუნველყოფა თავდაპირველად და მუდმივად.</p> <p>ზ) კარგი მუშაობისთვის თანამშრომლებს აჯილდოებენ და კომპენსაციას აძლევენ.</p> <p>თ) სხვა (ანსენით).</p>	<p>დიახ</p> <p>დიახ</p> <p>არა</p> <p>არა</p> <p>დიახ</p> <p>არა</p> <p>არა</p> <p>არა</p>	<p>აღვივებულზე ხდება ყველა თანამშრომლის მომზადება/კვალიფიკაციის ამაღლება და ადეკვატური ზედამხედველობის გაწევა.</p> <p>ხელმძღვანელობა დახელოვნებულია წარმოების, გაყიდვებისა და ადმინისტრირების საკითხებში. რავი და პარვინი იძლევიან რჩევებსა და რეკომენდაციებს ბიზნესის, მარკეტინგისა და იურიდიულ საკითხებზე.</p> <p>წლის განმავლობაში ფინანსური ანგარიშგებისთვის მნიშვნელოვანი არც ერთი თანამდებობა არ იყო ვაკანტური.</p> <p>კარგად შესრულებული საშუაოსთვის თანამშრომლებს აქებენ. გამყიდველების გარდა სხვებზე პრემიების სისტემა არ ვრცელდება.</p>	<p>გავესაუბრეთ ორ თანამშრომელს, ჯონის და ამაღის, რომლებიც:</p> <ul style="list-style-type: none"> ნათლად აცნობიერებენ მათ როლსა და პასუხისმგებლობებს საშუაოს წერილობითი აღწერილობის არქონის პირობებში. ადასტურებენ, რომ მანქანა-დანადგარის ან პროცესის ცვლილების შემთხვევაში, ისინი იღებენ სათანადო ინსტრუქციებს. იღებენ შექებას, როცა საქმე იმაზე კარგად მიდის, ვიდრე მოსალოდნელი იყო, მაგრამ მაშინვე აძლევენ შენიშვნას ცუდად შესრულებული საშუაოსთვის. <p>ადმინისტრაციული პერსონალის (მირელისა და კლიფის) გამოკითხვამ აჩვენა, რომ პერიოდის განმავლობაში თანამშრომელთა რიცხოვნობა არ შეცვლილა.</p>

კონტროლის გარემო	არსებობს კონტროლი?	აღწერეთ დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ან ხელმძღვანელობის ქმედებები	აღწერეთ გამოკითხვები/დაკვირვებები, რითიც დარწმუნდით, რომ თქვენს მიერ გამოვლენილი კონტროლის პროცედურები დანერგული იყო
3. რისკი: ხელმძღვანელობას არასათანადო დამოკიდებულება აქვს შიდა კონტროლის სისტემის და/ან ბიზნესის რისკების მართვისადმი			
შესაძლო კონტროლის საშუალებები (აირჩიეთ ისინი, რომლებიც გამოიყენება):			
<p>ხელმძღვანელობა დადებით დამოკიდებულებასა და მოქმედებებს ავლენს შემდეგი საკითხების მიმართ:</p> <p>ა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე საიმედო კონტროლის პროცედურების დანერგვა და შენარჩუნება (მათ შორის, ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლა და სხვა თაღლითობები):</p> <ul style="list-style-type: none"> – შესაფერისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება; – ინფორმაციის დამუშავებასთან დაკავშირებული კონტროლის საშუალებები; და – საკადრო პოლიტიკა საბუღალტრო პერსონალის მიმართ. 	დიახ	<p>ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს რეკომენდაციებს, რომელთა განხორციელება დიდ დანახარჯებს არ მოითხოვს, ან არ იწვევს კომპანიის საქმიანობის ჩაშლას და სათანადო დამოკიდებულებას ავლენს შიდა კონტროლის მიმართ.</p>	<p>გავეცანით ბიზნესგეგმას რომელიც მოიცავდა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • რეალიზაციისა და ფულადი ნაკადების პროგნოზს. • მოსალოდნელ კაპიტალურ დანახარჯებს; • იმის განხილვას, როგორ იმოქმედებს ეკონომიკის რეცესია მათ ბიზნესზე, კერძოდ რეალიზაციაზე და ასევე ერთ-ერთი მომწოდებლის გაკონტროლების შესაძლებლობას; <p>კომპანია ყოველთვის ითვალისწინებდა ხელმძღვანელობისთვის მომზადებულ ანგარიშში ჩვენ მიერ მიცემულ რეკომენდაციებს, შეძლებისდაგვარად.</p>
ბ) ხელმძღვანელობა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს პერსონალის შესაფერის ქცევას.	დიახ	<p>იხილეთ ზემოთ მოცემული კომენტარები შიდა კონტროლისადმი დამოკიდებულებისა და ქცევის კოდექსის შესახებ.</p>	<p>თანამშრომლებთან გასაუბრებიდან (იხ. მე-2 საფეხური) დავადვინეთ, რომ თანამშრომლებს ესმით, რა მოეთხოვებათ და რა წესები უნდა დაიცვან.</p>
გ) ხელმძღვანელობამ შემოიღო პროცედურები, რათა თავიდან აიცილოს აქტივების, დოკუმენტებისა და ჩანაწერების უნებართვო წვდომა ან განადგურება.	დიახ		
დ) ხელმძღვანელობა აანალიზებს ბიზნესის რისკებს და ატარებს ესაფერის ზომებს.	ზოგიერთი	<p>მიუხედავად იმისა, რომ რისკის მართვის პროცესი არაფორმალური ხასიათისაა, ხელმძღვანელობის შეხვედრებზე განიხილება ბიზნესის რისკები და ეს რისკები ბიზნესგეგმაშიც აისახება.</p>	<p>ჯავადთან გასაუბრების დროს, მან აღნიშნა, რომ სურაჯი მზად იყო საკითხების/პრობლემების განსახილველად და იგი არ განიცდიდა ზეწოლას მისი მხრიდან, რომ ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია მოეხდინა. სურაჯის სიტყვებით: „ციფრები ისეთია, როგორიც არის, იმის მიუხედავად, ცუდია თუ კარგი ამ თემაში.“</p>

პირობითი ნიშნები: მტკიცებები ს = სისრულე ა = არსებობა წ = სისწორე შ = შეფასება	შიდა კონტროლის კომპონენტი კგ = კონტროლის გარემო მს = მაკონტროლებელი საქმიანობა; იკ = ინფორმაცია და კომუნიკაცია მ = მონიტორინგი კონტროლის ტიპი პრ = პრევენციული აღ = აღმოჩენილი და გამოსასწორებელი მტკიცებები, რომლებზეც მოქმედებს რისკის ფაქტორი	რისკის ფაქტორები: რა შეიძლება იყოს მცდარი														
		შეზღუდული ფული ნაწილობრივ არ დაბრუნდება ბანკში, ან არ აღორცილება.	ნაღდ ფულზე რეალიზაცია ნაწილობრივ აღორცილებული შემოსული ფული აისახება არას-წორი მომხმარებლის, ან ანგარიშს არ აკლავს (ოპლითის ან შვებულება).	შეზღუდული ფული აისახება არასწორ პერიოდში.	კადავრაციულ მოთხოვნებზე რეაგირება დროულად არ ხდება.								კონტროლის ტესტი ნაატარა (ა/ბ).	სდ-ის მითითება.		
		სწა	სწა	სწა	სწა	წშ										
კარლა ამზადებს ბანკში ფულის შესატან ქვითრებს, მაგრამ ჯავადს შეაქვს ფული ბანკში, ფუნქციების და-ნაწილების უზრუნველსაყოფად.	სწ															
როდესაც ფოსტას ხსნიან, ჩეკებს არტყამენ ბეჭედს „მხოლოდ დეპოზიტზე შესატანად“, „დეფტას“ ანგარიშის ნომერთან ერთად. ბანკს მიცემული აქვს ინსტრუქცია, რომ არ გაანაღდოს ჩეკები.	სწ															
ადგენენ მიღებული ჩეკების სიას, აჯამებენ და აანალიზებენ ბანკში შეტანამდე.	სწ															
90 დღეზე მეტი ხნის ანგარიშებს იკვლევენ სურაჯი და ჯავადი, ხოლო გატარებულ ზომებს დოკუმენტურად აფორმებენ.	სწ					პ										
არსებობს დროში გამოჯგნის პროცედურები, რათა გა-რანტირებული იყოს, რომ შემოსული ფული სათანადო (სწორ) საანგარიშგებო პერიოდში აისახება.	სწ				პრ											
რეგულარულად მზადდება მოთხოვნების ანგარიშების სია გადახდის ვადების მიხედვით და სურაჯსა და ჯა-ვადს გადაეცემა ყოველთვიურად.	იკ					პ										
გადახდის ვადების მიხედვით დალაგებულ მოთხოვ-ნების ანგარიშების სიას რეგულარულად აანალიზებენ და ვადაგადაცილებულ დავალიანებებთან დაკავშირებით ზომებს სურაჯი ატარებს. ადგენენ ვადაგადაცილებული ნაშთების მქონე კლიენტების სიას, რომლებსაც ახალი საქონლისთვის გადახდა უკვე მიწოდებისთანავე მოეთხოვებათ.	მ					პრ										
კონტროლის პროცედურები ამცირებს რისკის ფაქტორს?			არა	არა												
პირობითი ნიშნები: შ = რისკი შემცირებულია; ც = ცოტათი შემცირებულია. არა = არსებითი ნაკლოვანება არსებობს.																
გამოვლენილი ნაკლოვანებები																
ვინაიდან ყოველთვიური ანგარიშები არ ეგზავნებათ მომხ-მარებლებს, შიდა კონტროლში არსებობს ნაკლოვანება, რადგან დავალიანება შეიძლება არასწორი მომხმარებლებ-ის ანგარიშის კრედიტში აისახოს.																
ვინაიდან მაღაზიდან გაყიდვების უმეტესობა ნაღდ ფულ-ზე ხორციელდება და სალაროს აპარატის ჩეკს მხოლოდ მომხმარებლის მოთხოვნის შემთხვევაში გასცემენ, არსებ-ობს რისკი იმისა, რომ ბუღალტრულად არ აისახება ნა-ღდი ანგარიშსწორებით შესრულებული ყველა რეალიზა-ციის ოპერაცია.																

ბიზნესპროცესის დონის ანუ საოპერაციო კონტროლის საშუალებები

ზემოთ ნაჩვენები შიდა კონტროლის სტრუქტურის მატრიცა ეხება 4 საფეხურიდან ორს. მატრიცაში ერთმანეთთან დაკავშირებულია საოპერაციო რისკები და შესაბამისი გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები. მისი გამოყენება ასევე შეიძლება კონტროლის საშუალებების დანერგვის/მოქმედების შესამოწმებლად ჩატარებულ სამუშაოსთან შესადარებლად.

მე-3 საფეხური – კონტროლის მუშაობის შეფასება (განხილულია ქვემოთ)

ამონარიდი ამონაგების/მოთხოვნების ანალიზიდან

ოპერაციის დამუშავებაზე მომუშავე პერსონალის გამოკითხვა.

გამოკითხული პირები:

<u>კარლა</u>	თარიღი	<u>20X3 წლის 16 თებერვალი</u>
<u>დამირი</u>	თარიღი	<u>20X3 წლის 17 თებერვალი</u>
<u>მარია ჰოუ</u>	თარიღი	<u>20X3 წლის 17 თებერვალი</u>

აღწერეთ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურები. შეეხეთ ოპერაციის ინიცირებას, სანქცირებას, ბუღალტრულად ასახვას და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენას.	სისტემა ისე მუშაობს, როგორც სისტემების დოკუმენტაციაშია აღწერილი. იხ. სდ 530, სადაც იხსნება დოკუმენტების ასლები, რომელშიც აღწერილია მოქმედი შიდა კონტროლის საშუალებები. თუმცა, ჩვენ შევიტყვეთ, რომ მარია ჰოუ ახალი თანამშრომელია და ბევრი არაფერი იცის არსებული სისტემის შესახებ.
აღწერეთ ნებისმიერი ინფორმაციის ერთი პერიოდი (პროცესის მენეჯერი) მეორეზე გადაცემის პროცესი.	ინფორმაციის გადაცემა ხდება რეალიზაციის განყოფილებიდან ბუღალტერიაში. „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის“ ჩატარებიდან გამოჩნდა, რომ ინფორმაციის გადაცემა კარგად მუშაობს.
ჩაწერეთ განხორციელებული შიდა კონტროლის პროცედურების სინშირე და ჩატარების დრო.	აღნიშნულია კონტროლის სტრუქტურის მატრიცაში.
დაადგინეთ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები, რომლებიც საჭიროა ოპერაციების მონაცემთა ფაილების დასაცავად და გამოყენებითი შიდა კონტროლის საშუალებების (პროგრამების) სათანადო დონეზე ფუნქციონირებისთვის.	საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები მინიმალურია, სამეურნეო სუბიექტის მცირე ზომის გამო.
აღწერეთ, რა პროცედურები არსებობს პერსონალის ავადმყოფობის ან შვებულების დროს მათი არყოფნის კომპენსაციისთვის. თუ შვებულება არ არის აღებული ბოლო 12 თვის მანძილზე, მიუთითეთ მიზეზი.	პერიოდის განმავლობაში ოთხი თვის მანძილზე გამოიდეველის ადგილი თავისუფალი იყოს, სანამ მარიას დაიქირავებდნენ. ეს იმას ნიშნავს, რომ ამ პერიოდში მოვალეობები ნაკლებად იყო დანაწილებული.
იკითხეთ და გაარკვიეთ წინა პერიოდში დაშვებული შეცდომების ხასიათი და სიდიდე.	შეცდომების უმეტესობა დაშვებული იყო ფასებთან დაკავშირებით, რაც ამჟამად, ძირითადად, ხელით შესასრულებელი პროცესია.
იკითხეთ, იძულებული იყო თუ არა ვინმე გადაეხვია დოკუმენტირებული (დადგენილი) პროცედურებისგან.	ერთხელ გაყიდვების მენეჯერმა ითხოვა ფასის მნიშვნელოვნად შემცირება საძინებლის კომპლექტზე, თავისი მეგობრისთვის, რაზეც უარი მიიღო.

მე-4 საფეხური – შიდა კონტროლის დოკუმენტაცია (განხილულია ქვემოთ)

ამონარიდი ბიზნესპროცესის დოკუმენტაციიდან, რომელიც მომზადებული თხრობითი აღწერილობის მეოთხედით.

„დეფტა ავეჯი“

შენიშვნა: გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები შავი შრიფტითაა ჩაწერილი.

ბიზნესპროცესი – ამონაგების/მოთხოვნების/ფულადი სახსრების მიღების სისტემა

რეალიზაციის ხელშეკრულებები

რეალიზაციის ხელშეკრულებებს საცალო და ინდივიდუალური შეკვეთებისთვის ამზადებს არჯანი, რადგან ეს შრომატევადი საშუალოა. ყველა ხელშეკრულება ეყრდნობა გარკვეულ **ტრაფარეტს**, რომელიც მოიცავს სავარაუდო რაოდენობას, ავეჯის სახეობას, სპეციალურ მოთხოვნებს, ასევე მიწოდებისა და ანგარიშსწორების **სტანდარტულ** ვადებსა და პირობებს. ანგარიშსწორების ვადები და პირობები შეიძლება სხვადასხვა მომხმარებლისთვის სხვადასხვანაირი იყოს. ყველა მომხმარებლის შეკვეთისთვის მოითხოვება პროდუქტის ღირებულების 15%-ის წინასწარ გადახდა და ეს თანხა აისახება როგორც ამონაგები, გაყიდვის მომენტისთვის.

ყველა ხელშეკრულებას **იხილავს და დამტკიცების ნიშნად ხელს აწერს სურაჯი**, სანამ ხელმოსაწერად გადაეცემა მომხმარებელს. როდესაც **მომხმარებელი** ხელშეკრულებას **ხელს მოაწერს** დამტკიცების ნიშნად, შეკვეთა შეიტანება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, რომელიც ავტომატურად მიანიჭებს შეკვეთას **რიგით ნომერს**. როდესაც საქონელი გასაგზავნად მზად იქნება, გამოიწერება გასავლის სატრანსპორტო ზედღებულის, შეიტანება სისტემაში და შეუდარდება შეკვეთას. შემდეგ კარლა ამზადებს ანგარიშ-ფაქტურას (ინვოისს) ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის საფუძველზე, რომელიც ავტომატურად ანიჭებს მას **რიგით ნომერს**. მკაცრად იკრძალება საქონლის გაგზავნა კლიენტისთვის საქონლის გასავლის სატრანსპორტო ზედღებულის ნომრის სისტემაში შეტანის გარეშე. მიწოდების თარიღების მიხედვით სისტემას შეუძლია იმის დადგენა, რომელი შეკვეთები შესრულდა და რომლები დარჩა შეუსრულებელი მიწოდების თარიღის მიხედვით.

რეგულარული რეალიზაციის შეკვეთები

რეალიზაციის შეკვეთებს ამზადებენ თითოეული მიღებული შეკვეთისთვის და **შეიტანენ** ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, რომელიც ავტომატურად მიანიჭებს შეკვეთას **რიგით ნომერს**. ამ წესიდან ერთადერთი გამონაკლისია ავეჯი, რომელიც პირდაპირ მაღაზიიდან იყიდება, ან სხვა პატარა ზომის პროდუქტების გაყიდვა, რომლებიც მარაგში არსებობს.

ყველა შეკვეთა, რომლის ღირებულება 500 ევროს აღემატება, ან რომლის სარეალიზაციო ფასი მინიმალურ გასაყიდ ფასზე ნაკლებია, **უნდა დამტკიცოს** არჯანმა.

როდესაც პროდუქციის აწყობა დამთავრდება და მზად იქნება გასაყიდად, კარლა ამზადებს ანგარიშ-ფაქტურას (ინვოისს), რომელიც მომხმარებელს ეგზავნება შეკვეთასთან ერთად.

არჯანი არ აწარმოებს მომხმარებლების კრედიტუნარიანობის შემოწმებას თუ იცნობს მათ, ან თუ შეკვეთა დიდი არ არის. კრედიტის მიცემის დროს, ის, ძირითადად, ეყრდნობა ამ მომხმარებელთან ურთიერთობის წარსულ გამოცდილებას.

საცალო გაყიდვები

მაღაზიიდან გაყიდული ყველა საქონლისთვის, **ანგარიშ-ფაქტურები (ინვოისები) გაყიდვისთანავე გამოიწერება** და შეიტანება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში.

სისტემა თითოეული გაყიდული საქონლისთვის ავტომატურად ანიჭებს ანგარიშ-ფაქტურას ნომერს. როგორც წესი, ანგარიშ-ფაქტურები ეძლევათ მომხმარებლებს.

საცალო გაყიდვების უმეტესობა ნაღდი ანგარიშსწორებით ხორციელდება, ამიტომ აქ მცირეა საკრედიტო რისკი.

ინტერნეტით გაყიდვები

ინტერნეტით გაყიდვების ყოველდღიურ შედეგებს ვებგვერდიდან გადმოტვირთავს კარლა. ის ამზადებს რეალიზაციის შეკვეთებს, რომელიც გადაეცემა საწარმოო ქვედანაყოფს. მაშინვე გამოწერენ ანგარიშ-ფაქტურას და ბუღალტრულად ატარებენ, როგორც ამონაგებს, რადგან პროდუქტისთვის ფული უკვე გადახდილია. ანგარიშ-ფაქტურა წარწერით „სრულად გადახდილია“ ახლავს ინტერნეტის მეშვეობით გაყიდულ ყველა გაგზავნილ საქონელს.

მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)

კარლა ხსნის ყველა საფოსტო წერილს და მიღებულ გადახდებს (ჩეკებს) ცალკე ალაგებს ბანკში შესატანად. როგორც წესი, ბანკში ფული შეაქვს სახლისკენ მიმავალ ჯავადს. შემდეგ კარლას გადახდის მონაცემები შეაქვს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში და თანხას უდარებს ანგარიშ-ფაქტურაზე მითითებულ თანხას.

ჯავადი ამზადებს მოთხოვნების ანგარიშების სიას გადახდის ვადების მიხედვით და სურავს გადასცემს განსახილველად.

90 დღეზე მეტი ხნის გადაუხდელ მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით ყოველთვიურად ატარებენ სათანადო ზომებს და მოთხოვნების ანგარიშების სიას მიაწერენ კომენტარებს, თუ როდის შეთანხმდა მომხმარებელთან ნაშთის გადახდა.

იმ მომხმარებლებზე, რომელთა ნაშთი გადაუხდელია 90 დღეზე მეტის ხნის განმავლობაში და კომპანიასთან არ შეუთანხმებიათ გადახდის სხვა ვარიანტი, შემდგომში პროდუქციას ყიდიან პროდუქტის მიწოდებისთანავე გადახდის პირობით.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

სამეურნეო სუბიექტის დონისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები

ეს ფორმა მოიცავს ზემოთ განხილულ ოთხივე საფეხურს. მასში ასახულია გასათვალისწინებელი რისკები და ნაჩვენებია, როგორ უნდა აისახოს დოკუმენტაციაში გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები და როგორ მუშაობს კონკრეტული კონტროლის პროცედურები.

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები	
გასათვალისწინებელი რისკები	შესაბამისი კონტროლის პროცედურები
<p>კონტროლის გარემო:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აქცენტი არ კეთდება პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მნიშვნელობაზე/აუცილებლობაზე. • არ არსებობს კომპეტენტური თანამშრომლების დაქირავების ვალდებულება; • არაეფექტურად ხორციელდება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მხრიდან ხელმძღვანელობის ზედამხედველობა; • ხელმძღვანელობას არასათანადო დამოკიდებულება აქვს შიდა კონტროლის/ბიზნესის რისკების მართვისადმი; • ორგანიზაციული სტრუქტურა არაეფექტური/შეუფერებელია დაგეგმვის, კონტროლისა და კომპანიის მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით; • არ არსებობს კადრების ეფექტური მართვის პოლიტიკა/პროცედურები. 	<p>რაჯი მუდმივად ამახვილებს ყურადღებას პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების მნიშვნელობასა და აუცილებლობაზე, თანამშრომლებთან ყოველდღიურ ურთიერთობებში და თავისი ქმედებებით.</p> <p>მას სათანადო პოზიცია უკავია შიდა კონტროლთან მიმართებით – რაჯიმ, შეძლებისდაგვარად, გაითვალისწინა და განახორციელა წარსულში აუდიტის შედეგად ჩვენ მიერ მიცემული რეკომენდაციები.</p> <p>არ არსებობს მართვის ფორმალური სტრუქტურა, მაგრამ რაჯი რეგულარულად ხვდება სურაჯს და ჯავადს („დეფტა“).</p>
ამცირებს კონტროლის საშუალებები რისკის ფაქტორებს?	დიახ
აღწერეთ გამოკითხვების/დაკვირვებების შედეგები, რათა დარწმუნდეთ, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები ნამდვილად მუშაობს პრაქტიკაში.	<p>რუბიმ გასაუბრებისას დაადასტურა, რომ რაჯი მომწოდებლებს და კლიენტებს სამართლიანად და ეთიკურად ექცევა.</p> <p>ჩვენ განვიხილეთ ჯავადის მიერ მომზადებული ბოლო შეხვედრის ოქმი.</p>
<p>რისკების შეფასება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობას ხშირად აკვირვებს მოვლენები, რომლებიც ადრე არ იყო გამოვლენილი/შეფასებული, ან მუდმივად რეაგირებს ამგვარ მოვლენებზე, იმის ნაცვლად, რომ წინასწარ დაგეგმოს. 	<p>ბიზნესგეგმა ყოველწლიურად მზადდება. რაჯი აკონტროლებს ფულადი სახსრების ყოველთვიურ ბრუნვას და გაყიდვების ტენდენციებს.</p>
ამცირებს კონტროლის საშუალებები რისკის ფაქტორებს?	დიახ
აღწერეთ გამოკითხვების/დაკვირვებების შედეგები, რათა დარწმუნდეთ, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები ნამდვილად მუშაობს პრაქტიკაში.	<p>განვიხილეთ ბიზნესგეგმის ასლი, საიდანაც გამოვლინდა რეალიზაციაზე ეკონომიკის ზემოქმედების შესაძლებლობა.</p> <p>განვიხილეთ თვიური ფულის ბრუნვის ამსახველი ფაილი, რომელიც რაჯს გადაეცა. რაჯის მიერ ჩატარებული ბრუნვის მაჩვენებლების მიმოხილვა დასტურდება დოკუმენტზე მის მიერ მიწერილი შენიშვნებითა და შეთავაზებული ცვლილებებით.</p>

სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებები (გაგრძელება)	
გასათვალისწინებელი რისკები	შესაბამისი კონტროლის პროცედურები
<p>ფინანსური ანგარიშგების რისკები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოვლენები და პირობები, რომლებიც არსებითაა ფინანსური ანგარიშგებისთვის, შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ან ვერ აისახოს ბუღალტრულად; • არადამაკმაყოფილებელია კონტროლი/ზედამხედველობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, საბუღალტრო გატარებებზე, მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების/განმარტებითი შენიშვნების მომზადებაზე, რამაც შეიძლება არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში; და • ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი საკითხები შეიძლება არ ეცნობოს ღირებულოვან საბჭოს ან გარეშე მხარეებს, მაგალითად ბანკებს, ან მარეგულირებელ ორგანოებს. 	<p>რაჯი ხვდება სურაჯს და ჯავადს („დეფტა“) ფინანსური ანგარიშგებისა და ბიზნესგეგმების განსახილველად.</p> <p>რაჯი იხილავს ფინანსურ ანგარიშგებას, მკრამ მხოლოდ მაშინ ამოწმებს საბუღალტრო ჩანაწერებს (გატარებებს), როდესაც დრო აქვს (რისკი გაზრდილია იმის გამო, რომ მოვალეობები არ არის დანაწილებული და რუბის საშუალება აქვს ისეთი საბუღალტრო გატარებები გააკეთოს, რაც ვერ გამოვლინდება).</p>
<p>ამცირებს კონტროლის საშუალებები რისკის ფაქტორებს?</p>	<p>არა. შიდა კონტროლს ნაკლოვანება აქვს, რაც გამოიხატება ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების რისკის არსებობასა და მოვალეობების დანაწილების არარსებობაში ასეთ მცირე საწარმოში.</p>
<p>აღწერეთ გამოკითხვების/დაკვირვებების შედეგები, რათა დარწმუნდეთ, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები ნამდვილად მუშაობს პრაქტიკაში.</p>	<p>განვიხილეთ სურაჯისთვის გადაცემული თვითური ფინანსური მონაცემების ელექტრონული ფაილი. თუმცა, ვერ აღმოვაჩინეთ იმის მტკიცებულებები, რომ რაჯმა ნამდვილად განიხილა ანგარიშგება.</p>
<p>თაღლითობის პრევენცია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობამ არ გაითვალისწინა, ან არ შეაფასა თაღლითობის რისკები (მათ შორის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის პროცედურებიდან გადახვევის შესაძლებლობა). 	<p>რაჯი ნაღდ ფულს და ფასიან ქაღალდებს ჩაკეტავს ინახავს.</p> <p>რაჯი კომპანიის საქმიანობის ყველა ეტაპში მონაწილეობს, წარმოების ჩათვლით, ასე, რომ კომპანიის ყველა ოპერაციის ზედამხედველობა მინიმუმამდე ამცირებს თაღლითობის რისკს.</p>
<p>ამცირებს კონტროლის საშუალებები რისკის ფაქტორებს?</p>	<p>არა. მიუხედავად იმისა, რომ ფული უსაფრთხოდ არის შენახული, რაჯი მოცემული წლის განმავლობაში ხშირად არ იმყოფებოდა ადგილზე, რამაც შეაძვირა ხელმძღვანელობის მხრიდან ზედამხედველობის გაწვევის ხარისხი. გარდა ამისა, როგორც აღმოჩნდა, ბუღალტერს პირადი ფინანსური პრობლემები აქვს.</p>
<p>აღწერეთ გამოკითხვების/დაკვირვებების შედეგები, რათა დარწმუნდეთ, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები ნამდვილად მუშაობს პრაქტიკაში.</p>	<p>შევამოწმეთ ადგილი, სადაც ნაღდი ფული ინახება ჩაკეტილი და დადასტურდა, რომ მხოლოდ რაჯს აქვს გასაღები.</p>

საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები	
გასათვალისწინებელი რისკები	შესაბამისი კონტროლის პროცედურები
<p>გასათვალისწინებელი რისკები:</p> <ul style="list-style-type: none"> არ არსებობს პოლიტიკა/პროცედურები საინფორმაციო ტექნოლოგიების ეფექტური მართვის, ან საინფორმაციო ტექნოლოგიების თანამშრომელთა ზედამხედველობის უზრუნველსაყოფად; არ არსებობს კავშირი კომპანიის მიზნებს, რისკებსა და საინფორმაციო ტექნოლოგიების გეგმებს შორის; კომპანია ენდობა (ეყრდნობა) ისეთ სისტემებს/პროგრამებს, რომელიც არასწორად ამუშავებს მონაცემებს ან ამუშავებს არასწორ მონაცემებს; და მონაცემების უნებართვო ხელმისაწვდომობა. არსებობს მონაცემების განადგურების, შეუსაბამო ცვლილებების, არასანქცირებული ან არარსებული ოპერაციების, ან ოპერაციების არასწორად ჩაწერის შესაძლებლობა. 	<p>არ არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიების პოლიტიკა და პროცედურები.</p> <p>საინფორმაციო ტექნოლოგიების ხარჯები და კაპიტალური შესყიდვები წლიური ბიუჯეტის ნაწილია (თუ წინასწარ არის დაგეგმილი).</p> <p>რაჯი უზრუნველყოფს, რომ პროგრამული უზრუნველყოფა მუდმივად თანამედროვე იყოს და რუბიმ აწარმოოს მონაცემთა სარეზერვო ასლები.</p>
<p>ამცირებს კონტროლის საშუალებები რისკის ფაქტორებს?</p>	<p>დიახ, იმის გათვალისწინებით, რომ ოპერაციები მცირე მოცულობისაა.</p>
<p>აღწერეთ გამოკითხვების/დაკვირვებების შედეგები, რათა დარწმუნდეთ, რომ გამოვლენილი კონტროლის საშუალებები ნამდვილად მუშაობს პრაქტიკაში.</p>	<p>განვიხილეთ წლიური ბიუჯეტი საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე გათვალისწინებული ხარჯების კუთხით. ამ პერიოდისთვის დაგეგმილი არ იყო მნიშვნელოვანი კაპიტალური შესყიდვები.</p>

ბიზნესპროცესის ანუ საოპერაციო კონტროლის საშუალებები

ქვემოთ მოცემული საილუსტრაციო ფორმა (ამონაგები, მოთხოვნები, ფულადი სახსრების მიღება) ეხება პროცესის ოთხი საფეხურიდან ორს. ფორმაში საოპერაციო რისკები დაკავშირებულია შესაბამის გამოვლენილ კონტროლის პროცედურებთან, ცალკეული მტკიცების მიხედვით. მისი გამოყენება ასევე შეიძლება კონტროლის საშუალებების დანერგვასთან შესაბამისად.

სამეურნეო სუბიექტი: „კუმარი და კომპანია“ საანგარიშგებო თარიღი: 20XX წლის 31 დეკემბერი

1. გამოავლინეთ ნებისმიერი საოპერაციო რისკი, რომელსაც სათანადო კონტროლის გარეშე შეუძლია არსებითი უზუსტობის გამოწვევა ფინანსურ გარიგებაში.

	1-ლი საფეხური: გამოავლინეთ არსებითი საოპერაციო რისკები (ამ ცხრილიდან ამოიღეთ რისკები, რომლებიც არ არის არსებითი)	მტკიცების რისკები	მე-3 საფეხური: აუდიტორის საპასუხო ქმედება (აღწერეთ ან მოუთითეთ აუდიტის გეგმა)	სდ-ის მითითება
1.	საქონლის გავზავნა/შესრულებული მომსახურება ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის გარეშე.	ს	იხ. ამონაგების გეგმა	700
2.	ამონაგები ბუღალტრულად აისახება ნაწილობრივ, ან საერთოდ არ აისახება (ე.ი. ნაღდ ფულზე გაყიდვები).	სწ	იხ. ამონაგების გეგმა	700
3.	ანგარიშებში აისახება ფიქტიური გაყიდვები/კრედიტით გაყიდვები.	სა	იხ. ამონაგების გეგმა	700
4.	არ იცავენ ამონაგების აღიარების პოლიტიკას.	საწ	დამატებითი პროცედურები 700-ში	700
5.	ამონაგები/შემოსული ფულადი სახსრები არასწორ სააღრიცხვო პერიოდში აისახება.	წ	იხ. ამონაგების გეგმა	700
6.	შემოსული ნაღდი ფული ნაწილობრივ ან საერთოდ არ დეპონირდება ბანკში, ან არ აისახება ბუღალტრულად.	სწ	იხ. ამონაგების გეგმა	700
7.	არ იქმნება ანარიცხები საეჭვო დებიტორული დავალიანების ნაშთებისთვის.	შ	იხ. ამონაგების გეგმა	700
8.	არ ხდება დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების დადგენა.	საწშ	იხ. სდ 666	666
9.				

2. გამოავლინეთ შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურები (ავტომატიზირებული და მანუალური), (პრ = პრევენციული ან აღ = აღმოჩენი და გამოსასწორებელი), რომლებიც ამცირებს 1-ელ საფეხურზე გამოვლენილ, კონკრეტული მტკიცების რისკებს (1-8). შემდეგ თითოეული მტკიცებისთვის შეაფასეთ, ამცირებს თუ არა გამოვლენილი შესაფერისი შიდა კონტროლის პროცედურები მტკიცებასთან დაკავშირებულ რისკებს.

მე-2 საფეხური: გამოავლინეთ შესაბამისი შიდა კონტროლის პროცედურები	მტკიცებები			
	სისრულე (ს)	არსებობა (ა)	სისწორე (წ)	შეფასება (შ)
კონტროლის პროცედურები				
1. აწარმოებენ შეკვეთების/საქონლის გავზავნის ჩანაწერებს, სადაც ნაჩვენებია: შეკვეთის დეტალები, ინფორმაცია მიწოდების შესახებ, გაყიდული/გავზავნილი საქონლის რაოდენობა, გავზავნის თარიღი და გადახდილია თუ არა.	აღ	აღ	აღ	
2. აწარმოებენ რეალიზაციის ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალს, სადაც ნაჩვენებია: კლიენტის სახელი, საქონლის გავზავნის თარიღი, შეკვეთის დეტალები, ფასი და გადახდილი თანხის ოდენობა.	აღ		აღ	

3.	რაჯი საქონლის გაგზავნის სარეგისტრაციო ჟურნალის ჩანაწერებს უდარებს რეალიზაციის ჟურნალის ჩანაწერებს ყოველ კვირას, რათა დარწმუნდეს, რომ არ დარჩა გაუგზავნელი საქონელი.	აღ			
4.	რაჯი იხილავს ყოველთვიურ გაყიდვებს, მოთხოვნების ანგარიშებსა და შემოსული ნაღდი ფულის სარეგისტრაციო ჟურნალებს. (ცოტა მომხმარებლები, გაყიდვების უდიდესი ნაწილი „დეფტაზე“ მოდის).	აღ	აღ	აღ	აღ
5.	ცალკე ანგარიშებში იწერება რეალიზაციის ოპერაციები, რომლებიც ეხება „დეფტასა“ და დაკავშირებულ კომპანიებზე საქონლის გაყიდვას.			აღ	
6.					
7.					
ამცირებს კონტროლის საშუალებები მტკიცების რისკს?		უ	უ	უ	უ

პირობითი ნიშნები:

აღ = რისკი შემცირებულია;

ც = ცოტათი შემცირებულია.

არა = არსებითი ნაკლოვანება არსებობს.

მე-3 საფეხური – ქვემოთ განხილულია კონტროლის მუშაობის შეფასება

საოპერაციო კონტროლის პროცედურების მუშაობა ამონარიდი ამონაგების/მოთხოვნების ანალიზიდან გამოკითხული პირები:

რუბი თარიღი: 20X3 წლის 22 თებერვალი
რაჯი თარიღი: 20X3 წლის 22 თებერვალი

აღწერეთ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებით ჩატარებული პროცედურები. შეეხეთ ოპერაციის ინიცირებას, სანქცირებას, ბუღალტრულად ასახვას და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენას.	სისტემა ისე მუშაობს, როგორც სისტემების დოკუმენტაციაშია აღწერილი. იხ. სდ 535, სადაც ინახება დოკუმენტების ასლები, რომლებშიც აღწერილია მოქმედი შიდა კონტროლის საშუალებები.
აღწერეთ ნებისმიერი ინფორმაციის ერთი პირიდან (პროცესის მენეჯერი) მეორეზე გადაცემის პროცესი.	ინფორმაციის გადაცემა ხდება რეალიზაციის განყოფილებიდან ბუღალტერიაში. „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის“ ჩატარებიდან გამოჩნდა, რომ ინფორმაციის გადაცემის პროცესი კარგად მუშაობს.
ჩაწერეთ განსორციელებული შიდა კონტროლის პროცედურების სინშირე და ჩატარების დრო.	ნაჩვენებია კონტროლის სტრუქტურის მატრიცაში.
დაადგინეთ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ნებისმიერი საერთო კონტროლის საშუალებები, რომლებიც საჭიროა ოპერაციების მონაცემთა ფაილების დასაცავად და გამოყენებითი შიდა კონტროლის საშუალებების სათანადო დონეზე ფუნქციონირებისთვის.	საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები მინიმალურია, სამეურნეო სუბიექტის მცირე ზომის გამო.
აღწერეთ, რა პროცედურები არსებობს პერსონალის ავადმყოფობის ან შვებულების დროს მათი არყოფნის კომპენსაციისთვის. თუ შვებულება არ არის აღებული ბოლო 12 თვის მანძილზე, მიუთითეთ მიზეზი.	რუბი, როგორც არასრულ განაკვეთზე მომუშავე თანამშრომელი, ყველა საბუღალტრო საშუალოს მაშინ ასრულებდა, როდესაც ოფისში მოდიოდა. თუ გავითვალისწინებთ ოპერაციების მცირერიცხოვნობას, ეს საკმარისი იყო.

<p>იკითხეთ და გაარკვიეთ წინა პერიოდში დაშვებული შეცდომების ხასიათი და სიდიდე.</p>	<p>შეცდომების უმეტესობა დაშვებული იყო შეკვეთილი და გაგზავნილი საქონლის რაოდენობებში. ამგვარი შეცდომების გამოსავლენად საქონლის გაგზავნის სარეგისტრაციო ჟურნალისა და რეალიზაციის ჟურნალის ჩანაწერების შეჯერებაზე კონტროლს ახორციელებს რაჯი. როგორც ამ პროცედურებზე თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტის ჩატარებიდან გამომდინარე, ეს პროცედურა კარგად მუშაობდა შეცდომების გამოვლენის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით.</p>
<p>იკითხეთ, იძულებული იყო თუ არა ვინმე გადაეხვია დოკუმენტირებული (დადგენილი) პროცედურებისგან.</p>	<p>არ გამოვლინდა ასეთი შემთხვევები.</p>

მე-4 საფეხური – ქვემოთ განხილულია შიდა კონტროლის დოკუმენტაცია

შენიშვნა: შიდა კონტროლის საშუალებები გამოსახულია შავი შრიფტით.

ამონარიდი ბიზნესპროცესის დოკუმენტაციიდან, რომელიც მომზადებულია თხრობითი აღწერილობის მეთოდით – „კუმარი და კომპანია“

ბიზნესპროცესი – ამონაგების/მოთხოვნების/ფულადი სახსრების მიღების სისტემა

რეალიზაციის ხელშეკრულებები

რეალიზაციის შეკვეთებს გამოწერენ ყველა მიღებული შეკვეთისთვის და შეაქვთ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, რომელიც ავტომატურად მიაწვდის შეკვეთას რიგით ნომერს. გამონაკლისს წარმოადგენს აგეჯი, რომელიც პირდაპირ მაღაზიიდან იყიდება, ან მარაგში არსებული მცირე ზომის პროდუქცია.

რაჯი აწარმოებს შეკვეთების სარეგისტრაციო ჟურნალს, სადაც მითითებულია შეკვეთის თარიღი, თანხა, სახეობა, გაგზავნის შეთანხმებული თარიღი, ფასი და ა.შ. ის ასევე აწარმოებს რეალიზაციის ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალს, სადაც მითითებულია მომხმარებლის ვინაობა (სახელწოდება), შეკვეთის დეტალები, ფასი და სხვ. ყოველი თვის ბოლოს რაჯი ერთმანეთს უდარებს და აანალიზებს შეკვეთებისა და რეალიზაციის სარეგისტრაციო ჟურნალების მონაცემებს, ჩანაწერების სისწორის შესამოწმებლად

როდესაც პროდუქციის აწყობა დამთავრდება და მზად იქნება გასაყიდად, რუბი ამზადებს ანგარიშ-ფაქტურას (ინვოისს), რომელიც მომხმარებელს ეგზავნება შეკვეთასთან ერთად.

საცალო გაყიდვები

მაღაზიიდან გაყიდული ყველა საქონლისთვის, ანგარიშ-ფაქტურებს (ინვოისები) გაყიდვისთანავე გამოსწერს რაჯი და შეაქვს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში. სისტემა ავტომატურად შექმნის ანგარიშ-ფაქტურის ნომერს თითოეული გაყიდული საქონლისთვის. ანგარიშ-ფაქტურები ეძლევათ მომხმარებლებს.

საცალო გაყიდვების უმეტესობა ნაღდი ანგარიშსწორებით ხორციელდება, ამიტომ აქ მცირეა საკრედიტო რისკი.

მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)

რუბი ხსნის ყველა საფოსტო წერილს და მიღებულ გადახდებს (ჩეკებს) ცალკე ალაგებს ბანკში შესატანად. როგორც წესი, ბანკში ფული შეაქვს სახლისკენ მიმავალ რუბის. შემდეგ რუბის შე-

აქვს გადახდის მონაცემები ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში და შემოსულ თანხას უდარებს ანგარიშ-ფაქტურაზე მითითებულ თანხას.

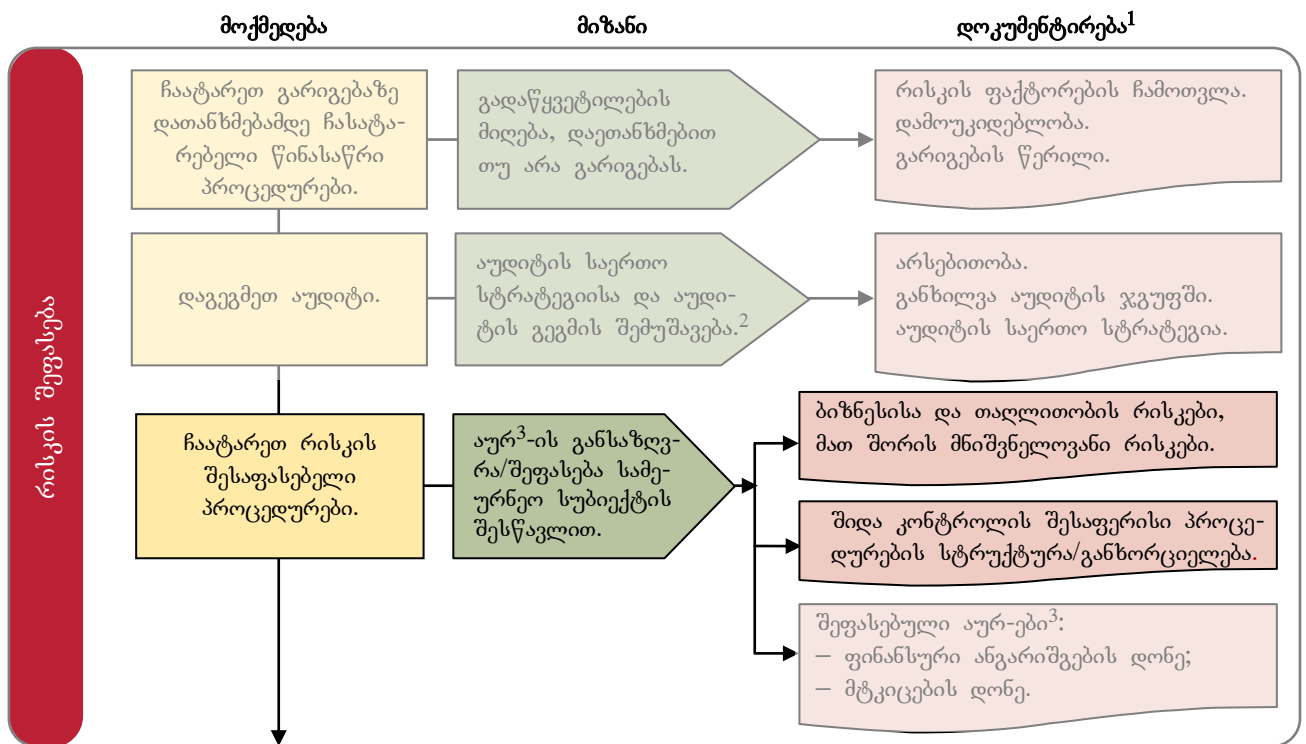
რუბი ამზადებს მოთხოვნების ანგარიშების სიას გადახდის ვადების მიხედვით და განსახილველად გადასცემს რაჯს.

მოთხოვნების ანგარიშებს, რომელთა ნაშთი გადაუხდელია 90 დღეზე მეტი ხნის განმავლობაში, ყოველთვიურად აკონტროლებს რუბი და სათანადო ზომებს ატარებს და მოთხოვნების ანგარიშების სიას მიაწერს კომენტარებს, თუ როდის შეთანხმდა მომხმარებელთან ნაშთის გადახდა.

13. ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
<p>მითითებები შიდა კონტროლში გამოვლენილი ისეთი ნაკლოვანებების ინფორმირების წესების შესახებ, რომლებიც, აუდიტორის მოსაზრებით, იმსახურებს ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ყურადღებას.</p>	265

სქემა 13.01



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.10	<p>ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვთ შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები – პირ(ებ)ი ან ორგანიზაცი(ებ)ი (მაგ., კორპორაციული ტრასტი), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებანი. ამაში შედის ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებში შეიძლება შედიოდეს ხელმძღვანელი პერსონალი, მაგალითად, კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი. მმართველობის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად იხ. პუნქტები გ1-გ8;</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნიათ აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე-მმართველი.</p>
265.6	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) შიდა კონტროლის ნაკლოვანება – ნაკლოვანებას ადგილი აქვს, როდესაც:</p> <p>(i) კონტროლის პროცედურა შემუშავდა, დაინერგა ან ფუნქციონირებს ისეთნაირად, რომ ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან აცილებას, ან გამოვლენასა და გამოსწორებას; ან</p> <p>(ii) არ არსებობს კონტროლის პროცედურა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობების დროულად თავიდან ასაცილებლად, ან გამოსავლენად და გამოსასწორებლად.</p> <p>ბ) შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება – შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მსჯელობით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ყურადღებას.</p>
265.7	<p>აუდიტორმა აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, გამოავლინა თუ არა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლში. (იხ.: პუნქტები გ1-გ4)</p>
265.8	<p>თუ აუდიტორმა გამოავლინა ერთი ან მეტი ნაკლოვანება შიდა კონტროლში, აუდიტორმა აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს საფუძველზე უნდა განსაზღვროს, წარმოქმნის თუ არა იგი, ცალკ-ცალკე ან ერთობლივად, მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს. (იხ.: პუნქტები გ5-გ11)</p>
265.9	<p>აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს წერილობით დროულად უნდა აცნობოს აუდიტის განმავლობაში შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. (იხ.: პუნქტები გ12-გ18, გ27)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
265.10	<p>აუდიტორმა ასევე შესაფერისი პასუხისმგებლობის დონის ხელმძღვანელობას დროულად აცნობოს: (იხ.: პუნქტები გ19, გ27)</p> <p>ა) წერილობითი ფორმით შიდა კონტროლის იმ ნაკლოვანებების შესახებ, რომელთა შესახებ უკვე აცნობა ან აპირებს, რომ აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა კონკრეტულ გარემოებებში მიზანშეწონილი იქნებოდა პირდაპირ ხელმძღვანელობის ინფორმირება; და (იხ.: პუნქტები გ14, გ20-გ21)</p> <p>ბ) აუდიტის განმავლობაში შიდა კონტროლში გამოვლენილი სხვა ისეთი ნაკლოვანებები, რომელთა შესახებ არ ყოფილა ინფორმირებული ხელმძღვანელობა მესამე მხარეების მიერ და, აუდიტორის პროფესიული განსჯით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს ხელმძღვანელობის ყურადღებას. (იხ.: პუნქტები გ22-გ26)</p>
265.11	<p>აუდიტორმა შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილობით შეტყობინებაში უნდა შეიტანოს:</p> <p>ა) ამ ნაკლოვანებების აღწერილობა და მათი სავარაუდო ზემოქმედების განმარტება; და (იხ.: პუნქტი გ28)</p> <p>ბ) ისეთი საკმარისი ინფორმაცია, რომელიც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას მისცემს, გაიგონ ამ შეტყობინების კონტექსტი. კერძოდ, აუდიტორმა უნდა განმარტოს, რომ: (იხ.: პუნქტები გ29-გ30)</p> <p>(i) აუდიტის მიზანს წარმოადგენდა აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმა;</p> <p>(ii) აუდიტი მოიცავდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის განხილვას ისეთი აუდიტორული პროცედურების დასაგეგმად, რომლებიც კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია და არა შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გამოთქმის მიზნით; და</p> <p>(iii) ინფორმირებული საკითხები შემოიფარგლება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებით, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის განმავლობაში და, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მათ შესახებ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირებას.</p>

13.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტის მიმდინარეობისას შეიძლება გამოვლინდეს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, კერძოდ, დამკვეთის შიდა კონტროლის შესწავლისა და შეფასების პროცედურების შედეგად (იხილეთ მე-2 ტომის მე-11 და მე-12 თავები), რისკების შეფასებისას, აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას ან აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზე ჩატარებული სხვა სახის დაკვირვების შედეგად.

არ არსებობს რაიმე შეზღუდვა იმის შესახებ, თუ რა სახის ნაკლოვანებები შეიძლება ეცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და ხელმძღვანელობას. თუმცა, როდესაც აუდიტორი გამოვლენილ ნაკლოვანებას მნიშვნელოვან ნაკლოვანებად მიიჩნევს, აუდიტორმა ის უნდა განიხილოს ჯერ ხელმძღვანელობასთან და მხოლოდ შემდეგ არის ვალდებული საქმის კურსში ჩააყენოს მართვის უფლებით აღჭურვილი პირები წერილობითი ფორმით.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი ყველაზე გავრცელებული კონტროლის ნაკლოვანებები.

ცხრილი 13.1-1

	შიდა კონტროლის პოტენციური ნაკლოვანებები
<p>ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები</p>	<p>სუსტი კონტროლის გარემო (სამეურნეო სუბიექტის დონე): კონტროლის საშუალებები, როგორცაა არაეფექტური ზედამხედველობა, უარყოფითი დამოკიდებულება შიდა კონტროლის მიმართ, ან ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირებისა და თაღლითობის ჩადენის შემთხვევები.</p>
	<p>პერსონალის ცვლილება, რის შედეგადაც დაუკომპლექტებელი დარჩა ძირითადი თანამდებობები, ან, როდესაც არსებული პერსონალი (მაგ., საბუღალტრო პერსონალი) არ არის კომპეტენტური დაკისრებული მოვალეობების შესასრულებლად.</p>
	<p>საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებებში გამოვლენილი ნაკლოვანებები.</p>
	<p>არაადეკვატური კონტროლის პროცედურების დანერგვა მნიშვნელოვან არატიპურ მოვლენებზე რეაგირებისთვის, როგორცაა ახალი სააღრიცხვო სისტემის დანერგვა, ისეთი სისტემის ავტომატიზაცია, როგორცაა რეალიზაცია, ან ახალი სამეურნეო სუბიექტის (ბიზნესის) შექმნა.</p>
	<p>ხელმძღვანელობის უუნარობა, ზედამხედველობა გაუწიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესს. ეს შეიძლება გამოიხატებოდეს ისეთი ტიპის კონტროლის მექანიზმების არარსებობაში, როგორცაა:</p> <ul style="list-style-type: none"> • საერთო მონიტორინგის კონტროლის პროცედურები (როგორცაა, ხელმძღვანელობის ზედამხედველობა); • კონტროლის პროცედურები თაღლითობის თავიდან აცილებასა და გამოვლენაზე; • კონტროლის პროცედურები მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებაზე; • კონტროლის პროცედურები დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებზე; • კონტროლის პროცედურები ისეთ ოპერაციებზე, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს; • კონტროლის პროცედურები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე (მაგალითად, კონტროლის პროცედურები არატიპურ, არაგანმეორებად საბუღალტრო გატარებებზე).
<p>მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები, რომელთა შესახებაც ადრე უკვე ეცნობა ხელმძღვანელობას ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, მაგრამ ისევ გამოუსწორებელი რჩება გონივრული ვადის გასვლის შემდეგაც.</p>	
<p>სპეციფიკური (საოპერაციო) კონტროლის საშუალებები</p>	<p>ხელმძღვანელობის არაეფექტური რეაგირება გამოვლენილ მნიშვნელოვან რისკებზე (მაგალითად, ამგვარ რისკებზე კონტროლის პროცედურების არარსებობა).</p>
	<p>აუდიტორმა გამოავლინა ისეთი უზუსტობები, რომლებიც უნდა აღეკვეთა, ან გამოეკვლინა და გაესწორებინა სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლს.</p>
	<p>არსებული შიდა კონტროლის საშუალებები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არ იყო საკმარისი რისკის შესამცირებლად (ცუდი სტრუქტურა); ან/და • არ ფუნქციონირებდა ისე, როგორც დაგეგმილი იყო. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს იმით, რომ პერსონალი არ არის სათანადო დონეზე მომზადებული ან არ არის კომპეტენტური, ან არსებული რესურსები არაადეკვატურია საჭირო დავალებების შესასრულებლად.

13.2 თაღლითობა

თუ აუდიტორმა მოიპოვა მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ თაღლითობა არსებობს ან შეიძლება არსებობდეს, საკითხი უნდა ეცნობოს შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობას, შეძლებისდაგვარად სწრაფად. ინფორმირება სავალდებულოა მაშინაც კი, როცა საკითხი შეიძლება უმნიშვნელოდ იყოს მიჩნეული.

ინფორმირებისთვის ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონის განსაზღვრა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია, მაგრამ ერთი საფეხურით ზემდგომი მაინც უნდა იყოს იმ პირებთან შედარებით, რომლებიც, სავარაუდოდ, თაღლითობაში მონაწილეობენ. აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე ასევე გავლენას მოახდენს ფარული შეთქმულების ალბათობა და საეჭვო თაღლითობის ხასიათი და სიდიდე. როდესაც თაღლითობაში მონაწილეობს უფროსი რანგის ხელმძღვანელობა, ასევე სავალდებულოა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირებაც, რაც შეიძლება განხორციელდეს სიტყვიერად ან წერილობით.

მნიშვნელოვანი რჩევები

მესაკუთრე-მმართველის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მიერ ჩადენილი თაღლითობა

როდესაც თაღლითობა ჩადენილია ორგანიზაციის უმაღლეს დონეზე, არავინ იქნება ისეთი სამეურნეო სუბიექტში, ვისაც ამის შესახებ შეიძლება ეცნობოს. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორმა შეიძლება მიმართოს იურისკონსულტს, რათა განსაზღვროს, როგორ უნდა იმოქმედოს მოცემულ გარემოებებში. იურიდიული კონსულტაციის მიღების მიზანი იმის დადგენაა, თუ რა ზომების მიღება არის აუცილებელი გამოვლენილი თაღლითობის საზოგადოებრივი ინტერესების ასპექტების გასათვალისწინებლად.

უმეტეს ქვეყნებში აუდიტორის პროფესიულ მოვალეობაში შედის დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვა. ამან შეიძლება ხელი შეუშალოს თაღლითობის შესახებ გარეშე მხარისთვის ინფორმირებას. თუმცა, აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობები შეიძლება სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვანაირი იყოს და გარკვეულ გარემოებებში კონფიდენციალობის მოვალეობა შეიძლება დაირღვეს კანონმდებლობის მოთხოვნებით, ან სასამართლოს ძალით. ზოგ ქვეყანაში საფინანსო დაწესებულების აუდიტორს გააჩნია კანონმდებლობით მინიჭებული მოვალეობა, თაღლითობის ფაქტის შესახებ აცნობოს საზედამხედველო ორგანოებს. ასევე, ზოგ ქვეყანაში აუდიტორს გააჩნია მოვალეობა, გამოვლენილი უზუსტობების შესახებ აცნობოს გარკვეულ უფლებამოსილ ორგანოებს ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხელმძღვანელობა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები არ ატარებენ გამოსასწორებელ ზომებს.

13.3 ნაკლოვანების სერიოზულობის, მნიშვნელობის შეფასება

ასს 265-ში მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება განმარტებულია შემდეგნაირად: შიდა კონტროლის ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებათა ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მსჯელობით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ყურადღებას.

რეკომენდებულია, რომ შიდა კონტროლის შეფასებისას (იხილეთ მე-2 ტომის მე-12 თავი) რისკის ფაქტორები, რომლებიც, სავარაუდოდ, არ გამოიწვევს არსებით უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებაში, უგულებელყოს აუდიტორმა. თუ ამ სახელმძღვანელოს მიადევნებთ თვალ-ყურს, ნახავთ, რომ აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ყველა ნაკლოვანება, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვანი იქნება.

კრიტერიუმი, რომლის მიხედვითაც ვადგენთ, ნაკლოვანება მნიშვნელოვანია თუ არა, ნებისმიერი სხვა სახის რისკის კრიტერიუმის მსგავსია (იხილეთ მე-2 ტომის მე-9 თავი). უზუსტობის მოხდენის ალბათობისა და მისი პოტენციური სიდიდის შეფასება ხდება პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე. თუ უზუსტობა უკვე არსებობს, შეფასება დაეფუძნება ფაქტობრივი უზუსტობის სიდიდეს.

აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლში შეიძლება გამოვლინდეს შედარებით ნაკლებად სერიოზული, ან უმნიშვნელო ნაკლოვანებებიც კი, მაგალითად, ხელმძღვანელობასა და თანამშრომლებთან გასაუბრებიდან, შიდა კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე დაკვირვებიდან, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით და აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ნებისმიერი სხვა ინფორმაციიდან. გადაწყვეტილების მიღება იმის თაობაზე, არის თუ არა ეს საკითხები იმდენად

მნიშვნელოვანი, რომ მათ შესახებ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, პროფესიული განსჯის საგანია.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი საკითხი, რომელიც აუდიტორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ნაკლოვანების სერიოზულობის შეფასებისას.

ცხრილი 13.3-1

	მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების დადგენა
ნაკლოვანების შეფასების კრიტერიუმი	იმ ნაკლოვანებების ალბათობა, რომლებიც მომავალში ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობას გამოიწვევს.
	აქტივის ან ვალდებულების მიდრეკილება დაკარგვის ან თაღლითობისაკენ.
	სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა და კომპლექსურობა (სირთულე), როგორცაა, მაგალითად რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასება.
	ფინანსური ანგარიშგების თანხები, რომლებზეც გავლენას ახდენს ეს ნაკლოვანებები.
	სამუშაოთა მოცულობა, რომლებიც შესრულდა ან შესაძლებელია შესრულდეს იმ ანგარიშის ნაშთთან ან ოპერაციების კატეგორიასთან მიმართებაში, რომლებზეც გავლენას ახდენს ნაკლოვანება ან ნაკლოვანებები.
	კონტროლის პროცედურების მნიშვნელობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესისათვის.
	შიდა კონტროლის ნაკლოვანებებით განპირობებული, გამოვლენილი გამონაკლისების მიზეზი და სიხშირე.
შიდა კონტროლის მოცემული ნაკლოვანების ურთიერთქმედება სხვა ნაკლოვანებებთან.	

13.4 მცირე სამეურნეო სუბიექტები

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში კონტროლის ნაკლოვანებების შეფასებისას აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს შემდეგ ცხრილში განხილულ ფაქტორებს.

ცხრილი 13.4-1

	გაითვალისწინეთ
შიდა კონტროლი მცირე სამეურნეო სუბიექტში	მოქმედი კონტროლის საშუალებები შეიძლება ნაკლებად ფორმალური იყოს და ნაკლები მტკიცებულებები არსებობდეს მათ შესრულებაზე, ვიდრე მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში.
	გარკვეული ტიპის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება საერთოდ არ იყოს საჭირო. რისკები შეიძლება შემცირდეს უფროსი რანგის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული კონტროლის მექანიზმებით (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის მექანიზმები, როგორცაა კონტროლის გარემო, რომელიც თავიდან აიცილებს ან გამოავლენს ამა თუ იმ სპეციფიკურ შეცდომას).
	ცოტა თანამშრომელი იქნება დასაქმებული, რამაც შეიძლება შეზღუდოს მოვალეობის დანაწილების შესაძლებლობები. ამ ნაკლის კომპენსაცია შესაძლებელია მესაკუთრე-მმართველის მიერ უფრო ეფექტური ზედამხედველობის განხორციელებით (მაგ., სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებებით, როგორცაა კონტროლის გარემო), ვიდრე ეს შესაძლებელია მსხვილ სამეურნეო სუბიექტებში.
	უფრო დიდი შესაძლებლობა არსებობს იმისა, რომ ხელმძღვანელობა გვერდს აუვლის დადგენილ კონტროლის პროცედურებს.

გარდა ამისა, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთათვის ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირების პროცესი შეიძლება უფრო ნაკლებად ორგანიზებული იყოს, ვიდრე დიდი სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში.

13.5 კონტროლის ნაკლოვანებების დოკუმენტირება

ასს-ები არ ითვალისწინებს სპეციფიკურ მოთხოვნებს იმის შესახებ, როგორ უნდა მოხდეს კონტროლის ნაკლოვანებების დოკუმენტირება. დოკუმენტაციის მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. თუ აუდიტის ჯგუფი ნაკლებად გამოცდილია, შეიძლება საჭირო იყოს უფრო დეტალური დოკუმენტაციისა და ინსტრუქციების მომზადება, ვიდრე უფრო გამოცდილი პიროვნებებისაგან შემდგარი ჯგუფის დროს.

ქვემოთ განხილულია ნაკლოვანებების დოკუმენტირების შესაძლო მიდგომა. ამ დოკუმენტაციის გამოყენება შესაძლებელია:

- ნაკლოვანებების განსახილველად ხელმძღვანელობასთან;
- ნაკლოვანებების სერიოზულობის, მნიშვნელობის შესაფასებლად;
- დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების აუცილებლობის დასადგენად ისეთ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომელთა შესამცირებლადაც სამეურნეო სუბიექტს არ გააჩნია კონტროლის მექანიზმები;
- ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების სავალდებულო ინფორმირებისთვის ანგარიშის (მოხსენებითი ბარათის) მოსამზადებლად.

გთავაზობთ ამგვარი დოკუმენტაციის ნიმუშს (მაგრამ მასში მითითებული არ არის მხარდამჭერი და სხვა დაკავშირებული სამუშაო დოკუმენტები).

ცხრილი 13.5-1

რისკის ფაქტორი ან მტკიცება, რომელსაც რისკი უკავშირდება	გამოვლენილი ნაკლოვანების აღწერა	რაში გამოიხატება პოტენციური გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე	მნიშვნელოვანია ნაკლოვანება? (დიახ/არა)	აუდიტორის რეაგირება
ხელმძღვანელობას არ განუხილავს, ან არ შეუფასებია თაღლითობის რისკები.	ხელმძღვანელი გუნდის წევრები ერთმანეთს ენობიან და არ სურთ ძვირად ღირებული პოლიტიკისა და პროცედურების და ა.შ. დანერგვა, რომლებიც მიმართული იქნება თაღლითობის რისკებზე.	ხელმძღვანელობას შეუძლია კონტროლის მექანიზმების გვერდის ავლა და ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაცია.	დიახ	იხილეთ სპეციფიკური პროცედურები, რომლებიც შესრულდა საბუღალტრო გატარებებთან, დაკავშირებულ მხარეებთან და ამონაგების აღიარებასთან მიმართებით.
რეალიზაცია/მომსახურება აისახა არასწორ სააღრიცხვო პერიოდში.	არ არსებობს კონტროლის საშუალებები, რომლებიც ამგვარ შემთხვევებს აღკვეთს და ელემენტების ტესტებით აღმოვაჩინეთ რამდენიმე შეცდომა დროში გამიჯვნის პროცედურებში.	ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ამონაგები შეიძლება არსებობდეს მცდარი იყოს.	დიახ	იხილეთ დამატებითი პროცედურები, რომლებიც ჩატარდა დროში გამიჯვნის პროცედურებთან მიმართებით.
არადაამაყოფილებელია ზედამხედველობის პროცესი სააღრიცხვო შეფასებების მომზადებასა და დოკუმენტირებაზე.	ფაქტობრივად, დამკვეთს არა აქვს დოკუმენტები, საიდანაც გამოჩნდება, რის საფუძველზე განსაზღვრა სააღრიცხვო შეფასებები.	სააღრიცხვო შეფასების თანხობრივი სიდიდის გათვალისწინებით, სააღრიცხვო შეფასებაში დაშვებულმა შეცდომამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი შეცდომა ფინანსურ ანგარიშგებაში.	დიახ	მოვიპოვებთ მტკიცებულებებს, რომლებიც გაამაგრებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ დაშვებებს და ჩვენ თვითონ თავიდან ჩატარებულ გამოთვლებს.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ერთ ადგილას ჩაწერეთ ნაკლოვანებები

გამოყავით აუდიტის ერთი კონკრეტული ფორმა, რათა ჩაწეროთ კონტროლის ნაკლოვანებების შესაფერისი დეტალები ისე, როგორც გამოავლინეთ. შესაბამისად, ყველა გამოვლენილი ნაკლოვანება ჩაწერილი გექნებათ თანმიმდევრულად და ერთ ადგილზე. თუ ისინი ფაილში სხვადასხვა ადგილას იქნება გაბნეული, შეიძლება გამოგრჩეთ ნაკლოვანებები. შედეგად, შეიძლება სრულყოფილი რეაგირება ვერ მოახდინოთ გამოვლენილ რისკებზე და, ამასთან, არასრული ინფორმაცია მიწოდება ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსაც.

აღწერეთ ნაკლოვანებების გავლენა

ნაკლოვანებების დოკუმენტირებისას დრო დაუთმეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ნაკლოვანებების გავლენისა („რა შეიძლება იყოს მცდარი“) და საფარაულო საპასუხო მოქმედებების აღწერას (თუ ასეთი არსებობს) იმ რისკთან მიმართებით, რომელიც ვერ შეამცირა შიდა კონტროლმა.

რა არის რეკომენდებული მოქმედების კურსი?

ხელმძღვანელობისთვის რეკომენდაციების მიცემა გამოვლენილი კონტროლის ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად გასატარებელი ზომების შესახებ არ არის სავალდებულო მოთხოვნა. თუმცა, რეკომენდაციები შეიძლება გამოადგეს ხელმძღვანელობას გამოსასწორებელი ზომების განსაზღვრაში. როდესაც აპირებთ ხელმძღვანელობისთვის შიდა კონტროლის გასაუმჯობესებლად რეკომენდაციების მიცემას, ნაკლოვანებების აღწერასთან ერთად სამუშაო დოკუმენტებში დააფიქსირეთ თქვენი რეკომენდაციებიც. თუ ამის გაკეთებას გადადებთ, შეიძლება ზედმეტი დროის დახარჯვა დაგჭირდეთ შემდგომში ფაქტების გასახსენებლად.

13.6 სიტყვიერი განხილვები ხელმძღვანელობასთან

წერილობით ინფორმირებამდე, საუკეთესო პრაქტიკად მიიჩნევა შედეგების სიტყვიერად განხილვა (მაგალითად, წერილის პროექტის განხილვა) შესაფერისი პიროვნებასთან, ან შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობასთან და შესაძლოა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთანაც. შესაფერისი პირი იქნება ის, ვისაც შეუძლია ნაკლოვანებების შეფასება და აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარება. ამგვარი ქმედება აუდიტორს ეხმარება დარწმუნდეს, რომ მათი დასკვნები ნამდვილად სწორია და გამოვლენილი ნაკლოვანება სათანადოდ არის ფორმულირებული. გარდა ამისა, შეიძლება აუდიტორს საშუალება მიეცეს, წინასწარ მიიღოს მინიშნება იმის შესახებ, რა ზომების გატარებას აპირებს ხელმძღვანელობა.

მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების ინფორმირებისთვის, ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონე იქნება სამეურნეო სუბიექტის უმაღლესი საფეხური, მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველი, მთავარი აღმასრულებელი პირი, ან მთავარი ფინანსური პირი (ან ანალოგიური თანამდებობის პირი). სხვა ტიპის ნაკლოვანებებისთვის შესაფერისი დონე შეიძლება იყოს ოპერატიული ხელმძღვანელობა, რომელიც უშუალოდ მონაწილეობს განსახილველი კონტროლის პროცედურების შესრულებაში. მიაქციეთ ყურადღება, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი იმავდროულად მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვის პროცესში და ინფორმაცია უკვე მიაწოდეთ ხელმძღვანელობას, საჭირო აღარ არის იმავე ინფორმაციის განმეორებით მიწოდება იმავე პირთათვის, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებითაც არიან აღჭურვილნი.

თუ ნაკლოვანება უშუალოდ ხელმძღვანელობას ეხება (მაგ., მის პატიოსნებას, ან კომპეტენციას), მიზანშეწონილი არ არის ამ საკითხის განხილვა უშუალოდ ხელმძღვანელობასთან. ასეთი საკითხები, როგორც წესი, განიხილება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება უკავშირდება მესაკუთრე-მმართველის ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა საქციელს ან კომპეტენციას, ცხადია სამეურნეო სუბიექტში არ იქნება უფრო მაღალი დონე, რომელსაც შეიძლება ეცნობოს გამოვლენილი ფაქტების შესახებ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, შეუძლია თუ არა მას აუდიტის გაგრძელება. ამისთვის შეიძლება დასჭირდეს იურისკონსულტის რჩევა.

ხელმძღვანელობასთან ერთად საკითხის განხილვით შესაძლებელი ხდება, რომ აუდიტორმა იქამდე გაარკვიოს საკითხი და შეიტყოს ხელმძღვანელობის სავარაუდო საპასუხო მოქმედებების შესახებ, სანამ თვითონ ჩამოაყალიბებს გამოვლენილ ნაკლოვანებას და წერილობით მოახსენებს მათ შესახებ, როგორც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 13.6-1

	სარგებელი
განხილვა ხელმძღვანელობასთან	ხელმძღვანელობა დროულად იქნება გაფრთხილებული ნაკლოვანებების არსებობის შესახებ.
	შესაძლებელი ხდება სათანადო ინფორმაციის მიღება შემდგომი განხილვისთვის, როგორცაა, მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> დადასტურება იმისა, რომ ნაკლოვანებისა და დაკავშირებული ფაქტების (მაგალითად, ფაქტობრივი უზუსტობის) აღწერა სწორია; სხვა კომპენსაციური კონტროლის საშუალებების არსებობა; ხელმძღვანელობის რეაქციისა და ფაქტობრივი ან საეჭვო ნაკლოვანებების მიზეზების გაგება; და ისეთი ნაკლოვანებებით განპირობებული გამონაკლისების არსებობა, რაც ხელმძღვანელობამ გამოავლინა; და
	ხელმძღვანელობის წინასწარი რეაგირების გაგება შედეგებზე.

13.7. წერილობითი ინფორმირება

მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ ინფორმირება წერილობითი ფორმით უნდა მოხდეს. წერილში (მოხსენებით ბარათში) აისახება საკითხების მნიშვნელობა, რაც შეიძლება დაეხმაროს ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესრულებაში.

მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების წერილობითი ფორმით ინფორმირების მოთხოვნა ვრცელდება ყველა ზომის სამეურნეო სუბიექტზე, მათ შორის ისეთზეც, რომელსაც მესაკუთრე-მმართველი ხელმძღვანელობს და ასევე ძალიან მცირე ზომის სამეურნეო სუბიექტებზეც. ასეთი საკითხების წერილობითი ფორმით მიწოდება უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები ნამდვილად იქნებიან ინფორმირებულები პრობლემების შესახებ.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ შიდა კონტროლის სისტემაში არსებობს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება, აუდიტორმა, შეძლებისდაგვარად სწრაფად უნდა განიხილოს საკითხი ხელმძღვანელობასთან და შემდეგ აცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს. მართალია, სავალდებულო არ არის, მაგრამ მოხსენებით ბარათში (ანგარიშში) შეიძლება შეტანილი იყოს ასევე აუდიტორის მიერ შეთავაზებული რეკომენდაციები გამოსასწორებელი ზომების შესახებ. აუდიტორის ამგვარი ქმედებები ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას აძლევს, დროულად გაატაროს გამოსასწორებელი ზომები.

13.8 ხელმძღვანელობის რეაგირება მიღებულ ინფორმაციაზე

ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მოვალეობაა, სათანადო რეაგირება მოახდინონ შიდა კონტროლში გამოვლენილ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებსა და გამოსასწორებელი ზომების შესახებ აუდიტორის მიერ შეთავაზებულ რეკომენდაციებზე. რეაგირება შეიძლება გამოხატული იყოს შემდეგი ფორმით:

- გამოსასწორებელი ქმედების დაწყება აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანებების გასასწორებლად;
- გადაწყვეტილების მიღება იმის შესახებ, რომ არაფერს მოიმოქმედებენ. ხელმძღვანელობა შეიძლება უკვე საქმის კურსში იყოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობის შესახებ, მაგრამ ამჯობინებს არ გაასწოროს იგი, დანახარჯებისა და სხვა მოსაზრებების გამო.

- საერთოდ არანაირი ქმედება და რეაგირება. ეს შეიძლება შიდა კონტროლის მიმართ უარყოფითი დამოკიდებულების მიმანიშნებელი იყოს, რაც გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე რისკის შეფასებაზე. ზოგ შემთხვევაში, ამგვარი უმოქმედობა შეიძლება თვითონ იყოს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება.

მიუხედავად იმისა, რა ზომებს გაატარებს ხელმძღვანელობა, აუდიტორი ვალდებულია, წერილობით აცნობოს მას ყველა მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების შესახებ. ამ ნაკლოვანებებში შეიძლება შედიოდეს ისეთიც, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წინა პერიოდებში უკვე აცნობა მათ. აუდიტორის მოვალეობაში არ შედის იმის განსაზღვრა, ნაკლოვანების გამოსწორების დანახარჯი გადააჭარბებს თუ არა მისაღებ სარგებელს. თუმცა, ასეთ ვითარებაში მიზანშეწონილია, აუდიტორმა რეკომენდაციების მიცემისას გაითვალისწინოს სამეურნეო სუბიექტის ზომა და მიმართოს საღ აზრს.

იმ შემთხვევაში, თუ წინა პერიოდში ინფორმირებული ნაკლოვანება ისევე არსებობს, მიმდინარე პერიოდის საინფორმაციო წერილში აუდიტორს შეუძლია გაიმეოროს წინა შეტყობინებაში აღწერილი შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, ან უბრალოდ მიუთითოს ადრინდელი წერილი.

თუ ნაკლოვანება მნიშვნელოვანი არ არის, აუცილებელი არ არის მის შესახებ ინფორმირება წერილობითი ფორმით, ან გამეორება მიმდინარე პერიოდის წერილში. თუმცა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, აუდიტორმა სხვა ნაკლოვანებების შესახებ ხელახლა მიაწოდოს ინფორმაცია ხელმძღვანელობას ხელმძღვანელობაში მომხდარი ცვლილებების შემთხვევაში, ან, როდესაც ახალი ინფორმაცია მიიქცევს აუდიტორის ყურადღებას.

წერილობითი შეტყობინების შინაარსი

მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ წერილი, როგორც წესი, მოიცავს:

- თითოეული მნიშვნელოვანი ნაკლოვანების ხასიათისა და მისი პოტენციური გავლენის აღწერას; საჭირო არ არის ამ ეფექტების რაოდენობრივად გამოსახვა.
- რეკომენდაციებს ნაკლოვანებების გამოსასწორებელი ზომების შესახებ;
- ხელმძღვანელობის ფაქტობრივ ან შემოთავაზებულ საპასუხო ზომებს; და
- იმის განცხადებას, მიიღო თუ არა აუდიტორმა რაიმე ზომები იმის გადასამოწმებლად, განხორციელდა თუ არა პრაქტიკაში ხელმძღვანელობის საპასუხო ზომები

ინფორმირების მიზნებისთვის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები შესაძლოა ერთად დაჯგუფდეს, როდესაც ამის გაკეთება მიზანშეწონილია.

დამატებითი კონტექსტის სახით, წერილში შეტანილი უნდა იყოს აგრეთვე:

- მინიშნება იმის თაობაზე, რომ აუდიტორს შიდა კონტროლზე უფრო ინტენსიური პროცედურები რომ ჩაეტარებინა, შეიძლება გამოველინა უფრო მეტი ისეთი ნაკლოვანება, რომელიც ინფორმირებას დაექვემდებარებოდა, ან დაესკვნა, რომ ზოგიერთი ინფორმირებული ნაკლოვანების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება სინამდვილეში შეიძლება საჭირო არ იყოს; და
- ასევე მინიშნება, რომ აღნიშნული ინფორმაცია მხოლოდ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირების მიზანს ემსახურება და შეიძლება შესაფერისი არ იყოს სხვა მიზნებისთვის.

ადვილობრივი საანგარიშგებო მოთხოვნები

ზოგიერთ იურისდიქციაში შესაძლოა კანონმდებლობა დამატებით მოთხოვნებს ადგენდეს აუდიტორისთვის, კერძოდ, აუდიტის დროს შიდა კონტროლში გამოვლენილი ერთი ან მეტი სპეციფიკური ტიპის ნაკლოვანების ინფორმირებასთან დაკავშირებით. ასეთ შემთხვევაში:

- ასს 265-ის მოთხოვნები ისევე ძალაში რჩება, თუნდაც კანონმდებლობა აუდიტორისგან ითხოვდეს სხვა სპეციფიკური ტერმინების თუ განმარტებების გამოყენებას; და
- აუდიტორმა ინფორმირების მიზნებისთვის უნდა გამოიყენოს დადგენილი ტერმინები და განმარტებები, მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად.

13.9 წერილობითი ინფორმირების დრო

აუდიტორი ვალდებულია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს წერილობით დროულად აცნობოს აუდიტის განმავლობაში შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. ამასთან დაკავშირებით, გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- ინფორმაციის მიწოდების გაუმართლებელი დაგვიანება დაუკარგავს მას მნიშვნელობას?
- არის ეს ინფორმაცია მნიშვნელოვანი ფაქტორი, იმ თვალსაზრისით, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს დაკისრებული საზედამხედველო მოვალეობების შესრულების შესაძლებლობა მისცეს?

თუ ადგილობრივი მოთხოვნები ინფორმირებისთვის ზუსტ ვადას არ ადგენს, წერილობითი შეტყობინება უნდა გაიგზავნოს არა უგვიანეს აუდიტორის დასკვნის თარიღისა, ან მალევე მის შემდეგ. ეს აუდიტორს საშუალებას აძლევს, დროულად დაასრულოს აუდიტის საბოლოო ფაილის მომზადება (დაკომპლექტება).

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც შესაძლებელია, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ საინფორმაციო წერილი გადაეცით აუდიტის სამუშაოების დასრულებამდე კარგა ხნით ადრე. ნაადრევი შეტყობინება ხელმძღვანელობას გამოსასწორებელი ზომების გატარების საშუალებას მისცემს, რაც აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასების შემცირებაში ფინანსური ანგარიშგების ან მტკიცების დონეზე. მაგალითად, არაკომპეტენტური ბუღალტრის სამსახურიდან გაშვების ან შეცვლის რეკომენდაციამ შესაძლოა მნიშვნელოვნად შეამციროს სამუშაო, რომელსაც აუდიტორები ატარებენ პერიოდის ბოლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის მიმოხილვისთვის.

13.10 სასწავლო მაგალითები – შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების ინფორმირება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – სასწავლო მაგალითების შესავალი.

შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების გამოვლენა აუდიტის ყველა ეტაპზე ხდება (რისკის შეფასება, რისკზე რეაგირება და დასკვნის მომზადება) და აუდიტორმა ისინი უნდა დაავროვოს ხელმძღვანელობის ინფორმირებისთვის. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები, რომლებიც გამოვლინდება მის სტრუქტურაში ან ფაქტობრივ მუშაობაში, ხელმძღვანელობას ეცნობება ქვემოთ მოცემული საილუსტრაციო წერილის მსგავსი წერილის მეშვეობით.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabotown, United Territories 123-53004

20X3 წლის 15 მარტი

სურაჯ დეფტას

„დეფტა ავეჯი“

(მისამართი)

საგანი: 20X2 წ. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

ბატონო სურაჯ

ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის მიზანი იყო, მიგველო დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტი განკუთვნილი არაა ისეთი საკითხების გამოსავლენად, რომელთა შესახებაც ინფორმაციას გაწვდით ამ წერილში. შესაბამისად, აუდიტი, როგორც წესი, ვერ გამოავლენს თქვენთვის საინტერესო ყველა საკითხს და მიზანშეწონილი არ იქნება, თუ დასკვნით, რომ სხვა ასეთი საკითხები არ არსებობს.

„დეფტა ავეჯის“ 20X2 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტის მსვლელობისას შიდა კონტროლში გამოვავლინეთ შემდეგი ნაკლოვანებები, რომლებიც, ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვანია. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებად მიიჩნევა შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ყურადღებას.

უნებართვო საბუღალტრო გატარებები

ამჟამად კომპანიაში არ არსებობს არანაირი კონტროლის პროცედურა მანუალურ საბუღალტრო გატარებებზე, რომლებიც კეთდებოდა პერიოდის მანძილზე. როდესაც მოვალეობები დანაწილებული არ არის და აუდიტორები ვერ ამოწმებენ საბუღალტრო გატარებებთან მიმართებით დანერგილ კონტროლის საშუალებებს, შეიძლება ვერ გამოვლინდეს ყველა შეცდომა, ან უზუსტობა. მართალია, ჩვენ მიერ ჩატარებულ აუდიტში არ გამოვლენილა ამგვარი არსებითი შეცდომები, ან უზუსტობები, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების სისწორეს რისკს უქმნის ის ფაქტი, რომ ამჟამად კომპანიაში ყველა თანამშრომელს შეუზღუდავად და უკონტროლოდ მიუწვდება ხელი კომპანიის საბუღალტრო გატარებებზე.

ჩვენი რეკომენდაციაა, სათანადოდ დაანაწილოთ მოვალეობები თანამშრომელთა შორის, მათი ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების განსაზღვრით. გარდა ამისა, უნდა შემოიღოთ ფორმალური შემოწმების პროცესი. ყველა მნიშვნელოვან საბუღალტრო გატარებას უნდა ამტკიცებდეს ამ საკითხზე პასუხისმგებელი პირი, ხოლო ყოველთვიურად ხელმძღვანელობა უნდა ატარებდეს მისი სამუშაოს მიმოხილვას.

მარაგის არადაამაკმაყოფილებელი კონტროლი

ამჟამად კომპანიაში მარაგთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის მექანიზმები ძალიან შეზღუდულია. თუ მარაგზე სათანადოდ არ ხორციელდება კონტროლი, მარაგის ციფრი შეიძლება არ იყოს სრული, არ იყოს სათანადოდ შეფასებული, ან მარაგი დაიკარგოს.

„დეფტას“ ვურჩევთ, დანერგოს ფორმალური კონტროლის პროცედურები მარაგისთვის საინვენტარიზაციო ნომრების მინიჭებისა და მარაგის პერიოდული ინვენტარიზაციის ჩატარების პროცესზე. მარაგის სააღრიცხვო ჩანაწერები ყოველთვიურად უნდა უდარდებოდეს საწყობში არსებულ ფაქტობრივ პროდუქციას. ასევე ყოველთვიურად უნდა ტარდებოდეს დაძველებული და დაზიანებული საქონლის ვიზუალური დათვალიერება, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს იმის გარანტია, რომ მარაგის ჩამოწერა ბუღალტრულად აისახება, საჭიროებისამებრ.

წინამდებარე წერილი მომზადდა მხოლოდ ხელმძღვანელობის ინფორმირების მიზნით და არანაირ სხვა მიზანს არ ემსახურება. ჩვენ პასუხისმგებლობას არ ვიღებთ არანაირი მესამე მხარის წინაშე, რომელიც ამ ინფორმაციას გამოიყენებს.

პატივისცემით

Jamel, Woodwind & Wing LLP

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X3 წლის 15 მარტი

რაჯი კუმარს

„კუმარი და კომპანია“

(მისამართი)

საგანი: 20X2 წ. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

ბატონო რაჯი

ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის მიზანი იყო, მიგველო დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტი განკუთვნილი არაა ისეთი საკითხების გამოსავლენად, რომელთა შესახებაც ინფორმაციას გაწვდით. შესაბამისად, აუდიტი, როგორც წესი, ვერ გამოავლენს თქვენთვის საინტერესო ყველა საკითხს და მიზანშეწონილი არ იქნება, თუ დაასკვნით, რომ სხვა ასეთი საკითხები არ არსებობს.

„კუმარი და კომპანიის“ 20X2 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის აუდიტის მსვლელობისას შიდა კონტროლში გამოვავლინეთ შემდეგი ნაკლოვანებები, რომლებიც ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვანია. შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებად მიიჩნევა შიდა კონტროლის ნაკლოვანება, ან ნაკლოვანებების ერთობლიობა, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იმსახურებს მართვის უფლებამოსილ პირთა ყურადღებას.

მოვალეობების დანაწილების არარსებობა

ამჟამად კომპანიაში მოვალეობები დანაწილებული არ არის. არასრულ განაკვეთზე მომუშავე ბუღალტერს შეუზღუდავად მიუწვდება ხელი კომპანიის საბუღალტრო ჩანაწერებზე და ის აკონტროლებს მთლიანად მათ. თუ მოვალეობები არ განცალკევდება და არ განაწილდება სხვადასხვა თანამშრომელზე, არსებობს იმის რისკი, რომ ბუღალტერმა შეიძლება განზრახ ან უნებლიედ დაუშვას ისეთი შეცდომები, რომლებიც ვერ გამოვლინდება.

ჩვენი რეკომენდაციაა, „კუმარი და კომპანია“ განიხილოს არასრულ განაკვეთზე სხვა პიროვნების დაქირავების საკითხი, გაყოს ბუღალტრის ფუნქციები და მას გადაუნაწილოს. თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია იმის გამო, რომ ორგანიზაცია მცირე ზომისაა და დანახარჯები შეზღუდული აქვს, მაშინ რაჯი კუმარს ვურჩევთ, უფრო მეტად ჩაერთოს კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებში, რათა შეძლოს ბუღალტრის სამუშაოს სათანადოდ გაკონტროლება.

წინამდებარე წერილი მომზადდა მხოლოდ ხელმძღვანელობის ინფორმირების მიზნით და არანაირ სხვა მიზანს არ ემსახურება. ჩვენ პასუხისმგებლობას არ ვიღებთ არანაირი მესამე მხარის წინაშე, რომელიც ამ ინფორმაციას გამოიყენებს.

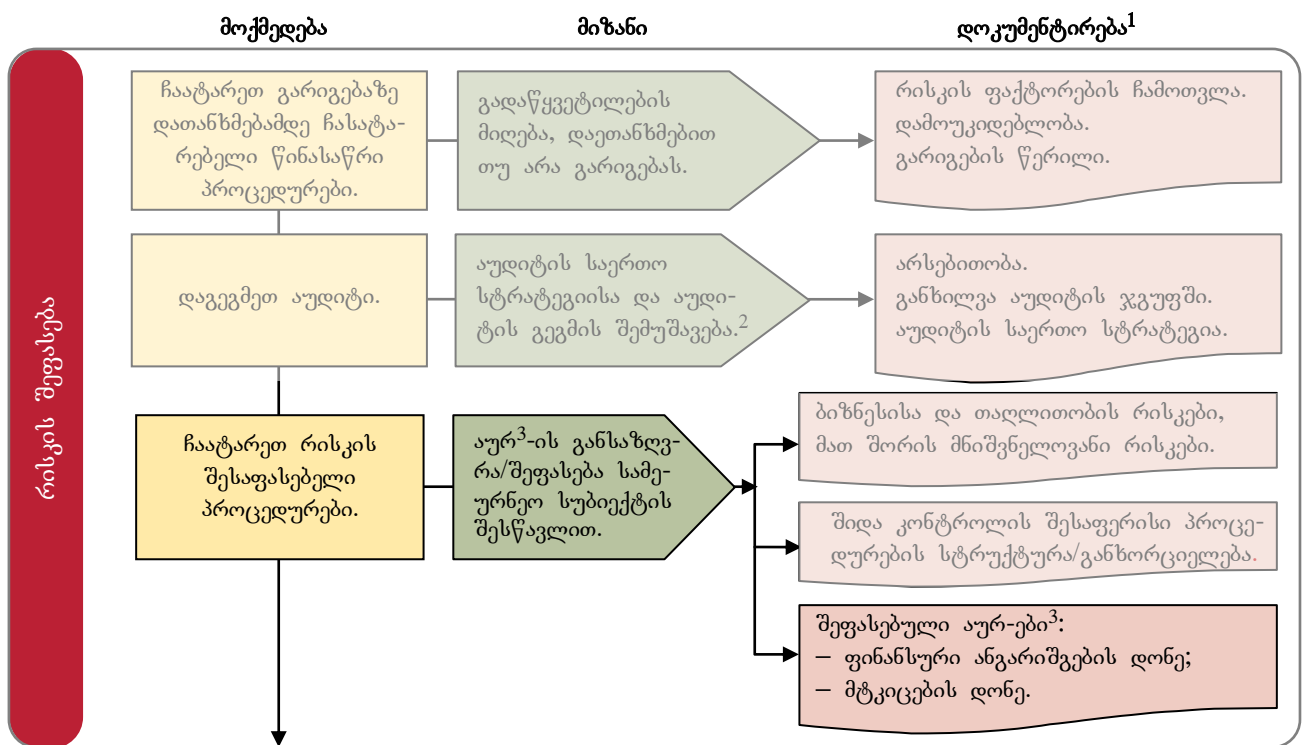
პატივისცემით

Jamel, Woodwind & Wing LLP

14. რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცების დონეებზე შეფასებული რისკების დოკუმენტირებით.	315

სქემა 14.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.25	<p>აუდიტორმა უნდა დაადგინოს და შეაფასოს არსებითი უზუსტობის რისკები:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და (იხ.: პუნქტები გ105-გ108)</p> <p>ბ) მტკიცების დონეზე ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით (იხ.: პუნქტები გ109-გ113),</p> <p>რათა შეიქმნას საფუძველი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის</p>
315.26	<p>ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) გამოავლინოს რისკები სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, რისკებთან დაკავშირებული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლითა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული გარკვეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების გათვალისწინებით; (იხ.: პუნქტები გ114-გ115)</p> <p>ბ) შეაფასოს გამოვლენილი რისკები და გაარკვიოს, ყოველსდომცველი ხომ არ არის ეს რისკები მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში და, სავარაუდოდ, ახდენს თუ არა გავლენას ბევრ მტკიცებაზე;</p> <p>გ) დააკავშიროს გამოვლენილი რისკები სავარაუდო შეცდომასთან მტკიცების დონეზე, აუდიტორის მიერ ტესტირების ჩასატარებლად გამიზნული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებით; და (იხ.: პუნქტები გ116-გ118)</p> <p>დ) განიხილოს უზუსტობის ალბათობა, მათ შორის, მრავალჯერადი უზუსტობების დაშვების შესაძლებლობა და არის თუ არა სავარაუდო უზუსტობა იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს.</p>
315.32	<p>აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებს შორის ჩატარებული განხილვა იმ საკითხების, რომელსაც მოითხოვს მე-10 პუნქტი და მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები;</p> <p>ბ) შეძენილი ინფორმაციის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც ეხება მე-11 პუნქტში მითითებულ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს თითოეულ ასპექტს, ასევე მე-14–24-ე პუნქტებში მითითებულ შიდა კონტროლის თითოეულ კომპონენტს; საინფორმაციო წყაროები, რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა შეისწავლა ეს საკითხები, ასევე ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურები;</p> <p>გ) ფინანსური ანგარიშგებისა და კონკრეტული მტკიცების დონეზე გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკები, როგორც მოითხოვება 25-ე პუნქტით; და</p> <p>დ) გამოვლენილი რისკები და დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები, რომელთა შესახებაც აუდიტორმა წარმოდგენა შეიქმნა 27-30-ე პუნქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. (იხ.: პუნქტები გ131-გ134)</p>

14.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტში რისკის შეფასების ეტაპის ბოლო საფეხურია ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების მიმოხილვა და შემდეგ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება (ან, თუ უკვე შეფასებულია, შედეგების შეჯამება):

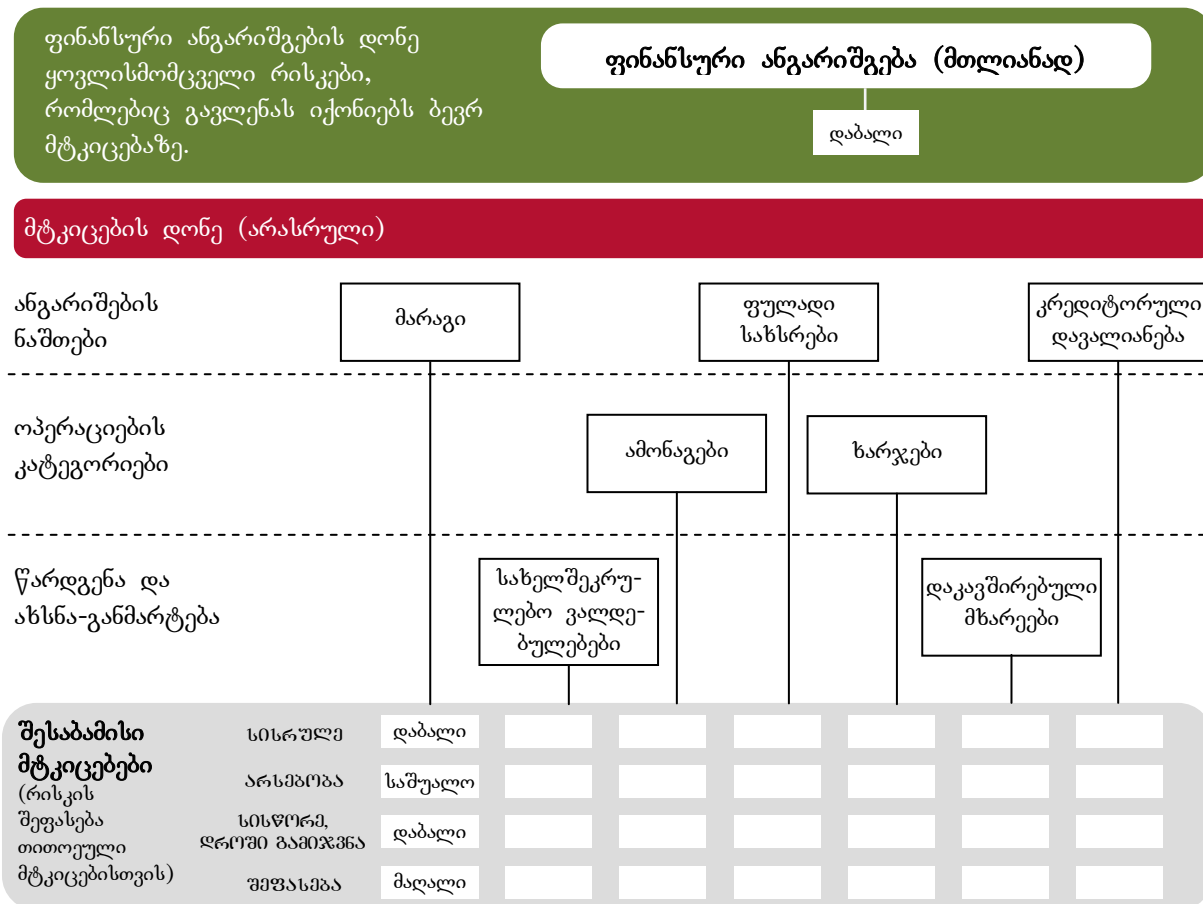
- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე; და

- მტკიცების დონეზე, ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშების ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების მიხედვით.

მიღებული შეფასებული რისკების სია იქნება აუდიტის შემდეგი ეტაპის საფუძველი, როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს, როგორ უნდა მოხდეს შეფასებულ რისკებზე სათანადოდ რეაგირება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების საშუალებით.

შემდეგ ნახაზზე ნაჩვენებია რისკის შეფასების ორი დონე:

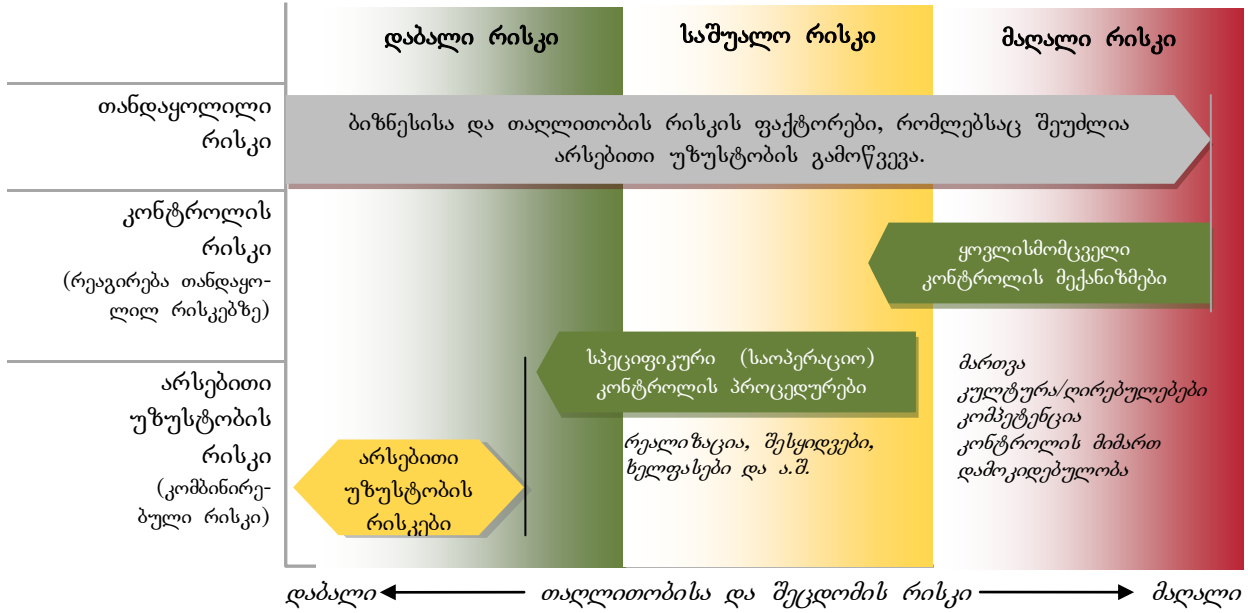
ნახაზი 14.1-1



14.2. მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები

მოცემული თარიღისთვის რისკის შესაფასებელი პროცედურებით მოპოვებული მტკიცებულებები მოიცავს გამოვლენილ თანდაყოლილ რისკებსა და მათ შეფასებას და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილ შიდა კონტროლის საშუალებების სტრუქტურასა და მუშაობას. რაც რჩება, ის არის არსებითი უზუსტობა. მარტივად რომ ვთქვათ, არსებითი უზუსტობა არის თანდაყოლილი რისკების შესამცირებლად გამოყენებული შიდა კონტროლის საშუალებების ეფექტის მხედველობაში მიღების შემდეგ დარჩენილი რისკი. საილუსტრაციოდ იხილეთ შემდეგი ნახაზი.

ნახაზი 14.2-1



შენიშვნა: ამ სქემაზე პორიზონტალური ფიგურების სიგრძე მხოლოდ საილუსტრაციო მიზანს ემსახურება და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში სხვადასხვანაირი იქნება.

შემდეგ ცხრილში ჩამოთვლილი აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროები, რომლებიც შეიძლება მნიშვნელოვანი აღმოჩნდეს ორი დონის რისკების შეჯამებისა და შეფასებისთვის.

ცხრილი 14.2-2

აუდიტორული მტკიცებულებები	ტომი და თავები
აუდიტის საერთო სტრატეგია	ტ2-5
არსებითობა და ფინანსური ანგარიშგების არსებითი სფეროებისა და განმარტებითი შენიშვნების დადგენა	ტ2-6
განხილვები აუდიტის ჯგუფში	ტ2-7
ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგები	ტ1-4 და ტ2-3-14
თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება	ტ2-8 და 9
მნიშვნელოვანი რისკები	ტ2-10
შიდა კონტროლის შესწავლა და შეფასება	ტ2-11 და 12
გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები	ტ2-13

14.3 სხვადასხვა რისკების შეფასების შეჯამება (განზოგადება)

რისკების შეფასების მიზანია, აუდიტორმა შეიქმნას საფუძველი და ამოსავალი წერტილი იმის დასადგენად, რისი გაკეთებაა აუცილებელი იმისათვის, რომ სათანადო რეაგირება მოახდინოს შეფასებულ რისკებზე, კარგად გააზრებული და ეფექტური დამატებითი აუდიტორული პროცედურების საშუალებით.

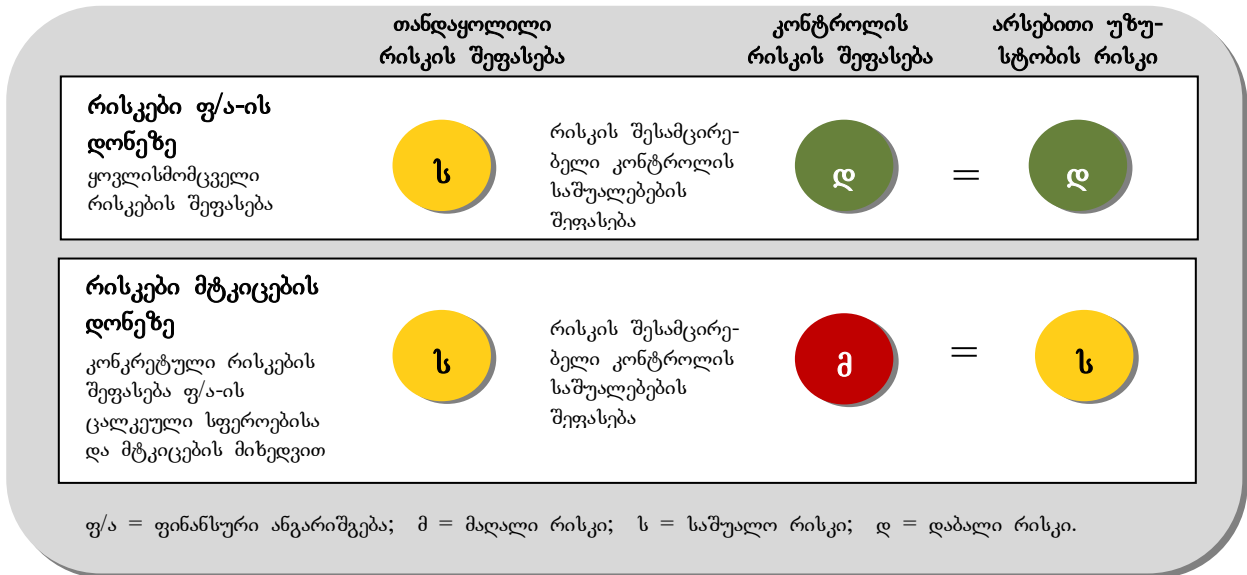
თუ გამოვლენილი რისკები უკვე დოკუმენტირებული და შეფასებულია რაიმე ლოგიკური ან სისტემური ფორმით, შედარებით ადვილი იქნება მათი გაანალიზება და განზოგადება.

შეფასებული რისკების შეჯამების პროცესში აუდიტორი ერთად უყრის თავს გამოვლენილ თანდაყოლილი რისკის ფაქტორებსა და ამგვარი რისკების შესამცირებლად შექმნილ შიდა კონტროლის საშუალებების შეფასებას, როგორც ნაჩვენებია 14.3-1 ნახაზზე.

შენიშვნა: ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებობს საშუალო დონის რისკი, რომელიც მცირდება სამეურნეო სუბიექტის დონისა და სხვა შესაძლო ეფექტური კონტროლის საშუალებების მეშვეობით. შედეგად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე რისკის დონის შეფასება იქნება „დაბალი“.

მტკიცების დონეზე შეფასებული რისკების შეჯამება გულისხმობს იმ თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებების გაერთიანებას, რომელიც ვრცელდება ფინანსური ანგარიშგების ინდივიდუალურ ნაშთზე, ოპერაციასა და განმარტებით შენიშვნაზე. ქვემოთ განხილულ შემთხვევაში, თანდაყოლილი რისკები საშუალოა და არ არსებობს შესაბამისი შიდა კონტროლის საშუალებები; ასე, რომ კონტროლის რისკი მაღალია. შედეგად ამ კონკრეტული მტკიცებისთვის გვექნება ნარჩენი რისკი „საშუალო“.

ნახაზი 14.1-3



შენიშვნები:

- სანამ დაასკვნით, რომ არ არსებობს სპეციფიკური რისკები ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული სფეროების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის, გაითვალისწინეთ სხვა შესაფერისი ფაქტორების არსებობა, როგორცაა, მაგალითად, გასული პერიოდების შეცდომები, თაღლითობის ჩადენის პოტენციური აქტივებთან/ვალდებულებებთან მიმართებით, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურების გვერდის ავლის შესაძლებლობა და წინა პერიოდების აუდიტის გამოცდილება.
- თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის რისკზე დაყრდნობას, რომელიც შეფასებული აქვს, როგორც „დაბალი“ (მაგალითად, შეამციროს ძირითადი პროცედურების მოცულობა), მან უნდა ჩაატაროს შესაბამისი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი (ფუნქციონირების) ეფექტიანობის ტესტირება, ამგვარი შეფასების მხარდასაჭერად.
- ზოგიერთ შემთხვევაში, სამეურნეო სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს გარკვეული კონტროლის პროცედურები, მაგრამ აუდიტორმა ისინი არ მიიჩნიოს აუდიტის პოზიციიდან შესაფერისად და, შესაბამისად, არ მოახდენს მათ შეფასებას. ასეთ შემთხვევაში, კონტროლის რისკი შეფასდება როგორც მაღალი.
- საზოგადოდ, სპეციფიკური (საოპერაციო) კონტროლის პროცედურები ან მუშაობს (და ეს იწვევს რისკის შეფასებას „დაბალი“), ან არ მუშაობს (და იწვევს რისკის შეფასებას „მაღალი“).

ეს იმას ნიშნავს, რომ კონტროლის რისკის შეფასება არასდროს იქნება „საშუალო“. თუმცა, ზოგიერთი აუდიტორი კონტროლის რისკს აფასებს, როგორც „საშუალო“, როდესაც კონტროლის კონკრეტული პროცედურების მუშაობის საიმედოობაში ეჭვი შეაქვს, მაგრამ ვარაუდობს, რომ უმეტესი დროის განმავლობაში ის მუშაობს. ასე ხშირად ხდება მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში.

- ნარჩენი რისკის განსაზღვრა თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების გაერთიანების შედეგად პროფესიული განსჯის საგანია. შემდეგი ცხრილი გვიჩვენებს რისკის სხვადასხვა კომბინაციას, მაგრამ ეს მაგალითი არ გამოდგება აუდიტორის პროფესიული განსჯის შემცველად, რაც ეყრდნობა კონკრეტული დამკვეთის კონკრეტული გარემოებების ანალიზს.

ცხრილი 14.3-2

თანდაყოლილი რისკი	კონტროლის რისკი	არსებითი უზუსტობის რისკი
მ	მ	მ
მ	ს	ს
მ	დ	ს ან დ
ს	მ	ს
ს	ს	ს
ს	დ	დ
დ	მ	ს/დ
დ	ს	დ
დ	დ	დ

პირობითი ნიშნები: მ – მაღალი; ს – საშუალო; დ – დაბალი

მნიშვნელოვანი რჩევები

რისკის შესაფასებლად გამოყენებული არგუმენტების დოკუმენტირება

რისკების შეფასებების შეჯამებისას საშუალო დოკუმენტში აუცილებლად აღწერეთ არგუმენტები, რომელზე დაყრდნობითაც შეაფასეთ თითოეული რისკი, ან მიუთითეთ, რომელ დოკუმენტში შეიძლება ამ ინფორმაციის ნახვა. ეს ხშირად თვით შეფასებაზე უფრო მნიშვნელოვანია, რადგან გენმარებათ სწორი და დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტური საპასუხო მოქმედებების განსაზღვრაში.

თანდაყოლილი რისკების შეფასება

განსოვდეთ, თანდაყოლილი რისკების შეფასება ყოველთვის იქამდე უნდა განსაზღვროთ, სანამ მხედველობაში მიიღებთ მათ შესამცირებლად დანერგილ კონტროლის საშუალებებს. თუ გავითვალისწინებთ, რომ ფინანსური ანგარიშგების უმეტესი ნაწილებისთვის, რომელსაც აუდიტი უნდა ჩაუტარდეს, არსებითობა გადააჭარბებს საერთო არსებითობას, მოსალოდნელია, რომ (მეტ წილ შემთხვევებში) უზუსტობის თანდაყოლილი რისკი (შიდა კონტროლის გათავისწინებამდე) მტკიცებების უდიდესი ნაწილისთვის მაღალი იქნება.

დაბალი რისკი ყველა მტკიცებისთვის

როდესაც ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილს შეაფასებთ, როგორც დაბალი რისკის მატარებელს ყველა მტკიცებისთვის, აუცილებელი არ არის ერთი და იმავე არგუმენტების გამოყენება საშუალო დოკუმენტებში ყოველი მტკიცებისთვის. თუმცა, ის კი აუცილებლად უნდა განმარტოთ საშუალო დოკუმენტში, რატომ არის ყველა მტკიცებასთან დაკავშირებული რისკის შეფასება დაბალი.

14.4 რისკების შეფასებების გადასინჯვა და შესწორება

რისკის შეფასება არ მთავრდება დროის რომელიმე მონაკვეთში. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორმა შეიძლება მოიპოვოს ახალი ინფორმაცია, აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამ შესაძლოა გამოავლინოს დამატებითი რისკები, ან ის ფაქტი, რომ შიდა კონტროლი დანიშნულებისამებრ ვერ ფუნქციონირებს. ასეთ დროს, რისკების თავდაპირველი შეფასება უნდა შესწორდეს და გათვალისწინებულ იქნეს რისკის ახალი შეფასების გავლენა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე.

14.5 დოკუმენტაცია

შეფასებული რისკების დოკუმენტირება შესაძლებელია რამდენიმე გზით. ქვემოთ განხილულია სამი შესაძლო მიდგომა:

- **ცალკე დოკუმენტის შექმნა**

იქმნება ცალკე დოკუმენტი, სადაც შეჯამებულია თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებები და რისკის კომბინირებული შეფასების ძირითადი არგუმენტები. ამ დოკუმენტის გამოყენება ასევე შესაძლებელია რისკზე რეაგირების მოქმედებების ზოგადად აღსაწერადაც.

- **აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმაში ჩართვა**

აუდიტის გეგმის თითოეული განყოფილების (როგორცაა დებიტორული დავალიანებები, კრედიტორული დავალიანებები და ა. შ.) პირველ ნაწილში შეიძლება მოკლედ იყოს აღწერილი რისკების შეფასებები და მათი გავლენა დაგეგმილ აუდიტორულ პროცედურებზე.

- **რისკების შეფასებების ჩართვა აუდიტორის დამატებითი პროცედურების დოკუმენტაციაში**

ამ შემთხვევაში, რისკების შეფასებები, აუდიტის გეგმები და შესრულებული სამუშაოს შედეგები შეიძლება ერთად იყოს დოკუმენტირებულ ერთ სამუშაო დოკუმენტში, რომელიც შედგენილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების თითოეული სფეროსთვის.

რისკების შეფასებების ამსახველი დოკუმენტაციის ფორმასა და მოცულობაზე გავლენას იქონიებს:

- სამეურნეო სუბიექტისა და მისი შიდა კონტროლის ხასიათი, ზომა და სირთულე;
- სამეურნეო სუბიექტის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა; და
- აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული აუდიტის მეთოდოლოგია და მეთოდიკა.

დოკუმენტაციის შედგენისას გასათვალისწინებელი სხვა ფაქტორებია:

- დოკუმენტი უნდა იყოს ადვილად გასაგები;
- მასში მითითებული უნდა იყოს სამუშაო დოკუმენტი, სადაც აღწერილია დაგეგმილი შესაფერისი საპასუხო პროცედურები და ინფორმაცია მათი შესრულების შესახებ;
- შესაძლებელი უნდა იყოს შემდგომ პერიოდებში დოკუმენტის განახლება; და
- ადვილი უნდა იყოს მიმოხილვა. მიმომხილველს უნდა შეეძლოს იმის დადგენა, გამოვლენილ იქნა თუ არა ძირითადი რისკები და შესაფერისი იყო თუ არა აუდიტის მსვლელობისას გატარებული საპასუხო ზომები.

კარგად დოკუმენტირებული შეფასებული რისკების მოკლე მიმოხილვა გამოსადეგი იქნება შემდგომ პერიოდებშიც, ჯგუფის საგეგმო შეხვედრებზე, სადაც შეიძლება განიხილებოდეს რისკებისა და აუდიტორული პროცედურების ხასიათი.

შემდეგ ცხრილში ილუსტრირებულია მიდგომა, როდესაც ზემოაღნიშნული მიზნებისთვის იქმნება ცალკე დოკუმენტი, მაგრამ იგი მჭიდროდ არის დაკავშირებული აუდიტის გეგმასთან. გაითვალისწინეთ, რომ დანართში გამოყენებულია ოთხი „კომბინირებული“ მტკიცება (რომელიც გამოყენებულია ამ სახელმძღვანელოს მიზნებისთვის), რომლებიც განმარტებულია 1-ლი ტომის მე-9 თავში.

ცხრილი 14.5-1

რისკების შეფასებული დონეები

		მტკიცე-ბები	თრ	კრ	აურ	ასახეთ ძირითადი რისკები და რისკის შეფასებისას გათვალისწინებული სხვა ფაქტორები
						ახალი ტექნოლოგიების გამოჩენის გამო დარგი საერთო ვარდნას განიცდის. თუმცა, ჯერ რეალიზაცია ისევ სტაბილურია და სამეურნეო სუბიექტი ინვესტიციას დებს სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო პროექტებში.
ფინანსური ანგარიშგების დონე		ყ(ო)	ს	დ	დ	ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება შიდა კონტროლისადმი კარგია. მთავარ თანამდებობებზე კომპეტენტური ადამიანებია დასაქმებული.
						ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლა შესაძლებელია, მაგრამ კომპანიის ახალმა პოლიტიკამ უნდა შეაფერხოს ყველაზე გავრცელებული ხერხების გამოყენება.
						მმართველი ორგანო ოჯახის წევრებისგან შედგება.
მტკიცების დონე						
	ფას ან განმარტებითი შენიშვნები					
1.	რეალიზაცია	ს	მ	დ	ს	მესაკუთრეს სურს გადასახადებზე ფულის დაზოგვა. ამონაგები არასწორად არის აღიარებული.
		ა	ს	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები. შესაძლებელია ამ მტკიცებისთვის შიდა კონტროლის ტესტირება.
		ფ	ს	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები და არ არსებობს წარსული შეცდომების ისტორია.
		შ	-	დ	-	
2.	დებიტორული დავალიანება	ს	დ	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები და არ არსებობს წარსული შეცდომების ისტორია.
		ა	მ	ს	ს	გამყიდველის პრემიები დამოკიდებულია ბუღალტრულად ასახულ რეალიზაციაზე.
		ფ	დ	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები და არ არსებობს წარსული შეცდომების ისტორია.
		შ	მ	ს	ს	დებიტორული დავალიანების თანხების ამოღება შეიძლება პრობლემტური გახდეს, დარგში შექმნილი კრიზისული სიტუაციის გამო.
3.	მარავი	ს	დ	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები და არ არსებობს წარსული შეცდომების ისტორია.
		ა	მ	მ	მ	მარავის ქურდობა და არადამაკმაყოფილებელი ფიზიკური შიდა კონტროლი საწყობში.
		ფ	დ	დ	დ	გამოვლინდა შესაბამისი კონტროლის საშუალებები და არ არსებობს წარსული შეცდომების ისტორია.
		შ	მ	მ	მ	ახალი ტექნოლოგიები დააძველებს არსებულ პროდუქციას ნაწილობრივ ან მთლიანად.

პირობითი ნიშნები:

- მ – მაღალი
- ს – საშუალო
- დ – დაბალი
- აღ – აღმოჩენი და გამოსასწორებელი კონტროლის პროცედურა

- თრ – თანდაყოლილი რისკი
- კრ – კონტროლის რისკი
- აურ – არსებითი უზუსტობის რისკი (კომბინირებული რისკი)
- ფას – ფინანსური ანგარიშგების სფერო
- არ ეხება
- ყ(ო) – ყოვლისმომცველი რისკი
- ს – სისრულე
- ა – არსებობა
- ფ – სისწორე
- შ – შეფასება

შეფასებული რისკების დოკუმენტაციაში შეიძლება ასევე მითითებული იყოს:

- მნიშვნელოვანი რისკების შესახებ დეტალები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს; და
- რისკები, რომელთათვისაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

14.6 სასწავლო მაგალითები – რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

რისკის შეფასების პროცესის ბოლო ეტაპია არსებითი უზუსტობის რისკების კომბინირებული შეფასების განსაზღვრა ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე.

რისკის შეფასება შეიძლება შეჯამდეს ქვემოთ განხილული მიდგომის გამოყენებით. დამხმარე ინფორმაცია (სადაც დოკუმენტირებული იყო თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებები) ნაჩვენები არ არის. პრაქტიკაში, ამ დოკუმენტზე მითითებული უნდა იყოს დოკუმენტ(ებ)ი, რომელშიც ასახულია მხარდამჭერი მონაცემები.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

რისკების შეფასებული დონეები

		მტკიცებები	თრ	კრ	აურ	ასახეთ ძირითადი რისკები და რისკის შეფასებისას გათვალისწინებული სხვა ფაქტორები
						ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება შიდა კონტროლისადმი კარგია. მთავარ თანამდებობებზე კომპეტენტური ადამიანების დასაქმებული.
	ფინანსური ანგარიშგების დონე	მ(ო)	ს	დ	დ	ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლა შესაძლებელია, მაგრამ ჩვენ ვერ გამოვაკლინეთ ვერც ერთი ასეთი შემთხვევა, ხოლო ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება შიდა კონტროლისადმი კარგია.
						ყოველთვიური შეხვედრების ჩატარება შედეგების მიმოხილვისთვის უზრუნველყოფს ხელმძღვანელობისადმი გარკვეულ ანგარიშვალდებულებას.
	მტკიცების დონე					
	ფას ან განმარტებითი შენიშვნები					
1.	რეალიზაცია	ს	მ	დ	ს	ამონაგების აღიარების პოლიტიკა შეუსაბამო/არ არის თავსებადი.
		ა	დ	დ	დ	ამონაგების აღიარების პოლიტიკა შეუსაბამო/არ არის თავსებადი. ზეწოლა რეალიზაციის ციფრის მანიპულაციაზე/გადიდებაზე გამოწვეულია პრემიების სისტემით, რომელიც რეალიზაციის მოცულობას ეყრდნობა და ასევე ბაზრის ზეწოლით.
		ფ	დ	დ	დ	რეალიზაციის სისტემა კარგად ფუნქციონირებს.
		შ	-	დ	-	
2.	დებიტორული დავალიანება	ს	დ	დ	დ	მნიშვნელოვანი რისკები არ გამოვლენილა.
		ა	მ	ს	ს	გამყიდველების პრემიები დამოკიდებულია ბუღალტრულად ასახულ რეალიზაციაზე.
		ფ	დ	დ	დ	
		შ	მ	ს	ს	მსხვილი საცალო ვაჭრობის ობიექტის დებიტორული დავალიანების ამოღება შეიძლება პრობლემატური გახდეს, თუ თანხის გადაუხდელობა უკავშირდება პროდუქციის ხარისხს ან ნაყიდი საქონლის უკან დაბრუნებას. გარდა ამისა, ეკონომიკის ვარდნის მიუხედავად, არ ტარდება მომხმარებლის კრედიტუნარიანობის შემოწმება კრედიტით საქონლის მიყიდვის გადაწყვეტილების მიღებამდე.

პირობითი ნიშნები:

- მ – მაღალი
- ს – საშუალო
- დ – დაბალი
- აღ – აღმოჩენილი და გამოსასწორებელი კონტროლის პროცედურა

- თრ – თანდაყოლილი რისკი
- კრ – კონტროლის რისკი
- აურ – არსებითი უზუსტობის რისკი (კომბინირებული რისკი)
- ფას – ფინანსური ანგარიშგების სფერო

- არ ეხება
- მ(ო) – ყოვლისმომცველი რისკი
- ს – სისრულე
- ა – არსებობა
- ფ – სისწორე
- შ – შეფასება

ამ ეტაპზე კარგი იქნება ხელმძღვანელობისთვის წერილის მომზადება, სადაც აღწერილი იქნება შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

რისკის შეფასების ეტაპის დასრულება
რისკების შეფასებული დონეები

		მტკიცე- ბები	თრ	კრ	აურ	ასახეთ ძირითადი რისკები და რისკის შეფასებისას გათვალისწინებული სხვა ფაქტორები
						ხელმძღვანელობას სათანადო დამოკიდებულება აქვს შიდა კონტროლთან მიმართებით და მთავარ თანამდებობებზე კომპეტენტური ადამიანებია დასაქმებული.
	ფინანსური ანგარიშგების დონე				ს	ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის გვერდის ავლა შესაძლებელია, ვინაიდან კომპანია ზეწოლას განიცდის: აუცილებლად უნდა დააკმაყოფილოს ბანკის ხელშეკრულების პირობები და გადასახადები მინიმუმამდე უნდა შეამციროს. ბუღალტრის საშუალოს რაჯი ყოველთვის არ ამოწმებდა მოცემული პერიოდის განმავლობაში. ბუღალტერი უკმაყოფილო ჩანს და შეიძლება ციფრების დამახინჯების ხელსაყრელი შესაძლებლობა ჰქონდეს. შესაბამისად, შეიძლება ვერ გამოვლინდეს როგორც უნებლიე შეცდომა, ისე განზრახ ჩადენილი თაღლითობა.
						ყოველთვიური შეხვედრების ჩატარება შედეგების მიმოხილვისთვის უზრუნველყოფს ხელმძღვანელობისადმი გარკვეულ ანგარიშვალდებულებას.
	მტკიცების დონე					
	ფას ან განმარტებითი შენიშვნები					
1.	რეალიზაცია	ს	მ	დ	ს	ამ მტკიცებისთვის გამოვლინდა შესაფერისი კონტროლის საშუალებები.
		ა	მ	დ	ს	ამ მტკიცებისთვის გამოვლინდა შესაფერისი კონტროლის საშუალებები, მაგრამ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები პრობლემას წარმოადგენს.
		ფ	მ	დ	ს	ამ მტკიცებისთვის გამოვლინდა შესაფერისი კონტროლის საშუალებები, მაგრამ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები პრობლემას წარმოადგენს.
		შ	ს	ს	ს	დარგში შექმნილი სიტუაციის გამო, არსებობს რეალიზებული საქონლის უკან დაბრუნების შესაძლებლობა.
2.	დებიტორული დავალიანება	ს	მ	დ	ს	დებიტორული დავალიანების ნაშთის უდიდესი ნაწილი ეკუთვნის „დეფტას“. არ გამოვლენილა სხვა სპეციფიკური რისკები.
		ა	მ	ს	ს	დებიტორული დავალიანების ნაშთის უდიდესი ნაწილი ეკუთვნის „დეფტას“. არ გამოვლენილა სხვა სპეციფიკური რისკები.
		ფ	ს	ს	ს	დებიტორული დავალიანების ნაშთის უდიდესი ნაწილი ეკუთვნის „დეფტას“. არ გამოვლენილა სხვა სპეციფიკური რისკები.
		შ	მ	ს	ს	მცირე ზომის მომხმარებლებს შესაძლოა გაუჭირდეთ დავალიანების დაფარვა ამ რთულ ეკონომიკურ პირობებში.

პირობითი ნიშნები:

- მ – მაღალი
- ს – საშუალო
- დ – დაბალი
- აღ – აღმომჩენი და გამოსასწორებელი კონტროლის პროცედურა

- თრ – თანდაყოლილი რისკი
- კრ – კონტროლის რისკი
- აურ – არსებითი უზუსტობის რისკი (კომბინირებული რისკი)
- ფას – ფინანსური ანგარიშგების სფერო

- არ ეხება
- მ(ღ) – ყოველისმომცველი რისკი
- ს – სისრულე
- ა – არსებობა
- ფ – სისწორე
- შ – შეფასება

ამ ეტაპზე კარგი იქნება ხელმძღვანელობისთვის წერილის მომზადება, სადაც აღწერილი იქნება შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები.

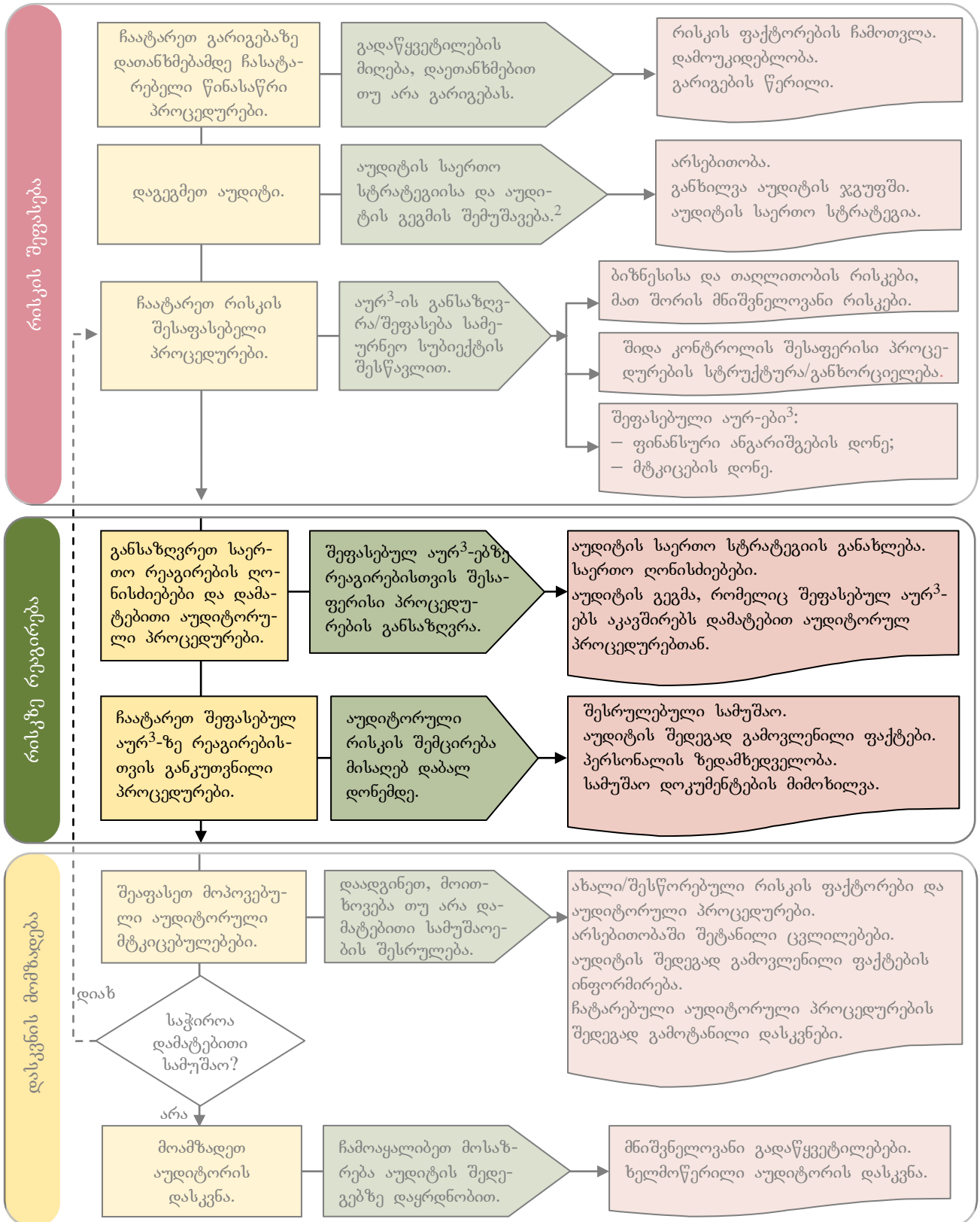
15. რისკზე რეაგირება – ზოგადი მიმოხილვა

სქემა 15.0-1

მოქმედება

მიზანი

დოკუმენტირება¹



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაქციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.5	აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის (იხ. პ.პ. გ1-გ3).
330.6	აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების ღონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას (იხ. პ. გ4-გ8).

რისკზე რეაგირების ეტაპი მოიცავს შემდეგ სქემაზე განხილულ მოქმედებებს:

სქემა 15.0-2



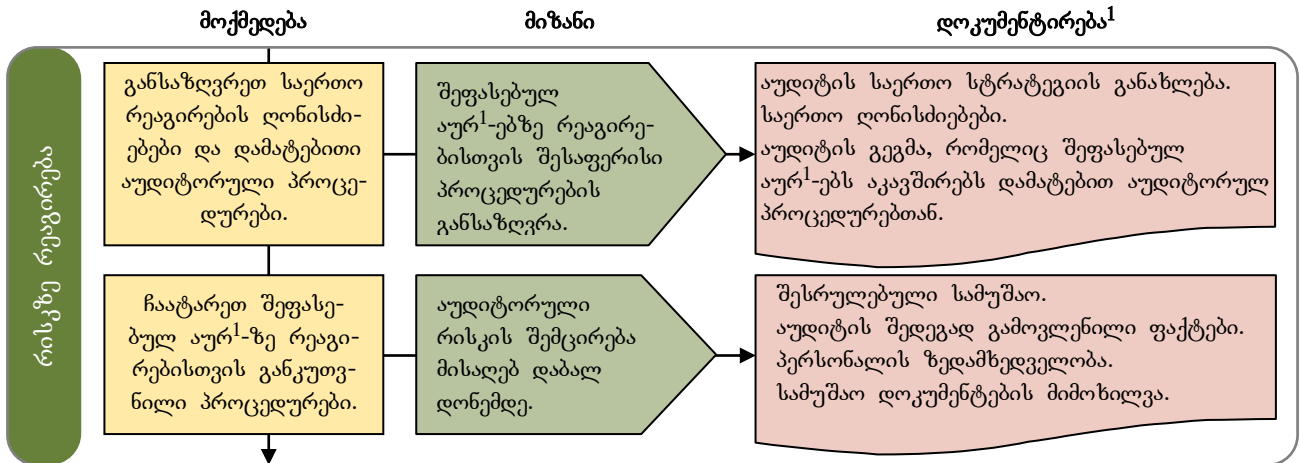
ქვემოთ ჩამოთვლილია რისკზე რეაგირების ეტაპთან დაკავშირებული ძირითადი ცნებები:

	ტომი და თავები
შეფასებულ რისკებზე რეაგირება	ტ 1-9
დამატებითი აუდიტორული პროცედურები	ტ 1-10
სააღრიცხვო შეფასებები	ტ 1-11
დაკავშირებული მხარეები	ტ 1-12
შემდგომი მოვლენები	ტ 1-13
ფუნქციონირებადი საწარმო	ტ 1-14
სხვა ასს-ების მოთხოვნების მოკლე მიმოხილვა	ტ 1-15
აუდიტის დოკუმენტაცია	ტ 1-16

16. საკასუხო აუდიტის გეგმა

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
როგორ უნდა დაიგეგმოს ეფექტური აუდიტორული პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.	260,300,330,500

სქემა 16.0-1



შენიშვნა: 1. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.15	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ზოგადი ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ (იხ.: პუნქტები გ11-გ15)
300.9	აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგი საკითხების აღწერას: ა) რისკის შესაფასებლად დაგეგმილი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 315-ის თანახმად; ბ) მტკიცების დონეზე დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასს 330-ის თანახმად; გ) სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა ჩატარება აუცილებელია, რათა გარიგება შეესაბამებოდეს ასს-ებს. (იხ.: პუნქტი გ12)
300.10	აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას საჭიროებიდან გამომდინარე უნდა განაახლოს და შეცვალოს აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა. (იხ.: პუნქტი გ13)
300.11	აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრების ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის და მათი სამუშაოს მიმოხილვის ხასიათი, ვადები და მოცულობა. (იხ.: პუნქტები გ14-გ15)
300.12	აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს: ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია; ბ) აუდიტის გეგმა; და გ) აუდიტორული გარიგების მსვლელობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში შეტანილი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ცვლილებები და ცვლილებების მიზეზები. (იხ.: პუნქტები გ16-გ19)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.5	აუდიტორმა უნდა დაგვემოს და გაატაროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის. (იხ. პ.პ. გ1-გ3)
330.6	აუდიტორმა უნდა დაგვემოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა და მიესადაგება კონკრეტული მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებას. (იხ. პ.პ.გ4-გ8)
330.7	<p>დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგვემვისას, აუდიტორმა:</p> <p>ა) თითოეული კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის, ან განმარტებითი შენიშვნებისათვის უნდა გაითვალისწინოს მიზეზები, რის გამოც კონკრეტული მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკებს მიაჩნება მოცემული შეფასება, მათ შორის:</p> <p>(i) არსებითი უზუსტობის ალბათობა, რომელიც გამოწვეულია შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის კონკრეტული მახასიათებლებით (ე.ი. თანდაყოლილი რისკი); და</p> <p>(ii) გათვალისწინებულია თუ არა რისკის შეფასებაში სათანადო კონტროლის პროცედურები (ე.ი. კონტროლის რისკი), რისთვისაც აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის დასადგენად, კონტროლის პროცედურები მუშაობს თუ არა ეფექტიანად (ანუ, აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); და (იხ. პ. გ9-გ18)</p> <p>ბ) უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მაღალია რისკის აუდიტორისეული შეფასება. (იხ. პ. გ19)</p>
330.8	<p>აუდიტორმა უნდა დაგვემოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად სათანადო კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ, თუ:</p> <p>ა) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეული შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად მუშაობს (ე.ი. აუდიტორი ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად აპირებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე დაყრდნობას); ან</p> <p>ბ) მართო ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე. (იხ. პ. გ20-გ24)</p>
330.9	კონტროლის ტესტების დაგვემვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა მით უფრო მეტად სარწმუნო მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს, რაც უფრო მეტად აპირებს კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობას. (იხ. პ. გ25)
330.10	<p>კონტროლის ტესტების დაგვემვისა და ჩატარებისას აუდიტორმა:</p> <p>ა) კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოკითხვებთან ერთად უნდა ჩაატაროს სხვა აუდიტორული პროცედურებიც, მათ შორის, იმის დასადგენად:</p> <p>(i) რამდენად ეფექტიანად მუშაობდა კონტროლის პროცედურები შესაფერის დროის მონაკვეთში, აუდიტს დაქვემდებარებულ საანგარიშგებო პერიოდში;</p> <p>(ii) რამდენად თანამიმდევრულად გამოიყენებოდა ისინი; და</p> <p>(iii) ვინ ასრულებდა ამ პროცედურებს ან რანაირად, რა გზით. (იხ. პ. გ26-29)</p> <p>ბ) უნდა განსაზღვროს, ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურები დამოკიდებულია თუ არა სხვა კონტროლის პროცედურებზე (არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურები) და თუ ასეა, აუცილებელია თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება არაპირდაპირი კონტროლის პროცედურების ეფექტური მუშაობის განსამტკიცებლად. (იხ. პ. გ30-გ31)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.15	თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ისეთ პროცედურებზე დაყრდნობას, რომლებიც რომელიმე რისკს უკავშირდება და დაადგენს, რომ ეს რისკი მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს მიმდინარე პერიოდში.
330.18	იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეული არსებითი კატეგორიის ოპერაციისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის. (იხ. პ. გ42-გ47)
330.19	აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. (იხ. პ. გ48-გ51)
330.20	<p>აუდიტორის ძირითადმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესთან დაკავშირებული შემდეგი აუდიტორული პროცედურები:</p> <p>ა) ფინანსური ანგარიშგების შედარება ან შეჯერება შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან; და</p> <p>ბ) არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება. (იხ. პ. გ52)</p>
330.21	თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი მნიშვნელოვანია, მან უნდა ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად ამ რისკზე რეაგირებისათვის იქნება განკუთვნილი. როდესაც აუდიტორი ირჩევს მნიშვნელოვან რისკების მიმართ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარების მიდგომას, მნიშვნელოვან რისკებზე მიმართულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას ელემენტების ტესტირება. (იხ. პ. გ53)
330.22	<p>თუ აუდიტორი ძირითად პროცედურებს წინასწარ ატარებს რომელიმე შუალედური თარიღისთვის, აუდიტორმა დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით უნდა ჩაატაროს:</p> <p>ა) ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტები კომბინირებულად, შუალედურ თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდზე; ან</p> <p>ბ) მარტო დამატებითი ძირითადი პროცედურები, თუ გადაწყვეტს, რომ ეს საკმარისი იქნება, რათა შეიქმნას დასაბუთებული საფუძველი შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნების გასაზრცელებლად საანგარიშგებო თარიღზე. (იხ. პ. გ54-გ57)</p>
330.24	აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები, რათა შეაფასოს, შესაბამისობაშია თუ არა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში, მათ შორის შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერის საფუძველებთან. (იხ. პ. გ59)
500.6	იმისათვის, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს მოცემული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები. (იხ. პ. გ25-გ25)
500.7	აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, აუდიტორმა უნდა განიხილოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობა, რომლის გამოყენებაც აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით. (იხ. პ. გ26-გ33)
500.10	როდესაც აუდიტორი გეგმავს კონტროლის ტესტებსა და ელემენტების ტესტებს, მან ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად ისეთი მეთოდები უნდა განსაზღვროს, რომლებიც ეფექტური იქნება მოცემული აუდიტორული პროცედურის მიზნის მისაღწევად. (იხ. პ. გ52-გ56)

16.1 ზოგადი მიმოხილვა

რისკზე რეაგირების ეტაპზე აუდიტორის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეფასებულ რისკებთან მიმართებით. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების ღონეებზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი შესაფერისი პროცედურები.

აუდიტორი ამ ამოცანას სხვადასხვა მხრიდან უნდა მიუდგეს. ასე, მაგალითად:

- თითოეულ შეფასებულ რისკს რიგრიგობით განიხილავს მათი ხასიათის მიხედვით (ე.ი. ეკონომიკის ვარდნა) და განსაზღვრავს შესაფერის ქმედებებს, დამატებითი აუდიტორული პროცედურების სახით;
- თითოეულ შეფასებულ რისკს განიხილავს ფინანსური ანგარიშგების იმ არსებითი სფეროს (ნაწილის) ან განმარტებითი შენიშვნის მიხედვით, რომელზეც ეს რისკი ზემოქმედებს. შემდეგ აუდიტორი განსაზღვრავს შესაფერის ქმედებებს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების სახით; ან
- დაიწყებს ფინანსური ანგარიშგების თითოეული არსებითი სფეროსა და მტკიცების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების სტანდარტული სიის შედგენით და მიუსადაგებს მათ მოცემულ გარემოებებს (კერძოდ, გააერთიანებს, შეცვლის და ამოიღებს სიიდან), რათა განსაზღვროს შესაფერისი ქმედებები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

შეფასებულ რისკებზე რეაგირება გულისხმობს არა მარტო აუდიტის სტანდარტული პროგრამის გამოყენებას, რომელიც შეიძლება ყველა მტკიცების აუდიტისთვის იყოს შესაფერისი, არამედ სპეციალურად დამუშავებულ პროგრამას, რომელიც განკუთვნილია კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული სფეროსთვის მტკიცების ღონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. საზოგადოდ, აუდიტის პროგრამები მორგებული უნდა იყოს (საჭიროების მიხედვით) სამეურნეო სუბიექტის რისკის ღონესა და მის კონკრეტულ გარემოებებზე.

16.2 რისკებზე რეაგირების საწყისი წერტილი

ეფექტური საპასუხო აუდიტორული მოქმედებების განსაზღვრის მიზნით, პირველ რიგში, უნდა მიმართოთ შეფასებული რისკების სიას, რომელიც შეადგინეთ რისკის შეფასების ეტაპის ბოლოს (იხ. მე-2 ტომის მე-14 თავი).

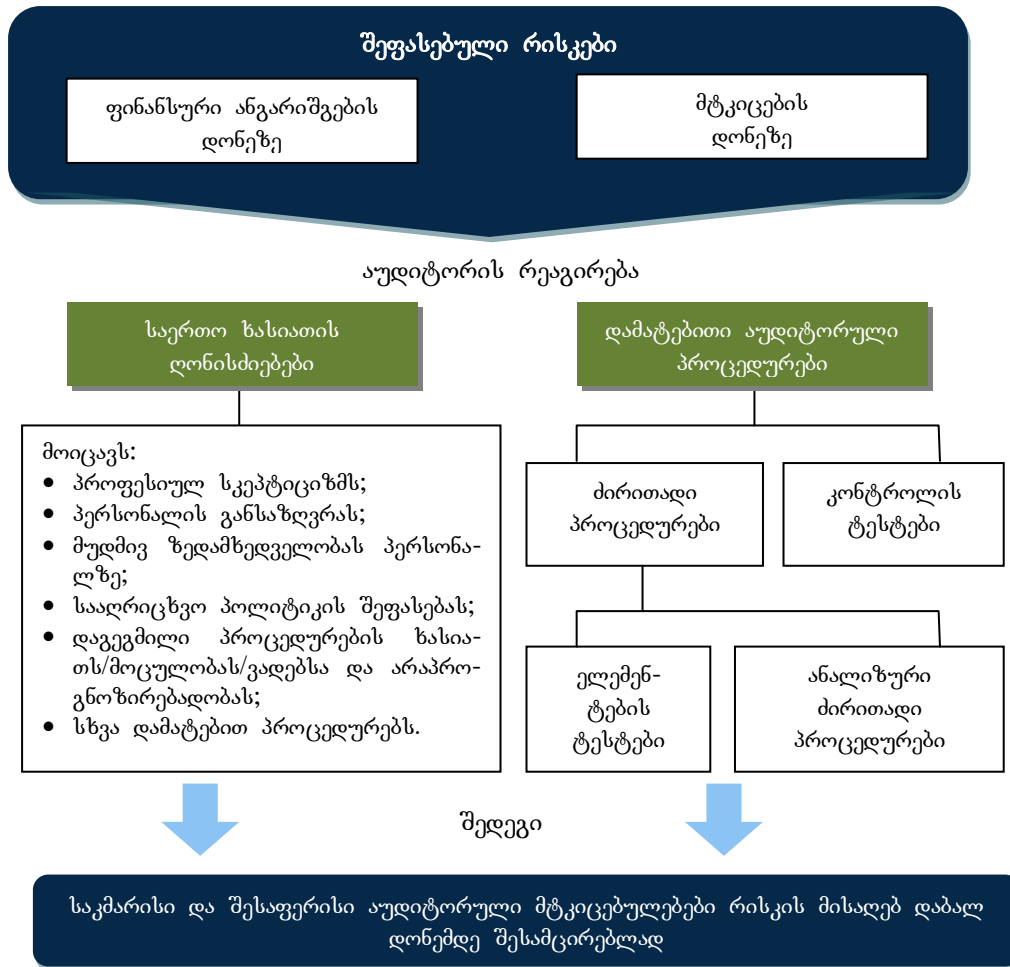
რისკები გამოვლენილი და შეფასებული გექნებოდათ:

- ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე; და
- ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული მტკიცებისა და განმარტებითი შენიშვნების ღონეზე.

შესაფერისი საპასუხო აუდიტორული პროცედურის შემუშავებისას შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მცირე სფეროების დაჯგუფება და ერთ ღიდ ნაწილად განხილვა.

1-ლი ტომის მე-9 თავში განხილულია შეფასებულ რისკებზე შესაძლო რეაგირების ორი ღონე. შემდეგ ნახაზზე ილუსტრირებული მოთხოვნილი საპასუხო ქმედებების სახეები:

ნახაზი 16.2-1



16.3 საერთო ხასიათის ღონისძიებები

ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე ყოვლისმომცველ რისკებზე (როგორცაა, არადამაკმაყოფილებელი კონტროლის გარეშე და/ან თაღლითობის პოტენციალი, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ბევრ მტკიცებაზე) რეაგირება ხდება აუდიტორის მიერ საერთო ხასიათის ღონისძიებების განსაზღვრითა და შესრულებით. ყოვლისმომცველ რისკებზე დამატებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ მე-2 ტომის მე-8 თავი.

ფინანსური ანგარიშგების ღონეზე შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი საერთო ხასიათის ღონისძიებები შეიძლება მოიცავდეს:

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

ცხრილი 16.3-1

რისკის შეფასება	შესაძლო საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები
ეფექტური კონტროლის გარეშე	<p>თუ აუდიტორის შეფასებით კონტროლის გარეშე ეფექტურია, მას საშუალება ექნება, უფრო მეტად ენდოს შიდა კონტროლსა და სამეურნეო სუბიექტის ფარგლებში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობას.</p> <p>საერთო ხასიათის ღონისძიებები შეიძლება მოიცავდეს ზოგიერთ აუდიტორულ პროცედურასაც, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი არ შესრულდება, არამედ შუალედურ პერიოდში.</p>
არაეფექტური კონტროლის გარეშე (ნაკლოვანებები არსებობს)	<p>ეს, ალბათ, აუდიტორისგან მოითხოვს გარკვეული დამატებითი სამუშაოს შესრულებას, როგორცაა, მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • უფრო გამოცდილი აუდიტორული პერსონალის ჩართვა ვგუფში; • უფრო მეტი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება პერიოდის ბოლოს; • უფრო მეტი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ძირითადი პროცედურებიდან; • ცვლილებების შეტანა ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათში, ვადებში ან მოცულობაში.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ შესაძლებელია, აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე განსაზღვრეთ რისკის საწყისი შეფასება ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. ეს საშუალებას მოგცემთ, განსაზღვროთ საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები სხვადასხვა საკითხზე, მაგალითად: რომელი თანამშრომლები უნდა შეიყვანოთ აუდიტის ვგუფში (მათ შორის, სპეციალური კვალიფიკაციის მქონე პირები), რა დონის ზედამხედველობის განხორციელება იქნება საჭირო და რომელი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩატარდეს. რისკის საწყისი შეფასება განახლებას საჭიროებს აუდიტის მსვლელობისას და შესაბამისად უნდა შეიცვალოს დაგეგმილი საერთო ხასიათის საპასუხო ღონისძიებები.

თუმცა, ამის გაკეთება შეიძლება შეუძლებელი იყოს მცირე სამეურნეო სუბიექტებში, რომლებსაც არ გააჩნიათ შუალედური პერიოდის, ან ყოველთვიური ფინანსური ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებთ ანალიზური პროცედურების ჩასატარებლად და არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და/ან შესაფასებლად. როდესაც შეუძლებელია აუდიტის დასაგეგმად შეზღუდული ანალიზური პროცედურების ჩატარება, ან ინფორმაციის მოპოვება გამოკითხვების შედეგად, აუდიტორს შეიძლება მოცდა დასჭირდეს, სანამ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების პროექტი არ გახდება ხელმისაწვდომი.

16.4 მტკიცებების გამოყენება ტესტის შექმნაში

ასს-ების თანახმად, არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცების დონეებზე. მიზანი სათანადო საპასუხო ქმედებების მოფიქრებაა, რათა აუდიტორმა მტკიცებულებები მოიპოვოს რისკების შეფასებებთან მიმართებით, რომლებიც განსაზღვრათითოეული შესაფერისი მტკიცებისთვის. მტკიცებების შესახებ დამატებითი ინფორმაციის გასაცნობად იხილეთ 1-ლი ტომის მე-6 თავი.

როდესაც აუდიტორი მუშაობს კონკრეტული ოპერაციების ვგუფისთვის საპასუხო პროცედურების განსაზღვრაზე რისკის შეფასების გათვალისწინებით, აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს, რომ მტკიცებები ასევე უზრუნველყოფს ტიპურ კავშირს შიდა კონტროლის ტესტირებასა და ძირითად პროცედურებს შორის. ეს მნიშვნელოვანია იმის დასადგენად, როდის შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების კომბინირებულად გამოყენება არსებითი უზუსტობის რისკების შესამცირებლად მისაღებ დაბალ დონემდე.

მაგალითად, მარაგის „არსებობის“ მტკიცების აუდიტში აუდიტორული პროცედურები მიმართული იქნება მარაგის ნაშთის შემადგენლობაში უკვე აღრიცხული ელემენტების სისწორის ტესტირებაზე; ასევე იმ კონტროლის საშუალებების ტესტირებაზე, რომლებიც შეამცირებს იმის რისკს, რომ მა-

რაგის ნაშთში შეტანილი არ იქნება არარსებული ელემენტები (მარაგი). მარაგის „სისრულის“ მტკიცების ტესტირებაში ყურადღება გამახვილდება ისეთი ელემენტების შემოწმებაზე, რომლებიც შეტანილი არ არის მარაგის ნაშთში, მაგრამ შესაძლო მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს გამოტოვებულ ელემენტებზე. ეს შეიძლება მოიცავდეს საქონლის შესყიდვის შეკვეთებისა და კონტროლის იმ საშუალებების ტესტირებას, რომლებიც შეამცირებდა მარაგის ნაშთში ელემენტების გამოტოვების რისკს.

16.5 არსებითობის გამოყენება ტესტის შემუშავებაში

აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების მოცულობის განსაზღვრაში გასათვალისწინებელი მთავარი ფაქტორია სამუშაო არსებითობა, რომელიც უკვე განსაზღვრულ აქვს აუდიტორს. სამუშაო არსებითობა ეყრდნობა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობას, მაგრამ შესაძლოა შეიცვალოს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშის ნაშთთან, ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებულ კონკრეტულ რისკებზე რეაგირების მიზნით.

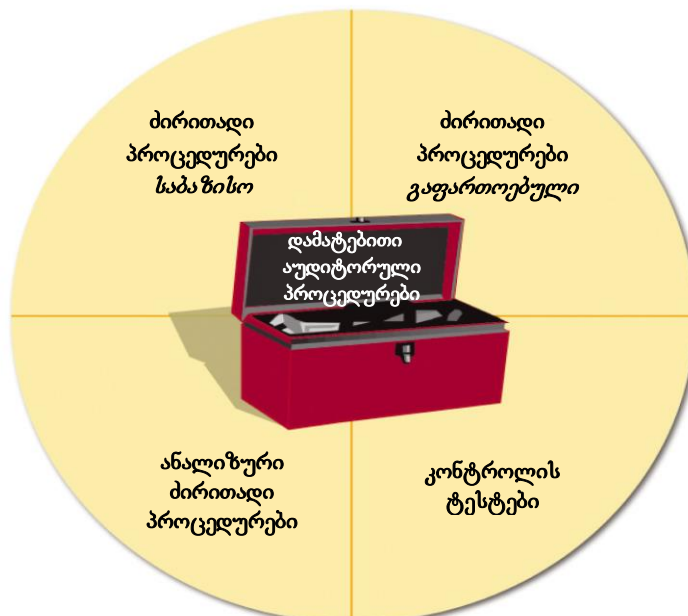
აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების მოცულობის განსაზღვრა ხდება სამუშაო არსებითობის, შეფასებული რისკისა და რწმუნების იმ დონის გათვალისწინების შემდეგ, რომლის მიღებასაც გეგმავს აუდიტორი. საზოგადოდ, აუდიტორული პროცედურების მოცულობა (როგორცაა ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების ელემენტების ტესტირებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ან დეტალიზაციის აუცილებელი დონე ძირითად ანალიზურ პროცედურებში) გაიზრდება არსებითი უზუსტობის ზრდასთან ერთად. თუმცა, აუდიტორული პროცედურის მოცულობის გაზრდა მხოლოდ მაშინ არის ეფექტური, თუ თვითონ აუდიტორული პროცედურა კონკრეტული რისკის შესაფერისია. ტესტის შემუშავებაში არსებითობის გამოყენების შესახებ ინფორმაციისთვის იხილეთ 1-ლი ტომის მე-7 თავი და მე-2 ტომის მე-6 და მე-17 თავები.

16.6 აუდიტორის ინსტრუმენტების ნაკრები

აუდიტის დეტალური გეგმის შემუშავებისას აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ მსჯელობას, შესაძლო აუდიტორული პროცედურების სახეებიდან შესაფერისის შესარჩევად. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაციის მისაღებად იხილეთ 1-ლი ტომის მე-10–15 თავები.

აუდიტის ეფექტური პროგრამა ეყრდნობა შესაფერისი პროცედურების გარკვეულ ერთობლიობას, რომლებიც ერთობლივად აუდიტორულ რისკს შეამცირებს მისაღებ დაბალ დონემდე. ამ სახელმძღვანელოს მიზნებისთვის, აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომი სხვადასხვა ტიპის აუდიტორული პროცედურები დაყოფილია ხუთ კატეგორიად, რაც ნაჩვენებია შემდეგ ნახაზზე.

ნახაზი 16.1-1



შენიშვნა: ტერმინები „საბაზისო“ და „გაფართოებული“ გამოყენებულია მხოლოდ წინამდებარე სახელმძღვანელოს მიზნებისთვის.

ცხრილი 16.6-2

პროცედურის ტიპი	აღწერა
<p>ძირითადი – საბაზისო</p>	<p>ტერმინი „საბაზისო“ გამოყენებულია ტიპური ძირითადი პროცედურების აღსანიშნავად, რომლის ჩატარებასაც მოითხოვს ასს 330-ის მე-18 პუნქტი ყველა არსებითი კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთისა და განმარტებითი შენიშვნისთვის, იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება. საბაზისო პროცედურები ასახავს იმ ფაქტს, რომ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორისეული რისკის შეფასება განსჯის საგანია და, მამასადამე, შეიძლება არ ასახავდეს არსებითი უზუსტობის ყველა რისკს; და • შიდა კონტროლს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, მათ შორის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების შესაძლებლობა. <p>როდესაც არსებითი უზუსტობის რისკი ძალიან დაბალია, საბაზისო პროცედურები შესაძლოა საკმარისი აღმოჩნდეს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად კონკრეტული მტკიცებისთვის. საბაზისო ძირითადი პროცედურების მაგალითებია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პერიოდის საბოლოო ნაშთის შემადგენელი ყველა ელემენტის სრული სიის მოძიება; • მიმდინარე პერიოდის ნაშთის შედარება წინა პერიოდის ნაშთთან; • განსხვავების მიზეზების დადგენა; და • პერიოდის ბოლოს ჩასატარებელი, დროში გამიჯვნის ზოგიერთი პროცედურის შესრულება აუდიტორის მიერ.
<p>ძირითადი – გაფართოებული</p>	<p>სახელმძღვანელოში ტერმინი „გაფართოებული“ გამოყენებულია იმ დამატებითი სამუშაოს (საბაზისო პროცედურების გარდა) ხასიათისა და მოცულობის გამოსაყოფად, რაც აუცილებელია ისეთ სიტუაციებზე რეაგირებისთვის, როდესაც კონკრეტული მტკიცების დონეზე რისკების შეფასება საშუალო ან მაღალია. ასე მაშინ ხდება, როდესაც სპეციფიკური ან მნიშვნელოვანი რისკები არსებობს. გაფართოებულმა პროცედურებმა უნდა მოიცვას:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პროცედურები, რომლებიც სპეციალურად განკუთვნილია კონკრეტულ რისკის ფაქტორებზე (როგორცაა, ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების შესაძლებლობა), სხვა ტიპის თაღლითობაზე, ან მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის; და • პროცედურებს, რომლებიც საბაზისო პროცედურების მსგავსია, მაგრამ პროცედურის ფარგლები გაზრდილია (მაგალითად, ელემენტების ტესტირებისთვის – შერჩევითი ერთობლიობის გაზრდილი მოცულობა), რათა აუდიტორმა სათანადო დონემდე შეძლოს რისკის შემცირება. <p>მნიშვნელოვანი რისკებისა და შესაფერისი საპასუხო აუდიტორული პროცედურების შესახებ დამატებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ მე-2 ტომის მე-10 თავი.</p>

პროცედურის ტიპი	აღწერა
კონტროლის ტესტები	<p>როდესაც სამეურნეო სუბიექტში არსებობს ძირითადი კონტროლის საშუალებები (რომლებიც, სავარაუდოდ, ეფექტურად უნდა ფუნქციონირებდეს) გარკვეულ მტკიცებებზე რეაგირებისთვის, შეიძლება კონტროლის ტესტების ჩატარება ამ მტკიცების შესახებ აუცილებელი მტკიცებულებების შესაკრებად.</p> <p>რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად ჩატარებულმა კონტროლის ტესტებმა (რომლებიც ჩვეულებრივზე უფრო დიდი მოცულობის შერჩევით ერთობლიობას საჭიროებს), აუდიტორი შეიძლება უზრუნველყოს კონკრეტული მტკიცებისთვის საჭირო მტკიცებულებების უდიდესი ნაწილით. მეორე მხრივ, კონტროლის ტესტების გამოყენება შესაძლებელია რისკის საშუალო დონემდე შესამცირებლად (რისთვისაც საჭიროა ცოტათი უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა). ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, საჭირო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტორი ერთსა და იმავე მტკიცებასთან მიმართებით, კონტროლის ტესტებთან ერთად ძირითად პროცედურებსაც ჩაატარებს.</p> <p>გარკვეული კრიტერიუმების გათვალისწინებით, შიდა კონტროლის საშუალებების ტესტირება საჭირო იქნება ყოველ სამ აუდიტში ერთხელ. კონტროლის ტესტები განხილულია 1-ლი ტომის 10.5 თავში.</p>
ძირითადი – ანალიზური	<p>ანალიზური ძირითადი პროცედურები მოიცავს ფინანსური ინფორმაციის შეფასებას ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემებს შორის სავარაუდო კავშირ-უთიერთობების (თანაფარდობების) ანალიზის მეშვეობით. ანალიზური პროცედურები საჭიროებს გარკვეული თანხებისთვის (მაგ., რეალიზაციისთვის) ზუსტი მოსალოდნელი შედეგის განსაზღვრას, რომლის შედარება აღრიცხულ თანხებთან, ფაქტობრივად, საკმარისი იქნება უზუსტობის დასადგენად.</p> <p>ანალიზური პროცედურები შეიძლება დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მონაცემების მარტივი შედარება, რაც, როგორც წესი, საბაზისო ძირითად პროცედურებში შედის. ჩვეულებრივ, ეს პროცედურები გაერთიანდება მტკიცების დონეზე ჩასატარებელ ელემენტების ტესტებთან. თავისთავად, მარტო ზემოაღნიშნული პროცედურებით შეუძლებელია საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. • საპროგნოზო მოდელები, რომლებიც თავისთავად (ან კონტროლის ტესტებთან ან სხვა ძირითად პროცედურებთან კომბინაციაში) საკმარისი იქნება აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. მაგალითად, თუ პერიოდის განმავლობაში სამეურნეო სუბიექტში მუშაობდა 6 თანამშრომელი ფიქსირებულ განაკვეთზე, შესაძლებელია მაღალი დონის სიზუსტით განისაზღვროს პერიოდის ხელფასების მთლიანი ხარჯი. თუ ვივარაუდებთ, რომ თანამშრომელთა რაოდენობა და ხელფასების ინფორმაცია სწორი იყო, ეს პროცედურა მოგვცემს სრულყოფილ აუდიტორულ მტკიცებულებას ხელფასის ხარჯის შესახებ. შესაძლოა საჭირო აღარ იყოს სხვა ძირითადი (საბაზისო ან გაფართოებული) პროცედურების ჩატარება. <p>შენიშვნა: მნიშვნელოვან რისკთან მუშაობისას, აუდიტორი ვალდებულია, ანალიზური ძირითადი პროცედურები სხვა ძირითად პროცედურებთან ერთად გამოიყენოს, რომლებიც ელემენტების ტესტებსაც მოიცავს.</p>

16.7 აუდიტის გეგმის შემუშავება შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

საჭიროა პროფესიული მსჯელობა და კარგად დაფიქრება, რათა გეგმა სათანადოდ მიესადაგებოდეს შეფასებულ რისკებს. სათანადო გეგმის შემუშავებაზე დახარჯული დრო თითქმის უდავოდ კომპენ-

სირდება: აუდიტი უფრო ეფექტიანად და პროდუქტიულად ჩატარდება და თანამშრომლებს ნაკლები დრო დაეხარჯებათ.

გეგმის შემუშავება სამ ძირითად საფეხურს მოიცავს:

- ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებას (საერთო ხასიათის საპასუხო ღონისძიებები);
- სპეციფიკური პროცედურების განსაზღვრას, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი სფეროებისთვის; და
- იმის განსაზღვრას, რომელი აუდიტორული პროცედურები (აუდიტორის ინსტრუმენტების ნაკრებიდან) და რა მოცულობის ტესტირების ჩატარებაა საჭირო.

1-ლი საფეხური – ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირება

პირველ საფეხურზე აუდიტორი განსაზღვრავს საერთო ხასიათის ღონისძიებებს ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის. ვინაიდან ეს რისკები ყოველმომცველი ხასიათისაა, თუ აუდიტორისეული რისკის შეფასება იქნება საშუალო ან მაღალი, ასეთ სიტუაციაში, ჩვეულებრივთან შედარებით, უფრო მეტი სამუშაოს შესრულება იქნება საჭირო ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა სფეროში. ეს საკითხები განხილულია ამავე თავში, 16.3 პარაგრაფში.

მე-2 საფეხური – სპეციფიკური პროცედურების განსაზღვრა, რომლებიც მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი სფეროებისთვის

შეფასებულ რისკებზე საპასუხოდ დეტალური პროცედურების შემუშავებამდე, აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს (ფინანსური ანგარიშგების თითოეული არსებითი სფეროსთვის) შემდეგ ცხრილში განხილული საკითხების გათვალისწინება.

ცხრილი 16.7-1

	ფინანსური ანგარიშგების თითოეული არსებითი ან პოტენციურად არსებითი სფეროებისთვის
<p>კითხვები, რომლებსაც უნდა უპასუხოთ, როდესაც მუშაობთ სათანადო საპასუხო ქმედებების განსაზღვრაზე</p>	<p>არსებობს ისეთი მტკიცება, რომლის მიმართ საკმარისი არ იქნება მარტო ძირითადი ტესტების გამოყენება? თუ ასეა, მოითხოვება კონტროლის ტესტების ჩატარება.</p> <p>ასე შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არ არსებობს დოკუმენტაცია, საიდანაც აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებთ ისეთი მტკიცების შესახებ, როგორცაა, მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციების სისრულე; ან • სამეურნეო სუბიექტი საქმიანობას წარმართავს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით და ოპერაციების შესახებ დოკუმენტაცია, საინფორმაციო ტექნოლოგიების სისტემის გარდა, სხვაგან არსად არ იქმნება და არსად არ იწარმოება ჩანაწერები. <p>სანდოა შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციებთან/პროცესებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის საშუალებები? თუ ასეა, კონტროლის ტესტების ჩატარება შეიძლება შესაძლებელი იყოს, თუ ოპერაციების რაოდენობა იმდენად მცირე არ არის, რომ საკმარისი იქნება მარტო ძირითადი პროცედურები.</p> <p>შესაძლებელია ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება (კერძოდ, დაკავშირებულ ოპერაციების ნაკადებთან მიმართებით)?</p> <p>საჭიროა არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინება (თაღლითობის რისკებზე რეაგირებისთვის ა.შ.)?</p> <p>არსებობს „მნიშვნელოვანი რისკები“ (ე.ი. თაღლითობა, დაკავშირებული მხარეები, ა.შ.), რომლებიც სპეციალურ განხილვას საჭიროებს?</p>

მე-3 საფეხური – საჭირო აუდიტორული პროცედურების ზასიათისა და მოცულობის განსაზღვრა

მესამე საფეხურზე პროფესიული მსჯელობის გამოყენებაა მიზანშეწონილი პროცედურების სათანადო ერთობლიობისა და ტესტირებების მოცულობის შესარჩევად, რაც აუცილებელი იქნება მტკიცების დონეზე შეფასებულ რისკებზე ადეკვატური რეაგირებისთვის.

ქვემოთ აღწერილია ერთ-ერთი შესაძლო მიდგომა, რომელიც გამოიყენება პროცედურების შესაფერისი ერთობლიობის დასადგენად, როდესაც მოთხოვნების თანხების არსებობის მტკიცებასთან დაკავშირებული რისკების შეფასება არის დაბალი, საშუალო ან მაღალი.

მოთხოვნები – შეფასებული რისკის დონე „დაბალი“

სამუშაო არსებითობა = 12,000 ევრო

დაგეგმილი საპასუხო პროცედურები

შეფასებული რისკი არსებობის მტკიცებისთვის	დაბალი	კომენტარები
ძირითადი პროცედურები – <i>საბაზისო</i>	✓	ეს პროცედურები, თავისთავად, ადეკვატურად მიიჩნევა შეფასებულ რისკზე რეაგირებისთვის. ისინი მოიცავს ოპერაციებისა და ნაშთების ელემენტების ტიპურ ტესტებსა და მარტივ ანალიზურ პროცედურებს, რომლებიც ფაქტობრივად ტარდება მოთხოვნების ანგარიშების ნებისმიერ აუდიტში. აღნიშნული პროცედურები ხშირად შეტანილია მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტის სტანდარტულ პროგრამაში.

მოთხოვნები – შეფასებული რისკის დონე „საშუალო“

სამუშაო არსებითობა = 10,000 ევრო

დაგეგმილი საპასუხო პროცედურები

შეფასებული რისკი არსებობის მტკიცებისთვის	საშუალო	კომენტარები
ძირითადი პროცედურები – <i>საბაზისო</i>	✓	ეს პროცედურები შესრულდება იმისათვის, რომ ზოგადად მოახდინოს რეაგირება არსებობის რისკზე.
ძირითადი პროცედურები – <i>გაფართოებული</i>	✓	ეს პროცედურები განკუთვნილია: <ul style="list-style-type: none"> • მოთხოვნების არსებობასთან დაკავშირებულ, გამოვლენილ კონკრეტულ რისკებზე რეაგირებისთვის (როგორცაა თაღლითობის რისკი); და • ელემენტების საკმარისი ტესტების ჩასატარებლად შეფასებული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

თუ სამეურნეო სუბიექტს შიდა კონტროლის ისეთი პროცედურები გააჩნია (მაგ., რეალიზაციის ოპერაციებზე), რომლებიც მოთხოვნების არსებობაზე რეაგირებს, გაფართოებული პროცედურის შესრულების ალტერნატივა იქნება ასეთი კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება.

მოთხოვნები – შეფასებული რისკის დონე „მაღალი“

სამუშაო არსებობა = 10,000 ევრო

დაგეგმილი საპასუხო პროცედურები

შეფასებული რისკი არსებობის მტკიცებისთვის	მაღალი	კომენტარები
ძირითადი პროცედურები - <i>საბაზისო</i>	✓	ეს პროცედურები შესრულდება იმისათვის, რომ ზოგადად მოახდინოს რეაგირება არსებობის რისკზე.
ძირითადი პროცედურები - <i>გაფართოებული</i>	✓	ეს პროცედურები განკუთვნილია: <ul style="list-style-type: none"> • მოთხოვნების არსებობასთან დაკავშირებულ, გამოვლენილ კონკრეტულ რისკებზე რეაგირებისთვის (როგორცაა თაღლითობის რისკი); და • ელემენტების საკმარისი ტესტების ჩასატარებლად შეფასებული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.
კონტროლის ტესტები (ფაქტობრივი ეფექტიანობა)	✓	იმისათვის, რომ შევამციროთ ელემენტების ტესტებისთვის საჭირო შერჩევითი ერთობლიობის ის მოცულობა, რომელიც რისკს შეამცირებდა დაბალ დონემდე, უნდა ჩატარდეს არსებობის მტკიცებასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რათა რისკი შემცირდეს საშუალო დონემდე. აღნიშნული კონტროლის ტესტები, ზემოთ აღწერილ ელემენტების ტესტებთან ერთად, შეფასებულ რისკს შეამცირებს მისაღებ დაბალ დონემდე.

ზემოთ განხილულ მაგალითში საჭირო მტკიცებულების უძრავლესობის მოპოვება შეიძლება ასევე შესაძლებელი იყოს კონტროლის ტესტის შესრულებით, რომელიც რისკს შეამცირებს მისაღებ დაბალ დონემდე. კონტროლის ტესტების ჩატარების შემდეგ შეიძლება საჭირო აღარ იყოს გარკვეული გაფართოებული ძირითადი პროცედურების ჩატარება.

როდესაც აუდიტორი მუშაობს კონკრეტული ანგარიშის ნაშთების ან ოპერაციებისთვის აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრაზე, მან ყოველთვის უნდა გაითვალისწინოს მოცემული ოპერაციების ნაკადის სხვა ნაწილებზე შესრულებული სამუშაო.

მეორე მაგალითის სახით განვიხილოთ იმ სამეურნეო სუბიექტის რეალიზაციის ოპერაციების სისრულე, რომელიც ფლობს საცხოვრებელ კორპუსს და აქირავებს ბინებს.

მოთხოვნები – შეფასებული რისკის დონე „საშუალო“

სამუშაო არსებობა = 6,000 ევრო

დაგეგმილი საპასუხო პროცედურები

შეფასებული რისკი არსებობის მტკიცებისთვის	საშუალო	კომენტარები
ძირითადი პროცედურები - <i>საბაზისო</i>	–	ქვემოთ აღწერილი ანალიზური ძირითადი პროცედურების გათვალისწინებით, ამ პროცედურების ჩატარება შეიძლება საერთოდ არ გახდეს საჭირო, ან შეიძლება შეზღუდულად გამოიყენოს აუდიტორმა გამოყენებული დაშვებების შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
ანალიზური ძირითადი პროცედურები	✓	გასაქირავებელი ბინების ცნობილი რაოდენობა არის 64 და ქირა შეადგენს 1,000 ევროს თვეში 46 ორსაძინებლიანი ბინისთვის და 800 ევროს – 18 ერთსაძინებლიანი ბინისთვის.

	<ul style="list-style-type: none"> • საპროგნოზო საიჯარო ქირის შემოსავალი იქნება 724,800 ევრო. • ბუღალტრულ ჩანაწერებში ასახული ფაქტობრივი შემოსავალი იყო 718,800 ევრო, სხვაობა შეადგენს 6,000 ევროს. <p>დამტკიცდა, რომ ეს განსხვავება სწორი იყო, რადგან 6 ორსადინებლიანი ბინა წლის განმავლობაში ერთი თვით არ იყო გაქირავებული.</p>
--	---

მნიშვნელოვანი რჩევები

სადაც შესაძლებელია, თავი აარიდეთ ტიპური ან სტანდარტული აუდიტორული პროცედურების გამოყენებას

ყველაზე ეფექტური აუდიტორული პროცედურა არის ის, რომელიც კონკრეტულად ავლენს შეფასებული რისკების მიზეზებს.

ბევრი მტკიცება

სადაც შესაძლებელია, აირჩიეთ ისეთი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც რამდენიმე მტკიცების აუდიტის შესაფერისია. ამით შემცირდება ელემენტების ტექსტების გამოყენების საჭიროება.

დაბალრისკიანი სფეროები

გამოიყენეთ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებით მიღებული ინფორმაცია, რათა შემციროთ ძირითადი პროცედურების გამოყენების საჭიროება დაბალრისკიან სფეროებში.

გაითვალისწინეთ კონტროლის ტესტების გამოყენება

გამოიყენეთ შიდა კონტროლის შესწავლით მიღებული ინფორმაცია, რათა გამოავლინოთ ძირითადი კონტროლის საშუალებები, რომლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტების ჩატარება შესაძლებელი იქნება. კონტროლის (საშუალებების) ტესტების (რომელთაგან ზოგიერთის ტესტირება შეიძლება მხოლოდ ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ იყოს საჭირო) ჩატარებას ხშირად გაცილებით ნაკლები საშუალო სჭირდება, ვიდრე (ოპერაციებისა და ანგარიშების ნაშთების) ელემენტების გაფართოებული ტესტების შესრულებას.

არ უგულებელყოთ საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის საშუალებები

ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებების ტესტირებისთვის შეიძლება საკმარისი იყოს მხოლოდ ერთი ერთეულისგან შემდგარი შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირება, რადგან, სავარაუდოდ, ავტომატიზებული კონტროლის საშუალებები ერთნაირად იმოქმედებს ნებისმიერ დროს, რაც იმას ნიშნავს, რომ ეს შერჩევითი ერთობლიობა გენერალური ერთობლიობის ყველა სხვა ელემენტის რეპრეზენტატიული იქნება. თუმცა, ზემოაღნიშნული რეკომენდაცია ეყრდნობა იმის ვარაუდს, რომ სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია საინფორმაციო ტექნოლოგიების ეფექტური საერთო კონტროლის საშუალებები.

ორმაგი მიზნის ტესტები

როდესაც კონტროლის ტესტები დაგეგმილია იმავე კატეგორიის ოპერაციებზე, რომელთათვისაც ძირითადი ტესტებიც არის დაგეგმილი, გაითვალისწინეთ ორმაგი მიზნის ტესტების გამოყენების შესაძლებლობა. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც კონტროლის ტესტები ტარდება ელემენტების ტესტთან ერთად, ერთსა და იმავე ოპერაციაზე. მართალია, კონტროლის ტესტების მიზანი განსხვავდება ელემენტების ტესტების მიზნისგან, მაგრამ ორივე მიზნის მიღწევა ერთდროულად არის შესაძლებელი. მაგალითად, ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება შემოწმდეს იმის დასადგენად, დამტკიცებული იყო თუ არა (კონტროლის ტესტი) და სათანადოდ აისახა თუ არა საბუღალტრო ჩანაწერებში. (ელემენტების ტესტი)

გაითვალისწინეთ ოპერაციების ნაკადის ყველა ნაწილზე ჩატარებული საშუალო

ისარგებლეთ ოპერაციების ნაკადის სხვა ნაწილებზე შესრულებული საშუალოს შედეგებით. მაგალითად, რეალიზაციის სისრულეზე ჩატარებული კონტროლის ტესტები მტკიცებულებას უზრუნველყოფს მოთხოვნების სისრულის მტკიცებაზე.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

დაგეგმვის სტადიაზე მიიღეთ გადაწყვეტილება აუდიტის სტრატეგიისა და პროცედურების შესახებ როდესაც შესაძლებელია, ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა განსაზღვრეთ აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე, იმ დროს, როდესაც მთელ ჯგუფს შეუძლია შეთანხმება აუდიტში გამოსაყენებელ მიდგომაზე. შედეგად, უმცროს პერსონალს თვითონ აღარ მოუწევს აუდიტორული პროცედურების შემუშავება, ან პირდაპირ წინა წლის პროცედურების გადმოღება და ჩატარება.

არ დაგავიწყდეთ ანალიზური პროცედურების გამოყენება

ანალიზური პროცედურები აუდიტის ყველა ეტაპზე გამოიყენება.

- აუდიტის დასაწყისში ანალიზური პროცედურები გამოიყენება, როგორც რისკის შესაფასებელი პროცედურა.
- აუდიტის მსვლელობისას ანალიზური პროცედურები ტარდება მონაცემებში გამოვლენილი განსხვავებების გასაანალიზებლად და ოპერაციების გარკვეული ნაკადებისა და ანგარიშების ნაშთების დასასაბუთებლად.
- აუდიტის ბოლო ეტაპზე, აუდიტის დასრულებისას ანალიზური პროცედურები ტარდება იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შექმნილ წარმოდგენას, ან თაღლითობით გამოწვეული ისეთი არსებითი უზუსტობის რისკის გამოსავლენად, რაც ადრე მხედველობიდან გამოგრჩათ.

16.8 თაღლითობის რისკზე რეაგირება

თაღლითობის რისკი (მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების შესაძლებლობა) შეიძლება არსებობდეს ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტში და ამიტომ უნდა გაითვალისწინოთ აუდიტის გეგმის შემუშავების დროს. პირველ რიგში, უნდა შეაფასოთ თაღლითობის პოტენციური რისკი და შემდეგ შეიმუშაოთ შესაფერისი საპასუხო საერთო ხასიათის ღონისძიებები და კონკრეტული აუდიტორული პროცედურები.

შენიშვნა: აუდიტორს მოეთხოვება, რომ თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები მიიჩნიოს მნიშვნელოვან რისკებად. მნიშვნელოვან რისკთან დაკავშირებით კი აუდიტორს ევალება:

- ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას აუდიტისთვის შესაფერისი, სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებების შესახებ, მათ შორის, რომლებიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან რისკებთან; და
- ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც კონკრეტულად ამ რისკზე რეაგირებას მიესადაგება.

როდესაც მნიშვნელოვანი რისკის მიმართ დაგეგმილი მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურებისგან შედგება, ეს პროცედურები უნდა მოიცავდეს ელემენტების ტესტებსაც.

თაღლითობის პოტენციური რისკის შეფასებისა და თაღლითობაზე რეაგირებისთვის შესაფერისი პროცედურების განსაზღვრისას აუდიტორი ითვალისწინებს:

- საერთო ხასიათის ღონისძიებებს, რომლებიც უკვე შემუშავებულია ფინანსური ანგარიშგების დონეზე შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის;
- მტკიცების დონეზე შეფასებულ სხვა რისკებთან დაკავშირებით უკვე შემუშავებულ (დაგეგმილ) კონკრეტულ პროცედურებს;
- თაღლითობის სცენარებს, რომლებიც შემუშავდა (თუ შემუშავებული იყო) დაგეგმვის ეტაპზე ჯგუფში ჩატარებული განხილვების დროს;
- თაღლითობის რისკებს (ხელსაყრელი შესაძლებლობა, მოტივაცია (ზეწოლა) და რაციონალური ახსნა), რომლებიც რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარების შედეგად გამოვლინდა;

- ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული ნაშთებისა და ოპერაციების მგრძობელობას თაღლითობის მიმართ;
- წარსულში ან მიმდინარე პერიოდში ჩადენილ ცნობილ თაღლითობის შემთხვევებს;
- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის პროცედურების იგნორირების რისკს.

შემდეგ ცხრილში განხილულია რამდენიმე შესაძლო პროცედურა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია ზემოაღნიშნულ რისკებზე რეაგირებისთვის.

ცხრილი 16.8-1

თაღლითობასთან დაკავშირებული საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებები	
ყოველსმომცველი რისკები ფინანსური ანგარიშგების დონეზე	<p>გაითვალისწინეთ საჭიროება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გაძლიერებული პროფესიული სკეპტიციზმის – გარკვეული დოკუმენტაციის შემოწმებისას, ან ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალურ წერილში წარმოდგენილი ინფორმაციის დამადასტურებელი ინფორმაციის (დოკუმენტაციის) შემოწმებისას; • სპეციალური უნარებით/ცოდნით აღჭურვილი პერსონალის, როგორცაა საინფორმაციო ტექნოლოგიები; • სპეციფიკური აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრის – თაღლითობის არსებობის გამოსაგლენად; და • არაპროგნოზირებადობის ელემენტის – ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების შერჩევაში. გაითვალისწინეთ გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადების შეცვლა, აუდიტორული შერჩევის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება, ან პროცედურების ჩატარება მოულოდნელად.

პოტენციურ თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებული კონკრეტული საპასუხო ქმედებები	
სპეციფიკური რისკები მტკიცების დონეზე	<p>გაითვალისწინეთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შეცვლა რისკზე რეაგირებისთვის. ასე, მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> – მოიპოვეთ უფრო საიმედო და რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულებები, ან დამატებითი დამადასტურებელი ინფორმაცია ხელმძღვანელობის მტკიცებულების განსამტკიცებლად; – გარკვეულ აქტივებზე ფიზიკური დაკვირვების ან დათვალიერების განხორციელება; – მარაგის ინვენტარიზაციაზე (დათვლაზე) დაკვირვება მოულოდნელად; და – მარაგის ჩანაწერების დამატებით შემოწმება, უჩვეულო მუხლების, მოულოდნელი რაოდენობებისა და სხვა ისეთი მუხლების გამოსაგლენად, რომლებიც დამატებით გამოკვლევას საჭიროებს. • შეასრულეთ დამატებითი საშუალო ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული სააღრიცხვო შეფასებების, მათ გამოსათვლელად გამოყენებული მსჯელობისა და დაშვებების გონივრულობის შესაფასებლად; • გაზარდეთ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, ან ანალიზური პროცედურები ჩაატარეთ უფრო დეტალურ დონეზე; • გამოიყენეთ კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა, მაგალითად: <ul style="list-style-type: none"> – უფრო მეტი მტკიცებულება შეაგროვეთ მნიშვნელოვან ანგარიშებში ან ელექტრონული ოპერაციების ფაილებში არსებული მონაცემების შესახებ; – ჩაატარეთ უფრო ფართო ტესტირება ელექტრონულ ოპერაციებსა და ანგარიშების ფაილებზე;

პოტენციურ თაღლითობის რისკებთან დაკავშირებული კონკრეტული საპასუხო ქმედებები (გაგრძელება)	
	<ul style="list-style-type: none"> - ოპერაციების შერჩევითი ერთობლიობა შეარჩიეთ მთავარი ელექტრონული ფაილებიდან; - დაახარისხეთ ოპერაციები სპეციფიკური მახასიათებლების მიხედვით; და - ტესტირება ჩაატარეთ გენერალურ ერთობლიობაზე, შერჩევითი ერთობლიობის ნაცვლად; <ul style="list-style-type: none"> • მოითხოვეთ დამატებითი ინფორმაცია გარეშე მხარეებისგან დასტურის მისაღებად, მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურებისას აუდიტორს შეუძლია დასტური მოითხოვოს რეალიზაციის ხელშეკრულების დეტალების, მათ შორის, ხელშეკრულების თარიღი, საქონლის დაბრუნების უფლებები და მიწოდების პირობები. თუმცა, გაითვალისწინეთ, რომ დამატებითი ინფორმაციის მოთხოვნამ შეიძლება საპასუხო აუდიტორული ქმედებების განხორციელების დრო მნიშვნელოვნად გაახანგრძლივოს; • ძირითადი პროცედურების ჩატარების ვადები შეცვალეთ და შუალედური თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღის მახლობლად გადმოიტანეთ. ამასთან, თუ არსებობს განზრახი უზუსტობის ან მანიპულაციის რისკი, ეფექტური არ იქნება შუალედურ პერიოდში ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად გამოტანილი დასკვნების გავრცელება საანგარიშგებო თარიღზე.

ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები	
რისკის წყარო	გაითვალისწინეთ:
საბუღალტრო გატარებები	<ul style="list-style-type: none"> • ტესტირების ჩასატარებლად საბუღალტრო გატარებები და კორექტირებები დაადგინეთ და შეარჩიეთ სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებული პროცესისა და შიდა კონტროლის სტრუქტურის/ფაქტობრივი მუშაობის შესწავლით მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით. • გაითვალისწინეთ: <ul style="list-style-type: none"> - თაღლითური (მაქინაციური) საბუღალტრო გატარებების, ან კორექტირებების მახასიათებლები; - კონკრეტული კატეგორიის საბუღალტრო გატარებებთან და კორექტირებებთან დაკავშირებული თაღლითობის რისკის ფაქტორების არსებობა; და - ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ჩართული პირების გამოკითხვა არასათანადო, ან უჩვეულო ქმედებების თაობაზე.
ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებები	<p>განიხილეთ სპეციფიკურ ოპერაციებსა და ნაშთებთან დაკავშირებული სააღრიცხვო შეფასებები, რათა დაადგინოთ ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებულობა. დამატებითი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ზოგადად ყველა სააღრიცხვო შეფასების ხელახლა გადახედვას; • ხელმძღვანელობის მსჯელობის, მიღებული გადაწყვეტილებისა და გამოყენებული დაშვებების რესტროსპექტულ მიმოხილვას, რომელიც წინა პერიოდში გამოთვლილ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს უკავშირდება; და • იმის დადგენას, ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებების მიკერძოებულობის კუმულაციური შედეგი წარმოქმნის თუ არა ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობას.

ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირებასთან დაკავშირებული რისკები (გაგრძელება)	
მნიშვნელოვანი ოპერაციები	<p>გაარკვეთ ყველა ისეთი მნიშვნელოვანი ოპერაციის კომერციული მიზეზები, რომლებიც უჩვეულო ჩანს, ან სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს სცილდება. კერძოდ, უნდა შეაფასოთ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობა უფრო მეტ ყურადღებას ხომ არ აქცევს რომელიმე კონკრეტული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების საჭიროებას, ვიდრე ოპერაციის ეკონომიკურ შინაარსს; • მეტისმეტად რთული ხომ არ ჩანს ამგვარი ოპერაციების ფორმა და მასთან დაკავშირებული შეთანხმებები; • ხელმძღვანელობამ იმსჯელა თუ არა ასეთი ოპერაციების ხასიათისა და მათი სააღრიცხვო მიდგომის შესახებ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან; • ხომ არ მონაწილეობენ ამ ოპერაციებში აქამდე დაუდგენელი დაკავშირებული მხარეები, ან ისეთი მხარეები, რომლებსაც არ გააჩნიათ ისეთი შესაძლებლობა, ან ფინანსური სიძლიერე, რომ განახორციელონ ეს ოპერაცია აუდიტს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის დახმარების გარეშე; • სათანადოდ განიხილეს და დაამტკიცეს თუ არა სამეურნეო სუბიექტის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა ოპერაციები, რომლებშიც მონაწილეობენ არაკონსოლიდირებული დაკავშირებული მხარეები, მათ შორის სპეციალური დანიშნულების სამეურნეო სუბიექტები; • არსებობს თუ არა ადეკვატური დოკუმენტაცია.
დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები	<p>ინფორმაცია დაკავშირებულ მხარეებთან საქმიანი ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც შეიძლება მათ დაემყარებინათ პირდაპირ ან არაპირდაპირ სამეურნეო სუბიექტთან, მოიპოვეთ შემდეგი გზით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ხელმძღვანელობისა და მართვის უფლებამოსილების აღჭურვილ პირთა გამოკითხვა და მათთან ერთად საკითხის განხილვა; • დაკავშირებულ მხარეთა გამოკითხვები; • დაკავშირებულ მხარესთან დადებული მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების დათვალიერება; და • ინფორმაციის მოძიება წარსულის შესახებ, მაგალითად, ინტერნეტის ან კომერციული ინფორმაციის სპეციალურ მონაცემთა ბაზების მეშვეობით. <p>მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოავლინეთ და შეაფასეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები; • დაკავშირებულ მხარესთან შესრულებული, თქვენ მიერ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ოპერაციები, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს, მიიჩნიეთ, რომ წარმოქმნის მნიშვნელოვან რისკებს; და • განსაზღვრეთ, რომელი ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება საჭირო კონკრეტულად გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის.
ამონაგების აღიარება	<p>ჩაატარეთ ანალიზური ძირითადი პროცედურები. გაითვალისწინეთ კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება, რათა გამოავლინოთ უჩვეულო ან მოულოდნელი შემოსავლები (და შესაბამისი ურთიერთობები), ან ოპერაციები.</p> <p>მომხმარებლებისგან მოიპოვეთ დასტური შესაფერისი ხელშეკრულების პირობებისა (კრიტიკიუმი, რომლის მიხედვითაც კომპანია არჩევს და ამტკიცებს მომხმარებლებს, მიწოდებისა და გადახდის პირობები) და სხვა „მეორადი“, არაძირითადი ხელშეკრულებების (როგორცაა მომხმარებლისთვის საქონლის უკან დაბრუნების უფლების მიცემა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებისთანავე) პირობების.</p>

16.9 უზუსტობის რისკი წარდგენასა და განმარტებაში

ზოგიერთი შეფასებული რისკი შეიძლება გამომდინარეობდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციისთვის ფასს-ებით დადგენილი მოთხოვნებიდან. შედეგად, შეიძლება საჭირო გახდეს სპეციფიკური პროცედურების შემუშავება ამ რისკებზე სათანადოდ რეაგირებისთვის.

აუდიტორულმა პროცედურებმა უნდა გამოავლინოს:

- არის თუ არ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება იმგვარად წარმოდგენილი, რომ ასახავდეს ფინანსური ინფორმაციის შესაფერის კლასიფიკაციასა და აღწერილობას;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა გაშუქებული არსებითი საკითხები და განუსაზღვრელობები. ეს გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართული განმარტებითი შენიშვნების (მათ შორის, გამოყენებულ ტერმინოლოგიას) ფორმას, სტრუქტურასა და შინაარსს, მოცემული დეტალური ინფორმაციის რაოდენობას, ანგარიშგებაში ასახული მუხლების კლასიფიკაციასა და თანხების განსაზღვრისთვის გამოყენებულ საფუძვლებს (მეთოდებს); და
- გაამჟღავნა თუ არა ხელმძღვანელობამ გარკვეული საკითხები იმ გარემოებებისა და ფაქტების გათვალისწინებით, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის დასკვნაზე ხელის მოწერის მომენტში.

16.10 იმის დადგენა, არის თუ არა აუდიტის გეგმა სრულყოფილი

სანამ აუდიტორი გადაწყვეტილებას მიიღებს, რომ აუდიტი დასრულდა, მან უნდა განიხილოს, სათანადო დონეზე იყო თუ არა გათვალისწინებული შემდეგი ფაქტორები:

ცხრილი 16.10-1

პროცედურის ტიპი	აღწერა
გეგმაში აისახა ფინანსური ანგარიშგების ყველა არსებითი სფერო?	ძირითადი პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება სავალდებულოა ყველა არსებითი კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშგების ნაშთებსა და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით, იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები.
საჭიროა გარე დადასტურების პროცედურები?	<p>განიხილეთ, საჭიროა თუ არა გარე დადასტურების პროცედურების, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ბანკის ნაშთებზე; • მოთხოვნებზე; • მესამე მხარესთან მყოფ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა (მარაგსა) და ინვესტიციებზე; • ვალებზე; • შეთანხმებების პირობებზე; • ხელშეკრულებებზე; და • სამეურნეო სუბიექტსა და დაკავშირებულ მხარეებს შორის შესრულებულ ოპერაციებზე. <p>გარე დადასტურების პროცედურის გამოყენება ასევე შესაძლებელია გარკვეული პირობების არარსებობის დასადასტურებლად. მაგალითად, დასტურის მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ არ არსებობს რაიმე „მეორადი შეთანხმება რეალიზაციაზე“, რომელიც გავლენას იქონიებდა ამონაგების აღიარების დროში გამიჯვნაზე.</p>

პროცედურის ტიპი	აღწერა
შესაძლებელია წინა პერიოდებში მოპოვებული მტკიცებულებების გამოყენება?	თუ მტკიცებულება არ ეხება მნიშვნელოვან რისკს და ამასთან დაკმაყოფილებულია სხვა კრიტერიუმებიც (მაგალითად, არ შეცვლილა კონტროლის საშუალებები და შიდა კონტროლის სისტემაში არ გამოიყენება მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტები), შიდა კონტროლის ფაქტორივი ეფექტიანობის ტესტების ჩატარება შეიძლება საჭირო იყოს მხოლოდ ყოველ სამ აუდიტში ერთხელ (დამატებითი ინფორმაციისთვის იხ. 1-ლი ტომის 10.5 თავი).
საჭიროა აუდიტორის ექსპერტის მომსახურება?	არსებობს ისეთი სფერო, რომლის შესახებაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭიროა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა სხვა ტიპის სპეციალური ცოდნა?
გათვალისწინებულ იქნა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დასრულების პროცესი?	შემდეგი ძირითადი პროცედურების ჩატარება სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების დასრულების პროცესთან მიმართებაში: <ul style="list-style-type: none"> • ფინანსური ანგარიშგებისა და შესაბამისი ბუღალტრული ჩანაწერების შესაბამისობაში მოყვანა ან შეჯერება; და • არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გაკეთებული კორექტირებების შემოწმება.
მოხდა რეაგირება მნიშვნელოვან რისკებზე?	თითოეულ მნიშვნელოვან დინამურ შეფასებულ რისკთან მიმართებით აუდიტორი ვალდებულია, დაგეგმოს და ჩატაროს ძირითადი პროცედურები (შესაძლოა დამატებით კონტროლის ტესტების ჩატარებაც). არ შეიძლება მხოლოდ ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარებით დაკმაყოფილება – მათ უნდა დაემატოს ელემენტების ტესტებიც. როდესაც აუდიტორი გეგმავს მნიშვნელოვან რისკთან დაკავშირებულ კონტროლის პროცედურების ნდობას, მას ამგვარ კონტროლის საშუალებებზე ტესტების ჩატარება ევალება მიმდინარე პერიოდში.
განახლდა შუალედურ პერიოდში ჩატარებული ტესტირების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები?	განახლეთ (შეავსეთ) შუალედური პერიოდის ძირითადი პროცედურები დარჩენილი პერიოდის დაფარვის გზით. ამისათვის საჭიროა: <ul style="list-style-type: none"> • ძირითადი პროცედურებისა და კონტროლის ტესტების კომბინირებულად ჩატარება შუალედურ თარიღსა და საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდზე; ან • ისეთი დამატებითი ძირითადი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც აუდიტორს შეუქმნის დასაბუთებულ საფუძველს იმისთვის, რომ შუალედური თარიღისთვის გამოტანილი დასკვნები გაავრცელოს საანგარიშგებო თარიღზე.
გათვალისწინებულ იქნა პოტენციური თაღლითობის რისკები?	მაგალითად, აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას გაძლიერებული პროფესიული სკეპტიციზმის აუცილებლობისა და არაპროგნოზირებადობის ელემენტის და ა.შ. გათვალისწინება. (იხ. მე-2 ტომის თავი 16.8)

16.11 საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებებისა და აუდიტის დეტალური გეგმის დოკუმენტირება

საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების დოკუმენტირება შესაძლებელია ცალკე დოკუმენტში, ან უფრო გავრცელებული მიდგომა – აუდიტის საერთო სტრატეგიაში.

დეტალური გეგმა ხშირად წარმოდგენილია აუდიტის პროგრამის სახით, რომელიც მოიცავს პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის და ასევე იმ მტკიცებულების აღწერას, რომლის აუდიტიც ჩატარდება. პროგრამაში გამოიყოფა ადგილი, სადაც ჩაიწერება, ვინ და როდის შეასრულა თითოეული პროცედურა (ან მისი ნაწილი) და ასევე ტესტირების შედეგები.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ვადები

გაითვალისწინეთ ზოგიერთი დაგეგმილი დამატებითი პროცედურისა და რისკის შესაფასებელი პროცედურების პარალელურად ჩატარების შესაძლებლობა.

გეგმის შეცვლა

თუ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების ან სხვა მოპოვებული ინფორმაციის შედეგების გათვალისწინებით დაგეგმილი პროცედურები შეცვლას საჭიროებს, განაახლეთ საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა და სამუშაო დოკუმენტში მიუთითეთ ცვლილების მიზეზები.

მიმოხილვა

სანამ აუდიტს დასრულებულად მიიჩნევთ, დარწმუნდით, რომ აუდიტორული პროცედურები და შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტები ხელმოწერილი და დათარიღებულია იმ პირობა მიერ, ვინც სამუშაო დოკუმენტი მოამზადა და მიმოიხილა.

16.12 აუდიტის გეგმის გაცნობა ხელმძღვანელობისთვის

აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და საერთო ხასიათის საპასუხო ქმედებების განსაზღვრა და აუდიტის გეგმის შედგენა მთლიანად აუდიტორის პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება. თუმცა, ხშირად სასარგებლოა აუდიტის დეტალური გეგმის ელემენტების (მაგალითად, ვადების) განხილვა ხელმძღვანელობასთან. ასეთი განხილვა ხშირად გეგმის მცირეოდენ ცვლილებებს იწვევს, გარკვეული პროცედურების ვადების კოორდინირებისა და ჩატარების ხელშეწყობის მიზნით.

არ შეიძლება დაგეგმილი პროცედურების ზუსტი ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დეტალურად განხილვა ხელმძღვანელობასთან ერთად, არც ცვლილებების შეტანა, ან პროცედურების (სამუშაოს) შეკვეცა ხელმძღვანელობის მოთხოვნით. ამგვარმა თხოვნამ შეიძლება საფრთხე შეუქმნას აუდიტის ეფექტიანობას, აუდიტორული პროცედურები უფრო ადვილად პროგნოზირებადი გახადოს ან გამოიწვიოს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა.

ასს 260-ში განსაზღვრულია რამდენიმე საკითხი, რომლებიც აუდიტორმა უნდა განიხილოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან (ასეთი საკითხების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის 5.3 თავი). ეს მოთხოვნები იმისთვისაა შემუშავებული, რომ უზრუნველყოს ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორს და ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის.

მნიშვნელოვანი რჩევები

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მუდმივად ჰქონდეს (ანუ, განაახლოს) პერიოდული და რეგულარული კომუნიკაციის შესაძლებლობა ხელმძღვანელობასთან, რათა ინფორმაცია მიაწოდოს მათ წინასწარი შედეგების შესახებ, მოითხოვოს დამატებითი დოკუმენტაცია, ითხოვოს დახმარება, საჭიროების შემთხვევაში, და/ან განიხილოს სხვა საკითხები.

ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს აუდიტის გეგმაში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილების შესახებაც უნდა ეცნობოს.

16.13 სასწავლო მაგალითები – საპასუხო ქმედებების აუდიტის გეგმა

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

ქვემოთ განხილული სასწავლო მაგალითები მოიცავს იმ განხილვებსა და შესაძლო აუდიტორულ პროცედურებს, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია მოთხოვნების ანგარიშების დეტალური აუდიტის გეგმის შემუშავებისას. ვინაიდან აუდიტის გეგმის მიზანია არსებითი უზუსტობის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირება, მნიშვნელოვანია, გადავხედოთ რისკის შეფასების ეტაპზე გამოვლენილ რისკებს ამონაგების/მოთხოვნების/ფულადი სახსრების მიღების ციკლისთვის.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

რისკის შეფასებასთან დაკავშირებით მე-2 ტომის 14.6 თავში განხილული სასწავლო მაგალითის მიხედვით, რომელიც ეხებოდა რისკის შეფასების ეტაპის დასრულებას, შეფასებული რისკები იყო:

შეფასებული რისკები ფ/ა-ის დონეზე (მაღალი, საშუალო ან დაბალი)	დაბალი			
მტკიცებები (სისრულე, არსებობა, სისწორე და შეფასება)	ს	ა	წ	შ
შეფასებული რისკები მტკიცების დონეზე (მაღალი, საშუალო ან დაბალი)	დ	ს	დ	ს
ცვლილებები შეფასებულ რისკებში წინა პერიოდის შემდეგ. არავითარი.				

მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტის გეგმის შემუშავებაში გასათვალისწინებელი კითხვები:

დაგეგმვისას გასათვალისწინებელი მოსაზრებები	საპასუხო ქმედებები
1. არსებობს ისეთი მტკიცებები, რომელთა აუდიტის ჩასატარებლად მხოლოდ ძირითადი პროცედურები არ იქნება საკმარისი?	რეალიზაციის სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით ერთობლივად ჩავატარებთ კონტროლის ტესტებსა და ანალიზურ პროცედურებს. შენიშვნა მოძღვენო წლისთვის: თუ ინტერნეტით რეალიზაცია ისევ ზრდას განაგრძობს, შესაძლოა საჭირო გახდეს დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება, ვინაიდან დაიკარგება დოკუმენტური (ქაღალდის მტკიცების) კვალი.
2. სანდოა შესაბამისი ოპერაციების ნაკადთან/პროცესებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი? თუ ასეა, შესაძლებელია ამ კონტროლის საშუალებების ტესტირება სხვა ძირითადი პროცედურების საჭიროების/მოცულობის შესამცირებლად?	კონტროლის ტესტების გამოყენება შესაძლებელია მოთხოვნების ანგარიშებში სხვა ძირითადი პროცედურებით (დადასტურება) შესამცირებელი რისკის დონის შესამცირებლად. მაგრამ ბოლომდე არ ვართ დარწმუნებულნი, რომ კონტროლი საიმედოდ მუშაობს. ამიტომ მხოლოდ ძირითად პროცედურებს ჩავატარებთ.
3. შესაძლებელია ისეთი ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება, რაც სხვა ძირითადი პროცედურების საჭიროებას/მოცულობას შეამცირებს?	არა.
4. საჭიროა არაპროგნოზირებადობის ელემენტის ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურების (მაგალითად, თაღლითობასთან, რისკთან ა.შ. მიმართებით) გათვალისწინება?	ზოგიერთი გაფართოებული აუდიტორული პროცედურა ჩატარდება ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების რისკებზე რეაგირებისთვის.
5. არსებობს მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს?	ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებით, არსებობს რამდენიმე შესაძლო თაღლითობის რისკი (იხ. მე-2 ტომის მე-9 თავი), რაზედაც რეაგირება ძირითადი „გაფართოებული“ პროცედურებით მოხდება. მოთხოვნების ანგარიშების შეფასება კიდევ ერთ სპეციფიკურ რისკს წარმოქმნის, რომელიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს. ჩავატარებთ დამატებით ანალიზსა და საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ პერიოდში გადახდილი დავალიანების თანხების მიმოხილვას. აუდიტის მსვლელობისას ყურადღება ვვმართებთ ადრე დაუდგენელ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთ ოპერაციებთან მიმართებით, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს.

აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე აუცილებელია პროცედურების შესაფერისი კომბინაციის განსაზღვრა, არსებითი უზუსტობის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად შესაბამისი მტკიცებებისთვის (რომლებიც დაკავშირებულია მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებთან). შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის საპასუხო ქმედებების ნიმუში, რომლებიც განკუთვნილია მოთხოვნების ანგარიშისთვის შეფასებული რისკის დონეზე რეაგირებისთვის.

დაგეგმილი საპასუხო ქმედებების რეზიუმე				
(იხილეთ სპწმ მტკიცებების შესაბამისი გრაფები)	ს	ა	ფ	შ
ა) ძირითადი პროცედურები – საბაზისო	X	X	X	X
ბ) ძირითადი პროცედურები – გაფართოებული (აუდიტორული შერჩევა, თაღლითობა, მნიშვნელოვანი რისკები, ა.შ.)				X
გ) ანალიზური ძირითადი პროცედურები (ჯამური თანხების საკონტროლო გამოთვლა და ა.შ.)		X		
დ) კონტროლის ტესტები (ფაქტობრივი ეფექტიანობა)	X			
პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე განსაზღვრეთ, ზემოთ აღწერილი პროცედურები საკმარისია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის? (დიახ/არა). თუ არა, განმარტეთ ქვემოთ	დიახ	დიახ	დიახ	დიახ
კომენტარები:				

აუდიტის პროგრამის ნიმუში, რომელიც გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვისაა განკუთვნილი, აღწერილია მე-2 ტომის 17.7 თავში, სასწავლო მაგალითების ნაწილში.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

რისკის შეფასებასთან დაკავშირებით მე-2 ტომის 14.6 თავში განხილული სასწავლო მაგალითის მიხედვით, რომელიც ეხებოდა რისკის შეფასების ეტაპის დასრულებას, შეფასებული რისკები იყო:

შეფასებული რისკები ფ/ა-ის დონეზე (მაღალი, საშუალო ან დაბალი)	დაბალი			
მტკიცებები (სისრულე, არსებობა, სისწორე და შეფასება)	ს	ა	წ	შ
შეფასებული რისკები მტკიცების დონეზე (მაღალი, საშუალო ან დაბალი)	დ	ს	ს	დ
<p>ცვლილებები შეფასებულ რისკებში წინა პერიოდის შემდეგ. არავითარი. დაკავშირებული მხარის ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკებისა და რაჯის არყოფნით გამოწვეული შესაძლო თაღლითობის რისკების ზრდა.</p>				

მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტის გეგმის შემუშავებაში გასათვალისწინებელი კითხვები:

დაგეგმვისას გასათვალისწინებელი მოსაზრებები	საპასუხო ქმედებები
1. არსებობს ისეთი მტკიცებები, რომელთა აუდიტის ჩასატარებლად მხოლოდ ძირითადი პროცედურები არ იქნება საკმარისი?	რეალიზაციის სისრულის მტკიცებასთან მიმართებით ერთობლივად ჩავატარებთ კონტროლის ტესტებსა და ანალიზურ პროცედურებს.
2. სანდოა შესაბამისი ოპერაციების ნაკადთან/პროცესებთან დაკავშირებული შიდა კონტროლი? თუ ასეა, შესაძლებელია ამ კონტროლის საშუალებების ტესტირება სხვა ძირითადი პროცედურების საჭიროების/მოცულობის შესამცირებლად?	კომპანიის მცირე ზომის გამო, შეზღუდული რაოდენობის კონტროლის საშუალებები გამოიყენება. ჩვენ შევისწავლეთ შიდა კონტროლი, მაგრამ არ ჩავატარებთ კონტროლის ტესტებს და არც შიდა კონტროლზე დაყრდნობას ვგეგმავთ.
3. შესაძლებელია ისეთი ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარება, რაც სხვა ძირითადი პროცედურების საჭიროებას/მოცულობას შეამცირებს?	არა.
4. საჭიროა არაპროგნოზირებადობის ელემენტის ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურების (მაგალითად, თაღლითობასთან, რისკთან ა.შ. მიმართებით) გათვალისწინება?	არ მიგვაჩნია აუცილებლად, რადგან მოთხოვნების ანგარიშების საბოლოო ნაშთი, ძირითადად, „დეფტასთან“ არის დაკავშირებული.
5. არსებობს მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს?	ამონაგების არასწორ აღიარებაზე ან თაღლითობის შესაძლებლობაზე რეაგირება „გაფართოებული“ ძირითადი პროცედურების საშუალებით მოხდება. აუდიტის მსვლელობისას ყურადღება გვმართებს ადრე დაუდგენელ დაკავშირებულ მხარეთა ისეთ ოპერაციებთან მიმართებით, რომლებიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს.

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის საპასუხო ქმედებების ნიმუში, რომლებიც განკუთვნილია მოთხოვნების ანგარიშისთვის შეფასებული რისკის დონეზე რეაგირებისთვის.

დაგეგმილი საბასუხო ქმედებების რეზიუმე (იხილეთ სპწმ მტკიცებების შესაბამისი გრაფები)	ს	ა	წ	შ
ა) ძირითადი პროცედურები – საბაზისო	X	X	X	X
ბ) ძირითადი პროცედურები – გაფართოებული (აუდიტორული შერჩევა, თაღლითობა, მნიშვნელოვანი რისკები, ა.შ.)	X	X	X	
გ) ანალიზური ძირითადი პროცედურები (ჯამური თანხების საკონტროლო გამოთვლა და ა.შ.)		X		
დ) კონტროლის ტესტები (ფაქტობრივი ეფექტიანობა)	X			
პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე ზემოთ აღწერილი პროცედურები საკმარისია შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის? (დიახ/არა). თუ არა, განმარტეთ ქვემოთ	დიახ	დიახ	დიახ	დიახ

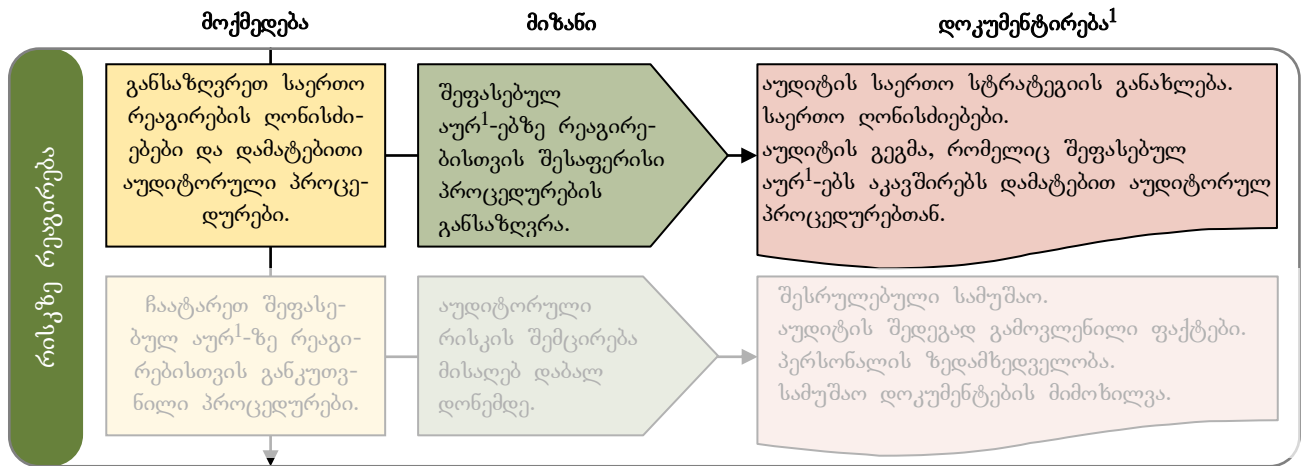
კომენტარები: არავითარი.				
----------------------------	--	--	--	--

აუდიტის პროგრამის ნიმუში, რომელიც გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვისაა განკუთვნილი, აღწერილია მე-2 ტომის 17.7 თავში, სასწავლო მაგალითების ნაწილში.

17. ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელი ტესტირების მოცულობის განსაზღვრაზე.	330,500,530

სქემა 17.0-1



შენიშვნა: 1. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.12	<p>თუ აუდიტორი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორულ მტკიცებულებებს შუალედურ პერიოდში კრებს, მან უნდა:</p> <p>ა) მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები ამ კონტროლის პროცედურებში შუალედური პერიოდის შემდეგ მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების შესახებ; და</p> <p>ბ) განსაზღვროს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა შეკრიბოს დარჩენილი პერიოდის შესახებ. (იხ. პ.გ33-გ34)</p>
330.13	<p>როდესაც აუდიტორი მსჯელობს, მიზანშეწონილია თუ არა კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე წინა პერიოდის აუდიტიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა და გადაწყვეტს, რომ მიზანშეწონილია, ამასთან საზღვრავს დროის იმ ინტერვალს, რომლის განმავლობაშიც შესაძლებელია არ ჩატარდეს ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურის ხელახლა ტესტირება, აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:</p> <p>ა) შიდა კონტროლის სხვა ელემენტების ეფექტიანობას, მათ შორის კონტროლის გარემოს, სამეურნეო სუბიექტში დანერგილ კონტროლის პროცედურების მონიტორინგის პროცესსა და რისკის შეფასების პროცესს;</p> <p>ბ) კონტროლის პროცედურების მახასიათებლებიდან წარმოშობილ რისკებს, მათ შორის, კონტროლის პროცედურები მანუალურია თუ ავტომატიზებული;</p> <p>გ) საინფორმაციო ტექნოლოგიის საერთო ხასიათის კონტროლის საშუალებების ეფექტიანობას;</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.13 (გაგრძელება)	<p>დ) მოცემული კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას და როგორ იყენებს მას სამეურნეო სუბიექტი, მათ შორის, მის გამოყენებაში გამოვლენილი გადახრების ხასიათსა და სიხშირეს, კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე წინა პერიოდების აუდიტში ჩატარებული ტესტების მიხედვით; ასევე ადგილი ჰქონდა თუ არა პერსონალში იმგვარ ცვლილებებს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს კონტროლის პროცედურის გამოყენებაზე;</p> <p>ე) წარმოშობს თუ არა რისკს ის ფაქტი, რომ ესა თუ ის კონკრეტული კონტროლის პროცედურა შეცვლილი არ არის შეცვლილი გარემოებების შესაბამისად;</p> <p>ვ) არსებითი უზუსტობის რისკსა და კონტროლის პროცედურაზე დაყრდნობის ხარისხს. (იხ. პ. გ35)</p>
330.14	<p>თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებას, მან უნდა დაადგინოს, რომ მიმდინარე პერიოდშიც შესაფერისია ეს აუდიტორული მტკიცებულებები. ამ მიზნით, აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს კრებს იმის შესახებ, შეიცვალა თუ არა რაიმე წინა აუდიტის შემდეგ ამ კონკრეტულ კონტროლის პროცედურებში. ზემოაღნიშნული აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს გამოკითხვების ჩატარებით, დაკვირვების ან დათვალიერების პროცედურასთან ერთად, რათა დაამტკიცოს კონკრეტული კონტროლის პროცედურების შესახებ მიღებული ინფორმაცია და:</p> <p>ა) თუ ცვლილებები ისეთია, რომ გავლენას ახდენს წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მიზანშეწონილობაზე მიმდინარე პერიოდისთვის, აუდიტორმა მიმდინარე აუდიტშიც უნდა ჩაატაროს აღნიშნული კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტი. (იხ. პ. გ36);</p> <p>ბ) თუ კონტროლის პროცედურები არ შეცვლილა, აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება უნდა ჩაატაროს სულ მცირე ერთხელ მაინც ყოველ მესამე აუდიტში, ხოლო ზოგიერთი კონტროლის პროცედურის ტესტირება – ყოველ აუდიტში, რათა თავიდან აიცილოს იმის შესაძლებლობა, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩაატარებს ყველა კონტროლის პროცედურის ტესტირებას, რომელზეც დაყრდნობას აპირებს და მომდევნო ორ პერიოდში არ ჩაატარებს არც ერთს (იხ. პ. გ37-გ39).</p>
530.5	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ ჩამოთვლილ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) აუდიტორული შერჩევა (შერჩევა) – აუდიტორული პროცედურების გამოყენება გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, ისე, რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი, რათა აუდიტორმა მიიღოს დასაბუთებული საფუძველი იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა;</p> <p>ბ) გენერალური ერთობლიობა – მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა;</p> <p>გ) შერჩევის რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევით ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც აუდიტორი გამოიტანდა, თუ იმავე პროცედურებს გენერალურ ერთობლიობაზე ჩაატარებდა. შერჩევის რისკმა შეიძლება გამოიწვიოს ორი ტიპის არასწორი დასკვნის გაკეთება:</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
<p>530.5 (გავრ- ძლება)</p>	<p>(i) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი იმაზე უფრო ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია; ან, ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი შეცდომა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში შეცდომა არსებობს. აუდიტორს უფრო მეტად აწუხებს მსგავსი არასწორი დასკვნა, რადგან ეს მოქმედებს აუდიტის ეფექტიანობაზე და უფრო სავარაუდოა, რომ აუდიტორი არასწორ აუდიტორულ მოსაზრებას ჩამოაყალიბებს;</p> <p>(ii) აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკვნის, რომ კონტროლი უფრო ნაკლებად ეფექტურია, ვიდრე ეს სინამდვილეშია, ან ელემენტების ტესტების შემთხვევაში დაასკვნის, რომ არსებითი შეცდომა არსებობს, მაშინ, როდესაც სინამდვილეში შეცდომა არ არსებობს. ასეთი ტიპის არასწორი დასკვნა მოქმედებს აუდიტის მწარმოებლურობაზე, რადგან ჩვეულებრივ მოითხოვს დამატებითი სამუშაოების ჩატარებას იმის დასადგენად, რომ თავდაპირველი დასკვნები არასწორი იყო.</p> <p>დ) არაშერჩევითი რისკი – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი არასწორ დასკვნებს გამოიტანს ისეთი მიზეზების გამო, რომლებიც დაკავშირებული არ არის შერჩევის რისკთან (იხ. პუნქტი გ1);</p> <p>ე) ანომალია – უზუსტობა ან გადახრა, რომელიც აშკარად არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობის ან გადახრის რეპრეზენტაციული;</p> <p>ვ) შერჩევის ერთეული – გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები (იხ. პუნქტი გ2);</p> <p>ზ) სტატისტიკური შერჩევა – შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი ნიშნები:</p> <p>(i) შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევითი შერჩევა; და</p> <p>(ii) ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად;</p> <p>შერჩევის ისეთი მიდგომა, რომელსაც არ ახასიათებს (i) და (ii) ქვეპუნქტების ნიშნები, მიიჩნევა არასტატისტიკურ შერჩევად.</p> <p>თ) სტრატეგიკაცია – გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვეერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე (ხშირად ფულადი ღირებულება) შერჩევის ერთეულების ჯგუფს;</p> <p>ი) ასატანი (დასაშვები) უზუსტობა – აუდიტორის მიერ დადგენილი ფულადი თანხა, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს რისკის შემცირების სათანადო დონის მიღწევას ისე, რომ გენერალურ ერთობლიობაში ფაქტობრივად არსებული უზუსტობა თანხობრივად აუდიტორის მიერ დადგენილ ფულად თანხას არ აღემატებოდეს; (იხ. პუნქტი გ3)</p> <p>კ) გადახრის ასატანი (დასაშვები) დონე – შიდა კონტროლის დადგენილი პროცედურებიდან გადახრის დონე, აუდიტორის მიერ განსაზღვრული, რომელთან მიმართებაშიც აუდიტორი ცდილობს რისკის შემცირების სათანადო დონის მიღწევას ისე, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი გადახრის დონე არ აჭარბებდეს აუდიტორის მიერ დადგენილ გადახრის დონეს</p>

17.1 ზოგადი მიმოხილვა

განსახილველი მუხლების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია რამდენიმე გზით:

ცხრილი 17.1-1

შერჩევა და შემოწმება	
ყველა მუხლი (100%-იანი შემოწმება)	<p>ამგვარი მიდგომა მიზანშეწონილია, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გენერალური ერთობლიობა მცირე რაოდენობის დიდი ღირებულების მქონე მუხლებისგან (ელემენტებისგან) შედგება; • არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია სხვა გზით; და • დიდი მოცულობის გენერალურ ერთობლიობაში განმეორებადი გამოთვლების ან სხვა პროცესების ელექტრონულად შემოწმების მიზნით, შესაძლებელია კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება.
სპეციფიკური მუხლები	<p>ამგვარი მიდგომის გამოყენება მიზანშეწონილია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მაღალი ღირებულების მქონე, ან ძირითადი მუხლების მიმართ, რომლებსაც ინდივიდუალურად შეუძლიათ არსებითი უზუსტობის გამოწვევა; • დადგენილ ღირებულებაზე მეტი ღირებულების მქონე ყველა მუხლის მიმართ; • ფინანსური ანგარიშგების ნებისმიერი უჩვეულო ან უზუსტობისკენ მიდრეკილების მქონე მუხლებისთვის, ან განმარტებითი ინფორმაციისთვის; • ნებისმიერი მუხლებისთვის, რომლებიც ძალიან ექვემდებარება უზუსტობის რისკს; • მუხლებისთვის, რომლებიც ინფორმაციას უზრუნველყოფს ისეთ საკითხებზე, როგორცაა სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა, ოპერაციების ხასიათი და შიდა კონტროლი; და • მუხლებისთვის, რომელთა ტესტირება ტარდება გარკვეული კონტროლის პროცედურების ფუნქციონირების შესამოწმებლად.
გენერალური ერთობლიობის ელემენტებიდან რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა	<p>ამგვარი მიდგომის მიზანია, მთელი მონაცემების (გენერალური ერთობლიობის) შესახებ დასკვნის გამოტანა გენერალური ერთობლიობის ელემენტებიდან შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევითა და შემოწმებით.</p> <p>აუდიტორული შერჩევა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მოიპოვოს და შეაფასოს აუდიტორული მტკიცებულებები შესამოწმებელი მუხლების სპეციფიკური მახასიათებლების შესახებ. შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა შეიძლება სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მეთოდების გამოყენებით.</p>

აუდიტორის გადაწყვეტილება, რომელ მიდგომას გამოიყენებს, დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე. გარკვეულ სიტუაციებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ერთი, ან ერთობლივად რამდენიმე ზემოთ განხილული მეთოდის გამოყენება.

აუდიტორული შერჩევის გამოყენება ამა თუ იმ მტკიცებისთვის რისკის შემცირების აუცილებელი დონის მისაღწევად ყველაზე ეფექტურ მეთოდად მიიჩნევა რამდენიმე უპირატესობის გამო, რაც განხილულია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.1-2

	სარგებელი
რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის გამოყენება	შესაძლებელია დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა. აუდიტორის მიზანია რისკის გონივრული შემცირების მიღწევა და არა აბსოლუტური რწმუნების.
	შესაძლებელია ტესტირების შედეგების გაერთიანება სხვა ტესტების შედეგებთან.
	შესაძლებელია ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულების დადასტურება სხვა წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებებით, გაზრდილი რისკის შესამცირებლად.
	ყველა მონაცემის შემოწმება ვერ უზრუნველყოფს აბსოლუტურ რწმუნებას. მაგალითად, ალურიცხავი ოპერაციები ვერასდროს გამოვლინდება.
	დანახარჯების ეკონომია. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ყველა საბუღალტრო გატარებისა და ყველა მხარდამჭერი მტკიცებულების შემოწმება არაეკონომიური იქნება.

1-ლი ტომის მე-10 თავში განხილულია დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და გამოყენება, ხოლო ამ თავში ყურადღებას გავამახვილებთ ტესტირების მოცულობის განსაზღვრასა და აუდიტორული შერჩევის ტექნიკის გამოყენებაზე.

აუდიტორული შერჩევის მეთოდები

სავალდებულო არ არის აუდიტორული შერჩევის გამოყენება აუდიტორულ პროცედურად, მაგრამ თუ აუდიტორი გადაწყვეტს მის გამოყენებას, გენერალური ერთობლიობის (როგორცაა, მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციები ან მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები) ყველა შერჩევის ერთეულს შერჩევის (ანუ, შესამოწმებელ შერჩევით ერთობლიობაში მოხვედრის) ერთნაირი შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეს. ეს აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა მთლიანი გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

თუ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა გენერალური ერთობლიობის 100%-ზე ნაკლებია, ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ უზუსტობა ვერ გამოვლინდება და უზუსტობამ შეიძლება გადააჭარბოს უზუსტობის ან გადახრის დასაშვებ (ასატან) დონეს. ამას შერჩევის რისკი ეწოდება.

შერჩევის რისკი შეიძლება შემცირდეს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდით, ხოლო არაშერჩევითი რისკის შემცირება შესაძლებელია აუდიტის სათანადო დაგეგმვით, ზედამხედველობითა და მიმოხილვით.

საზოგადოდ, აუდიტში გამოიყენება ორი ტიპის შერჩევა, რაც განხილულია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 17.1-3

	შერჩევითი ერთობლიობის ატრიბუტები
სტატისტიკური შერჩევა	შერჩევითი ერთობლიობა შეირჩევა შემთხვევით. ეს იმას ნიშნავს, რომ გენერალური ერთობლიობის თითოეულ მუხლს გააჩნია ცნობილი (სტატისტიკურად შესაფერისი) შერჩევის შანსი.
	შესაძლებელია შედეგების მათემატიკურად გამოსახვა. შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შესაფასებლად შესაძლებელია ალბათობის თეორიის გამოყენება, მათ შორის შერჩევის რისკის გასაზომად.
არასტატისტიკური ანუ მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევა	შერჩევის მიდგომა, რომელსაც არ ახასიათებს ზემოაღნიშნული ნიშნები, მიიჩნევა არასტატისტიკურ შერჩევად.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს გადახრის (გამონაკლისების) დასაშვები დონე, რომელიც მისთვის მისაღები იქნება.

• **ძირითადი პროცედურები**

სამუშაო არსებითობა (საერთო ან რომელიმე სპეციფიკური მუხლისთვის დადგენილი) დგინდება საერთო არსებითობასთან მიმართებაში. უზუსტობის დასაშვები დონე დგინდება სამუშაო არსებითობასთან მიმართებაში (საერთო ან რომელიმე სპეციფიკური მუხლისთვის). რაც უფრო მაღალია უზუსტობის დასაშვები დონე, მით უფრო მცირეა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა. რაც უფრო დაბალი იქნება უზუსტობის დასაშვები დონე (აუდიტორის მიერ დადგენილი), მით უფრო დიდი უნდა იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა. გაითვალისწინეთ, რომ უზუსტობის დასაშვები დონე ხშირად ემთხვევა სამუშაო არსებითობას.

• **კონტროლის ტესტები**

კონტროლის ტესტებისთვის გადახრის დასაშვები დონე, სავარაუდოდ, ძალიან პატარა იქნება. ხშირად დასაშვები იქნება არც ერთი გადახრა ან მხოლოდ ერთი. კონტროლის ტესტები მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმის შესახებ, მუშაობს თუ არა კონტროლის პროცედურები რეალურად. შესაბამისად, კონტროლის ტესტები მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც მოსალოდნელია, რომ კონტროლი საიმედოა.

17.2 აუდიტორული შერჩევის გამოყენება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
530.6	აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურის მიზანი და იმ გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები, საიდანაც აიღება შერჩევითი ერთობლიობა. (იხ. პუნქტები გ4-გ9)
530.7	აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ისე უნდა განსაზღვროს, რომ საკმარისი იყოს შერჩევის რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. (იხ. პუნქტები გ10-გ11)
530.8	აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობისთვის მუხლები ისე უნდა შეარჩიოს, რომ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ თითოეულ მუხლს გააჩნდეს შერჩევის შანსი (იხ. პუნქტები გ12-გ13)
530.9	აუდიტორმა თითოეულ შერჩეულ მუხლზე უნდა ჩაატაროს მოცემული მიზნისათვის შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები.
530.10	თუ შერჩეულ მუხლთან მიმართებით მოცემული აუდიტორული პროცედურის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის, აუდიტორმა პროცედურა მის შემცვლელ სხვა მუხლზე უნდა ჩაატაროს (იხ. პუნქტი გ14)
530.11	თუ აუდიტორს არ შეუძლია შერჩეულ მუხლთან მიმართებით დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ან შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების გამოყენება, აუდიტორმა ასეთი მუხლი კონტროლის ტესტის შემთხვევაში უნდა მიიჩნიოს როგორც დადგენილი კონტროლიდან გადახრა, ხოლო ელემენტების ტესტების შემთხვევაში კი – როგორც უზუსტობა (იხ. პუნქტები გ15-გ16)
530.12	აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ნებისმიერი გამოვლენილი გადახრების ან უზუსტობების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზები, შეაფასოს მათი შესაძლო ზეგავლენა მოცემული აუდიტორული პროცედურის მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე (იხ. პუნქტი. გ17)
530.13	ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობა ან გადახრა ანომალიაა, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მაღალი დონის რწმუნება, რომ მსგავსი უზუსტობა ან გადახრა არ არის რეპრეზენტაციული მოცემული გენერალური ერთობლიობისათვის. აუდიტორმა რწმუნების აღნიშნული დონე უნდა მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რათა მიიღოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ აღნიშნული უზუსტობა ან გადახრა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
530.14	ელემენტების ტესტების შემთხვევაში, აუდიტორმა შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი უზუსტობების საფუძველზე უნდა განახორციელოს გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირება. (იხ პუნქტები გ18-გ20)
530.15	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: ა) შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები; და (იხ პუნქტები გ21-გ22) ბ) აუდიტორულმა შერჩევამ შექმნა თუ არა იმ გენერალურ ერთობლიობაზე დასკვნების გამოტანის გონივრული საფუძველი, რომლის ტესტირებაც ჩატარდა. (იხ პუნქტები გ23)

საფუძვლის შექმნა

იმის მიუხედავად, აუდიტორული შერჩევის რომელ მიდგომას გამოიყენებს აუდიტორი – სტატისტიკურს თუ არასტატისტიკურს, მან უნდა გაითვალისწინოს და საშუალო დოკუმენტებში ასახოს შემდეგ ცხრილში განხილული საკითხები.

ცხრილი 17.2-1

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	კომენტარები
ტესტის მიზანი?	ტესტის ფორმირება იწყება ტესტის მიზნისა და იმ მტკიცებების განსაზღვრით, რომლის ტესტირებაც უნდა მოხდეს.
მტკიცებულების პირველადი წყარო?	თითოეული მტკიცებისთვის განსაზღვრეთ, რომელია შესამოწმებელი მტკიცების პირველადი წყარო და რომელი – მეორადი. ამგვარი დიფერენციაცია დაგეხმარებათ, სწორი მიმართულებით წარმართოთ საშუალო.
წინა გამოცდილება?	თუ პირველი აუდიტი არ არის, როგორი იყო იყო წინა პერიოდებში მსგავსი ტესტების ჩატარების გამოცდილება? გაითვალისწინეთ ტესტის ეფექტიანობა და გადახრების (შეცდომების) არსებობა და ადგილმდებარეობა, რომელიც გამოავლინეთ შერჩეულ შერჩევით ერთობლიობაში.
რომელი გენერალური ერთობლიობა?	დარწმუნდით, რომ შესამოწმებელი მუხლების გენერალური ერთობლიობა შესაფერისია ტესტის მიზნების მისაღწევად. აუდიტორული შერჩევის მეშვეობით ვერ გამოვლინდება და ვერ ჩატარდება ისეთი მუხლების ტესტირება, რომლებიც არ შედის გენერალურ ერთობლიობაში. მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევითი ერთობლიობა შეიძლება გამოვიყენოთ მოთხოვნების არსებობის შესამოწმებლად, მაგრამ ასეთი გენერალური ერთობლიობა არ იქნება შესაფერისი მოთხოვნების სისრულის შესამოწმებლად. ასევე გაითვალისწინეთ გენერალური ერთობლიობის მოცულობა. ზოგ შემთხვევაში, შეუძლებელი იქნება სტატისტიკური დასკვნების გამოტანა, თუ შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა მეტისმეტად პატარაა იმისათვის, რომ მისგან შერჩევითი ერთობლიობა შეარჩიოთ.
შერჩევის რომელი ერთეული უნდა გამოვიყენოთ?	გაითვალისწინეთ ტესტის მიზანი და შესამოწმებელი მტკიცება. ამ გადაწყვეტილების საფუძველზე უნდა განსაზღვროთ, რომელი მუხლები უნდა შეირჩეს ტესტირებისთვის, მაგალითად, რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურები, შესყიდვის შეკვეთები თუ მომხმარებლების ანგარიშის ნაშთები.

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	კომენტარები
სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური?	სტატისტიკური დასკვნების გამოტანა შესაძლებელია სტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობების ტესტირებიდან. პროფესიულ მსჯელობაზე დაყრდნობით დასკვნების გამოტანა შესაძლებელია არასტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობების ტესტირების შედეგად. არასტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობები ხშირად გამოიყენება სხვა აუდიტორულ პროცედურებთან ერთად, რომლებიც იმავე მტკიცებაზე ტარდება.
გადახრის განსაზღვრა	თუ სწორად არ დაადგინეთ, რა მიიჩნევა გადახრად, ფუჭად დაინარჯება თანამშრომელთა დრო ისეთი უმნიშვნელო გამონაკლისების განხილვაზე, რაც არ წარმოადგენს გადახრას. ასევე განსაზღვრეთ, რა უნდა მოიმოქმედონ აუდიტის ჯგუფის წევრებმა გამოვლენილი გადახრების მიზეზებსა და შედეგებთან მიმართებით.
შესაძლებელია მაღალი ღირებულების მქონე მუხლების გამორიცხვა?	თუ გენერალურ ერთობლიობაში არსებობს დიდი ოპერაციები ან ნაშთები, რომლებიც შეიძლება ცალ-ცალკე შეფასდეს, მაშინ შეიძლება გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი მუხლებიდან შერჩეული შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა უფრო მცირე იყოს. ზოგ შემთხვევაში, დიდი ოპერაციების ან ნაშთების ტესტირების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება შეიძლება საკმარისი აღმოჩნდეს და საერთოდ აღარ იყოს საჭირო შერჩევის მიდგომის გამოყენება.
კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება	განიხილეთ, კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენება მოიტანს თუ არა უკეთეს ან უფრო ეფექტურ შედეგს. ბევრი ტესტისთვის კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის გამოყენებით შესაძლებელია გენერალური ერთობლიობის 100%-ით შემოწმება (მხოლოდ შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმების ნაცვლად) და ასევე აუდიტორისთვის საჭირო სპეციალური ანგარიშების მომზადება უჩვეულო მუხლების გამოსავლენად, რომლებსაც აუდიტორი დამატებით ცალკე გამოიკვლევს.
შესაძლებელია გენერალური ერთობლიობის სტარტიფიკაცია?	<p>გაითვალისწინეთ, შეიძლება თუ არა გენერალური ერთობლიობის დაყოფა ისეთ ქვეერთობლიობებად, რომლებსაც გააჩნია მსგავსი მახასიათებლები.</p> <p>მაგალითად, თუ გენერალური ერთობლიობა შეიცავს რამდენიმე მაღალი ღირებულების მქონე ოპერაციას, გენერალური ერთობლიობა (ელემენტების ტესტების მიზნებისთვის) შეიძლება დაიყოს ფულადი ღირებულების მიხედვით. ეს საშუალებას გვაძლევს, უფრო მეტი ყურადღება დავუთმოთ და მეტი საშუალო შევასრულოთ მაღალი ღირებულების მქონე მუხლებზე, რადგან ამ მუხლებში შეიძლება ყველაზე დიდი იყოს პოტენციური უზუსტობის ალბათობა, კერძოდ, მუხლების ღირებულების გადიდების თვალსაზრისით.</p> <p>გენერალური ერთობლიობა ასევე შეიძლება დაიყოს რომელიმე კონკრეტული მახასიათებლის (ნიშნის) მიხედვით, რომელიც მიუთითებს უზუსტობის მაღალ რისკზე. როდესაც საეჭვო ვალების ანგარიშების ადეკვატურობის ტესტი ტარდება (მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შეფასება) მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთები შეიძლება ქვეერთობლიობებად დაიყოს ხანდაზმულობის მიხედვით.</p> <p>როდესაც ქვეერთობლიობების ტესტები ცალ-ცალკე ტარდება, ცალ-ცალკე უნდა მოახდინოთ თითოეული მათგანისთვის უზუსტობების პროგნოზირება. შემდეგ შეიძლება გაერთიანდეს თითოეული ქვეერთობლიობისთვის პროგნოზირებული უზუსტობები, რათა გაიგოთ უზუსტობების შესაძლო გავლენა ანგარიშის ნაშთზე ან ამ კატეგორიის ოპერაციებზე.</p>

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	კომენტარები
რა სიზუსტეა საჭირო?	<p>დასაშვები უზუსტობა ხშირად განისაზღვრება სამუშაო არსებითობის საფუძველზე. სამუშაო არსებითობა ასევე გამოხატავს სტატისტიკური ტესტის სიზუსტეს.</p> <p>სამუშაო არსებითობის დადგენილი დონე ისეთი უნდა იყოს, რომელიც ითვალისწინებს გამოუვლენელი და უმნიშვნელო უზუსტობების შესაძლო არსებობას და მათ აგრეგირებულ სიდიდეს.</p>
რა დონის რწმუნების მიღწევაა საჭირო?	<p>რწმუნება არის მისაღები დონე რისკისა (შეუმჩნევლობის რისკი), რომ ტესტი ვერ მოგვცემს ზუსტ შედეგებს. რა გვჭირდება: რწმუნების მაღალი დონე (რისთვისაც უფრო დიდი შერჩევითი ერთობლიობა უნდა შემოწმდეს), თუ რწმუნების დაბალი დონე (რისთვისაც უფრო პატარა შერჩევითი ერთობლიობა უნდა შემოწმდეს)?</p> <p>კონკრეტული ტესტისთვის აუცილებელი რწმუნების დონე განისაზღვრება შემდეგ ფაქტორებზე დაყრდნობით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • სხვა წყაროებიდან მოპოვებული მტკიცებულებები, როგორცაა, მაგალითად, ანალიზური მიმოხილვა, სხვა ძირითადი პროცედურები და დაკავშირებული კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობა; და • ფინანსური ანგარიშგების მტკიცების ან სტრიქონის მუხლის მნიშვნელობა საერთო არსებითობასთან შედარებით. <p>მაგალითად, რწმუნების 95%-იანი დონე გვიჩვენებს, რომ თუ კონკრეტული ტესტი შესრულდა 100-ჯერ (რეპრეზენტაციული ოპერაციების შემთხვევითი შერჩევით), შედეგები ზუსტი იქნება (უზუსტობის ზღვრის ფარგლებში) 100 ტესტიდან 95-ის შემთხვევაში. ამასთან, არსებობს რისკი იმისა, რომ 100-დან 5 ტესტი არასწორ შედეგს მოგვცემს.</p>

როდესაც გეგმავთ სტატისტიკური შერჩევის გამოყენებას, ასევე უნდა განსაზღვროთ უზუსტობის, ან გადახრის ასატანი (დასაშვები) დონე.

ცხრილი 17.2-2

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	კომენტარები
რამდენია უზუსტობის ან გადახრის დასაშვები დონე?	<p>დასაშვები უზუსტობა გამოიყენება ელემენტების ტესტების შერჩევით ერთობლიობაში, რათა გათვალისწინებულ იქნეს რისკი იმისა, რომ ინდივიდუალურად უმნიშვნელო უზუსტობების ერთობლიობამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობა ფინანსურ ანგარიშგებაში და უზრუნველყოფილ იქნეს შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტობებისთვის გარკვეული ზღვარი. დასაშვები უზუსტობა არის სამუშაო არსებითობის გამოყენება შერჩევის კონკრეტულ პროცედურაში. დასაშვები უზუსტობა შეიძლება იმავე სიდიდის იყოს, როგორც სამუშაო არსებითობის დონეა, ან მასზე ნაკლები.</p> <p>გადახრის დასაშვები დონე გამოიყენება კონტროლის ტესტებისთვის, სადაც აუდიტორი განსაზღვრავს დადგენილი შიდა კონტროლის პროცედურებიდან გადახრის გარკვეულ დონეს, რწმუნების სათანადო (სასურველი) დონის მისაღწევად. აუდიტორი ცდილობს რწმუნების სათანადო დონის მოპოვებას იმის შესახებ, რომ გადახრის დადგენილი (დასაშვები) დონე არ გადააჭარბებს გენერალურ ერთობლიობაში გადახრის ფაქტობრივ დონეს.</p>

17.3 ძირითადი პროცედურების მოცულობა (სტატისტიკური შერჩევის გამოყენება)

რაც უფრო დიდია არსებითი უზუსტობის რისკები, მით უფრო დიდი მოცულობის ძირითადი პროცედურების ჩატარება მოითხოვება. ძირითადი პროცედურების მოცულობის შემცირება შესაძლებელია შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებით. თუმცა, თუ შიდა კონტროლის ტესტირების შედეგები არაადამაკმაყოფილებელი აღმოჩნდება, მაშინ პირიქით, შეიძლება საჭირო გახდეს ძირითადი პროცედურების მოცულობის გაზრდა.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა – ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა

ელემენტების ტესტირებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად, როგორც წესი, გამოიყენება ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევის მეთოდი. ამ მეთოდის თანახმად, ტესტირებისთვის ამა თუ იმ მუხლის (მაგალითად, მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთი) შერჩევის ალბათობა მუხლის ფულადი ღირებულების პირდაპირპროპორციულია. ამგვარად, მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთს, 6,000 ევროს სამჯერ მეტი შანსი აქვს იმისა, რომ მოხვდება შერჩევით ერთობლიობაში, ვიდრე მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთს, 2,000 ევროს. ამ მეთოდით მიზანშეწონილი არ იქნება ფიზიკური ერთეულების არჩევა, მაგალითად, ყოველი 50-ე ანგარიშ-ფაქტურა ან ოპერაცია.

მართალია, ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა შეიძლება იყოს შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის ყველაზე გავრცელებული მეთოდი, რომელსაც აუდიტორები იყენებენ, მაგრამ არსებობს შერჩევის რამდენიმე სხვა მეთოდიც, რომლებიც შეიძლება უფრო შესაფერისი იყოს კონკრეტულ გარემოებებში. შერჩევის ზემოაღნიშნული მეთოდების განხილვა არ არის გათვალისწინებული ამ სახელმძღვანელოში.

საიმედოობის ფაქტორების შერჩევა

ძირითადი ტესტის ფორმირებისას აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს რისკის შემცირების სამი დონის გამოყენება: როგორცაა მაღალი, საშუალო და დაბალი. ამ დონეებს შორის განსხვავება შეიძლება ეყრდნობოდეს შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევისას გამოყენებულ საიმედოობის ფაქტორს. რაც უფრო დიდია საიმედოობის ფაქტორი, მით უფრო დიდია შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა და რისკის შემცირების მიღწეული დონე. ზემოაღნიშნული დამოკიდებულება ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში, რომელიც ასახავს ტიპურ რწმუნების დონეებს, რომლის მეშვეობითაც მიიღწევა რისკის შემცირების დაბალი, საშუალო და მაღალი დონე.

ცხრილი 17.3-1

რისკის შემცირების სასურველი დონე	რწმუნების დონე	საიმედოობის ფაქტორი
მაღალი	95%	3.0
საშუალო	80-90%	1.6 - 2.3
დაბალი	65-75%	1.1 - 1.4

აუდიტორული პროცედურების ეფექტური ერთობლიობა, რომელიც განკუთვნილია შეფასებულ რისკებსა და კონკრეტულ მტკიცებებზე რეაგირებისთვის, შეიძლება გულისხმობდეს კონტროლის ტესტირებისა და ძირითადი პროცედურების გარკვეულ კომბინაციას.

შემდეგ ცხრილში მოცემულია საიმედოობის ფაქტორთა არასრული სია რწმუნების სხვადასხვა დონისთვის. მაგალითად, თუ აუდიტორს სურს 90%-იანი რწმუნების მიღწევა რომელიმე ტესტში, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დასადგენად გამოსაყენებელი საიმედოობის ფაქტორი იქნება 2.3.

ცხრილი 17.3-2

რწმუნების დონე	საიმედოობის ფაქტორი
50%	0.7
55%	0.8
60%	0.9
65%	1.1
70%	1.2
75%	1.4
80%	1.6
85%	1.9
90%	2.3
95%	3.0
98%	3.7
99%	4.6

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა

ცხრილი 17.3-3

ფულადი ერთეული	აღწერა
შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის პროცესი	გენერალური ერთობლიობიდან გამოთიშეთ მაღალი ღირებულებების მქონე და მთავარი მუხლები.
	გამოითვალეთ შერჩევის ინტერვალი.
	შეარჩიეთ შემთხვევითი საწყისი წერტილი პირველი მუხლის შესარჩევად. შემთხვევითი საწყისი წერტილი შეგიძლიათ აირჩიოთ 1 ევროდან შერჩევის ინტერვალამდე მონაკვეთში არსებული ელემენტებიდან. ყოველი მომდევნო მუხლის შერჩევა მოხდება – წინა შერჩევის ღირებულებას პლუს ერთი შერჩევის ინტერვალი – საფუძველზე.

შენიშვნა: დარწმუნდით, რომ შერჩევის პროცესი, მათ შორის შემთხვევითი საწყისი წერტილის არჩევის საფუძველი (შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერული პროგრამა ან პროფესიული მსჯელობა) სათანადოდ არის დოკუმენტირებული.

1-ლი საფეხური – შერჩევის ინტერვალის გამოთვლა

ფორმულა შემდეგი სახისაა:

$$\text{შერჩევის ინტერვალი} = \text{სამუშაო არსებითობა (დასაშვები უზუსტობა)} \div \text{საიმედოობის ფაქტორზე.}$$

თუ შერჩევის ინტერვალი იყო 17,391 ევრო, პირველი ანგარიშის შერჩევა შეიძლება მოხდეს შემთხვევით, 1-დან 17,391 ევრომდე. ვთქვათ, ავირჩიეთ ანგარიში, რომელიც შეიცავს 10,000 ევროს. მეორე შერჩეული ანგარიში იქნება ის, რომელიც შეიცავს კუმულაციურ (ჯამურ) თანხას 27.391 ევროს (საწყის წერტილს + შერჩევის ინტერვალი = 10.000 ევრო +17.391 ევრო). მესამე ანგარიში იქნება ანგარიში, რომელიც შეიცავს კუმულაციურ ჯამს 44,782 ევროს (27,391 ევრო +17,391 ევრო). ეს პროცესი გაგრძელდება გენერალური ერთობლიობის ბოლომდე.

მე-2 საფეხური – შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გამოთვლა

ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევის მეთოდის დროს რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა, როგორც წესი, განისაზღვრება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა} = \frac{\text{შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა}}{\text{შერჩევის ინტერვალი}}$$

შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობიდან უნდა გამოირიცხოს უჩვეულო (განსაკუთრებული) მუხლები და ცალკე უნდა მოხდეს მათი შეფასება.

მე-3 საფეხური – შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა

გენერალური ერთობლიობიდან ამოიღეთ ნებისმიერი მაღალი ღირებულების მქონე და მთავარი მუხლი (ცალკე განხილვისთვის) და გამოითვალეთ შერჩევის ინტერვალი. (იხ. 1-ლი ნაბიჯი). შემდეგ შეარჩიეთ შემთხვევითი საწყისი წერტილი პირველი მუხლის შესარჩევად. შემთხვევითი საწყისი წერტილი შეიძლება იყოს ნებისმიერი, 1 ევროდან დაწყებული შერჩევის ინტერვალამდე. გამოითვალეთ გენერალური ერთობლიობის მუხლების კუმულაციური ღირებულებები. ყოველი მომდევნო მუხლის შერჩევა მოხდება – წინა შერჩევის ღირებულებას პლუს ერთი შერჩევის ინტერვალი – საფუძველზე, კუმულაციური ღირებულებებიდან.

საილუსტრაციოდ განვიხილავთ სამ მაგალითს.

1-ლი მაგალითი – მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევა

ცხრილი 17.3-4

კითხვა	პასუხი
ტესტის მიზანი	მოთხოვნების არსებობაში დარწმუნება, მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირებისა და დასტურის წერილების გაგზავნის გზით.
არსებითი უზუსტობის რისკები შესაბამის მტკიცებებში	არსებობა = მაღალი რისკი
შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა	მოთხოვნების ანგარიშების საბოლოო ნაშთები.
გენერალური ერთობლიობის ფულადი ღირებულება	177,203 ევრო
ცალკე შესაფასებელი სპეციფიკური მუხლები	38,340 ევრო
კონტროლის ტესტების შედეგად მიღებული რისკის შემცირება	არავითარი
რისკის შემცირება სხვა პროცედურებით, როგორცაა რისკის შესაფასებელი პროცედურები	შეზღუდული
გამოსაყენებელი საიმედოობის ფაქტორი (რისკის შემცირება სხვა წყაროებით მიღებული რისკის შემცირების ხარჯზე)	არ არსებობს რისკის შემცირების სხვა წყაროები, ასე, რომ გამოვიყენებთ 95% რწმუნების დონეს ანუ 3.0 საიმედოობის ფაქტორს.
სამუშაო არსებითობა	15,000 ევრო
შერჩევითი ერთობლიობის სავარაუდო გადახრა	არავითარი

შერჩევის ინტერვალი = 15,000 ევრო/3.0 = 5,000 ევრო

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა = (177,209 ევრო – 38,340 ევრო)/5,000 ევრო = 28 ერთეული

ამ მაგალითში შერჩევის ინტერვალი იყო 5,000 ევრო, შესაბამისად, თუ პირველი შემთხვევით არჩეული მუხლი იყო 436 ევრო, შემდეგი შერჩეული ფულადი ერთეული მოხვდება იმ ოპერაციაში ან ნაშთში, რომელიც მოიცავს კუმულაციურ ჯამს 5,436 ევროს. მესამე შერჩეული ფულადი ერთეული იქნება იმ ოპერაციაში ან ნაშთში, რომელიც მოიცავს კუმულაციურ ჯამს 10,436 ევროს და ა.შ სანამ არ შევარჩევთ 28 ელემენტს.

შენიშვნა: მოსალოდნელია, რომ ტესტირებისთვის შერჩეული იქნება მაღალი ღირებულების მუხლები (იხ. ქვემოთ მოთხოვნების ნაშთების არასრული გენერალური ერთობლიობა).

ცხრილი 17.3-5

	მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთი	კუმულაციური ჯამი	შერჩევის ინტერვალი	შევეტანოთ შერჩევით ერთობლიობაში?
მომხმარებელი A	4,750	4,750	436	დიახ
მომხმარებელი B	3,500	8,250	5,436	დიახ
მომხმარებელი C	1,800	10,050	10,436	არა
მომხმარებელი D	2,700	12,750	10,436	დიახ
მომხმარებელი E	950	13,700	15,436	არა
მომხმარებელი F	2,580	16,280	15,436	დიახ

მე-2 მაგალითი – მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევა

ცხრილი 17.3-6

კითხვა	პასუხი
ტესტის მიზანი	მოთხოვნების არსებობაში დარწმუნება, მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირებისა და დასტურის წერილების გაგზავნის გზით.
არსებითი უზუსტობის რისკები შესაბამის მტკიცებებში	არსებობა = საშუალო რისკი
შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა	მოთხოვნების ანგარიშების საბოლოო ნაშთები
გენერალური ერთობლიობის ფულადი ღირებულება	177,203 ევრო
ცალკე შესაფასებელი სპეციფიკური მუხლები	38,340 ევრო
კონტროლის ტესტების შედეგად მიღებული რისკის შემცირება	დაკავშირებულ კონტროლის საშუალებებზე დავადგინეთ კონტროლის რისკის დაბალი დონე.
რისკის შემცირება სხვა პროცედურებით, როგორცაა რისკის შესაფასებელი პროცედურები	შეზღუდული
გამოსაყენებელი საიმედოობის ფაქტორი (რისკის შემცირება სხვა წყაროებით მიღებული რისკის შემცირების ხარჯზე)	მტკიცებულებების სხვა წყაროების გათვალისწინებით, გამოვიყენებთ რწმუნების დონეს 70%-ს და შესაბამისად საიმედოობის ფაქტორს 1.2-ს.
სამუშაო არსებითობა	15,000 ევრო
შერჩევითი ერთობლიობის სავარაუდო გადახრა	არავითარი

შერჩევის ინტერვალი $15,000 \text{ ევრო}/1.2 = 12,500 \text{ ევრო}$

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა $(177,203 \text{ ევრო} - 38,340 \text{ ევრო})/12,500 \text{ ევრო} = 12 \text{ ერთეული}$

მე-3 მაგალითი – შესყიდვების ანგარიშ-ფაქტურების შერჩევა

ცხრილი 17.3-7

კითხვა	პასუხი
ტესტის მიზანი	შესყიდვების ოპერაციების არსებობასა და სისწორეში დარწმუნება, შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევით შესყიდვების ანგარიშ-ფაქტურებიდან.
არსებითი უზუსტობის რისკები შესაბამის მტკიცებებში	არსებობა = დაბალი რისკი სისწორე = დაბალი რისკი
შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა	მოცემული პერიოდის შესყიდვების ანგარიშ-ფაქტურები
გენერალური ერთობლიობის ფულადი ღირებულება	879,933 ევრო
ცალკე შესაფასებელი სპეციფიკური მუხლები	46,876 ევრო
კონტროლის ტესტების შედეგად მიღებული რისკის შემცირება	არავითარი
რისკის შემცირება სხვა პროცედურებით, როგორცაა რისკის შესაფასებელი პროცედურები	საშუალო დონეზე ეფექტური ანალიზური ძირითადი პროცედურები.
გამოსაყენებელი საიმედოობის ფაქტორი (რისკის შემცირება სხვა წყაროებით მიღებული რისკის შემცირების ხარჯზე)	მტკიცებულებების სხვა წყაროების გათვალისწინებით, გამოვიყენებთ რწმუნების დონეს 80%-ს და, შესაბამისად, საიმედოობის ფაქტორს 1.6-ს.
სამუშაო არსებითობა	15,000 ევრო
შერჩევითი ერთობლიობის სავარაუდო გადაზრა	არავითარი

შერჩევის ინტერვალი $15\ 000 \text{ ევრო}/1.6 = 9,375 \text{ ევრო}$

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა $(879,933 \text{ ევრო} - 46,876 \text{ ევრო})/9,375 \text{ ევრო} = 89 \text{ ერთეული}$

როგორც უკვე ვნახეთ, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ძირითადი ტესტებისთვის შეიძლება გახდეს ძალიან დიდი, როდესაც ვამოწმებთ ოპერაციების ნაკადს. საჭირო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ხშირად უფრო ეფექტურია შიდა კონტროლის საშუალებების ტესტირება (სადაც შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა უფრო მცირეა), ან სხვა ტიპის აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

უზუსტობების პროგნოზირება

უზუსტობების პროგნოზირების პროცესი აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.3-8

უზუსტობების ოდენობის პროგნოზირების საფეხურები	
1.	გამოითვალეთ თითოეული მუხლისთვის უზუსტობის ხვედრითი წილი პროცენტებში. თუ აღმოჩენილი თანხა 50 ევროა, მაგრამ უნდა ყოფილიყო 60 ევრო, უზუსტობა შეადგენს 10 ევროს, ანუ 17%-ს (10/60).
2.	გამოითვალეთ უზუსტობების ხვედრითი წილების ალგებრული ჯამი.
3.	გამოითვალეთ უზუსტობების ხვედრითი წილის საშუალო ერთი შერჩეული მუხლისთვის, უზუსტობების მთლიანი ხვედრითი წილის გაყოფით შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების (ყველა შერჩეული მუხლის) სრულ რაოდენობაზე (უზუსტობის მქონე და არმქონე).
4.	უზუსტობების ხვედრითი წილის საშუალო გაამრავლეთ გენერალური ერთობლიობის მთლიან ფულად ღირებულებაზე (საიდანაც ამოღებულია მაღალი ღირებულების მქონე და მთავარი მუხლები). ასე მივიღებთ პროგნოზირებულ უზუსტობას გენერალური ერთობლიობისთვის. ცხადია, ამ უზუსტობაში არ მოხვდება მაღალი ღირებულების მქონე და მთავარი მუხლების უზუსტობები, რომლებიც ადრე გამოვრიცხეთ გენერალური და, შესაბამისად, შერჩევითი ერთობლიობიდან.

განვიხილოთ მაგალითი: ვთქვათ 50 ერთეულიანი შერჩევითი ერთობლიობა, რომელიც შევარჩიეთ 250,000 ევროს ღირებულების მქონე გენერალური ერთობლიობიდან, შეიცავდა შემდეგ სამ უზუსტობას:

ცხრილი 17.3-9

სწორი ღირებულება (ევრო)	აუდიტირებული ღირებულება (ევრო)	უზუსტობა (ევრო)	უზუსტობის ხვ. წილი (%)
500	400	100	20.00 %
350	200	150	42.86%
600	750	(150)	(25.00%)
შეცდომების მთლიანი % (უზუსტობების ხვედრითი წილების ალგებრული ჯამი)			37.86 %
უზუსტობების ხვედრითი წილების საშუალო: 37.86% ÷ 50 (შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა) =			0.7572 %
პროგნოზირებული უზუსტობა: 0.7572% × 250,000 ევრო (გენერალური ერთობლიობა) =			1,893 ევრო

პროგნოზირებულ უზუსტობას ზოგჯერ „ყველაზე მეტად სარწმუნო შეცდომას“ უწოდებენ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ანომალიები

შეიძლება ზოგჯერ ცდუნდეთ და შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი ზოგიერთი უზუსტობა/გადახრა ანომალიად მიიჩნიოთ (ანუ, მიიჩნიოთ, რომ არ არის გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული) და არ გაითვალისწინოთ ისინი გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების პროგნოზირების დროს. თუმცა, უნდა იცოდეთ, რომ დამატებითი საძუძო შესრულება არის საჭირო იმის დასადგენად, არის თუ არა ესა თუ ის უზუსტობა/გადახრა გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული:

- თუ გადახრა გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციულია, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს მისი ხასიათი და მიზეზი და შეაფასოს მისი შესაძლო გავლენა აუდიტორული პროცედურის მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე;

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

- თუ გადახრას ანომალიად მიიჩნევს, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს მაღალი დონის რწმუნება იმის შესახებ, რომ ასეთი უზუსტობა ან გადახრა არ არის გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული. აუცილებელი იქნება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რათა აუდიტორმა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ უზუსტობა ან გადახრა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე.

გაითვალისწინეთ: როგორც ასს 530.13-შია აღნიშნული, ანომალიები მხოლოდ უკიდურესად იშვიათ გარემოებებში გვხვდება.

17.4 ანალიზური ძირითადი პროცედურების ფარგლები

ანალიზური ძირითადი პროცედურები გამოიყენება ან როგორც ანგარიშის ნაშთის ძირითადი ტესტი, ან სხვა ტესტებთან, კერძოდ, ელემენტების ტესტებთან კომბინირებულად, რომელთა მოცულობა სათანადოდ შემცირდება.

1-ლი ტომის მე-10 თავი ეხება რისკის შემცირების ორ დონეს, რისი მიღწევაც შესაძლებელია ანალიზური ძირითადი პროცედურების ჩატარებით. რისკის ამგვარად შემცირება შეიძლება იყოს ძალიან ეფექტური (ე.ი. თუ ანალიზური პროცედურა პირველადი, ძირითადი ტესტია) და საშუალო დონეზე ეფექტური.

მარტივი ანალიზური პროცედურები (როგორცაა გასული და მიმდინარე წლების შედეგების შედარება), თავისთავად, მცირე დამატებით აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს, მაგრამ შეიძლება დაგეხმაროთ ისეთი საკითხის გამოვლენაში, რომელიც დამატებით გამოკვლევას საჭიროებს. ამ ტიპის ანალიზური პროცედურის გამოყენება შესაძლებელია სამეურნეო სუბიექტის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად რისკის შესაფასებელი პროცედურების ჩატარებისა და საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დროს.

ანალიზური ძირითადი პროცედურების შემუშავებისას აუდიტორმა უნდა:

- განსაზღვროს მოსალოდნელისგან გადახრის, სხვაობის ის სიდიდე (თანხობრივი), რომლის მისაღებად მიჩნევა შესაძლებელია დამატებითი გამოკვლევის გარეშე. ამაზე, უპირველეს ყოვლისა, გავლენას იქონიებს არსებითობა და რისკის შემცირების სასურველ დონესთან შესაბამისობა;
- გაითვალისწინოს იმის შესაძლებლობა, რომ კონკრეტული ანგარიშის ნაშთში, ოპერაციების კატეგორიაში ან განმარტებით შენიშვნებში არსებული უზუსტობების ერთობლიობამ შეიძლება მიუღებელ ოდენობას მიაღწიოს; და
- გაზარდოს რისკის შემცირების სასურველი დონე, არსებითი უზუსტობის რისკების ზრდის შესაბამისად.

ცხრილი 17.4-1

ანალიზური ძირითადი პროცედურების მაგალითი

კითხვები	პასუხი
აღწერეთ ჩასატარებელი პროცედურა და მოსალოდნელი შედეგი.	გამრავლეთ ერთი ბინის ქირის საფასური გასაქირავებელი ბინების რაოდენობაზე, რათა განსაზღვროთ ბინებიდან მისაღები ამონაგების საპროგნოზო სიდიდე და შედეგი შეუდარეთ ამონაგებს, რომელიც დაფიქსირებულია სამეურნეო სუბიექტის საბუღალტრო ჩანაწერებში.
რა სიდიდისაა აღრიცხული თანხა ან კოეფიციენტი?	278,000 ევრო
რომელ მტკიცებებზე ტარდება ანალიზი?	სისრულე, არსებობა და სისწორე.
რამდენია გამოსაყენებელი საშუალო არსებითობა?	10,000 ევრო

რა სიდიდის განსხვავება (აღრიცხულ თანხებსა და მოსალოდნელ ღირებულებებს შორის) იქნება მისაღები?	1%	
პროცედურის ჩატარების შემდეგ დარჩენილი არსებითი უზუსტობის რისკი (ე.ი. საშუალო ან დაბალი)	დაბალი	
აღწერეთ თითოეული მონაცემი, რომელიც გამოყენებულ იქნა მოსალოდნელი შედეგის გამოთვლაში (ე.ი. ფინანსური და არაფინანსური).	აღწერეთ პროცედურები, რომლებიც ჩატარდა თითოეული გამოყენებული მონაცემის საიმედოობის შესაფასებლად (გაითვალისწინეთ წყარო, შესადარისობა, ხასიათი, ტესტის მიზნისთვის შესაფერისობა და კონტროლის პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია მონაცემის მომზადებასთან).	სდ #
გაქირავებული ერთეულები	გავეცანით შენობის სართულების გეგმებს და ფიზიკურად შევამოწმეთ შენობის ძირითადი ცვლილებები.	
2. ერთეულის ქირა	ჩვენ მიმოვიხილეთ იჯარის ხელშეკრულებების შერჩევითი ერთობლიობა, რათა განგვესაზღვრა გადასახდელი ქირის ოდენობა.	
3.		
4.		
ლოკუმენტებში ასახეთ გამოთვლების დეტალები, თქვენ მიერ გამოთვლილი მოსალოდნელი შედეგი და ასევე ბუღალტრულად ასახულ თანხასთან, ან კოეფიციენტთან შედარებით მიღებული შედეგები: <i>გაქირავებული ერთეულების რიცხვი = 26; ერთეულის ქირა = 12,000 ევრო, წლიური გამოთვლა = 26 × 12,000 = 312,000 ევრო. საბუღალტრო ჩანაწერებში ასახულ რაოდენობასთან განსხვავება შეადგენს 34,000 ევროს.</i>		
თუ მიღებული სხვაობა (აღრიცხულ თანხებსა და მოსალოდნელ ღირებულებებს შორის) აჭარბებს მისაღებ სიდიდეს, ახსენით, რა გამოკვლევა ჩატარდა და ასევე გამოკვლევის შედეგები (ე.ი. ხელმძღვანელობის გამოკითხვა, დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება და სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება). <i>ჩვენ გამოვიკვლიეთ განსხვავება და დავადასტურეთ, რომ წლის განმავლობაში ყოველთვე საშუალოდ 2 ბინა (სხვადასხვა) ცარიელი იყო, ხოლო ერთი ერთეული არ ყოფილა გაქირავებული და გამოიყენებოდა შეხვედრებისთვის და შემთხვევითი სტუმრების დასაბინავებლად. ეს წარმოქმნის განსხვავებას 36,000 ევროს, ხოლო 2,000 ევრო რჩება აუხსნელი განსხვავება. ეს თანხა ზემოთ აღწერილ მისაღებ ზღვარს ქვემოთ არის.</i>		
დასკვნა: ტესტი წარმატებით დასრულდა.		

მნიშვნელოვანი რჩევები

ძირითად ანალიზურ პროცედურაში არაფინანსური მონაცემების გამოყენებამ შეიძლება ხშირად გაამყაროს შედეგი. არაფინანსური მონაცემები შეიძლება შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, როგორცაა სახეზე მყოფ ადამიანთა (მომუშავეთა) დათვლა, საცალო მალაზიის ფართობი (კვ.მ) ან გაგზავნილი სპეციფიკური პროდუქტების რაოდენობა.

ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას სავალდებულოა მოსალოდნელი მონაცემების გამოთვლა (მაგალითად, თანაფარდობა შესაბამის ნაშთებთან, წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები და ა.შ) და მიღებული შედეგების შედარება ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციასთან. თავი აარიდეთ საწინააღმდეგო მიდგომას: არ დაიწყოთ ფინანსური ინფორმაციის ანალიზით და შემდეგ არ სცადოთ განსხვავებების ახსნა დამკვეთისა და მისი გარემოს შესწავლით მიღებული ცოდნის საფუძველზე. ანალიზური პროცედურები გაცილებით ძლიერია, როდესაც ეყრდნობა მოსალოდნელ შედეგებს, რომელსაც თქვენ გამოითვლით სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლით მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე. ამასთან, აუცილებელია ნებისმიერი არაფინანსური მონაცემების საიმედოობის დადგენა, სანამ გამოიყენებთ ძირითად ანალიზურ პროცედურაში.

17.5 კონტროლის ტესტები – ფაქტობრივი ეფექტიანობა

კონტროლის საშუალებების ტესტირებისთვის გამოყენებული აუდიტორული პროცედურები შედგება ერთი ან მეტი ქვემოთ განხილული ოთხი ტიპის პროცედურისგან.

ცხრილი 17.5-1

შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის განკუთვნილი ტესტები	
პროცედურების ტიპები	შესაფერისი პერსონალის გამოკითხვა (განსოვდეთ, მხოლოდ გამოკითხვა საკმარისი არ არის შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ანუ ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის).
	შესაბამისი დოკუმენტაციის დათვალიერება.
	სამეურნეო სუბიექტის ოპერაციებზე დაკვირვება.
	გამოყენებული კონტროლის პროცედურის ხელახლა შესრულება აუდიტორის მიერ.

ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
315.14	<p>აუდიტორმა წარმოდგენა უნდა შეიქმნას კონტროლის გარემოზე. ამ მიზნით, სხვასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:</p> <p>ა) ხელმძღვანელობამ, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ზედამხედველობით, ჩამოაყალიბა და ინარჩუნებს თუ არა პატიოსნებისა და ეთიკური ქცევის კულტურასა; და</p> <p>ბ) კონტროლის გარემოს ელემენტების ძლიერი მხარეები ერთობლივად უზრუნველყოფს თუ არა სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის და ამ სხვა კომპონენტებს ზომ არ მიაყენეს ზიანი კონტროლის გარემოში არსებულმა ნაკლოვანებებმა. (იხ.: პუნქტები გნ9-გ78)</p>

ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებების ტესტირება, რომელიც არსებობს სამეურნეო სუბიექტის დონეზე, უფრო სუბიექტური ხასიათისაა (როგორცაა, მაგალითად, ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის ვალდებულების შემოწმება, ან მისაღები ქცევების შესახებ სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკის გაგება), ვიდრე კონკრეტული საოპერაციო კონტროლის საშუალებების მიუხედავად ამისა, ზემოაღნიშნული კონტროლის საშუალებები ერთობლივად ქმნის სათანადო საფუძველს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისთვის.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების ტესტირების რამდენიმე მეთოდი.

ცხრილი 17.5-2

კონტროლის გარემო	შესაძლო კონტროლის ტესტები
პატიოსნებისა და სხვა ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება და ცხოვრებაში გატარება	<ul style="list-style-type: none"> წაიკითხეთ სამეურნეო სუბიექტის განცხადება ვებგვერდზე, ასევე ქცევის კოდექსი ან მისი ანალოგიური დოკუმენტი. მიმოიხილეთ თანამშრომლების ინფორმირებისთვის გამოყენებული მეთოდები. გაესაუბრეთ თანამშრომელთა შერჩევით ერთობლიობას.

კონტროლის გარემო	შესაძლო კონტროლის ტესტები
კომპეტენტურობის ვალდებულება	<ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ თანამშრომელთა სამსახურში აყვანისა და დათხოვნის პოლიტიკა. მიმოიხილეთ სამუშაოთა აღწერილობები (თანამშრომელთა ფუნქციები) და დოკუმენტაცია, რომელიც მოცემულია შერჩეული თანამშრომლების პირად საქმეებში.
მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა მონაწილეობა	<ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ ნებისმიერი განხორციელებული თვითშეფასება. მიმოიხილეთ საბჭოს წევრების კვალიფიკაცია და საბჭოს სხდომის ოქმები. დაესწარიტ სხდომას, როგორც დამკვირვებელი.
ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი	<ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ ნებისმიერი დოკუმენტაცია. ჩაატარეთ შერჩეულ თანამშრომლებთან გასაუბრება.
ორგანიზაციული სტრუქტურა	<ul style="list-style-type: none"> სტრუქტურა მიმოიხილეთ მოცემული ტიპის სამეურნეო სუბიექტების საუკეთესო პრაქტიკის ფონზე.
უფლებამოსილებისა და პასუხისმგებლობის დანაწილება	<ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ ნებისმიერი დოკუმენტაცია, როგორცაა, სამუშაოთა აღწერილობა.
საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა	<ul style="list-style-type: none"> მიმოიხილეთ საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა და მათი დაცვის მდგომარეობა. მიმოიხილეთ თანამშრომელთა პირადი საქმეები მათი შეფასების, პრაქტიკული წვრთნის პროგრამებზე დასწრებისა და ა.შ. საკითხებზე წარმოდგენის შესაქმნელად.

მსგავსი ტიპის კონტროლის ტესტები შეიძლება შემუშავდეს სხვა ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებებისთვისაც, როგორცაა:

- რისკის შეფასება;
- საინფორმაციო სისტემები;
- მონიტორინგი;
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანგარიშგების დახურვის პროცესი; და
- თაღლითობის საწინააღმდეგო კონტროლის საშუალებები.

ყოვლისმომცველი კონტროლის საშუალებების ტესტების შედეგების დოკუმენტირება შეიძლება უფრო რთული აღმოჩნდეს, ვიდრე საოპერაციო შიდა კონტროლის საშუალებების (მაგალითად, როდესაც ამოწმებთ, სანქცირებული იყო თუ არა გადახდა, ამის დოკუმენტირება შესაძლებელია მარტივად დიან/არა პასუხით). შედეგად, ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები) კონტროლის საშუალებები ხშირად დოკუმენტირდება აუდიტის ფაილში შესატანი მემორანდუმების სახით, შესაბამის მხარდამჭერ მტკიცებულებებთან ერთად.

მაგალითად, იმის შესამოწმებლად, ხელმძღვანელობამ ყველა თანამშრომელს მიაწოდა თუ არა ინფორმაცია პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების აუცილებლობის შესახებ, ასევე როგორ მოხდება მათი ცხოვრებაში გატარება, შეიძლება შეირჩეს თანამშრომელთა შერჩევითი ერთობლიობა გასაუბრებისათვის. მათ შეიძლება ჰკითხოთ, რა ინფორმაცია აქვთ მიღებული ხელმძღვანელობისგან, რა პოლიტიკა და პროცედურები არსებობს, რა ღირებულებების დემონსტრირებას ახდენს ყოველდღიურად ხელმძღვანელობა და სინამდვილეში მოქმედებს თუ არა ეს პოლიტიკა. თუ თანამშრომელთა საერთო პასუხი არის ის, რომ ხელმძღვანელობამ ნამდვილად აცნობა მათ პატიოსნებისა და ეთიკური ღირებულებების აუცილებლობის შესახებ და არსებობს შემთხვევები, რომელიც ამტკიცებს, რომ აღნიშნული პოლიტიკა ცხოვრებაში ტარდება, ეს იმას ნიშნავს, რომ ტესტი წარმატებული იყო. თითოეული თანამშრომლის გასაუბრების დეტალები და შესაბამისი დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (როგორცაა სამეურნეო სუბიექტის პოლიტიკა, თანამშრომელთა ინფორმირებისა და ამ პოლიტიკის ადმინისტრირების მეთოდები) შემდეგ ჩაიწერება ფაილში ჩასართავ მემორანდუმში, გამოტანილ დასკვნებთან ერთად.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ვადა

უმჯობესია ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების ტესტირება აუდიტის ადრეულ ეტაპზე ჩატარდეს. ამ ტიპის კონტროლის ტესტების შედეგები გავლენას იქონიებს სხვა დასაგეგმი აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე. მაგალითად, თუ აღმოჩნდება, რომ ხელმძღვანელობის პოზიცია (დამოკიდებულება) შიდა კონტროლის მიმართ არც ისეთი კარგია, როგორც მოსალოდნელი იყო, საჭირო გახდება დამატებითი პროცედურების ჩატარება ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების კატეგორიებთან მიმართებით.

ლაგებვა

დრო დაუთმეთ ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) კონტროლის საშუალებების ტესტირებისთვის ყველაზე შესაფერისი გზის განსაზღვრას. გაითვალისწინეთ გამოკითხვების, დაკვირვების, კონტროლის პროცედურების თქვენ მიერ თავიდან შესრულებისა და დათვალიერების პროცედურების ერთობლივად გამოყენება, სათანადო კომბინაციით.

ღია კითხვების დასმა

თავი აარიდეთ ისეთი კითხვების დასმას, რომლის პასუხი უნდა იყოს დიახ/არა. ამის ნაცვლად, დასვით ისეთი კითხვები, რომლის პასუხიდან შეიძლება შეიტყოს თქვენთვის აქამდე უცნობი ინფორმაცია. მაგალითად, იკითხეთ „ოდესმე თუ უთხოვიათ თქვენთვის გადაგეზვიათ დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკისგან, ან გაგეკეთებინათ ისეთი რამ, რის გამოც თავს უხერხულად იგრძნობდით?“ ასევე გახსოვდეთ: ყურადღებით უნდა უსმინოთ პიროვნების პასუხს და დააკვირდეთ მისი სხეულის ენას, რათა შეამჩნიოთ უხერხულობა ან მღელვარება პასუხის გაცემის დროს.

გადაუჭრელი საკითხების შემოწმება

თუ ხელმძღვანელობა ან თანამშრომელი უარს აცხადებს მოთხოვნილი ინფორმაციის მიწოდებაზე, ან თქვენ მოიპოვეთ მოულოდნელი ინფორმაცია, სათანადოდ შეამოწმეთ (გამოიკვლიეთ) ეს ინფორმაცია და აუცილებელი ცვლილებები შეიტანეთ აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და დაგეგმილ პროცედურებში.

კონტროლის საშუალებების მონიტორინგი დიდ სამეურნეო სუბიექტებში

ზოგიერთმა დიდმა სამეურნეო სუბიექტმა შეიმუშავა სამეურნეო სუბიექტის დონის მონიტორინგის კონტროლის საშუალებები, რომლებიც უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს სამეურნეო სუბიექტის დონის კონტროლის საშუალებების მუდმივი მოქმედების თაობაზე. თუ ასეთ შემთხვევასთან გაქვთ საქმე, განიხილეთ, შესაძლებელია თუ არა ამგვარი კონტროლის საშუალებების ნდობა, სხვა აუცილებელი ტესტირების საერთო მოცულობის შესამცირებლად.

მართალია, ყოვლისმომცველი (სამეურნეო სუბიექტის დონის) და საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებების ტესტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებითა და პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე ხდება, მაგრამ არსებობს ისეთი სიტუაციებიც, როდესაც მიზანშეწონილია რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის გამოყენება ტესტირებისთვის. ამის მაგალითია სიტუაცია, როდესაც არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ყოველთვიურად იხილავენ ფინანსურ ანგარიშებს და სათანადო ზომებს ატარებენ.

საოპერაციო კონტროლის საშუალებები – ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევა

კონტროლის ტესტები მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს იმის შესახებ, რომ კონტროლი ეფექტიანად ხორციელდებოდა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, როგორცაა წელიწადი.

ვინაიდან საოპერაციო კონტროლის პროცედურები ან ეფექტიანად მუშაობს, ან არა, აზრი არა აქვს კონტროლის ისეთი პროცედურის მუშაობის ტესტირებას, რომელიც, საბოლოო ჯამში, სანდო არ გამოდგება. არასაიმედო ისეთი კონტროლის საშუალებები, სადაც გადახრის ალბათობა არსებობს. კონტროლის ტესტების შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა ხშირად მცირეა, რადგან თავად კონტროლის ტესტების ჩატარების საჭიროების მიდგომა ეყრდნობა გამონაკლისების არარსებობას. სხვაგვარად, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა გაცილებით დიდი იქნებოდა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია კონტროლის საშუალებების სანდოობის შეფასებისას გასათვალისწინებელი რამდენიმე ფაქტორი.

ცხრილი 17.5-3

კონტროლის ტესტების შემუშავება	
გასათვალისწინებელი ფაქტორები	შესაძლებელია, რომ დადგენილ პროცედურებს ხელმძღვანელობამ გვერდი აუაროს?
	კონტროლის პროცედურა მოიცავს ისეთ მნიშვნელოვან მანუალურ ელემენტს, სადაც დიდია შეცდომის ალბათობა?
	სუსტია კონტროლის გარემო?
	არადაამაკმაყოფილებელია საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის საშუალებები?
	არადაამაკმაყოფილებელია შიდა კონტროლის უწყვეტი მონიტორინგის პროცედურები?
	პერიოდის განმავლობაში განხორციელდა პერსონალის იმგვარი ცვლილება, რაც მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებდა კონტროლის პროცედურების შესრულებაზე?
	კონტროლის პროცედურების შესრულებაში ჩართული თანამშრომელთა მცირე რიცხვის გამო, აზრი ხომ არ ეკარგება მოვალეობების დანაწილებას?
	გარემოებების ცვლილებამ ხომ არ გამოიწვია კონტროლის პროცედურებში ცვლილების შეტანის აუცილებლობა?

არაპირდაპირ შიდა კონტროლის საშუალებებზე დაყრდნობა

გათვალისწინეთ ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების აუცილებლობა, რომლებიც განამტკიცებს მნიშვნელოვანი არაპირდაპირი შიდა კონტროლის საშუალებების ეფექტიან მოქმედებას. არაპირდაპირი ისეთი კონტროლის საშუალებებია, რომელზეც დამოკიდებულია სხვა კონტროლის საშუალებები, როგორცაა, მაგალითად, ცალკეული პროცესების მიერ შექმნილი არაფინანსური ინფორმაცია, გამოვლენილი გადახრების (გამონაკლისების) მიმართ გამოყენებული მიდგომა და მენეჯერების მიერ ამ ანგარიშების პერიოდული მიმოხილვა. იქ, სადაც არაპირდაპირი შიდა კონტროლის საშუალებები მნიშვნელოვანია, აუცილებელი იქნება მათი ფაქტობრივი მუშაობის ეფექტიანობის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება. თუ ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორებიდან რომელიმე მნიშვნელოვანია, შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს ძირითადი პროცედურების ჩატარება.

კონტროლის ტესტების შემუშავებისას აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს იმ მტკიცებულებაზე, რომელსაც მოაპოვებს შესაბამის განსახილველ მტკიცებებთან მიმართებით (ფინანსური ანგარიშგების ადგილები, სადაც შეიძლება უზუსტობა არსებობდეს) და არა თავად კონტროლის პროცედურის ხასიათზე. კონტროლის საშუალებები განკუთვნილია რისკების შესამცირებლად და, მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის უზრუნველსაყოფად.

კონტროლის ტესტების დაგეგმვას გააჩნია რამდენიმე პრაქტიკული უპირატესობა, რომლებიც, პირველ რიგში, მიმართულია განსახილველ მტკიცებაზე:

- ტესტირებული კონტროლის საშუალებები შეიძლება პირდაპირ იყოს დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკებთან;
- ვინაიდან ტესტის მიზანი დამოუკიდებელი არ არის კონკრეტულ კონტროლის საშუალებებზე, შეიძლება შემოწმდეს სხვა კონტროლის საშუალებებიც (ან კონტროლის მიზნები), რომლებიც იმავე რისკებზე რეაგირებს. ამიტომ შესაძლებელი ხდება ტესტირებაში არაპროგნოზირებადობის ან ცვალებადობის ელემენტის გათვალისწინება; და
- უფრო ადვილია სამეურნეო სუბიექტის მიერ შემოღებული ახალი კონტროლის პროცედურების შეფასება და ტესტირება, რომლებიც ერთსა და იმავე მტკიცებებთან არის დაკავშირებული.

კონტროლის ტესტები ხშირად იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ უზრუნველყოს კონტროლის რისკის დაბალი ან საშუალო დონე (რისკის შემცირების (რწმუნების) მაღალი ან დაბალი დონე) იმის შესახებ, რომ კონტროლის პროცედურა, რომლის ტესტირებაც ტარდება, ეფექტიანად მუშაობს.

კონტროლის ტესტების შემუშავებისას აუდიტორმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს რწმუნების ორი დონის განხილვა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია კონტროლის ტესტებიდან:

- რწმუნების მაღალი დონე (დარჩენილი რისკის დაბალი დონე). ეს ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც კონტროლის ტესტებიდან მიღებული მტკიცებულებაა მთავარი; და
- რწმუნების საშუალო დონე (დარჩენილი რისკის საშუალო დონე). ეს ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც კონკრეტულ მტკიცებასთან მიმართებით ერთობლივად ტარდება კონტროლის ტესტები და სხვა ძირითადი პროცედურები.

კონტროლის ტესტებში ხშირად გამოიყენება ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდის დროს გამოიყენება ძალიან მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა, რომელიც შესაძლებლობას იძლევა, გამოვლინდეს კონტროლიდან გადახრის ის დონე, რომელიც გადახრის დასაშვებ დონეს აჭარბებს.

ცხრილი 17.5-4

უპირატესობები	
ატრიბუტული ნიშნებით/აღმომჩენი შერჩევა	შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებისთვის იდეალურია ისეთი კონტროლის პროცედურების ტესტირება, რომლებიც აუდიტორმა უკვე შეაფასა ძალიან საიმედოდ, კონტროლის სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასების დროს.
	თუ კონტროლის რომელიმე პროცედურის შესრულებაში მოსალოდნელია რაღაც დონის გადახრა, რეკომენდებულია, რომ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გაითვალისწინოთ სხვა შესაძლო მიდგომების გამოყენება.
	თუ ასეთ კონტროლის ტესტში, შერჩევით ერთობლიობაში გადახრა არ გამოვლინდება, აუდიტორს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ კონტროლის პროცედურა ეფექტიანად სრულდება. წინააღმდეგ შემთხვევაში, როგორც წესი, უფრო ეფექტურად მიიჩნევა ამ პროცედურის შეჩერება და მის ნაცვლად სხვა, ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. კონტროლიდან მხოლოდ ერთი გადახრაც კი, სავარაუდოდ, გამოიწვევს კონტროლის რისკის შეფასებულ დონის შეცვლას. გადახრის აღმომჩენის შემდეგ ტესტის გასაგრძელებლად საჭირო იქნება შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის მნიშვნელოვნად გაზრდა შეიძლება სხვა გადახრები აღარც გამოვლინდეს.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა განისაზღვრება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა} = \text{საიმედობის ფაქტორი} \div \text{გადახრის დასაშვები დონე}$$

კონტროლის საშუალებების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირების დროს, როდესაც მინიმალური ნდობაა დაგეგმილი სხვა შესრულებულ სამუშაოზე, ხშირად გამოიყენება რწმუნების 90%-იანი დონე (შესაბამისი საიმედობის ფაქტორი =2.3) (იხ. საიმედობის ფაქტორის ცხრილი 17.3-2).

გადახრის მაქსიმალური დასაშვები დონე შეიძლება იყოს 10%. ამ შემთხვევაში შერჩევითი ერთობლიობის უმცირესი მოცულობა იქნება 23 ერთეული, რაც გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\begin{aligned} & \text{საიმედობის ფაქტორი (2.3)} \div \text{გადახრის დასაშვები დონე (0.1)} = \\ & = \text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობას 23-ს.} \end{aligned}$$

თუ აუდიტორს ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებისთვის მოპოვებული აქვს სხვა მტკიცებულებები (კერძოდ, ძირითადი აუდიტორული პროცედურებიდან მოპოვებული მტკიცებულებები), საიმედობის ფაქტორი შეიძლება შემცირდეს ისე, რომ აუდიტორმა კონტროლის პროცედურის ფაქტობრივი ეფ-

ექტიანობის ტესტირების გზით რისკი მხოლოდ საშუალო დონემდე შეამციროს. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია რწმუნების 80%-იანი დონის გამოყენება (შესაბამისი საიმედოობის ფაქტორი =1.61), რაც შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობას 8-მდე შეამცირებს. ზოგიერთი აუდიტური ფირმა ოდნავ მაღალი დონის საიმედოობის ფაქტორებს იყენებს, რის შედეგადაც მიიღება შერჩევითი ერთობლიობის მინიმალური მოცულობა 10 ერთეული, რისკის შემცირების საშუალო დონის მისაღწევად და 30-ერთეულიანი შერჩევითი ერთობლიობა – რისკის შემცირების მაღალი დონის მისაღწევად.

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა

შემდეგ ცხრილში აღწერილია შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის პროცესი.

ცხრილი 17.5-5

	აუცილებელი ქმედებები
შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა	განსაზღვრეთ პროცედურის მიზანი და მტკიცებულება, რომელსაც იგი უზრუნველყოფს იმ მტკიცებების შესახებ, რომლებიც საფუძვლად უდევს ტესტირებისთვის გამიზნული კონტროლის პროცედურის ატრიბუტულ ნიშნებს.
	შეარჩიეთ გენერალური ერთობლიობა, რომლის მუხლები ტესტირების მიზნის შესაფერისია. ტესტირებისთვის გამიზნული მტკიცების მიხედვით შესაფერისი გენერალური ერთობლიობა შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს, მაგალითად, ანგარიშ-ფაქტურები შეგიძლიათ აირჩიოთ რეალიზაციის ოპერაციების არსებობის მტკიცების ტესტირებისთვის, მაგრამ ეს დოკუმენტები არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს რეალიზაციის სისრულის მტკიცებაზე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, უკეთესი არჩევანი იქნება მიღებული შეკვეთის ან საქონლის გაგზავნის დოკუმენტების მოძებნა და მათი შედარება ანგარიშ-ფაქტურასთან (ინვოისთან) და შემდეგ მოთხოვნების ანგარიშებთან.
	განსაზღვრეთ შერჩევითი ერთობლიობის უმცირესი მოცულობა, რომელიც აუცილებელია რისკის შემცირების საჭირო დონის მისაღწევად. შესამცირებელი რისკის დონე შეიძლება იყოს მაღალი ან საშუალო.
	შესამოწმებელი ინდივიდუალური მუხლების შესარჩევად გამოიყენეთ შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერული პროგრამა, ან სხვა შესაფერისი მეთოდი. გენერალური ერთობლიობის თითოეულ მუხლს შერჩევის თანაბარი შანსი უნდა ჰქონდეს.

კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ყოველდღიურად არ მოქმედებს

შერჩევითი ერთობლიობების შესარჩევად კონტროლის ისეთი პროცედურების ტესტირებისთვის, რომლებიც ყოველდღე არ ხორციელდება, შეიძლება დაგეხმაროთ შემდეგი მითითებები. თუმცა, განსოვდეთ, შერჩევითი ერთობლიობის რეალური მოცულობა ყოველთვის უნდა ეფუძნებოდეს პროფესიულ მსჯელობას.

ცხრილი 17.5-6

კონტროლი მოქმედებს	შერჩევითი ერთობლიობის რეკომენდებული მინიმალური მოცულობა	პროცენტული დაფარვა ტესტით
ყოველკვირეულად	10	19%
ყოველთვიურად	2-4	25%
კვარტალურად	2	50%
ყოველწლიურად	1	100%

მნიშვნელოვანი რჩევები

როდესაც შიდა კონტროლის ფაქტორები ეფექტიანობის ტესტირებისთვის სტატისტიკური შერჩევის მეთოდი გამოიყენება, შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობა არ იზრდება გენერალური ერთობლიობის ზრდასთან ერთად. ძალიან მცირე მოცულობის, ვთქვათ, 30 ერთეულისგან შემდგარმა შემთხვევითმა შერჩევითმა ერთობლიობამ, რომელშიც გადახრა არ გამოვლინდება, შეიძლება მოგვცეს მაღალი დონის რწმუნება იმის შესახებ, რომ კონტროლი ფუნქციონირებს ეფექტიანად.

როდესაც მუშაობთ კონტროლის ტესტების შექმნაზე, კარგად გაიაზრეთ და ზუსტად განსაზღვრეთ, მოცემულ ტესტში რა იქნება შეცდომა ან გადახრა. ამით დაზოგავთ დროს ტესტის შესრულებისას, ან შედეგების შეფასებისას და აღარ შეგაწუხებთ ეჭვები იმის დადგენაზე, რა იქნება კონტროლიდან გადახრა.

თუ კონტროლის რომელიმე პროცედურის შესრულებაში მოსალოდნელია რაღაც დონის გადახრა, რეკომენდებულია, რომ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გაითვალისწინოთ სხვა შესაძლო მიდგომების გამოყენება.

ქვემოთ მოცემულია მარტივი გეგმა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევაში:

95% რწმუნების დონეზე დაყრდნობით (გადახრის დონე 5%) მიიჩნევა, რომ:

- 10-ერთეულიანი შერჩევითი ერთობლიობა, სადაც არ გამოვლინდება გადახრა, უზრუნველყოფს საშუალო დონის რისკის შემცირებას. თუ გადახრა გამოვლინდება, რისკი არ შემცირდება;
- 30-ერთეულიანი შერჩევითი ერთობლიობა, სადაც არ გამოვლინდება გადახრა, უზრუნველყოფს მაღალი დონის რისკის შემცირებას. თუ ერთი გადახრა გამოვლინდება, შესაძლებელია მხოლოდ საშუალო დონის რისკის შემცირება. თუ ერთზე მეტი გადახრა გამოვლინდება, საერთოდ არ შემცირდება რისკი;
- 60-ერთეულიანი და უფრო დიდი შერჩევითი ერთობლიობა, სადაც არ გამოვლინდება გადახრა, უზრუნველყოფს მაღალი დონის რისკის შემცირებას. თუ ორი გადახრა გამოვლინდება, შესაძლებელია მხოლოდ საშუალო დონის რისკის შემცირება. თუ ორზე მეტია გადახრა, კონტროლის ტესტებით ვერ მიიღწევა რისკის შემცირება.

17.6 გადახრების შეფასება

გადახრების შეფასების პროცესი აღწერილია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 17.6-1

	აუცილებელი ქმედებები
გადახრების შეფასება	დაადგინეთ, რა მიიჩნევა გადახრად. შერჩევითი ერთობლიობის თითოეულ მუხლს მიანიჭეთ შემდეგი ორი კლასიფიკაციიდან ერთ-ერთი: „გადახრა“ ან „არაგადახრა“.
	თითოეული გადახრის ხასიათი და მიზეზი ყურადღებით უნდა გამოიკვლიოთ. მაგალითად, ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა კონტროლის იგნორირების ან შესაძლო თაღლითობის ნიშნები არსებობს, თუ პრობლემა გამოწვეული იყო პასუხისმგებელი პირის შევბუღებაში ყოფნით?
	გაითვალისწინეთ შერჩევის რისკი. თუ გადახრები გამოვლინდა, განიხილეთ: კონტროლის ეფექტიანობაზე დაყრდნობის ხარისხი უნდა შემცირდეს, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა უნდა გაიზარდოს (იხილეთ ქვემოთ), თუ ალტერნატიული პროცედურები უნდა შესრულდეს.

მნიშვნელოვანი რჩევები

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, აზრი არა აქვს კონტროლის საშუალებების ტესტირებას, თუ მოსალოდნელია, რომ გადახრები გამოვლინდება. ამის მიზეზი ისაა, რომ ასეთ შემთხვევაში საჭირო დონის რწმუნების მისაღწევად ერთადერთი გზა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდაა. შემდეგ, თუ სხვა გადახრა გამოვლინდება, საჭირო გახდება შერჩევითი ერთობლიობის კვლავ გაზრდა და ა.შ. გაცილებით უკეთესი იქნება ალტერნატიული პროცედურების შესრულება, ვიდრე შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა.

ერთი შესაძლო გამონაკლისი იქნება ისეთი შემთხვევა, როდესაც შესაძლებელია კონკრეტული ტიპის გადახრის მიზეზის ზუსტად დადგენა და გათვალისწინება ტესტის შემუშავებაში. მაგალითად, შესაძლებელია გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ვთქვათ, მაშინ, როდესაც პიროვნება, რომელიც ჩვეულებისამებრ კონტროლის პროცედურას ასრულებს, შვებულებაშია) გამოვლენილი გადახრების გამოკვლევა, ზოგიერთი ძირითადი პროცედურის შესრულების ნაცვლად.

შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგები შეიძლება შეფასდეს დასაშვები გადახრის მაქსიმალური დონის შედარებით ე.წ. გადახრის ზედა ზღვართან. გადახრის ზედა ზღვრის გამოსათვლელი ფორმულა შემდეგი სახისაა:

$$\text{გადახრის ზედა ზღვარი} = \text{კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი} \div \text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე.}$$

კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი ეყრდნობა გამოვლენილი გადახრების რიცხვს, როგორც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 17.6-2

კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი გამოვლენილი გადახრების რიცხვის მიხედვით					
საჭირო რწმუნების დონე	1	2	3	4	5
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

მაგალითად, დავუშვათ, რომ ტესტირებისთვის შერჩეულია 30 მუხლი (რწმუნების დონე 90% და გადახრის მაქსიმალური დასაშვები დონე – 10%) და გამოვლინდა ორი გადახრა. გადახრის ზედა ზღვარი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით.

$$\text{კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი (5.3)} \div \text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (30)} = \text{გადახრის ზედა ზღვარი 17\%}$$

17% შედეგი გაცილებით მაღალია, ვიდრე გადახრის მაქსიმალური დასაშვები დონე 10%, რაც იმას ნიშნავს, რომ კონტროლის ეფექტიანობაზე ნდობა (დაყრდნობა) უნდა შემცირდეს. თუმცა, თუ გადაწყვეტთ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდას, იგი უნდა გაიზარდოს 60 მუხლამდე და სხვა გადახრები აღარ უნდა გამოვლინდეს. ამით გადახრის ზედა ზღვარი შემცირდება (როგორც ეს ქვემოთ არის გამოთვლილი) მისაღებ დონემდე (ე.ი. მიუახლოვდება თავდაპირველ 10%-ის ზღვარს).

$$\text{კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი (5.3)} \div \text{შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (60)} = \text{გადახრის ზედა ზღვარი 9\%}$$

თუმცა, თუ კიდევ გამოვლინდება გადახრა, კიდევ ერთხელ საჭირო გახდება შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, სასურველი შედეგის მისაღწევად. ეს, ალბათ, არ იქნება აუდიტის დროის ეფექტურად გამოყენება, რადგან შეიძლება კიდევ გამოვლინდეს გადახრა.

კორექტირებული საიმედოობის ფაქტორი (6.7) ÷ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა (75) = გადახრის ზედა ზღვარი 9%.

17.7 სასწავლო მაგალითები – ტესტირების მოცულობა

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა

დამატებითი პროცედურების შემუშავება – მოთხოვნების ანგარიშები

შემდეგი ცხრილი ასახავს მოთხოვნების ანგარიშების აუდიტის პროგრამას. პროგრამა მოიცავს მოთხოვნების ანგარიშების სტატისტიკურ შერჩევით ერთობლიობას.

„დეფტა ავეჯი“

მოთხოვნების ანგარიშები – აუდიტორული პროცედურები

დამკვეთი: „დეფტა ავეჯი“

	განსახი- ლველი მტკიცებები	სამუშაო შეასრულა (ინიცია- ლები)	სდ-ის მითი- თება	კომენტარები
პროცედურები				
<p>1. ანალიზური პროცედურები</p> <p>გამოითვალეთ მოთხოვნების ანგარიშების საბოლოო ნაშთებისთვის მოსალოდნელი შედეგები, სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე.</p> <p>გამოიკვლიეთ მნიშვნელოვანი ცვლილებები ან ტენდენციები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთის; • ცალკეული კლიენტის მოთხოვნების ანგარიშების ასაკის; • მოთხოვნების ანგარიშების დღიური გაყიდვების; • მოთხოვნების ანგარიშების საკრედიტო ნაშთების; • სხვა მოულოდნელი გადახრების. ახსენით. • სხვა (არასავაჭრო მოთხოვნების ანგარიშები) <p>შედეგები ასახეთ სამუშაო დოკუმენტებში.</p>	საწ	მაგ	C.120	<p>მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთი წინა პერიოდთან შედარებით გაიზარდა 60%-ით.</p> <p>ასევე გაიზარდა დებიტორული დავალიანების ამოღების პერიოდი 39 დღიდან 45 დღემდე.</p>

	განსახი- ლველი მტკიცებები	სამუშაო შეასრულა (ინიცია- ლები)	სდ-ის მითი- თება	კომენტარები
<p>2. მოთხოვნების სია მოიპოვეთ მოთხოვნების ანგარიშების საბო- ლო ნაშთების სია:</p> <p>ა) შეამოწმეთ არითმეტიკული სიზუსტე და შეუდარეთ მთავარ წიგნს;</p> <p>ბ) შეამოწმეთ სახელწოდებები და თანხები დამხმარე (ანალიზური აღრიცხვის) წი- გნთან შედარებით;</p> <p>გ) მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებ- ულ თანამშრომლებს გამოჰკითხეთ, ისე- თი შემთხვევების შესახებ, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • კლიენტს განსაკუთრებით მოექცნენ; • შეცვლილ იქნა რეალიზაციის პირო- ბები; • ოპერაცია განხორციელდა დაკავში- რებულ მხარეებთან; ან • როდესაც შიდა კრედიტის ლიმიტი მნიშვნელოვნად დაირღვა. 	<p>ა</p> <p>ა წ</p>	<p>მაგ</p> <p>მაგ მაგ</p>	<p>C.110</p>	<p>არჯანთან და კარ- ლასთან გასაუბრე- ბიდან ვაკვივით, რომ რეალიზაციის პირობები სხვადასხვა კლიენტისთვის სხვადასხვანაირია, მაგრამ ამტკიცებს არჯანი.</p>
<p>3. საეჭვო ვალების ანარიცხები დარწმუნდით, რომ საეჭვო ვალების ანარი- ცხები უკავშირდება კონკრეტულ ანგარიშ- ებს და ადეკვატურია:</p> <p>ა) მიმოიხილეთ ხანდაზმული მოთხოვნებ- ის ანგარიშების საცდელი ნაშთი და შეუდარეთ წინა პერიოდებს.</p>	<p>სშ</p>		<p>C.120</p>	<p>გაიზარდა 60 დღეზე მეტი ხნის მოთხოვნების ხვედრითი წილი წინა პერიოდის რეალიზაციასთან მიმართებით.</p> <p>არჯანთან ერთად განვიხილეთ ვადაგა- დაცილებული ანგა- რიშების სია და მო- ვიპოვეთ ინფორმაცია საეჭვო ვალების ანარიცხების შესახებ.</p>
<p>ბ) მიმოიხილეთ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ გადახდილი და- ვალანების თანხები (თუ შესაძლე- ბელია მოიპოვეთ ხანდაზმული ანგარი- შის საბოლოო საცდელი ნაშთი და ნა- ხეთ, გატარებულია თუ არა პერიოდის შემდეგ ამოღებული თანხა).</p>	<p>წშ</p>	<p>მაგ</p>		
<p>4. დროში გამიჯვნა შეასრულეთ და დოკუმენტებში ასახეთ დროში გამიჯვნის პროცედურები.</p>	<p>წ</p>	<p>მაგ</p>	<p>C.115</p>	<p>მოვიპოვეთ უკანდაბ- რუნებული ვაყიდუ- ლი საქონლის სია, როდესაც ვატარებ- დით დროში გამიჯ- ვნის პროცედურების ტესტირებას. გასულ წელს რამდენიმე დიდი ღირებულების საქონელი იყო დაბრუნებული.</p>

	განსახი- ლველი მტკიცებები	სამუშაო შეასრულა (ინიცია- ლები)	სდ-ის მითი- თება	კომენტარები
				რეალიზაციის ტეს- ტირების პროცესში გავეცანით ხელშეკ- რულების პირობებს საქონლის უკან დაბ- რუნების შესახებ. იხ. სდ 503.1. განვიხილოთ საანგა- რიშგებო თარიღის მახლობელ პერიოდ- ში გაკეთებული ყვე- ლა საბუღალტრო გატარება. იხ. სდ 626
პირითადი პროცედურები – შერჩევა				
ძ. გაფართოებული დადასტურება აირჩიეთ მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურების სიიდან 15 ანგარიშის დასტური. შეაჯამეთ შედეგები და განსხვავებები გამოიკვლიეთ შესაბამისი დამადასტუ- რებელი დოკუმენტების შემოწმებისა და გამოკითხვის საშუალებით.	აწ	მკ	C.200	
კონტროლის ტესტები				არავითარი
გაფართოებული პროცედურები – გამოვლენილი სპეციფიკური თაღლითობის რისკებისთვის				
გ1. მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურე- ბა (თაღლითობის რისკი) ა) შეამოწმეთ მომხმარებლების შერჩევი- თი ერთობლიობისთვის სახელწოდებე- ბი, მისამართები და ფაქსის/ტელეფონ- ის ნომრები ტელეფონით, ან სამეწარ- მეო რეესტრის მეშვეობით, რათა დაა- დასტუროთ, რომ ისინი ნამდვილი, რეგისტრირებული კომპანიებია. ბ) გაითვალისწინეთ მომხმარებლების ვებგვერდებისა და მათ შესახებ ინტე- რნეტის ქსელში არსებული სხვა ინ- ფორმაციის მიმოხილვა, დასტურის მოთხოვნების გაგზავნის პარალელურ- ად, რომელშიც მოითხოვთ ანგარიშის დეტალებისა და რეალიზაციის ვადებ- ის/პირობების დადასტურებას. იკი- თხეთ, არსებობს თუ არა „არაპირითა- დი“ (მეორადი) შეთანხმებები, ან რაი- მე სპეციალური ვადები/პირობები ხე- ლშეკრულებაში. გ) მიიღეთ მხოლოდ ხელმოწერილი დას- ტურის ორიგინალები.	აწ		C.200	შევადასტურეთ 5 მომხმარებლის სახელწოდება, მისამართი და ფაქსის ნომერი შერჩეული დასტურის წერილებიდან. შეუსაბამოები (გადახრები) არ გამოვლენილა. დავრეკეთ 2 მომხ- მარებელთან, რათა შეგვემოწმებინა და დაგვედასტურებინა რეალიზაციის ხელშეკრულების დეტალები და პირობები. შეუსაბამოები (გადახრები) არ გამოვლენილა.

	განსახი- ლველი მტკიცე- ბები	სამუშაო შეასრუ- ლა (ინიცია- ლები)	სდ-ის მითი- თება	კომენტარები
<p>გ2. საეჭვო ვალების ანარიცხები</p> <p>ა) შეამოწმეთ საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი პერიოდის გადახდების 10-ერთეულიანი შერჩევითი ერთობლიობა, ბანკის დეპოზიტებთან შედარებით.</p> <p>ბ) მიმოიხილეთ საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხმარებლებზე უკანდაბრუნებული საქონლისთვის გაცემული ყველა მაკორექტირებელი ფაქტურა. გაითვალისწინეთ მომხმარებლების ფაილების ან რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტების მიმოხილვა, საჭიროებისამებრ.</p> <p>გ) მიმოიხილეთ საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მოთხოვნების ანგარიშებზე ჩამოწერილი ყველა თანხა, რათა დარწმუნდეთ, რომ ეს ანგარიშები წინა პერიოდში საეჭვო არ ყოფილა.</p>	შ		C.121	<p>შეუსაბამობები (გადახრები) არ გამოვლენილა.</p> <p>საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხმარებლებზე გაცემულია 2 მაკორექტირებელი ფაქტურა, მაგრამ ისინი არ იყო არსებითი. მომხმარებლებმა დააბრუნეს საქონელი, რადგან მიღებისას დაზიანებული აღმოჩნდა. გაურკვეველია, საქონელი ტრანსპორტირების დროს დაზიანდა, თუ უკვე დაზიანებული ვაგ ზავნეს ქარხნიდან.</p>

ძირითადი პროცედურები – შერჩევა

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია სტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობის ტესტის ნიმუში, რომელიც განკუთვნილია მოთხოვნების ნაშთების არსებობისა და სისწორის დასადგენად. დასადასტურებლად შერჩეული მომხმარებლებისთვის პირველად დოკუმენტად ავირჩიეთ ანგარიშ-ფაქტურები, რადგან ზოგიერთმა საცალო მოვაჭრემ მიუთითა, რომ ისინი არ დაადასტურებენ დავალიანების ფაქტობრივ საბოლოო ნაშთებს.

შეგამოწმებთ სტატისტიკურ შერჩევით ერთობლიობას (ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევის გამოყენებით) მოთხოვნების არსებობისა და სისწორის დასადგენად.

კითხვა	პასუხი
ტესტის მიზანი	მოთხოვნების არსებობასა და სისწორეში დარწმუნდეთ მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთებიდან შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევით და დასტურის მოთხოვნის წერილების ვაგ ზავნით.
არსებითი უზუსტობების რისკები შესაბამის მტკიცებებში	არსებობა = საშუალო რისკი სისწორე = დაბალი რისკი
შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა	მოთხოვნების ანგარიშების საბოლოო ნაშთები.
გენერალური ერთობლიობის ფულადი ღირებულება	177,203 ევრო
სპეციფიკური მუხლები, რომლებიც ცალკე შეფასდება	38,340 ევრო

შიდა კონტროლის ფაქტორივი ეფექტიანობის ტესტირებით მიღებული რისკის შემცირება	საშუალო
სხვა პროცედურებით (როგორცაა რისკის შესაფასებელი პროცედურები) მიღებული რისკის შემცირება	შეზღუდული
გამოსაყენებელი საიმედოობის ფაქტორი (შემცირება სხვა წყაროებიდან მიღწეული რისკის შემცირების გათვალისწინებით)	დადგენილი კონტროლის ტესტები ამონაგების/მოთხოვნების/ფულადი სახსრების მიღების ციკლისთვის. გამოვიყენებთ 75% რწმუნების დონეს, ანუ 1.4 საიმედოობის ფაქტორს.
არსებითობა	15,000 ევრო
შერჩევითი ერთობლიობის სავარაუდო გადახრა	არავითარი

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა

სპეციფიკური მუხლები ცალკე შემოწმდება. არსებობს ორი დაკავშირებული მხარის, კალიანი დეფტასა და ვინჯეი შარმას მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) ნაშთები 28,340 ევრო და 10,000 ევრო, შესაბამისად, რომელთა დადასტურება ცალ-ცალკე უნდა ჩავატაროთ.

სავაჭრო მოთხოვნების დარჩენილი ნაშთი 138,863 ევრო (177,203 ევრო – 38,340 ევრო) უნდა შევამოწმოთ არსებობასა და სისწორეზე, მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურებების პროცედურით. ვინაიდან ზოგიერთ მომხმარებელს არ შეუძლია ფაქტორივი ნაშთების დადასტურება, მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურების საფუძველად გამოვიყენებთ დამადასტურებელ ანგარიშ-ფაქტურებს და შემდეგ:

- შერჩევის ინტერვალს:

სიზუსტე (არსებითობა) ÷ საიმედოობის ფაქტორზე

$$15,000 \text{ ევრო} \div 1.4 (75\%) = 10,714 \text{ ევრო}$$

- შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობას:

შესამოწმებელი გენერალური ერთობლიობა ÷ შერჩევის ინტერვალზე.

გამოვრიცხავთ ზოგიერთ მუხლს ცალკე შესაფასებლად.

$$138,340 \text{ ევრო} \div 10,714 \text{ ევრო} = 13 \text{ ერთეული}$$

ვინაიდან გენერალური ერთობლიობის შერჩევის ერთეული ანგარიშ-ფაქტურებია, დადასტურების პროცედურის ჩასატარებლად უნდა შევარჩიოთ 13 ანგარიშ-ფაქტურისგან შემდგარი შერჩევითი ერთობლიობა და ასევე 2 დაკავშირებული მხარის ოპერაციის ნაშთები, რომელიც ზემოთ მივუთითეთ.

ტესტირებისთვის ანგარიშ-ფაქტურების შერჩევა

დასადასტურებელი ანგარიშ-ფაქტურებისა და მომხმარებლების შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად ანგარიშ-ფაქტურები უნდა შევარჩიოთ ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევის მეთოდით. სავაჭრო მოთხოვნების დარჩენილი ნაშთის 138,340 ევროსთვის საწყის წერტილად შევარჩიეთ 913 ევრო. შერჩევის ინტერვალის 10,714 ევროს გამოყენებით შევარჩიეთ 13 ანგარიშ-ფაქტურა.

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

ტესტირების მოცულობის განსაზღვრა

დამატებითი აუდიტორული პროცედურები – მოთხოვნების ანგარიშები

აუდიტორული პროცედურების პროგრამა „კუმარისათვის“

ნაშთი – მოთხოვნების ანგარიშები (მა)

საბაზისო ძირითადი პროცედურები:

პროცედურები	მტკიცებები	სამუშაოს შემსრულებლისა და სდის მითითება	კომენტარები
<p>ანალიზური პროცედურები</p> <p>ანალიზური პროცედურების ჩატარება მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთზე, ხანდაზმულობასა და ძირითად კოეფიციენტებზე და ტენდენციებისა და შედეგების შედარება წინა პერიოდთან.</p>	საწ	C.110 ლფ	დებიტორული დავალიანების ამოღების პერიოდი 2 წლის წინ არსებული 58 დღიდან 106 დღემდე არის გაზრდილი. როგორც ჩანს, დებიტორული დავალიანების ამოღების პერიოდის ზრდა ძირითადად განაპირობა „დეფტას“ მოთხოვნების ნაშთის ზრდამ.
<p>სია</p> <p>გადახდის ვადების მიხედვით მომზადებული მოთხოვნების ანგარიშების სიის მოპოვება და რიცხვების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება, მთავარ წიგნთან შედარება და ამ სიის განხილვა რუბისთან ერთად, მათ შორის, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების ნაშთების.</p> <p>ანგარიშების ხანდაზმულობის სისწორის შემოწმება 5 ანგარიშ-ფაქტურის განხილვით, რომელსაც შევარჩევთ პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე და დავრწმუნდებით, რომ „კუმარის“ მიერ გადახდის ვადების მიხედვით მომზადებული მოთხოვნების ანგარიშების ანალიტიკური ანგარიში სწორია.</p>	წ	C. 105 ლფ C. 105 ლფ	სია ემთხვევა მთავარ საბუღალტრო წიგნს და შეცდომები არ გამოვლინდა არც ანგარიშების ასაკში და არც რიცხვების არითმეტიკული სისწორის შემოწმებისას. არავითარი მტკიცებულება არ აღმოგვიჩენია.
<p>საეჭვო ვალების ანარიცხები</p> <p>საეჭვო ვალების ანარიცხების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება რაჯისგან და მათი ხანდაზმულობის განხილვა. 90 დღეზე მეტი ხნის ნაშთების ამოღების შესაძლებლობის (ალბათობის) საკითხის განხილვა. საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ მიღებული, გადახდილი დავალიანების თანხების სიის მოპოვება შემდგომი მოვლენების ტესტირების ჩასატარებლად.</p>	შ	C. 120 ლფ	სია განვიხილეთ რაჯისთან ერთად. მხოლოდ 2 ანგარიშია 90 დღეზე მეტი ხნის. „დეფტას“ 90 დღეზე მეტი ხნის გადაუხდელი ანგარიშ-ფაქტურების ჯამური ოდენობა შეადგენს 10,590 ევროს. რაჯის მიაჩნია, რომ ეს თანხა მთლიანად ამოღებადია და მალე გადაიხდიან. ზოგიერთი ანგარიშ-ფაქტურა გადახდილია საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ.

პროცედურები	მტკიცებები	სამუშაოს შემსრულებლისა და სდ-ის მითითება	კომენტარები
<p>დროში გამიჯვნა საანგარიშგებო თარიღის წინა და შემდგომი პერიოდის 10 ანგარიშ-ფაქტურის შერჩევითი ერთობლიობისა და დროში გამიჯვნის სხვა პროცედურების დოკუმენტების მიმოხილვა, რათა დავრწმუნდეთ, რომ ოპერაციები აღრიცხული იყოს სწორ (სათანადო) საანგარიშგებო პერიოდში. შერჩეული ოპერაციებისთვის შევამოწმებთ იმის მტკიცებულებებს, რომ საქონელი გაგზავნილი იყო პერიოდის დასრულებამდე.</p>	<p>წ</p>	<p>C. 122 ლფ</p>	<p>შეცდომები არ გამოვლენილა აქ და ამონაგების დროში გამიჯვნის ტესტირებისას.</p> <p>განვიხილეთ საანგარიშგებო თარიღის მახლობელ პერიოდში გაკეთებული ყველა საბუღალტრო გატარება და ტესტირების შედეგები დოკუმენტირებულია სდ 26-ში.</p>
<p>დადასტურება ყველა დაკავშირებული მხარის ოპერაციის ანგარიშების დადასტურება.</p> <p>პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების შერჩევა (გარდა ზემოაღნიშნულ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების ნაშთებისა) ისე, რომ ტესტით მოვიცვათ მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების 60%. შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტების სახელწოდებებისა და მისამართების შემოწმება დასტურის მოთხოვნების გაგზავნამდე, რათა დავრწმუნდეთ, რომ კომპანიის ინფორმაცია სწორია. ფაქსით მიღებული დასტურის წერილების ინფორმაციის გადამოწმება დარეკვით, მიღებული დასტურის დეტალების სისწორეში დასარწმუნებლად.</p> <p>ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება ისეთ ნაშთებზე, რომლებზეც არ მივიღებთ პასუხს.</p>	<p>აწ</p>	<p>C. 130 ლფ</p>	<p>დადასტურდა „დეფტას“ მოთხოვნების ანგარიშის ნაშთი და ასევე დაემთხვა „დეფტას“ სამუშაო დოკუმენტების ფაილის მონაცემებს.</p> <p>მოთხოვნების ანგარიშების ნაშთების მხლოდ 45%-ზე მოვიდა დასტურის პასუხები, ამიტომ ჩავატარეთ ალტერნატიული პროცედურები.</p>

ძირითადი პროცედურები – შერჩევა

დადასტურებისთვის შერჩეული შერჩევითი ერთობლიობა გავზარდეთ რისკის საშუალო დონის მისაღწევად. ვენდეთ ძირითად პროცედურებს.

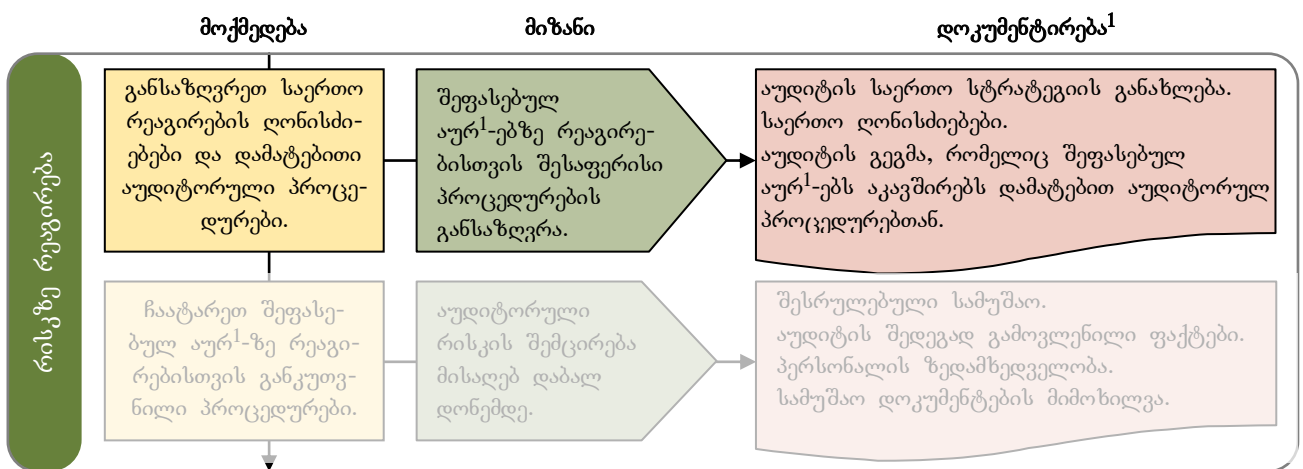
გაფართოებული/სხვა ძირითადი პროცედურები

გავითვალისწინეთ რა ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების რისკი, გაგზავნილი დასტურის მოთხოვნების შერჩევითი ერთობლიობისთვის შევამოწმეთ სახელწოდებები და მისამართები. ფაქსით დაბრუნებული ყველა დასტურის წერილის დეტალები დავადასტურეთ დარეკვით, მათ სისწორეში დასარწმუნებლად.

18. შესრულებული სამუშაოს დოკუმენტირება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
<p>მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა მომზადდეს სათანადო დოკუმენტაცია აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების ფაილისთვის, აუდიტორის მიერ გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის ჩატარებული სამუშაოს შესახებ.</p>	230, 500

სქემა 18.0-1



შენიშვნა:

1. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.7	აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია.
230.8	<p>აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ კონკრეტულ აუდიტთან, გაიგოს: (იხ.: პუნქტები გ2-გ5, გ16-გ17)</p> <p>ა) იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა ასს-ებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით; (იხ.: პუნქტები გ6-გ7)</p> <p>ბ) ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები; და</p> <p>გ) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვები. (იხ.: პუნქტები გ8-გ11)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
230.9	<p>ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირების დროს, აუდიტორმა დოკუმენტებში უნდა ასახოს:</p> <p>ა) იმ კონკრეტული მუხლების ან საკითხების საიდენტიფიკაციო მახასიათებლები, რომელთა ტესტირებაც ჩატარდება; (იხ.: პუნქტი გ12)</p> <p>ბ) ვინ შეასრულა აუდიტის სამუშაო და სამუშაოს შესრულების თარიღი; და</p> <p>გ) ვინ ჩაატარა შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა, მიმოხილვის თარიღი და მასშტაბები. (იხ.: პუნქტი გ12)</p>
230.10	<p>აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა ასახოს ხელმძღვანელობასთან, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსა და სხვა პირებთან მნიშვნელოვან საკითხებზე ჩატარებული განხილვები, მათ შორის, განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როლის და ვისთან ერთად ჩატარდა განხილვა. (იხ.: პუნქტი გ14)</p>
330.16	<p>როდესაც აფასებს კონტროლის პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტიანობას, მან უნდა შეაფასოს, გვიჩვენებს თუ არა ძირითადი პროცედურებით გამოვლენილი უზუსტობები იმას, რომ კონტროლის პროცედურები ეფექტიანად არ მუშაობს. ამასთან, ის ფაქტი, რომ ძირითადი პროცედურებით არ გამოვლენილა უზუსტობები, არ წარმოადგენს იმის მტკიცებულებას, რომ ტესტირებისთვის გამიზნულ მტკიცებასთან დაკავშირებული კონტროლი ეფექტურია (იხ. პ. გ40).</p>
330.26	<p>აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პ. გ62)</p>
330.27	<p>თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე არსებითი მტკიცების შესახებ, აუდიტორმა უნდა სცადოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.</p>
500.8	<p>თუ ინფორმაცია, რომლის გამოყენებასაც აუდიტორი აპირებს აუდიტორული მტკიცებულების სახით, მომზადებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, აუდიტორმა, საჭიროებისამებრ, უნდა განსაზღვროს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მნიშვნელობა აუდიტორის მიზნებისთვის. კერძოდ: (იხ. გ34-გ36)</p> <p>ა) შეაფასოს ამ ექსპერტის კომპეტენცია, უნარიანობა და ობიექტურობა (იხ. პ. გ37-გ43)</p> <p>ბ) გაერკვეს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში; და (იხ. პ. გ44-გ47)</p> <p>გ) შეაფასოს, შესაფერისია თუ არა ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო იმისათვის, რომ გამოიყენოს როგორც აუდიტორული მტკიცებულება სათანადო მტკიცებასთან დაკავშირებით. (იხ. პ. გ48)</p>
500.9	<p>როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას იყენებს, მან უნდა შეაფასოს, საკმარისად საიმედოა თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის, ასევე, საჭიროების შემთხვევაში, მოცემულ კონკრეტულ გარემოებებში. ამისათვის, აუდიტორმა უნდა:</p> <p>ა) მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები ამ ინფორმაციის სიზუსტისა და სისრულის შესახებ; და (იხ. პ. გ49-გ50)</p> <p>ბ) შეაფასოს, საკმარისად ზუსტი და დეტალიზებული არის თუ არა ეს ინფორმაცია აუდიტორის მიზნებისთვის. (იხ. პ. გ151)</p>

18.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში მნიშვნელოვან როლს თამაშობს აუდიტის ფაილის დოკუმენტაცია. იგი უზრუნველყოფს დოკუმენტურ მტკიცებულებას იმის შესახებ, რომ სამუშაო ნამდვილად შესრულდა და ქმნის საფუძველს აუდიტორის დასკვნის მოსამზადებლად. გარდა ამისა, მას გამოიყენებენ ხარისხის კონტროლის შემოწმებისთვის, ასს-ების მოთხოვნებისა და შესაფერისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვის მონიტორინგისთვის და შესაძლოა მესამე მხარეთა მიერ ჩატარებული შემოწმების დროსაც.

აუდიტის დოკუმენტაციის სპეციფიკური მოთხოვნები და ხასიათი ჩვენ განვიხილეთ 1-ლი ტომის მე-16 თავში და აქ აღარ გავიმეორებთ. შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი საკითხი, რაც უნდა გაითვალისწინოთ ფაილის დაკომპლექტებისას.

ცხრილი 18.1-1

დოკუმენტაციის შედგენისას გასათვალისწინებელი მოსაზრებები	დიახ/არა
დაცულია დოკუმენტაციის შესახებ ფირმის მოთხოვნები, რაც ჩამოყალიბებულია ფირმის ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოში?	
კარგად არის ორგანიზებული აუდიტის დოკუმენტაცია და სრულყოფილია, მათ შორის, ნათლად არის მითითებული სხვა დაკავშირებული დოკუმენტები იქ, სადაც მნიშვნელოვანი საკითხებია ასახული?	
<p>ფაილის დოკუმენტაციაში მითითებულია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ვინ შეასრულა სამუშაო და მისი დასრულების თარიღი? • ვინ და როდის მიმოიხილა შესრულებული სამუშაო და რას მოიცავდა მიმოხილვა? • ხელმძღვანელობასთან, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან და სხვებთან მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვების შედეგები, მათ შორის, რომელი მნიშვნელოვანი საკითხები იყო განხილული, როდის და ვისთან მოხდა მათი განხილვა? 	
<p>შეუძლია გამოცდილ აუდიტორს, რომელსაც ამ აუდიტთან ადრე შეხება არ ჰქონია, გაიგოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა სამართლებრივი, მარეგულირებელი და პროფესიული მოთხოვნების დაცვით? • აუდიტორული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებები? • წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი, გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული არსებითი ხასიათის პროფესიული განხილვები? 	
<p>ფაილი შეიცავს დოკუმენტაციას, რომელიც ეხება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის წინაპირობების არსებობას და ახალ გარიგებაზე დათანხმების ან არსებულის გაგრძელებაზე გადაწყვეტილების მიღებას? • აუდიტის საერთო სტრატეგიას? • გარიგების ჯგუფში ჩატარებულ განხილვებს? • სამეურნეო სუბიექტის შესწავლის პროცესში მიღებულ მთავარ ინფორმაციას და შიდა კონტროლის 5 კომპონენტს ცალ-ცალკე, მათ შორის მოპოვებული ინფორმაციის წყაროებს? • ჩატარებული რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგებს? • ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცებების დონეზე გამოვლენილ და შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკებს? • აუდიტის დეტალურ გეგმას, რომელიც მიესადაგება შეფასებულ რისკებს? 	

დოკუმენტაციის შედგენისას გასათვალისწინებელი მოსაზრებები (გაგრძელება)	დიახ/არა
<ul style="list-style-type: none"> • ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგებს, მათ შორის მოპოვებული მტკიცებულებების რელევანტურობასა და საიმედოობას, ასევე გამოვლენილ გამონაკლისებზე რეაგირების მიზნით ჩატარებულ პროცედურებს, მათ შორის რისკების შეფასებაში შესატან საჭირო ცვლილებებს? • ინფორმაციას აუდიტის დროს გამოვლენილი თაღლითობის სიმპტომების შესახებ და მასზე რეაგირებისთვის ჩატარებულ პროცედურებს? • მოპოვებული ახალი ინფორმაციის საფუძველზე არსებობაში შეტანილ ცვლილებებს? • საკმარის ინფორმაციას აუდიტორების მიერ ხელახლა ჩატარებული პროცედურების შესახებ, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელი იყო? • მნიშვნელოვან ცვლილებებს, რომლებიც აუდიტის მსვლელობისას შეიტანეს აუდიტის საერთო სტრატეგიაში ან აუდიტის გეგმაში და ასეთი ცვლილების მიზეზებს? • ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებს და მათი გადაჭრის გზებს, როგორცაა არსებითი ხასიათის განუსაზღვრელობა, პრობლემები ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილ სააღრიცხვო შეფასებებში, ასევე შემდგომ მოვლენებსა და სხვა საკითხებს, რომლებმაც შეიძლება გამიწვიოს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება? 	
<p>დოკუმენტირებულია ფირმის ფარგლებში და აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის მიერ დაქირავებულ ექსპერტთან ჩატარებული კონსულტაციები?</p>	
<p>თუ ექსპერტის სამუშაო გამოიყენეთ, დოკუმენტირებულია ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულების ადეკვატურობა?</p>	
<p>დოკუმენტირებულია ასს 600-ის მოთხოვნების შესრულება, რომლებიც ეხება კომპონენტის აუდიტორთან კომუნიკაციას?</p>	
<p>შესრულებულია ყველა შესაფერისი ასს-ით გათვალისწინებული ყველა მოთხოვნა, რომელიც დოკუმენტაციას ეხება? (იხ. 1-ლი ტომის მე-16 თავი იმ ასს-ების გასაცნობად, რომლებიც მოიცავს დოკუმენტაციის შესახებ სპეციფიკურ მოთხოვნებს).</p>	

ფაილის საკუთრება

თუ კანონმდებლობით სხვა რამე არ არის გათვალისწინებული, აუდიტის დოკუმენტაცია აუდიტორი ფირმის საკუთრებაა.

სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების ასლები

აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტის დოკუმენტაციაში შეიძლება ჩართული იყოს სამეურნეო სუბიექტის ჩანაწერების ასლები ან ამონარიდები (მაგალითად, მნიშვნელოვანი და სპეციფიკური ხელშეკრულებები და შეთანხმებები), თუმცა, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერების ასლები არ გამოდგება აუდიტის შესაფერისი დოკუმენტაციის შემცველად.

მნიშვნელოვანი რჩევები

დოკუმენტაციის მომზადების დროულობა

აუდიტის დოკუმენტაციის დროულად მომზადება ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას და აადვილებს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების ეფექტურ მიმოხილვასა და შეფასებას აუდიტორის დასკვნის მომზადების დასრულებამდე. აუდიტის დასრულების შემდეგ მომზადებული დოკუმენტაცია, სავარაუდოდ, ნაკლებად იქნება ზუსტი, ვიდრე დოკუმენტაცია, რომელიც აუდიტის მიმდინარეობისას მზადდება.

მნიშვნელოვანი რჩევები (გაგრძელება)

დასრულებული აუდიტის ფაილი

აუდიტის დოკუმენტაცია შეძლებისდაგვარად გასაგები და ნათელი უნდა იყოს და არ უნდა საჭიროებდეს დამატებით ზეპირ ახსნას. მხოლოდ ზეპირი ახსნა არ წარმოადგენს შესრულებული სამუშაოს ან გამოტანილი დასკვნების ადეკვატურ მტკიცებულებას. თუმცა, ზეპირი ახსნის გამოყენება შესაძლებელია აუდიტის დოკუმენტაციაში მოცემული ინფორმაციის უფრო საფუძვლიანად ასახსნელად ან განსამარტავად.

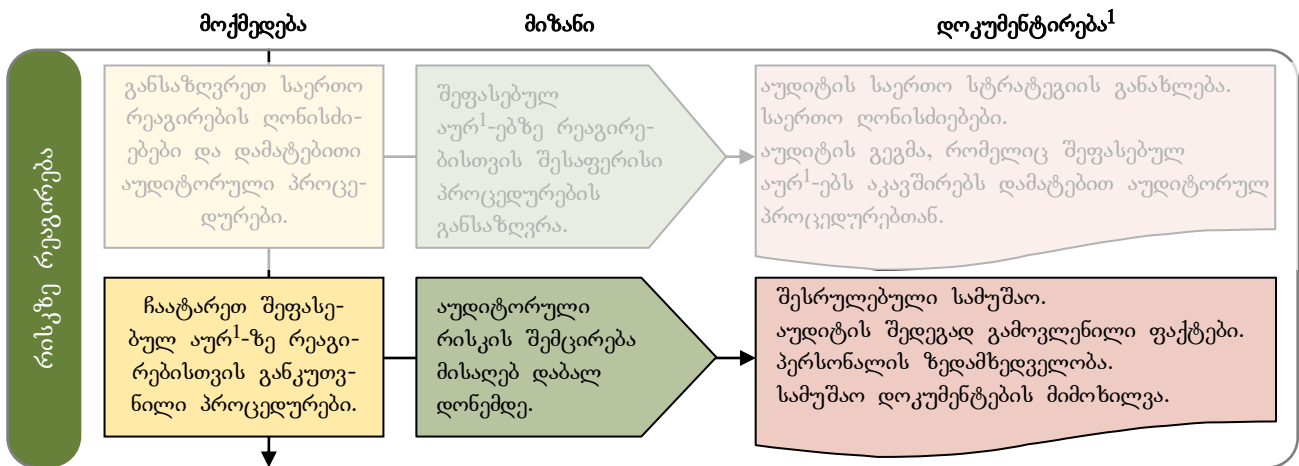
შეუსაბამობები

თუ მოპოვებული გაქვთ ისეთი აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც ეწინააღმდეგებოდა ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი საკითხის შესახებ გამოტანილ საბოლოო დასკვნას, ფაილს უნდა დაერთოს დოკუმენტაცია, სადაც ახსნილი იქნება, როგორ გადაჭრა აუდიტორმა გამოვლენილი შეუსაბამობები. თუმცა, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუდიტორმა უნდა შეინახოს დოკუმენტაცია, რომელიც არასწორია ან სხვა დოკუმენტით არის ჩანაცვლებული.

19. ოფიციალური წერილები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს
მითითებები ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილების მოპოვების წესების შესახებ.	580

სქემა 19.0-1



შენიშვნა:

1. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
580.6	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) ხელმძღვანელობისაგან და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისაგან ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვება იმის თაობაზე, რომ მათ სჯერათ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და აუდიტორისათვის მიწოდებული ინფორმაციის სისრულესთან დაკავშირებით თავიანთი პასუხისმგებლობა შეასრულეს;</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგების ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონკრეტული მტკიცებულების შესაფერისი სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების განმტკიცება, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით, თუ აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს ან მოითხოვს სხვა ასს-ებით; და</p> <p>გ) ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ წარმოდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაზე სათანადო რეაგირება, ან ხელმძღვანელობის და, საჭიროების შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ ინფორმაციის ოფიციალურად არწარდგენაზე სათანადო რეაგირება.</p>
580.09	<p>აუდიტორმა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოითხოვოს იმ ხელმძღვანელი პირებისაგან, რომლებსაც ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შესაფერისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და მოცემული საკითხები იციან. (იხ. პუნქტები გ2-ვ6</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
580.10	აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენასთან დაკავშირებული, რაც განსაზღვრულია აუდიტორული გარიგების პირობებით (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22).
580.11	<p>აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ:</p> <p>ა) აუდიტორს სრულად წარუდგინა შესაფერისი ინფორმაცია და მისთვის უზრუნველყო ყველანაირი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობების მიხედვით; და</p> <p>ბ) ყველა ოპერაცია აღრიცხული და ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. (იხ. პუნქტები გ7-გ9, გ14, გ22)</p>
580.12	ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა აღწერილი უნდა იყოს მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად, იმგვარადვე, როგორც აღწერილია აუდიტორული გარიგების პირობებში.
580.13	აუდიტორს სხვა ასს-ები ავალდებულებს, რომ ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ, მსგავსი მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, დამატებით აუცილებელია ერთი ან მეტი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებულების შესაფერისი სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მხარდასაჭერად, მან უნდა მოითხოვოს მსგავსი ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა. (იხ. პუნქტები გ10-გ13, გ14, გ22)
580.14	ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორული დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს აღნიშნული თარიღის შემდგომი რიცხვით დათარიღებული. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასა და ყველა პერიოდ(ებ)ს (იხ. პუნქტები გ15-გ18).
580.15	ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ინფორმაციას უნდა ჰქონდეს ოფიციალური წერილის ფორმა, რომლის ადრესატია აუდიტორი. თუ კანონმდებლობით მოითხოვება, რომ ხელმძღვანელობამ ოფიციალური საჯარო წერილობითი განცხადება გააკეთოს თავისი პასუხისმგებლობის თაობაზე და აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ მსგავსი განცხადებები უზრუნველყოფს მე-10 ან მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას ან მის ნაწილს, წარდგენილ ოფიციალურ წერილში საჭირო აღარ არის იმ საკითხების ასახვა, რომლებსაც მოიცავს მსგავსი განცხადებები (იხ. პუნქტები გ19-გ21).
580.16	როდესაც აუდიტორს აეჭვებს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, მისი პროფესიული გულისხმიერება ან ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზაციასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ვალდებულების, ან ძალისხმევის საკითხი, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე (იხ. პუნქტები. გ24-გ25).

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
580.19	<p>თუ ხელმძღვანელობა ოფიციალურად არ წარადგენს ერთ ან მეტ ინფორმაციას, აუდიტორმა:</p> <p>ა) საკითხი უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან;</p> <p>ბ) ხელახლა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის პატიოსნება და აღნიშნულის გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი თუ წერილობითი) და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე; და</p> <p>გ) მიიღოს სათანადო ზომები, მათ შორის უნდა განსაზღვროს შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში გამოხატულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, ასს 705-ის შესაბამისად და წინამდებარე ასს-ის მე-20 პუნქტში მოცემული მოთხოვნების გათვალისწინებით.</p>
580.20	<p>აუდიტორმა ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოხატვაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში ასს 705-ის შესაბამისად, თუ:</p> <p>ა) დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ საკმარისი ეჭვი არსებობს იმისათვის, რომ მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილი წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ იყო; ან</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობა არ წარადგენს მე-10 და მე-11 პუნქტებით მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას (იხ. პუნქტები გ26-გ27).</p>

19.1 ზოგადი მიმოხილვა

ხელმძღვანელობის ერთ-ერთი პასუხისმგებლობა, რომელსაც აღიარებს აუდიტორული გარიგების წერილის ხელმოწერით (იხ. მე-2 ტომის მე-4 თავი), იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტის მსვლელობისას დააკმაყოფილოს აუდიტორის მოთხოვნა და ოფიციალურ წერილში დაადასტუროს აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მოითხოვს მისგან.

აუდიტის მიმდინარეობისას ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხშირად აწვდის სიტყვიერად ისეთ ინფორმაციას, რომლის გამოყენება შეიძლება აუდიტორულ მტკიცებულებად, რომელიც შეავსებს სხვა აუდიტორული პროცედურებიდან მიღებულ მტკიცებულებებს. აუდიტის დასრულებისას, ამგვარი სიტყვიერი ინფორმაცია უნდა აისახოს ხელმძღვანელობის ან, როდესაც შესაფერისია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ოფიციალურ წერილში და წარედგინოს აუდიტორს.

შენიშვნა: ზოგიერთი ასს შეიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს იმის შესახებ, რომ აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია გარკვეულ საკითხებზე.

აღნიშნული ოფიციალური წერილი უნდა მოიცავდეს სპეციფიკურ ინფორმაციას, რომელსაც აუდიტორი ითხოვს და ასევე ხელმძღვანელობის მტკიცებას იმის შესახებ, რომ:

- მან შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა; და
- აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაცია სრულყოფილი იყო.

ოფიციალური წერილის წარდგენის თარიღი, პრაქტიკული თვალსაზრისით, რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული აუდიტორული დასკვნის თარიღთან, მაგრამ არ უნდა იყოს მისი შემდგომი რიცხვი. ოფიციალურმა წერილმა უნდა მოიცავს აუდიტორის დასკვნაში მითითებული ყველა ფინანსური ანგარიშგება და პერიოდ(ებ)ი.

ოფიციალური წერილები არ გამოიყენება:

- სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შემცველად; ან
- მნიშვნელოვან საკითხებზე მტკიცებულებების ერთადერთ წყაროდ.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ვინ აწერს ხელს წერილს?

გარიგებებში, რომლებიც მიიჩნევა მაღალი რისკის მქონედ, გაითვალისწინეთ ერთზე მეტი ხელმოწერის მოპოვება ოფიციალურ წერილზე. მაგალითად, ოფიციალურ წერილს შეიძლება ხელი მოაწეროს მესაკუთრე-მმართველმა და ხელმძღვანელი ჯგუფის სხვა წამყვანმა წევრებმა.

ოფიციალური წერილი, როგორც მტკიცებულება:

მარტო ოფიციალური წერილები, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმ საკითხების შესახებ, რომლებსაც ეხება. არც ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობამ აუდიტორს მიაწოდა სარწმუნო წერილობითი ინფორმაცია, ახდენს გავლენას სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების ხასიათზე ან მოცულობაზე, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცების შესახებ, ან იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობამ შეასრულა თავისი ვალდებულებები.

19.2 განსახილველი საკითხი

ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორებისთვის მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება იყოს:

- **ზეპირი, აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი, ან არა.**

ასეთ ინფორმაციას, როგორც წესი, აუდიტორი იღებს აუდიტის მსვლელობისას.

- **წერილობითი**

აუდიტის დასრულებისას აუდიტორს ევალება, ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს ოფიციალური წერილის წარმოდგენა, სადაც ის დაადასტურებს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- ზემოთ ნახსენები სიტყვიერად მიწოდებული ინფორმაცია;
- ხელმძღვანელობამ შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა;
- ყველა ოპერაცია ბუღალტრულად რეგისტრირებულია და აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
- ასევე სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების განსამტკიცებლად.

ცხრილი 19.2-1

ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის წარდგენის ფორმები	განხილვებზე მიწოდებული ინფორმაცია (საკითხები).
	ელექტრონულად მიწოდებული ინფორმაცია, მაგალითად, ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით, სატელეფონო შეტყობინებები (ქსელში დამახსოვრებული) და ტექსტური შეტყობინებები.
	სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული ცხრილები, ანალიზური მასალა და ანგარიშები, ასევე ამასთან დაკავშირებული ხელმძღვანელობის შენიშვნები და კომენტარები.
	შიდა და გარე მემორანდუმი ან კორესპონდენცია.
	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა შეხვედრებისა და ანაზღაურების კომიტეტის სხდომების ოქმები.
	ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერილი ასლი.
	ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი.

19.3 აუდიტის ჩატარებისას გასათვალისწინებელი ფაქტორები

ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის შეფასებისას უნდა გაითვალისწინოთ შემდეგი საკითხები:

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შეფასება	
გასათვალისწინებელი მოსაზრებები	ინფორმაციის მომწოდებელ პირს შეუძლია იყოს ობიექტური და იცის მოცემული საკითხი?
	<p>ეს ინფორმაცია გონივრულია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლით მოპოვებული ინფორმაციის ფონზე? • სხვა მოპოვებული მტკიცებულებების, მათ შორის ხელმძღვანელობისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით? • აუდიტის სხვა მიზნების მისაღწევად ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად მოპოვებული სხვა მტკიცებულებების ფონზე?
	<p>რა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო ამ ინფორმაციის დასადასტურებლად? ხელმძღვანელობის განზრახვის დასადასტურებლად მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გაითვალისწინეთ შემდეგი წყაროები: დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმები, საინვესტიციო კომიტეტების სხდომების ოქმები, იურიდიული დოკუმენტები ან შიდა კორესპონდენციები და ელექტრონული წერილები. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი იხილავს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსს, ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის გასამყარებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭიროა დირექტორთა საბჭოს სხდომების ოქმების, იურიდიული დოკუმენტებისა და დაფინანსების ინფორმაციის განხილვა და ა.შ</p> <p>როდესაც ამ თუ ინფორმაციის განსამტკიცებელი მტკიცებულება ხელმისაწვდომი არ არის, ხომ არა აქვს ადგილი აუდიტის შეზღუდვას?</p>
	<p>როდესაც ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • არსებობს ხელმძღვანელობის პატიოსნებასა და მიუკერძოებლობაში ეჭვის შეტანის საფუძველი? თუ ასეა, აუდიტორი ამ საკითხს განიხილავს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან და გაითვალისწინებს მის გავლენას რისკის შეფასებასა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების აუცილებლობაზე; • მისაღები და გამართლებულია ამის შემდეგ ნდობა ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებულ სხვა ინფორმაციაზე?
	<p>გაითვალისწინეთ ყველაზე შესაფერისი საშუალებები ხელმძღვანელობის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის დოკუმენტირებისთვის. მაგალითად:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორის მიერ შედგენილი მემორანდუმი; • სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი წერილობითი მემორანდუმი; და • ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში ჩართვა.

19.4 ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია აუდიტორული მტკიცებულების მნიშვნელოვანი წყაროა შემდეგი მიზეზების გამო:

- თუ ხელმძღვანელობა შეცვლის ინფორმაციას, ან წერილობით არ წარუდგენს აუდიტორს მოთხოვნილ ინფორმაციას, ამან შეიძლება მიანიშნოს აუდიტორს ერთი ან რამდენიმე შესაძლო მნიშვნელოვანი პრობლემის არსებობაზე; და
- ინფორმაციის წერილობითი (და არა სიტყვიერი) ფორმით წარდგენის მოთხოვნამ შეიძლება აიძულოს ხელმძღვანელობა, უფრო გულდასმით განიხილოს საკითხები, რითიც ამაღლდება ინფორმაციის ხარისხი.

ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას აუდიტორი ითხოვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე პასუხისმგებელი პირებისგან, რომლებმაც იციან ეს საკითხები. ხშირად ეს იქნება სამეურნეო სუბიექტის მთავარი აღმასრულებელი პირი და ფინანსურ საკითხებზე პასუხისმგებელი მთავარი პირი, ან სხვა ეკვივალენტური პირი, მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველი.

აუდიტორს ევალება, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს ოფიციალური წერილის წარდგენა იმის შესახებ, რომ:

- მან შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა;
- აუდიტორს მიაწოდა და მისთვის ხელმისაწვდომი გახადა მთელი შესაფერისი ინფორმაცია, როგორც შეთანხმებული იყო აუდიტორული გარიგების პირობებში.
- ყველა ოპერაცია ბუღალტრულად რეგისტრირებულია და აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
- ეს ინფორმაცია განამტკიცებს ფინანსური ანგარიშგებისთვის შესაფერისი სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს (მაგალითად, რომლებიც მოითხოვება სხვა ასს-ებით), ან ფინანსური ანგარიშგების ერთ ან მეტ კონკრეტულ მტკიცებას.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ასს-ები, რომლებიც მოითხოვს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენას:

ცხრილი 19.4-1

ასს	სახელწოდება	პუნქტი
240	აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	39
250	კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	16
450	აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	14
501	აუდიტორული მტკიცებულება – სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის	12
540	სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	22
550	დაკავშირებული მხარეები	26
560	შემდგომი მოვლენები	9
570	ფუნქციონირებადი საწარმო	16 (ე)
710	შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	9

ოფიციალური წერილი ეხება ისეთ საკითხებს, რომლებიც შემდეგ ცხრილშია განხილული.

ცხრილი 19.4-2

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა	ხელმძღვანელობამ:
	<ul style="list-style-type: none"> შეასრულა მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენასთან დაკავშირებული, რაც განსაზღვრულია აუდიტორული გარიგების პირობებით) და აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაციის სისრულეზე; და ზოგ შემთხვევაში (მაგალითად, როდესაც გარიგების პირობები სხვა მხარეებთან არის შეთანხმებული), აუდიტორმა ხელმძღვანელობას შეიძლება ასევე სთხოვოს, ოფიციალურ წერილში მათ ხელახლა დაადასტურონ, რომ მათთვის ცნობილია და აღიარებენ ამ პასუხისმგებლობას.
	<p>აუდიტორს მიაწოდა და მისთვის ხელმისაწვდომი გახდა მთელი შესაფერისი ინფორმაცია, როგორც შეთანხმებული იყო აუდიტორული გარიგების პირობებში.</p>
	<p>ყველა ოპერაცია ბუღალტრულად რეგისტრირებულია და აისახა ფინანსურ ანგარიშგებაში.</p>

ცხრილი 19.4-3

კონკრეტული ინფორმაცია	ხელმძღვანელობა აცხადებს, რომ:
	<p>სათანადოდ არის შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად.</p>
	<p>ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად არის აღიარებული, შეფასებული, წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები:</p> <ul style="list-style-type: none"> ხელმძღვანელობის გეგმები ან განზრახვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ან კლასიფიკაციაზე; ვალდებულებები, როგორც ფაქტობრივი, ისე პირობითი; აქტივების საკუთრების ან მათზე კონტროლის უფლება; აქტივების დაყადაღება და დაგირავება უზრუნველყოფის სახით; და კანონების, სხვა ნორმატიული აქტებისა და სახელშეკრულებო შეთანხმებების ასპექტები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, ინფორმაცია მათი შეუსრულებლობის (დარღვევის) შესახებ.
	<p>აუდიტორებს აცნობეს შიდა კონტროლში არსებული ყველა ნაკლოვანების შესახებ, რაც ხელმძღვანელობისთვის იყო ცნობილი.</p>
	<p>აუდიტორებს აცნობეს სამეურნეო სუბიექტის არგუმენტაცია, რის გამოც არჩეულ იქნა ესა თუ ის კონკრეტული მოქმედების კურსი.</p>
	<p>მისი განზრახვა ამა თუ იმ საკითხთან [დააკონკრეტოს საკითხი] დაკავშირებით: [აღწეროს სამეურნეო სუბიექტის გეგმები ან განზრახვები].</p>

სხვა გასათვალისწინებელი საკითხები:

ცხრილი 19.4-4

	კომენტარები
სპეციალური ტექსტი	ზოგ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ შეიძლება ჩართოს სპეციალური ტექსტი ოფიციალურ წერილში, ასე, მაგალითად: ჩვენი ცოდნისა და რწმენის ფარგლებში ვადასტურებთ ჩვენ მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციას, რომელიც განხილულია ქვემოთ. ასეთი ფორმულირება შეიძლება მიიღოს აუდიტორმა, თუ მას აკმაყოფილებს ის ფაქტი, რომ ამ განცხადებას აკეთებენ პირები, რომელთაც ეკისრებათ პასუხისმგებლობა წერილში მოცემულ ინფორმაციაზე და იციან ეს საკითხები.
უმნიშვნელო უზუსტობები	როდესაც წერილი ეხება უზუსტობებს, უნდა განისაზღვროს ზღვარი, რომლის ქვემოთაც ინდივიდუალური უზუსტობა შეიძლება მიჩნეულ იქნეს უმნიშვნელოდ.
წერილის თარიღი	აუდიტორის დასკვნა არ უნდა იყოს დათარიღებული ოფიციალურ წერილზე დასმული თარიღის წინა რიცხვით, რადგან ოფიციალური წერილი აუდიტორის მტკიცებულებების ნაწილია.
წერილის ადრესატი - აუდიტორი	აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობითი ინფორმაცია უნდა აისახოს აუდიტორის სახელზე გაგზავნილ წერილში.
მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება	ასს 260 მოითხოვს, რომ აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს აცნობოს ის საკითხები, რომლის წარდგენაც მან მოითხოვა ხელმძღვანელობისგან ოფიციალურ წერილში.
ხელმძღვანელობის მიერ სხვათა გამოკითხვა	თუ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია საკმარისი ცოდნა, რომლის საფუძველზეც უნდა მოამზადოს ოფიციალური წერილი (ინფორმაცია), მან შეიძლება გადაწყვიტოს იმ პირთა გამოკითხვა, რომლებიც მონაწილეობას იღებდნენ ფინანსური ანგარიშგებისა და მასში ასახული მტკიცებულების მომზადება/წარდგენაში. ეს იქნება თანამშრომლები, რომლებსაც გააჩნიათ მოცემული საკითხების სპეციალური ცოდნა.

ექვები მიწოდებული ან არმიწოდებული ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის შესახებ

თუ არსებობს ეჭვი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის სანდოობასთან დაკავშირებით, ან აუდიტორს ხელმძღვანელობამ არ მიაწოდა მოთხოვნილი წერილობითი ინფორმაცია, აუდიტორი ითვალისწინებს პრობლემის ხასიათს და მოქმედებს შესაბამისად.

ცხრილი 19.4-5

ექვები	აუდიტორის სავალდებულო საპასუხო ქმედებები
მოთხოვნილი ინფორმაცია არ მიეწოდა აუდიტორს	<ul style="list-style-type: none"> განიხილეთ საკითხი ხელმძღვანელობასთან; ხელახლა შეაფასეთ ხელმძღვანელობის პატიოსნება და რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამან ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის (ზეპირი და წერილობითი) სანდოობაზე და, ზოგადად, აუდიტორულ მტკიცებულებებზე; და გაატარეთ შესაფერისი ზომები, მათ შორის, განსაზღვრეთ, ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა აუდიტორის დასკვნაში მოცემულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

ეჭვები	აუდიტორის სავალდებულო საპასუხო ქმედებები
გამოვლენილი შეუსაბამობები	<ul style="list-style-type: none"> ჩაატარეთ დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რათა სცადოთ პრობლემის გადაჭრა. თუ პრობლემა კვლავ გადაუჭრელი რჩება, ხელახლა განიხილეთ ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან პროფესიული გულისხმიერება, ზემოაღნიშნულთან ან მათ პრაქტიკულ რეალიზაციასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ვალდებულების, ან ძალისხმევის საკითხი და განსაზღვრეთ, რა გავლენას იქონიებს ეს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი (ზეპირი და წერილობითი) ოფიციალური ინფორმაციის და, ზოგადად, აუდიტორულ მტკიცებულებების საიმედოობაზე.
ხელმძღვანელობის არაკომპეტენტურობა, უპატიოსნება ან ეთიკური ღირებულებების არქონა	<ul style="list-style-type: none"> განსაზღვრეთ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამგვარმა პრობლემებმა ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი (ზეპირი და წერილობითი) ოფიციალური ინფორმაციის და, ზოგადად, აუდიტორულ მტკიცებულებების საიმედოობაზე. <p>აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში უარი უნდა განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> აუდიტორი დაასკვნის, რომ საკმარისი ეჭვი არსებობს ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ და მოთხოვნილი წერილობითი ოფიციალური ინფორმაცია არ იქნება სარწმუნო; ან ხელმძღვანელობა აუდიტორს არ მიაწვდის მოთხოვნილ წერილობით ოფიციალურ ინფორმაციას.

შემავსებელი/დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ხელმძღვანელობის მიერ

მოთხოვნილი, სავალდებულო ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სხვა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნა:

შემავსებელი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

შესაძლებელია ამგვარი წერილობითი ინფორმაციის დამატება, მაგრამ ეს არ იქნება ასს 580.10-ით მოთხოვნილი წერილობითი ინფორმაციის ნაწილი. დამატებითი ინფორმაციის მაგალითებია:

- შესაბამისად იქნა თუ არა შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; და
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად არის თუ არა აღიარებული, შეფასებული, წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები:
 - ხელმძღვანელობის გეგმები ან განზრახვა, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ან კლასიფიკაციაზე;
 - ვალდებულებები, როგორც ფაქტობრივი, ისე პირობითი;
 - აქტივების საკუთრების ან მათზე კონტროლის უფლება, დაყადალება და აქტივების დაგირავება უზრუნველყოფის სახით; და
 - კანონების, სხვა ნორმატიული აქტებისა და სახელშეკრულებო შეთანხმებების ასპექტები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ შორის, ინფორმაცია მათი შეუსრულებლობის (დარღვევის) შესახებ.

დამატებითი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია

ასს 580ის მე-11 პუნქტით მოთხოვნილი ოფიციალური ინფორმაციის გარდა, აუდიტორმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს, ხელმძღვანელობას მოსთხოვოს დამატებით სხვა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაც. ასე, მაგალითად:

- იმის დადასტურება, რომ ხელმძღვანელობამ აუდიტორს აცნობა, მისთვის ცნობილი შიდა კონტროლის ყველა ნაკლოვანების შესახებ; და
- კონკრეტული მტკიცებები.

ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება შეუძლებელი აღმოჩნდეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის გარეშე, სადაც ხელმძღვანელობა დაადასტურებდა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ამა თუ იმ კონკრეტული მტკიცებულების არგუმენტაციას, ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებულ განხილვა-სა და მიღებულ გადაწყვეტილებებს და ასევე თავის განზრახვას (მიზანს). ამ კონტექსტში გასათვალისწინებელი საკითხები მოიცავს:

- სამეურნეო სუბიექტის მიერ გაცხადებული განზრახვების განხორციელების ისტორიას;
- სამეურნეო სუბიექტის არგუმენტებს გარკვეული სამოქმედო კურსის არჩევისათვის;
- სამეურნეო სუბიექტის უნარს, არ გადაუხვიოს კონკრეტული სამოქმედო კურსიდან; და
- რაიმე სხვა ინფორმაციის არსებობას ან არარსებობას, რომელიც შეიძლება მოპოვებული იყო აუდიტის პროცესში და არ შეესაბამებოდა ხელმძღვანელობის განსჯას (გადაწყვეტილებას) ან განზრახვას.

მნიშვნელოვანი რჩევები

დრო დაუთმეთ ხელმძღვანელობასთან შეხვედრას, რათა აუხსნათ მოთხოვნილი ოფიციალური წერილის შინაარსი, დანიშნულება და დარწმუნდეთ, რომ ხელმძღვანელობა ბოლომდე აცნობიერებს იმას, თუ რაზე აწერს ხელს.

19.5 ოფიციალური წერილის მაგალითი

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ნიმუში, რომელიც შეტანილია სასწავლო მაგალითების მასალაში, შედგენილია ასს 580-ში მოცემული ფორმატის შესაბამისად.

19.6 სასწავლო მაგალითი – ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

გთავაზობთ სურაჯის მიერ აუდიტორებისთვის მიწოდებული ე.წ. ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაციის ნიმუშს და სხვა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება ჩატარდეს ამ ინფორმაციასთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობის ინფორმაცია	შეფასება
ინსტრუმენტები, რომლებიც ახალი მანქანა-დანადგარებით შევცვალეთ, გაუფასურებული არ იყო. იმიტომ შევცვალეთ, რომ ინსტრუმენტები ტყდება; შესაბამისად, ძველი ინსტრუმენტები გამოვადგება იმ შემთხვევაში, როდესაც სხვა მანქანა-დანადგარები რემონტში იქნება.	გამოკითხეთ წარმოების მენეჯერი და სხვები, რათა დაადგინოთ, ახალი ან ძველი ინსტრუმენტები და მანქანა-დანადგარები გამოიყენება თუ არა ამჟამად და სამუშაო მდგომარეობაშია თუ არა ისინი. ამის გარკვევა შესაძლებელია ფიზიკური დათვალიერებითა და ჩატარებული სარემონტო სამუშაოების ჩანაწერების შემოწმებით.
არა გვაქვს დამატებითი ანარიცხი, რომელიც აუცილებელია მარაგის ინვენტარიზაციის დროს გამოვლენილი უმნიშვნელოდ დაზიანებული საქონლისთვის.	შეამოწმეთ, დაზიანებული საქონელი ნამდვილად გაიყიდა თუ არა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ. გამოკითხეთ წარმოების მენეჯერს, საქონლის გაყიდვა ხდება ისეთივე მდგომარეობაში, როგორც არის, თუ გარემონტების შემდეგ (თუ ასეა, რა ფასად), თუ ფასდაკლებით იყიდება.

აუდიტის დასრულებისას ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორებისთვის მიწოდებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია უნდა აისახოს ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში, რომელსაც ხელს სურავს დეფტა და ჯავად კასაბი მოაწერენ.

ოფიციალურ წერილში შეიძლება აისახოს შემდეგი სახის ინფორმაცია.

„დეფტა ავეჯის“ სატიტულო ფურცელი

20X3 წლის 15 მარტი

ვის: Jamel, Woodwind & Wing, LLP
55 Kingston St.
Cabetown, United Territories
123-50004

ბატონო ლი,

ეს ოფიციალური წერილი მოვამზადეთ თქვენ მიერ ჩატარებულ, „დეფტა ავეჯის“ 20X2 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებით, რომლის მიზანია, აუდიტორების მოსაზრების გამოხატვა იმის შესახებ, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

გადასტურებთ, რომ:

ფინანსური ანგარიშგება

- შევასრულეთ ჩვენი ვალდებულებები, რომლებიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, როგორც ამას ითვალისწინებდა 20X2 წლის 15 ოქტომბრით დათარიღებული აუდიტორული გარეგების წერილი. კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილია სამართლიანად აღნიშნული სტანდარტების შესაბამისად.
- სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების განსაზღვრისთვის ჩვენ მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია.
- დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და ურთიერთობები სათანადოდ არის აღრიცხული და გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.
- ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ მომხდარი ყველა მოვლენა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებას, შესაბამისად იქნა გათვალისწინებული.
- შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არც ცალ-ცალკე და არც ერთობლიობაში, არსებითი არ არის. შეუსწორებელი უზუსტობების სია თან ერთვის წინამდებარე ოფიციალურ წერილს.
- კომპანიამ შეასრულა ხელშეკრულების ყველა ასპექტი, რომლის დარღვევასაც შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- შევასრულეთ მარეგულირებელი ორგანოების ისეთი მოთხოვნები, რომლის დარღვევასაც შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- კომპანიას ადეკვატური საკუთრების უფლება გააჩნია ყველა აქტივზე; ადგილი არ ჰქონია კომპანიის აქტივებზე ყადაღის დადების შემთხვევას, ან კომპანიის აქტივების დატვირთვას სხვა სახით, გარდა იმისა, რაც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია აღწერილი;
- არა გვაქვს დაგეგმილი რომელიმე პროდუქციის ხაზის წარმოების შეწყვეტა, ან სხვა ისეთი განზრახვა, რომელიც გამოიწვევდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის სიჭარბეს ან დაძველებას. ამასთან, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგი ასახულია ისეთი თანხით, რაც არ აღემატება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას;

- ადგილი არ ჰქონია არანაირი გრძელვადიანი აქტივების (ინსტრუმენტების) ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაუფასურებას, რომლის ფუნქციური შესაძლებლობები ახლა ჩანაცვლებულია ახალი მანქანა-დანადგარებით.

ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორებისთვის

- ჩვენ თქვენთვის ხელმისაწვდომი გავხადეთ:
 - ჩვენთვის ცნობილი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის შესაფერისი ყველა ინფორმაცია, როგორცაა, მაგალითად, სააღრიცხვო ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა საკითხები;
 - თქვენ მიერ აუდიტის მიზნებისათვის მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაცია; და
 - კომპანიაში იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტის შესაძლებლობა, ვისგანაც, თქვენი აზრით, მიზანშეწონილი იყო აუდიტორული მტკიცებულებების მიღება.
- ყველა ოპერაცია ასახულია სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- გაცნობეთ ჩვენი შეფასების შედეგები იმის რისკისა, რომ თაღლითობის გამო შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარი იყოს;
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი სრული ინფორმაცია თაღლითობასთან ან სავარაუდო თაღლითობასთან დაკავშირებით, რასაც შეეძლო გავლენის მოხდენა კომპანიაზე და რაშიც მონაწილეობდნენ:
 - ხელმძღვანელობა;
 - თანამშრომლები, რომლებიც შიდა კონტროლთან მიმართებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ; ან
 - სხვები, როდესაც თაღლითობას შეეძლო არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- გაგიმჟღავნეთ თაღლითობის ბრალდებებთან ან სავარაუდო თაღლითობასთან დაკავშირებული ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახდენს გავლენას და გვაცნობეს თანამშრომლებმა, ყოფილმა თანამშრომლებმა, ანალიტიკოსებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა და სხვებმა;
- გაცნობეთ კანონმდებლობის დარღვევის ან სავარაუდო დარღვევის ყველა ცნობილი შემთხვევა, რომელთა გავლენა გათვალისწინებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას;
- გაგიმჟღავნეთ ჩვენთვის ცნობილი, სამეურნეო სუბიექტის დაკავშირებული მხარეების ვინაობა და გაცნობეთ დაკავშირებულ მხარეთა ყველა ურთიერთობისა და ოპერაციის შესახებ.

პატივისცემით,

სურაჯ დეფტა

ჯავად კასაბი

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

გთავაზობთ რაჯის მიერ აუდიტორებისთვის მიწოდებული ე.წ. ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაციის ნიმუშს და ზოგიერთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება ჩატარდეს ამ ინფორმაციასთან მიმართებით.

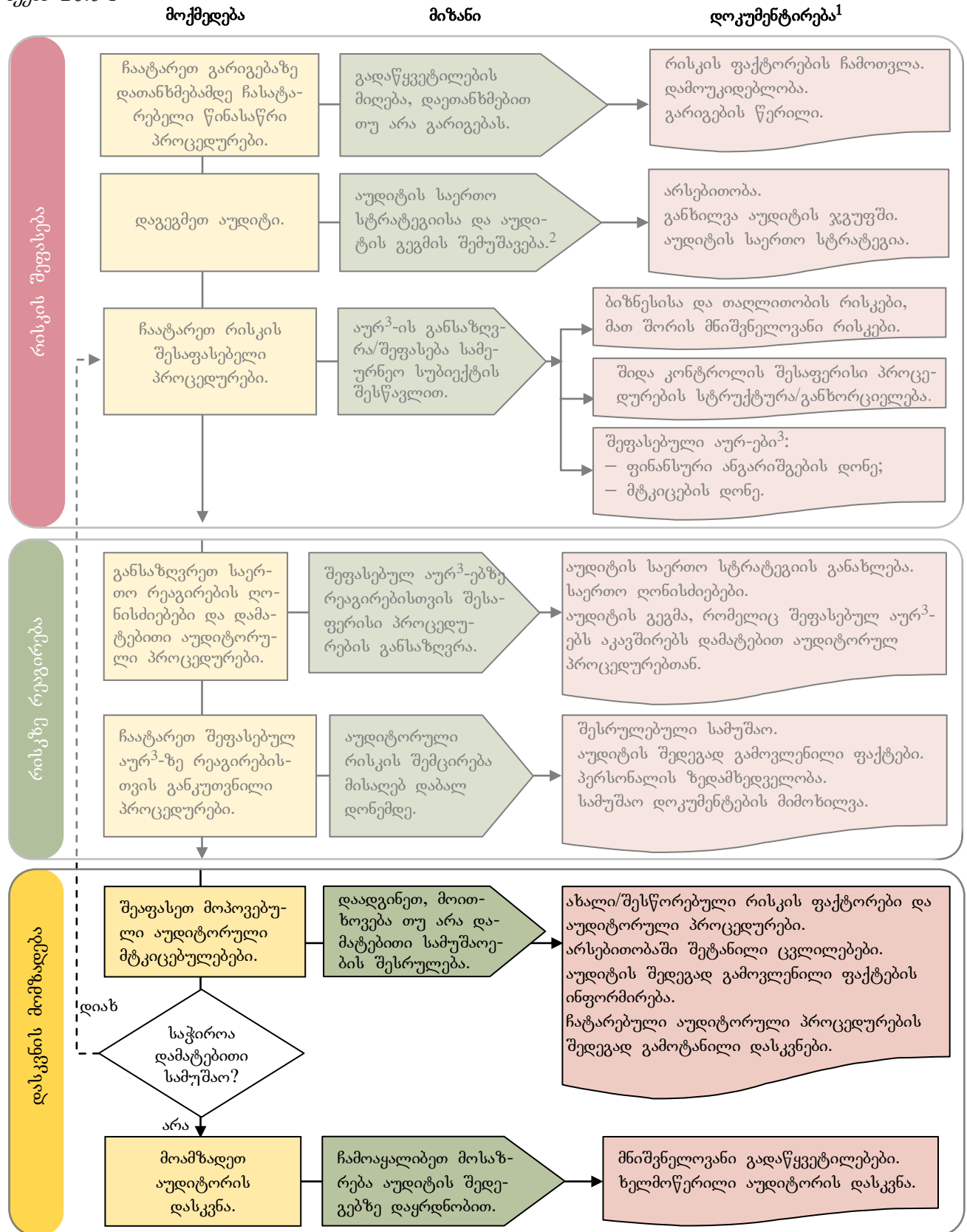
ხელმძღვანელობის ინფორმაცია	შეფასება
<p>საჭირო არ არის საეჭვო ვალებისთვის დამატებითი ანარიცხების შექმნა. „დეფტას“ ანგარიშის ნაშთი სრულად ამოღებადია, ხოლო სხვა დებიტორული დავალიანება არ არის საკმარისად მნიშვნელოვანი იმ თვალსაზრისით, რომ მისთვის ანარიცხები შეგვექმნა.</p>	<p>გაუგ ზაენეთ „დეფტას“ დებიტორული დავალიანების დადასტურების მოთხოვნა.</p> <p>გამოჰკითხეთ რაჯი და რუბი, რათა წარმოდგენა შეიქმნათ სხვადასხვა მომხმარებლის დებიტორული დავალიანების ანგარიშებისა და მათი გადახდების ისტორიის შესახებ და ეძიეთ ტენდენციები. დაასაბუთეთ, რომ „დეფტას“ დებიტორული დავალიანების გარდა სხვა დებიტორული დავალიანებების ზვედრითი წილი მნიშვნელოვანი არ არის, როგორც ამას დამკვეთი გარწმუნებთ.</p> <p>მიმოიხილეთ საანგარიშგებო თარიღის შემდეგი პერიოდის გადახდები, რათა დარწმუნდეთ დებიტორული დავალიანების ამოღების რეალურობაში.</p> <p>გაითვალისწინეთ „დეფტას“ აუდიტიდან მიღებული ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ინფორმაცია.</p>
<p>„დეფტა“ ისევ კმაყოფილია ჩვენგან შეძენილი საქონლის ხარისხით.</p>	<p>განიხილეთ დაბრუნებული ვაყიდული საქონლის ისტორია და ეძიეთ ტენდენციები.</p> <p>განიხილეთ „დეფტას“ დებიტორული დავალიანების დადასტურების შედეგები, რათა მოსაზრება ჩამოაყალიბოთ საქონლის ხარისხის ან თანხების ამოღების შესაძლებლობაზე.</p> <p>დაათვალიერეთ მარაგი და ეძიეთ დაძველებული და უძრავი (დიდი ხნის) ელემენტები.</p> <p>გამოჰკითხეთ რუბი საქონლის ხარისხისა და ნებისმიერი ინფორმაციის შესახებ, რომელიც მას შეიძლება მიეღო „დეფტასგან“ იმ საქონლის ხარისხთან დაკავშირებით, რომელიც მათ შეძენილი აქვთ საანგარიშგებო თარიღისთვის.</p>

აუდიტის დასრულებისას ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორებისთვის მიწოდებული მნიშვნელოვანი ინფორმაცია უნდა აისახოს ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში, რომელსაც ხელს რაჯი კუმარი მოაწერს.

ამგვარი ინფორმაცია წერილში შეტანილი უნდა იყოს ისე, როგორც ეს ნაჩვენებია იყო სასწავლო მაგალითში – „დეფტა ავეჯი“.

20. დასკვნის მომზადება – მიმოხილვა

სქემა 20.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაივლით იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.
3. აურ = არსებითი უზუსტობის რისკები.

პუნქტი შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან	
200.11	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის საერთო მიზნებია: ა) დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად; და ბ) დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და აუდიტორის მიერ გამოვლენილ ფაქტებზე ინფორმაციის მიწოდება ასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად.
200.12	ყველა ისეთ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება, ხოლო აუდიტორული დასკვნის რომელიმე შეპირობებული მოსაზრება საკმარისი არ არის კონკრეტულ გარემოებებში ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლებისთვის დასკვნის წარსადგენად, ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა უარი განაცხადოს დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე ან გამოვიდეს გარიგებიდან (ან გადადგეს აუდიტორობიდან), როცა გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

აუდიტის საბოლოო ეტაპი მოიცავს:
სქემა 20.0-2



* მშპასს = მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები.

დასკვნის მომზადების ეტაპზე დაგჭირდებათ შემდეგი საკითხების (ცნებების) ცოდნა.

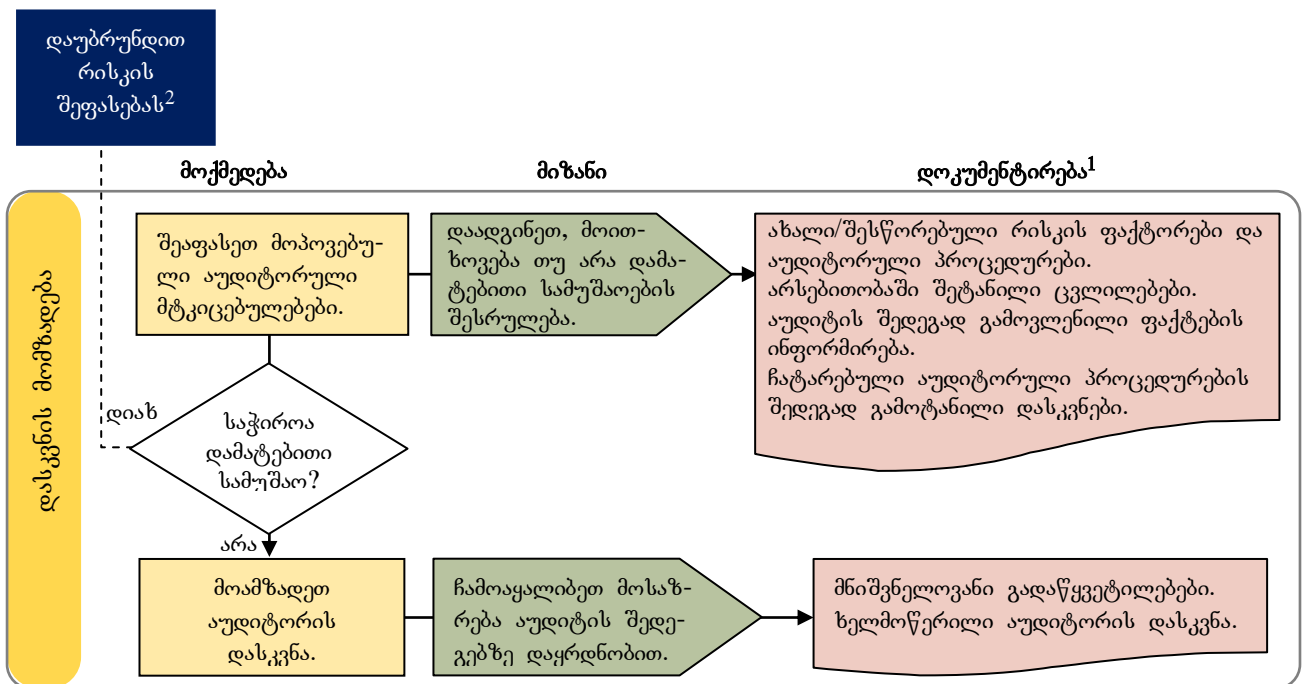
ცხრილი 20.0-3

	ტომი და თავები
შემდგომი მოვლენები	ტ1 – 13
ფუნქციონირებადი საწარმო	ტ1 – 14
აუდიტის დოკუმენტაცია	ტ1 – 16
აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ფაქტების ინფორმირება	ტ2 – 19
აუდიტორის დასკვნა	ტ1 – 17

21. აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები აუდიტორული მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შესაფასებლად, რომლის მიზანია, აუდიტორმა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელსაც დაეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება.	220, 330, 450, 520, 540

სქემა 21.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერატიული პროცესი, რომელიც მთელი აუდიტის განმავლობაში გრძელდება.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
220.15	<p>გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა აიღოს:</p> <p>ა) აუდიტორული გარიგების ხელმძღვანელობაზე, ზედამხედველობასა და შესრულებაზე პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და (იხ.: პუნქტები გ13-გ15, გ20)</p> <p>ბ) იმაზე, რომ აუდიტორული დასკვნა იყოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
220.16	გარიგების პარტნიორმა პასუხისმგებლობა უნდა იყოს იმაზე, რომ მიმოხილვები ტარდება ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად. (იხ.: პუნქტები გ16-გ17, გ20)
220.17	აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, გარიგების პარტნიორი, აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და გარიგების შემსრულებელ ჯგუფთან ერთად მსჯელობის გზით, უნდა დარწმუნდეს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. (იხ.: პუნქტები გ18-გ20)
220.18	გარიგების პარტნიორი: <ul style="list-style-type: none"> ა) პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით; ბ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებმა გაიარეს სათანადო კონსულტაცია გარიგების მსვლელობისას, როგორც გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის ფარგლებში, ისე შესაფერისი დონის სხვა პირებთან ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ; გ) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ასეთი კონსულტაციების ხასიათი და მასშტაბები და კონსულტაციის შედეგად გამოტანილი დასკვნები შეთანხმებულია კონსულტაციის გამწვევ მხარესთან; და დ) ვალდებულია, დაადგინოს, რომ განხორციელდა ასეთი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები. (იხ.: პუნქტები გ21-გ22)
220.19	კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის და სხვა ისეთი აუდიტორული გარიგებისთვის, თუკი ასეთები იქნება, რომლისთვისაც ფირმა გადაწყვეტს, რომ საჭიროა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარება, გარიგების პარტნიორი ვალდებულია: <ul style="list-style-type: none"> ა) დაადგინოს, რომ დანიშნულია გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი; ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველთან ერთად განიხილოს აუდიტორული გარიგების განმავლობაში წარმოშობილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შორის, რომლებიც დაფიქსირდა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პროცესში; და გ) არ შეადგინოს აუდიტორული დასკვნა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის დასრულებამდე. (იხ.: პუნქტები გ23-გ25)
220.20	გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველმა ობიექტურად უნდა შეაფასოს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და აუდიტორული დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. ამ შეფასებაში უნდა შედიოდეს: <ul style="list-style-type: none"> ა) მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა გარიგების პარტნიორთან ერთად; ბ) ფინანსური ანგარიშგებისა და შეთავაზებული აუდიტორული დასკვნის მიმოხილვა; გ) იმ შერჩეული აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვა, რომელიც ეხება გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ ჩატარებულ მნიშვნელოვან განხილვებსა და გამოტანილ დასკვნებს; და დ) აუდიტორული დასკვნის შესადგენად გამოტანილი დასკვნების შეფასება და იმის განხილვა, შესაფერისია თუ არა შეთავაზებული აუდიტორული დასკვნა. (იხ.: პუნქტები გ26-გ27, გ29-გ31)

21.1 ზოგადი მიმოხილვა

როდესაც დამთავრდება დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, შემდეგ უნდა შეფასდეს მიღებული შედეგები. ეს მოიცავს აუდიტის დოკუმენტაციის მიმოხილვას, გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებთან განხილვების ჩატარებასა და აუდიტის გეგმაში ცვლილებების შეტანას შესრულებული პროცედურების შედეგების გათვალისწინებით. შემდეგ ცხრილში განხილულია რამდენიმე გასათვალისწინებელი მოსაზრება.

ცხრილი 21.1-1

ხარისხის კონტროლი	გარიგების პარტნიორი ვალდებულია, უზრუნველყოს, რომ ფაილის მიმოხილვა ჩატარდეს ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად და აუდიტორული მოსაზრება იყოს ადეკვატური.
კონსულტაცია	გარიგების პარტნიორი ვალდებულია, უზრუნველყოს, რომ: <ul style="list-style-type: none"> • გარიგების ჯგუფმა მიიღოს შესაფერისი კონსულტაცია (როგორც ფირმის შიგნით, ისე მის გარეთ მესამე მხარეებთან) როდესაც ან საკამათო საკითხებზე; და • ამგვარი კონსულტაციების შედეგად გამოტანილი დასკვნები დოკუმენტირებული იყოს და განხორციელდეს.
ფაილის ხარისხის მიმოხილვა (ან გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა)	როდესაც ფირმის პოლიტიკა მოითხოვს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას, გარიგების პარტნიორმა უნდა: <ul style="list-style-type: none"> • უზრუნველყოს შესაფერისი კვალიფიკაციის მქონე გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველის დანიშვნა; • განიხილოს მნიშვნელოვანი საკითხები გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან; და • არ დაათარილოს აუდიტორის დასკვნა გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვას დასრულებამდე.

აუდიტორის მიზანია, დარწმუნდეს, რომ მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნების გასამყარებლად და აუდიტორის დასკვნა შეადგინა სათანადო ფორმულირებით.

შემდეგ ცხრილში განხილულია მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას გასათვალისწინებელი საკითხები.

ცხრილი 21.1-2

არსებობა	საერთო და საშუალო არსებობისთვის განსაზღვრული თანხობრივი სიდიდეები ისევე შესაფერისი რჩება სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივი ფინანსური შედეგების გათვალისწინების შემდეგაც? თუ შესაფერისია იმაზე უფრო დაბალი დონის არსებობა (მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების დონისთვის), რომელიც ადრე იყო დადგენილი, აუდიტორს მოეთხოვება, განსაზღვროს: <ul style="list-style-type: none"> • აუცილებელია თუ არა საშუალო არსებობის დონის გადახედვა და შესწორება; და • ისევე მიზანშეწონილი რჩება თუ არა დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და ვადები.
რისკი	ისევე შესაფერისი რჩება კონკრეტული მტკიცებების დონეზე შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებები აუდიტის შედეგების გათვალისწინების შემდეგაც? თუ არა, აუდიტორმა უნდა გადახედოს და შეასწოროს რისკების შეფასებები და შეცვალოს დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები.
უზუსტობები	გათვალისწინებულ იქნა გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეუწორებელი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე?

	<p>განხილულ იქნა უზუსტობების/გადახრების მიზეზები? ეს მიზეზები შეიძლება მიგვანიშნებდეს ადრე გამოუვლენელი რისკის არსებობაზე, ან შიდა კონტროლის მნიშვნელოვან ნაკლოვანებაზე.</p> <p>საჭიროა აუდიტის საერთო სტარტეგიისა და აუდიტის გეგმის გადახედვა და შესწორება? ამის გაკეთება მაშინ იქნება საჭირო, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და მათი წარმოშობის გარემოებები მიგვანიშნებს, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობებიც, რომლებიც აუდიტის განმავლობაში დაგროვილ უზუსტობებთან გაერთიანებული შეიძლება არსებითი იყოს; ან • აუდიტის განმავლობაში დაგროვილი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე უახლოვდება არსებითობის დონეს. <p>ჩატარდა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები იმის დასადგენად, რომ ისეც ხომ არ დარჩა ფინანსურ ანგარიშგებაში (რომელიმე კატეგორიის ოპერაციებში, ანგარიშის ნაშთში ან განმარტებით შენიშვნაში) უზუსტობები მას შემდეგაც, რაც ხელმძღვანელობას სთხოვეს უზუსტობების გასწორება?</p>
<p>თაღლითობა</p>	<p>ჩატარებული რისკის შესაფასებელი სხვა პროცედურებიდან და მასთან დაკავშირებული სხვა სამუშაოს შესრულების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია ხომ არ მიგვანიშნებს, რომ არსებობს ერთი ან მეტი თაღლითობის რისკის ფაქტორი?</p> <p>საანგარიშგებო პერიოდის მიწურულს ჩატარებული ანალიზური პროცედურები, ხომ არ მიგვანიშნებს იმაზე, რომ არსებობს თაღლითობით გამოწვეული, ადრე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობის რისკი?</p> <p>შეფასდა გამოვლენილი უზუსტობები იმის დასადგენად, რომ რომელიმე უზუსტობა თაღლითობაზე მიგვანიშნებს?</p> <p>თუ ასეა, მაშინ აუდიტორმა უნდა შეაფასოს აუდიტის სხვა ასპექტებთან დაკავშირებით გამოვლენილი უზუსტობების შედეგი, კერძოდ, ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილში მოცემული ინფორმაციის საიმედოობა. სავარაუდოდ, თაღლითობა არ იქნება იზოლირებული (ერთჯერადი) მოვლენა.</p> <p>აქვს აუდიტორს ეჭვის საფუძველი იმის შესახებ, რომ ხელმძღვანელობა შეიძლება მონაწილეობდეს თაღლითურ ქმედებაში, რომელმაც გამოიწვია არსებითი, ან არარსებითი უზუსტობები?</p> <p>თუ ასეა, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკები და მათი გავლენა შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. როდესაც აუდიტორი აფასებს ადრე მოპოვებული მტკიცებულებების საიმედოობას, მან ასევე უნდა განიხილოს, გარემოებები ან პირობები ხომ არ მიანიშნებს შესაძლო შეთქმულების არსებობაზე, რომელშიც მონაწილეობენ ხელმძღვანელობა, თანამშრომლები ან მესამე მხარეები.</p> <p>თუ დადგინდება თაღლითობის რისკების არსებობა, შეიძლება შესაძლებელი იყოს იმის დამტკიცება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ არის არსებითად მცდარი თაღლითობის შედეგად. თუ ამის დამტკიცება ვერ მოხერხდება, აუდიტორმა უნდა განიხილოს თაღლითობის რისკების გავლენა აუდიტზე, მათ შორის, ეჭვქვეშ ხომ არ დგება აუდიტის გაგრძელების შესაძლებლობა.</p>
<p>მტკიცებულებები</p>	<p>მოპოვებულ იქნა არსებითი უზუსტობის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები? გაითვალისწინეთ დამატებითი პროცედურების ჩატარების საჭიროება.</p>
<p>ანალიზური პროცედურები</p>	<p>აუდიტის საბოლოო, შემაჯერებელი მიმოხილვის სტადიაზე ჩატარებული ანალიზური პროცედურები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • განამტკიცებს აუდიტის შედეგებს; თუ • ავლენს ადრე დაუდგენელ არსებითი უზუსტობის რისკებს?

21.2 არსებობის ხელახლა შეფასება

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
450.10	სანამ შეაფასებს შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრული არსებობა, რათა დაადასტუროს, შესაფერისი იქნება თუ არა ის სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივ წლიურ შედეგებთან მიმართებითაც. (იხ. პ.გ11-გ12)

სანამ აუდიტორი შეაფასებს ჩატარებული პროცედურების შედეგებსა და ამ პროცედურებით გამოვლენილ უზუსტობებს, აუდიტორმა, პირველ რიგში, ხელახლა უნდა შეაფასოს საერთო არსებობისა და სამუშაო არსებობის ადრე დადგენილი დონეები. ამის გაკეთება აუცილებელია, რადგან არსებობის წინასწარი დონეები ხშირად ეყრდნობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების წინასწარ, მიახლოებით შეფასებებს და შეიძლება ფაქტობრივი შედეგები განსხვავებული იყოს. არსებობის შეცვლის საჭიროება შეიძლება განაპირობოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- შეიძლება თავდაპირველად განსაზღვრული არსებობა აღარ იყოს შესაფერისი სამეურნეო სუბიექტის ფაქტობრივ ფინანსურ შედეგებთან მიმართებით;
- შეიძლება აუდიტორისთვის ცნობილი გახდეს ახალი ინფორმაცია (მაგალითად, მომხმარებლების მოლოდინები), რომელიც თავდაპირველად რომ ყოფილიყო მისთვის ცნობილი, აუდიტორი არსებობის სხვა თანხას (ან თანხებს) დაადგენდა; და
- მოულოდნელი უზუსტობების გამოვლენა, რის გამოც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებისთვის, ანგარიშის ნაშთისთვის, ან განმარტებითი შენიშვნისთვის შეიძლება საჭირო იყოს არსებობის სიდიდის გაზრდა.

ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც არსებობის შესწორება აუცილებელია, აუდიტორი ვალდებულია, განიხილოს და დოკუმენტებში ასახოს ამ ცვლილების გავლენა შეფასებულ რისკებსა და საჭირო დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, მოცულობასა და ვადებზე.

თუ მთლიანად ფინანსური ანგარიშებისთვის აუცილებელი გახდება უფრო დაბალი დონის არსებობის დადგენა, მაშინ აუდიტორმა ასევე უნდა განიხილოს, საჭირო ხომ არ არის სამუშაო არსებობის დონეების გადახედვაც და შესწორებაც. თუ ასეა, უნდა განსაზღვროს, ისევ შესაფერისი რჩება თუ არა დაგეგმილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

მნიშვნელოვანი რჩევები

თუ არსებობა შესაცვლელია, ცვლილების შესატანად ნუ დაელოდებით აუდიტის დამთავრებას. თუ არსებობის დონე უნდა შეამციროთ, შეიძლება საჭირო გახდეს რისკის შეფასებების შეცვლა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

21.3 რისკების შეფასებების შეცვლა

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.25	სანამ აუდიტის შესახებ დასკვნას გამოიტანს, აუდიტორმა ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს, შესაფერისი რჩება თუ არა კვლავ არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასება კონკრეტული მტკიცებების დონეზე. (იხ. პ. გ60-გ61)

მტკიცების დონეზე რისკის შეფასება ხშირად ეყრდნობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებამდე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. იმ დროის განმავლობაში, როდესაც ეს პროცედურები ტარდება, შეიძლება ცნობილი გახდეს ახალი ინფორმაცია, რომელიც გამოიწვევს რისკის თავდაპირველი შეფასების შეცვლის აუცილებლობას. მაგალითად, მარაგის აუდიტში, შეიძლება დაბალი იყოს სისრულის მტკიცებისთვის შეფასებული რისკის დონე, იმის ვარაუდით, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად მუშაობს. თუ კონტროლის ტესტებიდან გამოვლინდება, რომ შიდა კონტროლი ეფექტიანად არ მუშაობს, საჭირო გახდება რისკის შეფასების შეცვლა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. იგივე შეიძლება ითქვას ნებისმიერ ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებზე, როდესაც შედეგები მოლოდინს არ ემთხვევა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი საკითხი (მოსაზრება), რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა რისკების თავდაპირველი შეფასებების შეცვლა.
ცხრილი 21.3-1

<p>შიდა კონტროლი</p>	<p>კონტროლის ტესტები</p> <ul style="list-style-type: none"> ჩატარებული კონტროლის ტესტების შედეგები, განამტკიცებს რისკის შემცირების დაგეგმილ დონეს შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის გათვალისწინებით? <p>ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირება</p> <ul style="list-style-type: none"> არსებობს რაიმე მტკიცებულება იმისა, რომ ხელმძღვანელობა უგეგმავლად არსებულ შიდა კონტროლის პროცედურას? <p>კონტროლის ნაკლოვანებები</p> <ul style="list-style-type: none"> პოტენციური უზუსტობა (უზუსტობები) გამოწვეულია შიდა კონტროლის ისეთი ნაკლოვანებით, რომლის შესახებაც დაუყოვნებლივ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობას?
<p>მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების სასიათი</p>	<p>ახალი რისკის ფაქტორები</p> <ul style="list-style-type: none"> მტკიცებულებები მიგვანიშნებს რაიმე ახალი ბიზნესის რისკების, თაღლითობის რისკის ფაქტორების, ან ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის გვერდის ავლის რისკების არსებობაზე? <p>საპირისპირო მტკიცებულებები</p> <ul style="list-style-type: none"> მოპოვებული მტკიცებულებები შესაბამისობაში არ მოდის სხვა საინფორმაციო წყაროებთან? <p>საწინააღმდეგო მტკიცებულებები</p> <ul style="list-style-type: none"> მოპოვებული მტკიცებულებები წინააღმდეგობაში მოდის აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შეძენილ ცოდნასთან? <p>სააღრიცხვო პოლიტიკა</p> <ul style="list-style-type: none"> არსებობს იმის მტკიცებულება, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის უცვლელად არ გამოიყენება? <p>მოულოდნელი თანაფარდობები</p> <ul style="list-style-type: none"> მოპოვებული მტკიცებულებები განამტკიცებს ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემებს შორის არსებულ თანაფარდობებს? <p>თაღლითობა</p> <p>ტესტების ჩატარებიდან მოპოვებულია მტკიცებულებები რაიმე გამონაკლისების, წესებიდან გადახვევის, ან უცნაურობების არსებობაზე, რაც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის (მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირების) მიმანიშნებელი იყოს?</p> <p>ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის ინფორმაციის საიმედოობა</p> <ul style="list-style-type: none"> არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ეჭვქვეშ დადგეს ხელმძღვანელობის, ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საიმედოობა?

<p>უზუსტობების ხასიათი</p>	<p>სააღრიცხვო შეფასებების მიკერძოებულობა</p> <ul style="list-style-type: none"> • სააღრიცხვო შეფასებებსა და რეალურ ღირებულებაში გამოვლენილი უზუსტობები მიგვანიშნებს ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებულობის მოდელზე? <p>უზუსტობები</p> <ul style="list-style-type: none"> • უზუსტობები, ინდივიდუალურად, ან სხვა შეუსწორებელ უზუსტობებთან ერთად წარმოქმნის მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების დონეზე არსებით უზუსტობას?
-----------------------------------	---

როდესაც იცვლება რისკის თავდაპირველი შეფასება, სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს ამის შესახებ ინფორმაცია და ასევე რისკების შეცვლილი შეფასებები. აქვე უნდა აისახოს, როგორ შეიცვალა აუდიტის დეტალური გეგმა რისკის შესწორებული შეფასების გათვალისწინებით. გეგმის ცვლილება შეიძლება გამოიხატებოდეს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადების, ან მოცულობის შეცვლაში, ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაში.

მნიშვნელოვანი რჩევები

აუდიტის ბიუჯეტში დრო გამოყავით იმისთვის, რომ ჯგუფის წევრებმა ერთმანეთთან განიხილონ შემოწმების შედეგები მთლიანობაში, თავიანთი სამუშაოს დასრულებისთანავე. ზემოთ მოცემულ ცხრილში შეტანილი საკითხები შეგიძლიათ გამოიყენოთ ჩასატარებელი განხილვის დღის წესრიგად. განსოვდეთ, თაღლითობის გამოვლენა სშირად ხდება წვრილმან და ერთი შეხედვით უმნიშვნელო საკითხებზე ნაწილ-ნაწილ მოპოვებული ინფორმაციის ერთ მთლიან სურათად გაერთიანების შედეგად.

21.4 უზუსტობების შედეგის შეფასება

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
450.3	<p>აუდიტორის მიზანია, შეაფასოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) გამოვლენილი უზუსტობების გავლენა აუდიტზე; და ბ) შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
450.5	<p>აუდიტორმა უნდა დააგროვოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა უზუსტობა, იმ უზუსტობების გარდა, რომლებიც აშკარად უმნიშვნელოა. (იხ. პ. გ2-გ3)</p>
450.6	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება, თუ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობები განხორციელდა, იმაზე მიუთითებს, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს და აუდიტის პროცესში დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება არსებითი იყოს; ან (იხ. პ. გ4) ბ) აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე უახლოვდება ასს 320-ის შესაბამისად განსაზღვრულ არსებობის დონეს. (იხ. პ. გ5)

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
450.7	თუ აუდიტორის მოთხოვნით ხელმძღვანელობამ შეამოწმა ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშის ნაშთი ან განმარტებითი შენიშვნა და შეასწორა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი უზუსტობა, აუდიტორმა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს იმის დასადგენად, დარჩა თუ არა უზუსტობები. (იხ. პ. გ6)
450.8	აუდიტორმა დროულად უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში დაგროვილი ყველა უზუსტობის შესახებ ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს, თუ ამას არ კრძალავს კანონმდებლობა. აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა სთხოვოს ამ უზუსტობების გასწორება. (იხ. პ. გ7-გ9)
450.9	თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომლის შესახებაც აუდიტორმა აცნობა, აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს უარის მიზეზები და გაითვალისწინოს ეს, როდესაც შეაფასებს, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. (იხ. პ. გ10)
450.11	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს:</p> <p>ა) უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი, როგორც კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციებთან, ანგარიშების ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით, ასევე მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, ასევე კონკრეტული გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობა განხორციელდა; და (იხ. პ. გ13-გ17, გ19-გ20);</p> <p>ბ) წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პ. გ18)</p>
450.12	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია შეუსწორებელი უზუსტობებისა და იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, აუდიტორულ დასკვნაში მოცემულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამას არ კრძალავს კანონმდებლობა. აუდიტორის საინფორმაციო წერილში არსებითი ხასიათის შეუსწორებელი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს შეუსწორებელი უზუსტობების გასწორება. (იხ. პ. გ21-გ23)
450.13	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ასევე უნდა აცნობოს წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
450.14	აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი ხელმძღვანელობისაგან და, სადაც ეს შესაფერისია, მართვაზე პასუხისმგებელი პირებისაგან იმის შესახებ, დარწმუნებულნი არიან თუ არა, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში, არსებითი არ არის მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. ამგვარი მუხლების მოკლე მიმოხილვა უშუალოდ წერილში უნდა იყოს მოცემული, ან დაერთვოდეს ოფიციალურ წერილს. (იხ. პ. გ24)
540.18	აუდიტორმა აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა შეაფასოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები გონივრულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძველების მოთხოვნების კონტექსტში, თუ არასწორია. (იხ. პუნქტები გ116-გ119)

უზუსტობების შეფასების მიზანია მათი გავლენის დადგენა აუდიტზე და ასევე საჭიროა თუ არა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

აუდიტის სტრატეგიისა და აუდიტის დეტალური გეგმების შეცვლა შეიძლება აუცილებელი იყოს, როდესაც:

- გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი, ან გარემოებები მიგვანიშნებს, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობებიც, რომლებმაც უკვე ცნობილ უზუსტობებთან გაერთიანების შედეგად, შეიძლება გადააჭარბოს სამუშაო არსებითობის დონეს; ან
- გამოვლენილი და შეუსწორებელი უზუსტობების აგრეგირებული ოდენობა უახლოვდება, ან აჭარბებს სამუშაო არსებითობას.

მნიშვნელოვანი რჩევები

განსვლეთ, რომ ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ გამოუვლენელი დარჩება ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი უზუსტობა. ამის მიზეზია აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვები, რომლის შესახებ საუბარი გვქონდა ამ სახელმძღვანელოს 1-ლი ტომის 3.1 თავში.

უზუსტობები შეიძლება წარმოიშვას სხვადასხვა ადგილას, როგორც აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 21.4-1

წყარო	აღწერა
უზუსტობები ან თაღლითობა	<p>ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს სამეურნეო სუბიექტის პერსონალმა შეცდომები შეიძლება დაუშვას მონაცემების შეგროვების ან დამუშავებისას. აქ იგულისხმება აგრეთვე პერიოდის ბოლოს დროში გამოჯვანის პროცედურების დროს დაშვებული შეცდომებიც. კონკრეტული უზუსტობების გამოვლენის გარდა, აუდიტორს ასევე შეუძლია:</p> <ul style="list-style-type: none"> • განსაზღვროს კონკრეტულ გენერალურ ერთობლიობაში (როგორცაა, მაგალითად, რეალიზაციის ოპერაციები) არსებული შეცდომების რაოდენობრივი სიდიდე, ფულადი ერთეულის მიხედვით აუდიტორული შერჩევის მეთოდის გამოყენებით. თუ შერჩეული შერჩევითი ერთობლიობა რეპრეზენტაციულია, შესაძლებელია უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდის პროგნოზირება; და • გაითვალისწინოს გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი. თუ ბევრი უზუსტობა ახდენს გავლენას ამა თუ იმ კონკრეტულ ნაშთზე, ან სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე გეოგრაფიულად განცალკევებულ ქვედანაყოფზე, ეს შეიძლება იმაზე მიუთითებდეს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.
გამოტოვება ან თაღლითობა	შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი ოპერაცია, შეცდომით ან განზრახ, არ იყოს ბუღალტრულად ასახული. ეს უკანასკნელი თაღლითობად მიიჩნევა.
მნიშვნელოვანი ოპერაციები	კომერციული თვალსაზრისით მიზანშეუწონელი მნიშვნელოვანი ოპერაციები (უჩვეულო, ან ისეთი, რომელიც სცილდება სამეურნეო სუბიექტის ჩვეული საქმიანობის ფარგლებს) შეიძლება გამიზნული იყოს ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაციისთვის, ან აქტივების უკანონო მითვისების დასაფარად.
საბუღალტრო გატარებები	პერიოდის განმავლობაში ან პერიოდის ბოლოს შეიძლება გაკეთდეს არაადეკვატური, ან არასანქცირებული საბუღალტრო გატარებები და გამოყენებულ იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების მანიპულირებისთვის.
შეცდომები სააღრიცხვო შეფასებებში	თუ სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომზადებული სააღრიცხვო შეფასებები მისაღებ დიაპაზონს სცილდება, ხელმძღვანელობის სააღრიცხვო შეფასებები შეიძლება არასწორად იყოს გამოთვლილი, ან გამორჩენილი იყოს, ან შეიძლება არასწორი სააღრიცხვო შეფასება განპირობებული იყოს გარკვეული ფაქტების უგულვებლყოფით ან არასწორი ინტერპრეტაციით, შეიძლება მცდარი დაშვებები იყოს გამოყენებული, ან რაიმე სხვა საშუალებით იყოს ტენდენციური (მიკერძოებული). სააღრიცხვო შეფასებები ასევე შეიძლება განზრახ იყოს დამახინჯებული ფინანსური ანგარიშგების შედეგების მანიპულაციის მიზნით.

წყარო	აღწერა
შეცდომები რეალურ ღირებულებაში	შეიძლება აუდიტორი არ ეთანხმებოდეს ხელმძღვანელობის მოსაზრებებს და გადაწყვეტილებებს გარკვეული აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის ელემენტების რეალურ ღირებულებასთან დაკავშირებით, რომლებიც უნდა შეფასდეს ან განმარტებით შენიშვნებში აისახოს რეალური ღირებულებით ფასს-ების შესაბამისად.
სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება	შეიძლება აუდიტორი არ ეთანხმებოდეს ხელმძღვანელობას გარკვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებასთან დაკავშირებით.
შეუსწორებელი უზუსტობები საკუთარი კაპიტალის საწყის ნაშთში	წინა პერიოდის შეუსწორებელი უზუსტობები აისახება საკუთარი კაპიტალის საწყის ნაშთში. თუ ეს უზუსტობები არ გასწორდება, ამან შეიძლება გამოიწვიოს უზუსტობები მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც.
ამონაგების აღიარება	ამონაგები შეიძლება გადიდებული, ან შემცირებული იყოს (მაგ., ამონაგების ნაადრევი აღიარება, ფიქტიური ამონაგების ასახვა ან ამონაგების არასწორად გადატანა რომელიმე მომდევნო პერიოდში).
შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები	უზუსტობები შეიძლება წარმოიშვას შიდა კონტროლის მოულოდნელი ჩაშლის შედეგად. ეს ფაქტი აუდიტორმა უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან, ან აუდიტორების მიერ მომზადებული ანგარიშის მეშვეობით აცნობოს ხელმძღვანელობას და ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმაზე, რომ დამატებითი სამუშაოს ჩატარება იქნება საჭირო სხვა შესაძლო უზუსტობების გამოსავლენად.
ინფორმაციის წარდგენა ან განმარტება ფინანსურ ანგარიშგებაში	შეიძლება გამოტოვებული, არასრული ან არაზუსტი იყოს გარკვეული ინფორმაცია, რომელთა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა, ან შენიშვნებში განმარტება მოითხოვება ფასს-ებით.

გამოვლენილი უზუსტობების აგრეგირება

აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობები, გარდა ამკარად უმნიშვნელო უზუსტობებისა, უნდა გაერთიანდეს. გარდა ამისა, უზუსტობები უნდა დახარისხდეს შემდეგ კატეგორიებად: ფაქტობრივი უზუსტობები, მსჯელობაში (გადაწყვეტილებაში) დაშვებული უზუსტობები და პროგნოზირებული უზუსტობები.

მნიშვნელოვანი რჩევები

რაოდენობრივი უზუსტობების უმეტესობა შეიძლება გაერთიანდეს ისე, რომ შესაძლებელი გახდეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი მთლიანი გავლენის შეფასება. თუმცა, ზოგიერთი უზუსტობები (როგორცაა, არასრული ან არაზუსტი ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში) და თვისებრივი ხასიათის უზუსტობები (მაგ., შესაძლო თაღლითობის არსებობა) ვერ გაერთიანდება. ამგვარი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა ასახოს სამუშაო დოკუმენტებში და ასევე ინდივიდუალურად უნდა შეაფასოს.

იმისათვის, რომ შეძლოთ შეუსწორებელი უზუსტობების გაერთიანებული გავლენის შეფასება, ეს უზუსტობები ცენტრალიზებულად უნდა აისახოს სამუშაო დოკუმენტში. ამგვარად, ერთად იქნება თავმოყრილი ყველა გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობა, რომლებიც არ არის უმნიშვნელო.

შეუსწორებელი უზუსტობების გაერთიანების პროცესს გააჩნია რამდენიმე სტადია, როდესაც შესაძლებელია გაერთიანებული უზუსტობების გავლენის განხილვა, როგორც ნაჩვენებია ცხრილში.

ცხრილი 21.4-2

	გაერთიანებული უზუსტობების გავლენა
განიხილეთ შესწორებელი უზუსტობების გავლენა	თითოეული კონკრეტული ანგარიშის ნაშთი, ან ოპერაციების კატეგორია.
	მთლიანი მიმდინარე აქტივები და მიმდინარე ვალდებულებები.
	მთლიანი აქტივები და ვალდებულებები.
	მთლიანი ამონაგები და ხარჯები (დაბეგვრამდე შემოსავალი).
	წმინდა შემოსავალი.

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია უზუსტობების აგრეგირების ერთ-ერთი შესაძლო მიდგომა.

შენიშვნა: უზუსტობების ღირებულება (100 ევრო) მიჩნეულია უმნიშვნელოდ და, შესაბამისად, არ მოხდა მათი დაგროვება სამუშაო დოკუმენტში.

ცხრილი 21.4-3

გამოვლენილი უზუსტობების რეზიუმე.

აღწერა	მოხდენის გარემოებები	ს/დ-ის ინდექსი	მეტობის (ნაკლებობის) ოდენობა (თანხა)				შესწორდა?
			აქტივები	ვალდებულებები	შემოსავალი დაბეგვრამდე	საკუთარი კაპიტალი	
დაურიცხავი საიჯარო ქირის ვალდებულებები.	ფაქტობრივი – უწყურადღებობის შედეგი.			(5,500)	5,500	4,125	ღიახ
აღურიცხავი გაყიდვები.	პროგნოზირებული რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის საფუძველზე.		(12,500)		(12,500)	(9,375)	ღიახ
მთხოვნები გაქვითულია ვალდებულებებით.	ფაქტობრივი – კლასიფიკაციის შეცდომა.		(5,500)	(5,500)			ღიახ
კაპიტალური მოწყობილობების ხარჯებში ასახვა.	მსჯელობა – შეცდომა სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში.		(13,500)		(13,500)	(10,125)	ღიახ
აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობების ჯამი.			(31,500)	(11,000)	(20,500)	(15,375)	
ხელმძღვანელობის მიერ შესწორებული უზუსტობები.			31,500	11,000	20,500	15,375	
შესწორებული უზუსტობების ჯამი.			0	0	0	0	

გამოვლენილი უზუსტობები დროულად უნდა განიხილოს ხელმძღვანელობასთან და სთხოვთ მათი შესწორება. შესწორებებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების ნაშთებზე, ან გამოასწოროს არაადეკვატურად ფორმულირებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები (შესაბამისი ინფორმაცია). შემდეგ ცხრილში განხილულია, რა გზით შეიძლება რეაგირება გამოვლენილ უზუსტობებზე.

ცხრილი 21.4-4

გამოვლენილ უზუსტობებზე რეაგირება	
არსებითობის ხელახლა შეფასება	სანამ შეაფასებთ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას ფაქტობრივი ფინანსური შედეგების საფუძველზე, განიხილეთ, საჭირო ხომ არ არის საერთო არსებითობის დონის შესწორება.
უზუსტობების მიზეზებისა და აუდიტის გეგმაზე მათი გავლენის განხილვა/გათვალისწინება	<p>განიხილეთ აუდიტის დროს გამოვლენილი უზუსტობების მიზეზები:</p> <ul style="list-style-type: none"> • პოტენციური თაღლითობის ნიშნები; • სხვა უზუსტობების შესაძლო არსებობა; • ადრე გამოუვლენელი რისკის არსებობა; ან • შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება. <p>ზემოაღნიშნული შედეგების გათვალისწინებით განსაზღვრეთ, საჭიროებს თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგია და გეგმა შესწორებას. ამის გაკეთება აუცილებელი იქნება მაშინ, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ვლინდება, რომ შეიძლება არსებობდეს სხვა უზუსტობები, რომლებიც აუდიტის დროს დაგროვილ უზუსტობებთან გაერთიანების შემთხვევაში, შეიძლება არსებითი გახდეს; ან • აუდიტის დროს დაგროვილი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე უახლოვდება არსებითობის დადგენილ დონეს.
სთხოვეთ ხელმძღვანელობას უზუსტობების გასწორება	სთხოვეთ ხელმძღვანელობას, შეასწოროს ყველა გამოვლენილი უზუსტობა, რომელიც არ არის ამკარად უმნიშვნელო.
სთხოვეთ ხელმძღვანელობას დამატებითი პროცედურების ჩატარება	თუ გენერალურ ერთობლიობაში არსებული უზუსტობების ზუსტი ოდენობა უცნობია (მაგალითად, გენერალური ერთობლიობისთვის პროგნოზირებული უზუსტობები, რომლებიც განსაზღვრული შერჩევითი ერთობლიობის აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობების საფუძველზე), სთხოვეთ ხელმძღვანელობას პროცედურების ჩატარება ფაქტობრივი უზუსტობების სიდიდის დასადგენად და შემდეგ სათანადო ცვლილებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორს აუცილებლად მოუწევს გარკვეული დამატებითი პროცედურების ჩატარება იმის გასარკვევად, დარჩა თუ არა უზუსტობები ფინანსურ ანგარიშგებაში.
ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ყველა ან ზოგიერთი უზუსტობის გასწორებაზე	<p>თუ ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გაარკვიეთ უარის მიზეზები და მიღებული ინფორმაცია გაითვალისწინეთ, როდესაც შეაფასებთ, ფინანსური ანგარიშგება არის თუ არა არსებითად მცდარი; • აცნობეთ შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, მათ შორის მათი გავლენის შესახებ აუდიტორის დასკვნაში მოცემულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე (თუ ეს კანონმდებლობით არ არის აკრძალული); და • სთხოვეთ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს იმ უზუსტობების გასწორება, რომლებიც ხელმძღვანელობამ არ შეასწორა.

როდესაც აუდიტორი აყალიბებს დასკვნას იმის შესახებ, შეუსწორებელი უზუსტობების (ცალ-ცალკე ან ერთობლივად) გამო, ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში გახდება თუ არა არსებითად მცდარი, აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

ცხრილი 21.4-5

	გაითვალისწინეთ
არსებობს არსებითი უზუსტობა?	უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი: <ul style="list-style-type: none"> • მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით; • კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებთან მიმართებით; და • კონკრეტულ გარემოებებთან მიმართებაში, რომელშიც უზუსტობა წარმოიშვა;
	მსჯელობისა და მსჯელობის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილებების, ან სტატისტიკური ტესტირებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვები. ყოველთვის არსებობს იმის ალბათობა, რომ ზოგიერთი უზუსტობა ვერ გამოვლინდება.
	რამდენად ახლოსაა შეუსწორებელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე არსებითობის დონესთან (დონეებთან)? რაც უფრო უახლოვდება გაერთიანებული უზუსტობების ოდენობა არსებითობის ზღვარს, მით უფრო იზრდება არსებითი უზუსტობის რისკი.
	რაოდენობრივი მოსაზრებები, ან თაღლითობის შესაძლებლობა, როდესაც შედარებით მცირე სიდიდის უზუსტობებს შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
	წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა.

ხელმძღვანელობას ევალება ფინანსურ ანგარიშგებაში კორექტირებების შეტანა, რათა გასწორდეს არსებითი უზუსტობები (მათ შორის, არაადეკვატური განმარტებითი შენიშვნები) და ნებისმიერი სხვა საჭირო ზომების გატარება.

უზუსტობების ხარისხობრივი განხილვა

ზოგიერთი უზუსტობა შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული (ინდივიდუალურად, ან აუდიტის დროს დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან ერთად) მაშინაც კი, როდესაც საერთო არსებითობის სიდიდეზე ნაკლებია. ქვემოთ განხილულია ასეთი შემთხვევების მაგალითები.

ცხრილი 21.4-6

უზუსტობები, რომლებიც:	აღწერა
ზემოქმედებს შესაბამისობაზე	მარეგულირებელი მოთხოვნების, სესხის ხელშეკრულებების ან სხვა სახელშეკრულებო მოთხოვნების დარღვევა (შეუსაბამობა).
ნიღბავს ცვლილებებს	მაგალითად, ცვლილება ამონაგების ან სხვა ტენდენციებში, განსაკუთრებით საერთო-ეკონომიკურ და დარგის პირობებთან მიმართებით.
ზრდის ხელმძღვანელობის ანაზღაურებას	უზუსტობა, რომელიც უზრუნველყოფს იმას, რომ დაკმაყოფილდება პრემიების ან სხვა ტიპის კომპენსაციის გაცემის მოთხოვნები.
გავლენას ახდენს სხვა მხარეებზე	მაგალითად, გარეშე და დაკავშირებული მხარეები.
გავლენას ახდენს მომხმარებლის ინფორმირებულობაზე	ისეთი ინფორმაციის გამოტოვება, რომლის გამჟღავნებაც სპეციალურად არ მოითხოვება, მაგრამ, აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მომხმარებლებმა წარმოადგენა შეიქმნან სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების ან ფულადი ნაკადების შესახებ.
ამჟამად არაარსებითია, მაგრამ მნიშვნელოვანი გახდება მომავალში	სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევა ან გამოყენება, რაც უმნიშვნელო გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს მომავალი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

უზუსტობები, რომლებიც:	აღწერა
გავლენას ახდენს ბანკის შეთანხმებებზე	შედარებით მცირე თანხა შეიძლება ძალიან არსებითი იყოს სამეურნეო სუბიექტისთვის, თუ იგი იწვევს ბანკის ან სესხის ხელშეკრულების პირობების დარღვევას.
გავლენას ახდენს ეფექტიანობის კოეფიციენტებზე	გავლენას ახდენს ეფექტიანობის კოეფიციენტებზე, რომლებიც გამოიყენებოდა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების ან ფულადი ნაკადების შესაფასებლად.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა შეუსწორებელ უზუსტობებზე უნდა დამოწმდეს ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილის მოპოვებით. ამ წერილში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ, ხელმძღვანელობის აზრით, არც ერთი შეუსწორებელი უზუსტობა (რომელთა სია დაერთვის წერილს, ან წერილის ტექსტში იქნება შეტანილი) არ არის არსებითი, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლიობაში. თუ ხელმძღვანელობა არ ეთანხმება უზუსტობების აუდიტორისეულ შეფასებებს, მან შეიძლება წერილს დაამატოს შემდეგი სიტყვები:

„ჩვენ არ ვეთანხმებით, რომ ... ესა და ეს ... მუხლები მოიცავს უზუსტობებს, რადგან [მიზეზების აღწერა]”.

შენიშვნა: როდესაც აუდიტორი მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს აწვდის ინფორმაციას, მას მოეთხოვება, რომ შეუსწორებელი არსებითი უზუსტობები ინდივიდუალურად დააფიქსიროს.

როდესაც ხელმძღვანელობის მიერ შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ ეცნობება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს და უზუსტობები მაინც არ გასწორდება, აუდიტორი ვალდებულია, ანალოგიური წერილი მოიპოვოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგანაც. ამ წერილშიც აღნიშნული უნდა იყოს, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებსაც სჯერათ, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ არის არსებითი, არც ინდივიდუალურად და არც ერთობლიობაში. ამ შემთხვევაშიც, ასეთი საკითხების სია (მოკლე მიმოხილვა) უნდა დაერთოს წერილს, ან წერილის ტექსტში უნდა იყოს შეტანილი.

21.5 საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
330.26	აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები. თავისი მოსაზრების ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო აუდიტორული მტკიცებულება, იმის მიუხედავად, ის ამტკიცებს თუ ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს. (იხ. პ. გ62)
330.27	თუ აუდიტორს მოპოვებული არა აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე არსებითი მტკიცების შესახებ, აუდიტორმა უნდა სცადოს სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე.

აუდიტის საბოლოო მიზანი არის საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რათა მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.

რა იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, ამის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია. მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება ძირითადად დაყრდნობა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დამაკმაყოფილებლად ჩატარებას, რომლებ-

იც შემუშავდა არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით. ეს მოიცავს ნები-სმიერ დამატებით ან მოდიფიცირებულ პროცედურებს, რომლებიც შესრულდა რისკის თავდაპირველ შეფასებაში გამოვლენილ ცვლილებაზე რეაგირებისთვის. შემდეგ ცხრილში განხილულია ზოგიერთი ფაქტორი, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებისას:

ცხრილი 21.5-1

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება	
გასათვალისწინებელი ფაქტორები	<p>უზუსტობების არსებობა</p> <ul style="list-style-type: none"> რამდენად მნიშვნელოვანია იმ მტკიცებაში არსებული უზუსტობა, რომლის აუდიტიც ტარდება და რამდენია იმის ალბათობა, რომ ის არსებით გააუმჯობესებს იქონიებს (ინდივიდუალურად ან სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან ერთობლიობაში) ფინანსურ ანგარიშგებაზე?
	<p>ხელმძღვანელობის რეაგირება</p> <ul style="list-style-type: none"> როგორ რეაგირებს ხელმძღვანელობა აუდიტის შედეგად გამოვლენილ ფაქტებზე (შედეგებზე) და რამდენად ეფექტურია შიდა კონტროლი რისკის ფაქტორებზე რეაგირების კუთხით?
	<p>წინა გამოცდილება</p> <ul style="list-style-type: none"> ჩატარებული იყო წარსულში მსგავსი პროცედურები და გამოვლინდა რაიმე უზუსტობები?
	<p>ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები</p> <ul style="list-style-type: none"> ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები განამტკიცებს პროცედურების მიზნებს და არსებობს რაიმე სიმპტომი თაღლითობის ან შეცდომის არსებობის?
	<p>ინფორმაციის ხარისხი</p> <ul style="list-style-type: none"> შესაფერისი და სანდოა ხელმისაწვდომი საინფორმაციო წყარო აუდიტორული დასკვნების გასამყარებლად?
	<p>დამაჯერებლობა</p> <ul style="list-style-type: none"> რამდენად დამაჯერებელია აუდიტორული მტკიცებულება?
	<p>სამეურნეო სუბიექტის შესახებ შეძენილი ცოდნა</p> <ul style="list-style-type: none"> მოპოვებული მტკიცებულებები მხარს უჭერს, თუ ეწინააღმდეგება რისკის შესაფასებელი პროცედურების შედეგებს, რომლებიც ჩატარდა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, შიდა კონტროლის შესწავლის პროცესში?

თუ ვერ ხერხდება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, აუდიტორი დასკვნაში გამოხატავს პირობით მოსაზრებას ან უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე.

21.6 საბოლოო ანალიზური პროცედურები

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
520.6	აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა შეიმუშაოს და ჩატაროს აუდიტის ბოლო სტადიის დასრულებისას, რაც მას დაეხმარება საბოლოო დასკვნის გამოტანაში იმის შესახებ, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება აუდიტორის ცოდნას სამეურნეო სუბიექტის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ17-გ19).

გარდა იმისა, რომ ანალიზური პროცედურები ტარდება რისკის შესაფასებლად და შემდეგ, როგორც ძირითადი პროცედურა, აუდიტორს ანალიზური პროცედურების ჩატარება მოეთხოვება აუდიტის დასრულებისას, ან მის მახლობელ პერიოდში, როდესაც აცალიბებს საბოლოო დასკვნას (ასს 520).

საბოლოო ანალიზური პროცედურების ჩატარების მიზანია:

- გამოვლინდეს აქამდე გამოუვლენელი არსებითი უზუსტობების რისკი;
- აუდიტორი დარწმუნდეს, რომ აუდიტის მსვლელობისას გამოტანილი დასკვნები ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების, ან ელემენტების შესახებ შეიძლება დადასტურებულად იქნეს მიჩნეული; და
- დაეხმაროს აუდიტორს საერთო, საბოლოო დასკვნის გამოტანაში ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანობის შესახებ.

თუ ახალი რისკები ან მონაცემებს შორის მოულოდნელი თანაფარდობები გამოვლინდება, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი ან ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხელახლა შეფასება.

21.7 მნიშვნელოვანი შედეგები და საკითხები

შეფასების პროცესის საბოლოო ეტაპია აუდიტის მსვლელობისას მიღებული ყველა მნიშვნელოვანი შედეგის, ან საკითხის დაფიქსირება გარიგების დასრულების ამსახველ დოკუმენტში, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს:

- ყველა საჭირო ინფორმაციას არსებითი შედეგების ან საკითხების გასაგებად; ან
- საჭიროების შემთხვევაში, სხვა ხელმისაწვდომი მხარდამჭერი სამუშაო დოკუმენტის მითითებას.

ეს დოკუმენტი ასევე შეიცავს აუდიტორის დასკვნებს, რომლებიც ეხება მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით გამოვლენილ ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არ შეესაბამება, ან წინააღმდეგობაში მოდის აუდიტორის მიერ გამოტანილ საბოლოო დასკვნებთან. თუმცა, ეს მოთხოვნა არ ვრცელდება ისეთი დოკუმენტაციის შენახვაზე, რომელიც არასწორი ან შეცვლილია, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგების პროექტი, რომელიც შეიძლება არასრული იყოს.

21.8 სასწავლო მაგალითები – აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად ჩავინიშნეთ შემდეგი შეუსწორებელი უზუსტობები და საკითხები.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

20X3 წლის 18 თებერვალი.

ამონარიდი შესაძლო შესწორებების საბოლოო სიიდან – „დეფტა“

აღწერა	მოხდენის გარემოებები	ს/დ	მეტობის (ნაკლებობის) ოდენობა (თანხა)				შესწორდა?
			აქტივები	ვალდებუ- ლებები	შემოსავალი დაბეგვრამდე	საკუთარი კაპიტალი	
შეცდომები მარაგის შეფასების გამოთვლებში.	ახალმა თანამშრომელმა დაუშვა შეცდომები.	D.300	(19,000)		(19,000)	(15,200)	დიახ
„დეფტას“ მეშვეობით გადახდილი პირადი ხარჯები, რომელიც დამატებული არ არის აქციონერის ანგარიშზე.	გამოვლინდა ხარჯების ტესტირების დროს. ამან გამოიწვია გარკვეული დამატებითი სამუშაო, რათა გვეპოვა მსგავსი მუხლები.	550.8		(4,800)	(4,800)	(3,840)	დიახ
მომხმარებლის ანგარიში 90 დღეზე მეტი ხსნისა და არ მომხდარა შემდგომი გადახდა.	მოთხოვნების ხანდაზმულობისა და შემდგომი გადახდების მიმოხილვა.	C.305	12,000		12,000	9,600	დიახ
აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობების ჯამი.			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
ხელმძღვანელობის მიერ შესწორებული უზუსტობები.			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
შეუსწორებელი უზუსტობების ჯამი.			0	0	0	0	

ზემოთ მოცემულ ჩამონათვალში, სადაც შესრულდა დამატებითი სამუშაო, იქაც უნდა იყოს მითითებული შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტი, რათა დავრწმუნდეთ, რომ მსგავსი უზუსტობები სხვაგან არ არსებობს, ან გამოვლენილი უზუსტობები არ მიგვანიშნებს უფრო სერიოზულ პრობლემაზე, როგორცაა ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის იგნორირება.

ამონარიდი აუდიტის ფაილის შემოდან, რომელიც ეხება აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას

აუდიტის შედეგები	დაგეგმილი საბასუხო ქმედებები
<p>მარავის შეფასებაში დაშვებულია რამდენიმე საკანცელარიო (მექანიკური) შეცდომა, რამაც გამოიწვია მარავის ღირებულების შემცირება 19,000 ევროთი.</p>	<p>უნდა გააანალიზოთ შეცდომების ხასიათი, რათა გამოვლინდეს შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები.</p> <p>უნდა ჩაატაროთ დამატებითი სამუშაო იმაში დასარწმუნებლად, რომ ყველა მნიშვნელოვანი შეცდომა გამოვლინდა.</p> <p>შეიტანეთ კომენტარი ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილ წერილში (ანგარიშში).</p>
<p>ხარჯების ტესტირების დროს აღმოჩნდა, რომ მოწყობილობის ტექნომსახურებისა და რემონტის ხარჯები 4,800 ევრო უკავშირდებოდა სურაჯის პირადი მერსედესის მომსახურების ხარჯს.</p>	<p>უნდა ჩაატაროთ დამატებითი სამუშაო, რათა გამოავლინოთ სხვა პირადი ხასიათის ოპერაციები. თუ გამოვლინდება სხვა პირადი ოპერაციებიც, განიხილეთ, არის თუ არა ეს ხელმძღვანელობის უპატიოსნებისა და შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი.</p>
<p>მოთხოვნების ანგარიშის ტესტირებისას გამოვალინეთ, რომ ზოგიერთი ანგარიში 90 დღეზე მეტი ხნის იყო და ამ ანგარიშზე განხორციელებული არ იყო არანაირი გადახდა იმ დროისთვის, როდესაც ამ ანგარიშებს გამოწმობდით. მართალია, სურაჯმა დაგვარწმუნა, რომ ამ ანგარიშების ნაშთები ამოღებულა (რადგან მომხმარებელმა ნაშთი დაადასტურა), მაგრამ ჩვენ ამ თანხების ამოღება სარწმუნოდ არ მიგვაჩნია. ეს ფაქტი დოკუმენტებში დავაფიქსირეთ, როგორც შეუსწორებელი შეცდომა.</p>	<p>განავრძეთ მონიტორინგი ფულადი სახსრების მიღებაზე იმ დრომდე, როდესაც დაგეგმილია შემდგომ მოვლენებზე ჩასატარებელი სამუშაოები. გაეცანით კლიენტებისგან თანხების ამოღების ისტორიას და სცადეთ, რაც შეიძლება მეტი ინფორმაცია მოიპოვოთ ამ კომპანიების შესახებ.</p>
<p>სააღრიცხვო ჩანაწერებში ასახული ზოგიერთი ინსტრუმენტი და მოწყობილობა უკვე აღარ გამოიყენება. შეძენილ იქნა ახალი მანქანა-დანადგარები, რომლებიც იმავე სამუშაოს ასრულებენ დროის გარკვეულ მონაკვეთში. ხელმძღვანელობას ეს აქტივები მაინც ღირებულად მიაჩნია, რადგან მათი გამოყენება ისევ შესაძლებელი იქნება მანქანა-დანადგარის გაფუჭების შემთხვევაში.</p>	<p>გაარკვიეთ (გამოკითხვების მეშვეობით) რეალურად იყენებდნენ თუ არა გასულ პერიოდში ამ ინსტრუმენტებსა და მოწყობილობებს.</p> <p>დავადგენთ ინსტრუმენტებისა და მოწყობილობების კაპიტალური დანახარჯების ოდენობას და საჭიროა თუ არა მათი ჩამოწერა.</p>

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

ამონარიდი შემოდან, რომელიც ეხება შესაძლო შესწორებების საბოლოო სიას

მარაგი

მარაგის ინვენტარიზაციის დროს ჩვენ მიერ გაკეთებული მარაგის სია არ ჩართეს კომპანიის საბოლოო სიაში – მარაგის ღირებულება შემცირებულია 1,800 ევროთი, შემოსავალიც – 1,800 ევროთი; იხილეთ სდ D.108.

საპასუხო აუდიტორული პროცედურა

შეცდომა გამოიწვია იმან, რუბიმ არ გამოიყენა მარაგის საბოლოო სია. ჩვენ გავაფართოვეთ დაგეგმილ ძირითად პროცედურებს, რათა დავრწმუნდეთ, რომ ინვენტარიზაციის დროს განხილული ყველა კორექტირება აისახა მარაგის საბოლოო სიაში.

შეცდომა ვალდებულებების ანგარიშების დროში გამიჯვნის პროცედურებში

რუბიმ ბუღალტრულად არ ასახა სახარატო დაზვის კაპიტალური რემონტისა და ტექნომ-სახურების ხარჯი. ეს გამოვლინდა კომპანიის მიერ საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ გადახდილი თანხების ტესტირების დროს. იხ. სდ CC.110. ამ შეცდომის გავლენა ვალდებულებებსა და დაბეგვრამდე შემოსავალზე შეადგენს 900 ევროს.

საპასუხო აუდიტორული პროცედურა

უნდა გავაფართოვოთ კომპანიის დროში გამიჯვნის პროცედურების ტესტირების ფარგლები, რადგან, როგორც ჩანს, რუბი ძალიან დაკავებული იყო ამ პერიოდში და შეიძლება არ შეინახა ყველანაირი ხარჯის სია, რომელიც დაფარა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მაგრამ დაკავშირებული იყო 20X2 ფისკალურ წელთან. ტესტირების ზღვარი დავწიეთ 400 ევრომდე.

ხელმძღვანელობა დათანხმდა ამ უზუსტობების გასწორებას.

მოამზადა: ფვ

თარიღი: 20X3 წლის 24 თებერვალი

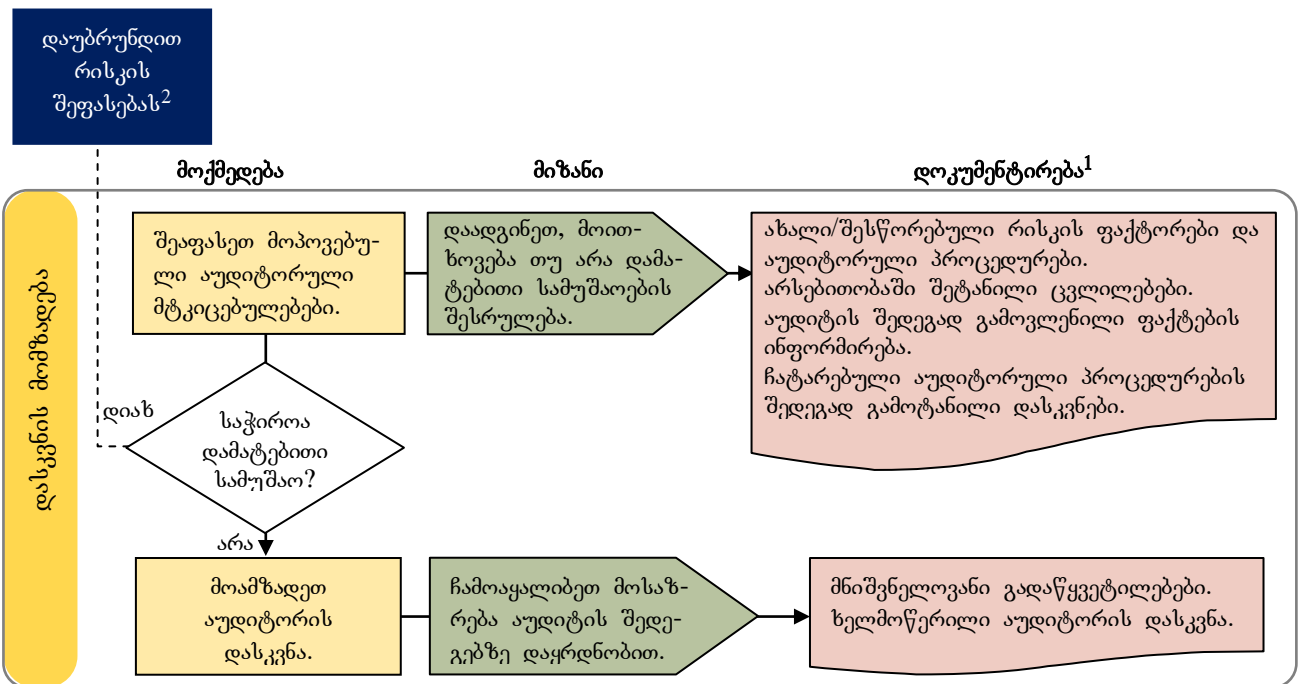
მიმოიხილა: ლფ

თარიღი: 20X3 წლის 5 მარტი

22. მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები იმის შესახებ, როგორ შეიძლება განხორციელდეს ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის და აუდიტის შედეგად გამოვლენილი რომელი ინფორმაცია და სხვა რა საკითხები უნდა ეცნობოს მათ.	260, 265, 450

სქემა 22.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
260.9	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებაში და აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების მიმოხილვა;</p> <p>ბ) აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან;</p> <p>გ) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების დროული უზრუნველყოფა აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ისეთი შენიშვნებით, რომლებიც მნიშვნელოვანია და შეესაბამება მათ პასუხისმგებლობას, ზედამხედველობა გაუწიონ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესს; და</p> <p>დ) აუდიტორსა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.10	<p>ასს-ების მიზნებისთვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვთ შემდეგი მნიშვნელობები:</p> <p>ა) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები – პირ(ებ)ი ან ორგანიზაცი(ებ)ი (მაგ., კორპორაციული ტრასტი), რომლებსაც გააჩნიათ სამეურნეო სუბიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე ზედამხედველობის პასუხისმგებლობა და სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულებანი. ამაში შედის ზედამხედველობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებში შეიძლება შედიოდეს ხელმძღვანელი პერსონალი, მაგალითად, კერძო ან სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტის მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მენეჯერი. მმართველობის სტრუქტურების მრავალფეროვნების შესახებ ინფორმაციის გასაცნობად იხ. პუნქტები გ1-გ8.</p> <p>ბ) ხელმძღვანელობა – პირ(ებ)ი, რომლებსაც გააჩნიათ აღმასრულებელი პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის განხორციელებაზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში ზოგიერთ სამეურნეო სუბიექტში ხელმძღვანელობაში შედის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ცალკეული ან ყველა პირი, მაგალითად, მმართველი საბჭოს აღმასრულებელი წევრები, ან მესაკუთრე მენეჯერი.</p>
260.11	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ის სათანადო პირ(ებ)ი სამეურნეო სუბიექტის მმართველობის სტრუქტურაში, რომლებსაც მიაწვდის ინფორმაციას (იხ.: პუნქტები გ1-გ4)</p>
260.12	<p>თუ აუდიტორი ინფორმაციას აწვდის მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ერთ-ერთ ქვეჯგუფს, მაგალითად, აუდიტის კომიტეტს, ან ცალკეულ პირს, მან უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა ასევე მმართველი ორგანოს ინფორმირება. (იხ.: პუნქტები გ5-გ7)</p>
260.13	<p>ზოგ შემთხვევაში, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში, მაგალითად, მცირე კომერციული საწარმო, სადაც მხოლოდ ერთადერთი მესაკუთრე მართავს სამეურნეო სუბიექტს და სხვას არავის გააჩნია მმართველობის ფუნქცია. ასეთ შემთხვევაში, თუკი მოცემული ასს-ით მოთხოვნილი საკითხების შესახებ ინფორმაცია მიეწოდათ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობების მქონე პირ(ებ)ს და ამ პირ(ებ)ს ასევე გააჩნიათ მმართველობის პასუხისმგებლობაც, ამ საკითხების შესახებ ინფორმაციის კვლავ მიწოდება აღარ არის საჭირო იმავე პირ(ებ)ისთვის, მათ მიერ მმართველობის ფუნქციის შესრულების დროს. ეს საკითხები განხილულია 16(გ) პუნქტში. მიუხედავად ამისა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელი პასუხისმგებლობის მქონე პირ(ებ)ის ინფორმირებით ხორციელდება ყველა იმ პირის სათანადო ინფორმირება, რომლებსაც სხვა შემთხვევაში აუდიტორი ისედაც მიაწოდებდა ინფორმაციას, მათ მიერ მმართველობის ფუნქციის შესრულების დროს. (იხ.: პუნქტი გ8)</p>
260.14	<p>აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა გააცნოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით, მათ შორის ის, რომ:</p> <p>ა) აუდიტორი პასუხისმგებელია იმ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებასა და აუდიტორის დასკვნაში გამოთქმაზე, რომელიც მომზადებულია ხელმძღვანელობის მიერ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მხრიდან ზედამხედველობით; და</p> <p>ბ) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს მათი პასუხისმგებლობებისგან. (იხ.: პუნქტები გ9-10)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.15	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს ზოგადი ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების შესახებ (იხ.: პუნქტები გ11-გ15)
260.16	<p>აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა გააცნოს: (იხ.: პუნქტი გ16)</p> <p>ა) აუდიტორის შეხედულებები სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, სა-აღრიცხვო პოლიტიკა, სააღრიცხვო შეფასებები და ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია. როდესაც შესაფერისია, აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აუხსნას, რატომ მიიჩნევს, რომ მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პრაქტიკა, რომელიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების თანახმად, არ იქნება ამ სამეურნეო სუბიექტის კონკრეტული გარემოებებისთვის ყველაზე მიზანშეწონილი; (იხ.: პუნქტი გ17)</p> <p>ბ) ის მნიშვნელოვანი სირთულეები, რომლებსაც შეხვდა აუდიტის განმავლობაში; (იხ.: პუნქტი გ18)</p> <p>გ) თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი არ მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში:</p> <p>(i) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ის მნიშვნელოვანი საკითხები (თუკი იქნება), რომლებიც განხილულ იქნა ხელმძღვანელობასთან, ან ექვემდებარება ხელმძღვანელობის ინფორმირებას; და (იხ.: პუნქტი გ19)</p> <p>(ii) აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი წერილობით წარსადგენი ოფიციალური ინფორმაცია; და</p> <p>დ) აუდიტიდან გამომდინარე სხვა ისეთი საკითხები (თუკი იქნება), რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული განსჯით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის გაწვევისთვის. (იხ.: პუნქტი გ20)</p>
260.18	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აცნობოს ინფორმირების ფორმების, ვადებისა და მისაწოდებელი ინფორმაციის ზოგადი შინაარსის შესახებ. (იხ.: პუნქტები გ28-გ36)
260.19	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს წერილობით უნდა აცნობოს აუდიტიდან მიღებული მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შესახებ, თუ, აუდიტორის პროფესიული განსჯით, ზეპირი ინფორმირება არ იქნება ადეკვატური. აუცილებელი არ არის, რომ წერილობითი ინფორმირება შეიცავდეს აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილ ყველა საკითხს. (იხ.: პუნქტები გ37-გ39)
260.21	აუდიტორმა დროულად უნდა მოახდინოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება. (იხ.: პუნქტები გ40-გ41)
260.22	აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, აუდიტის მიზნებისთვის ადეკვატური არის თუ არა აუდიტორსა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის ორმხრივი საინფორმაციო კავშირი. თუ არ არის ადეკვატური, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს გავლენა არსებითი უზუსტობის რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობაზე და გაატაროს სათანადო ზომები. (იხ.: პუნქტები გ42-გ44).

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
260.23	იმ შემთხვევაში, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს კონკრეტული საკითხის შესახებ ინფორმირებას და ინფორმირება ხორციელდება სიტყვიერი ფორმით, აუდიტორმა ეს საკითხები უნდა შეიტანოს აუდიტის დოკუმენტაციაში, ასევე თუ ვის და როდის მიაწოდა ეს ინფორმაცია. თუ საკითხების ინფორმირება მოხდა წერილობით, აუდიტორმა ამ წერილის ასლი უნდა შეინახოს აუდიტის დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის სახით. (იხ.: პუნქტი გ45)
265.09	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს წერილობით, დროულად უნდა აცნობოს აუდიტის განმავლობაში შიდა კონტროლში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების შესახებ. (იხ.: პუნქტები გ12-გ18, გ27)
450.12	აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია შეუსწორებელი უზუსტობებისა და იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს ამ უზუსტობებმა, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, აუდიტორულ დასკვნაში მოცემულ აუდიტორის მოსაზრებაზე, თუ ამას არ კრძალავს კანონმდებლობა. აუდიტორის საინფორმაციო წერილში არსებითი ხასიათის შეუსწორებელი უზუსტობები ცალ-ცალკე უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს შეუსწორებელი უზუსტობების გასწორება. (იხ. პ. გ21-გ23)
450.13	აუდიტორმა მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს ასევე უნდა აცნობოს წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა შესაფერისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე ან განმარტებით შენიშვნებზე და მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

22.1 ზოგადი მიმოხილვა

ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია აუდიტორსა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის ნებისმიერი აუდიტის მნიშვნელოვანი ელემენტია. ეს საშუალებას იძლევა:

- აუდიტორმა აცნობოს მათ ასს-ებით მოთხოვნილი და სხვა საკითხების შესახებ; და
- მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა აუდიტორს მიაწოდონ ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სხვაგვარად მისთვის მიუწვდომელი იქნებოდა. ეს ინფორმაცია აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს დაგეგმვასა და აუდიტის შედეგების შეფასებაში.

22.2 მართვა

მართვის სტრუქტურები სხვადასხვანაირია სხვადასხვა იურისდიქციასა და სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტში, რაც ასახავს განსხვავებულ კულტურულ გარემოსა და სამართლებრივ ბაზას, ასევე სამეურნეო სუბიექტის ზომასა და საკუთრების სპეციფიკას (სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმას). უმეტეს სამეურნეო სუბიექტებში მართვის ერთობლივი პასუხისმგებლობა ეკისრება მმართველ ორგანოს, როგორცაა დირექტორთა საბჭო, სამეთვალყურეო საბჭო, პარტნიორები, მესაკუთრეები, მართვის კომიტეტი, მმართველთა საბჭო, ნდობით აღჭურვილი პირები ან ანალოგიური სტატუსის მქონე სხვა პირები.

მცირე სამეურნეო სუბიექტებში მართვის უფლებამოსილება შეიძლება მხოლოდ ერთ პირს ჰქონდეს მინიჭებული, მაგალითად, მესაკუთრე-მმართველს, სადაც სხვა მესაკუთრეები არ არსებობენ, ან ერთ ნდობით აღჭურვილ პირს. ასეთ შემთხვევაში, თუ მოითხოვება საკითხების ინფორმირება ხელმძღვანელობისთვის, საჭირო არ არის ერთსა და იმავე პირ(ებ)ს მეორედ ეცნობოს იმავე საკითხების შესახებ იმის გამო, რომ ისინი იმავდროულად მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებიც არიან. თუმცა, როდესაც ერთზე მეტი მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირია სამეურნეო სუბიექტში (მაგალითად, ოჯახის სხვა წევრები), აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ ყველა მათგანი სათანადოდ იყოს ინფორმირებული.

სხვა სამეურნეო სუბიექტებში, სადაც მართვა რამდენიმე ორგანოს ერთობლივ პასუხისმგებლობას წარმოადგენს, აუდიტორის ინფორმირება შეიძლება მიმართული იყოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ქვეჯგუფზე, როგორცაა, მაგალითად, აუდიტის კომიტეტი. ასეთ დროს აუდიტორი განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა ასევე მთელი მმართველი ორგანოს ინფორმირების საჭიროება. ამ მიზნით, აუდიტორი ითვალისწინებს შემდეგ საკითხებს:

- ქვეჯგუფისა და მმართველი ორგანოს შესაბამისი პასუხისმგებლობებს;
- მისაწოდებელი საკითხის ხასიათს;
- შესაბამისი სამართლებრივ ან მარეგულირებელ მოთხოვნებს;
- აქვს თუ არა ქვეჯგუფს ზომების გატარების უფლებამოსილება მიწოდებულ ინფორმაციასთან მიმართებით და შეუძლია თუ არა, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებითი ინფორმაციისა და ახსნა-განმარტებების მიწოდება.

იმ შემთხვევაში, როდესაც რთულია იმ შესაფერისი პირ(ებ)ის (რომლებიც ინფორმირებულნი უნდა იყვნენ) ზუსტად იდენტიფიცირება შესაფერისი სამართლებრივი ჩარჩოდან ან გარიგების სხვა გარემოებებიდან გამომდინარე, აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს იმ შესაფერისი პირ(ებ)ის კანდიდატურების განხილვა და შეთანხმება გარიგების დამდებ მხარესთან, რომლებიც უნდა იყვნენ ინფორმირებულნი.

ინფორმირებისთვის სათანადო პირების შერჩევისთვის აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს სამეურნეო სუბიექტის მართვის სტრუქტურა და პროცესები, რის შესახებაც მან ინფორმაცია მოიპოვა სამეურნეო სუბიექტის სავალდებულო შესწავლის პროცესში. ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, რომლებიც ინფორმირებულნი უნდა იყვნენ, შეიძლება სხვადასხვა იყოს იმის მიხედვით, თუ რა საკითხის ინფორმირებას აპირებს აუდიტორი.

როდესაც სამეურნეო სუბიექტი საწარმოთა ჯგუფის ერთ-ერთ კომპონენტს წარმოადგენს, ის შესაფერისი პირ(ებ)ი, ვისაც უნდა აცნობოს ამ კომპონენტის აუდიტორმა, დამოკიდებულია გარიგების გარემოებებსა და ინფორმირებისთვის განსაზღვრულ საკითხზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, რამდენიმე კომპონენტი შეიძლება ეწეოდეს ერთსა და იმავე საქმიანობას შიდა კონტროლის ერთსა და იმავე სისტემაში და იყენებდეს ერთსა და იმავე სააღრიცხვო პრაქტიკას. როდესაც ამ კომპონენტების მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები ერთი და იგივეა (მაგალითად, საერთო დირექტორთა საბჭო), ზემოხსენებული ინფორმირების მიზნებისთვის დუბლირების თავიდან აცილება შეიძლება ამ კომპონენტების ერთდროულად ინფორმირების გზით.

22.3 რა საკითხები ექვემდებარება ინფორმირებას?

სამეურნეო სუბიექტის მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი საკითხები მოიცავს:

- აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებაში;
- აუდიტის დაგეგმილ მასშტაბსა და ვადებს; და
- აუდიტორული პროცედურების შედეგად გამოვლენილ მნიშვნელოვან შედეგებს.

აუდიტორს არ ევალება სპეციალური აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვა სამეურნეო სუბიექტის მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი საკითხების გამოსავლენად, თუ ამას კონკრეტული ქვეყნის სტანდარტები ან კანონმდებლობა არ მოითხოვს.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ადგილობრივი მოთხოვნები და კანონმდებლობა შეიძლება ითვალისწინებდეს კონფიდენციალობის ვალდებულებას, რომელიც აუდიტორის კომუნიკაციას ზღუდავს. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ამგვარ მოთხოვნას, სანამ დაუკავშირდება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

მნიშვნელოვანი რჩევები

იზრუნეთ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან კონსტრუქციული ურთიერთობის დამყარებაზე. ეს დაგეხმარებათ მხარეებს შორის კომუნიკაციის ეფექტიანობის გაუმჯობესებაში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობები

მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა ეცნობოთ იმ მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესის ზედამხედველობის გაწვევაზე მათზე დაკისრებულ მოვალეობებთან (ფუნქციებთან). ეს მოიცავს ინფორმირებას იმის თაობაზე, რომ:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს მათი პასუხისმგებლობისგან; და
- აუდიტორის პასუხისმგებლობა მოიცავს:
 - მოსაზრების ჩამოყალიბებას და გამოხატვას აუდიტორის დასკვნაში იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოამზადა ხელმძღვანელობამ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ზედამხედველობით; და
 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას.

ამ მოთხოვნის შესრულება ხშირად შეიძლება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის აუდიტორული გარიგების წერილის ასლის გადაცემით, შედეგად, ისინი ინფორმირებულები იქნებიან შემდეგი საკითხების შესახებ:

ცხრილი 22.3-1

	საკითხები
გადაეცით აუდიტორული გარიგების წერილის ასლი	აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ასს-ების შესაბამისად ჩატარებაზე.
	ასს-ის მოთხოვნები იმის შესახებ, რომ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა ეცნობოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიდან გამომდინარე იმ მნიშვნელოვანი საკითხების თაობაზე, რომლებიც დაკავშირებულია მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პროცესზე ზედამხედველობის ფუნქციის შესრულებასთან.
	ის ფაქტი, რომ ასს-ები აუდიტორს არ ავალდებულებს სპეციალურად ისეთი პროცედურების დაგეგმვას, რომლის მიზანი იქნება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის მისაწოდებელი დამატებითი საკითხების დადგენა.
	აუდიტორის პასუხისმგებლობა (თუ ასეთი არსებობს), მიაწოდოს ინფორმაცია ისეთი კონკრეტული საკითხების შესახებ, რომლებიც მოითხოვება კანონმდებლობით ან სამეურნეო სუბიექტთან დადებული შეთანხმებით, ან გაითვალისწინება მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული დამატებითი მოთხოვნებით, მაგალითად, ბუღალტერთა ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციის სტანდარტებით.

აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბი და ვადები

აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვის მიზანია, აუდიტორსა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს შორის ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა. თუმცა, სიფრთხილის გამოჩენაა საჭირო იმ თვალსაზრისით, რომ მათ არ მიეწოდოთ დეტალური ინფორმაცია (მაგალითად, კონკრეტული აუდიტორული პროცედურების სპეციფიკისა და ჩატარების ვადების შესახებ), რათა ზიანი არ მიაღწეს აუდიტის ეფექტიანობას, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ზოგიერთი ან ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში.

განსახილველ საკითხებს განეკუთვნება:

	აღწერა
აუდიტის გეგმა	ზოგადი ინფორმაცია აუდიტის გეგმის, მასშტაბისა და ვადების შესახებ.
	აუდიტში არსებითობის კონცეფციის გამოყენება.
	რა ზომები გატარდება თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ მნიშვნელოვან არსებითი უზუსტობის რისკებზე.
	მიდგომა აუდიტის პოზიციიდან შესაფერის შიდა კონტროლთან მიმართებით.
	არსებითი ცვლილებები ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში და საგარეულო გავლენა.
ინფორმაციის მოპოვება მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისგან (რომელმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტის გეგმებზე)	მსჯელობა სამეურნეო სუბიექტის მიზნებსა და სტრატეგიებზე, მარეგულირებელ ორგანოებთან მნიშვნელოვანი საინფორმაციო კავშირის შესახებ და ამასთან დაკავშირებულ ბიზნესის რისკებზე, რომლებმაც შეიძლება არსებითი უზუსტობა გამოიწვიოს.
	რა სახის ზედამხედველობა ხორციელდება: <ul style="list-style-type: none"> • შიდა კონტროლის ადეკვატურობაზე, მათ შორის, თაღლითობის რისკებზე; • ხელმძღვანელობის კომპეტენციასა და პატიოსნებაზე; და • იმ ზომებზე, რომლებიც გატარდა აუდიტორის მიერ ადრე ინფორმირებულ საკითხებთან დაკავშირებით.
	საკითხები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს აუდიტში.
	თხოვნა აუდიტორის მიმართ, ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები.
	სხვა საკითხები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე.

აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი მნიშვნელოვანი საკითხები

სამეურნეო სუბიექტის მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი ყველა საკითხი, გარდა ხელმძღვანელობის კომპეტენციასა და პატიოსნებასთან დაკავშირებული საკითხებისა, აუდიტორმა თავდაპირველად ხელმძღვანელობასთან უნდა განიხილოს. ამგვარი საწყისი განხილვები ემსახურება აუდიტორისთვის საინტერესო ფაქტებისა და საკითხების განმარტებას, რაც ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, აუდიტორს დამატებითი ინფორმაცია მიაწოდოს.

ასს 260-ის დანართში (რომელიც მოყვანილია ქვემოთ) მოცემულია იმ სპეციფიკური საკითხების სია, რომელთა შესახებაც უნდა ეცნობოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს. ეს მოთხოვნები ამ სახელმძღვანელოს სხვა ნაწილშია განხილული.

ცხრილი 22.3-3

ასს	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები	
ხკსს 1	„ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“	30(ა)
ასს 240	„აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“	21, 38(გ)(i), 40-42

ასს	ინფორმირებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები	
ასს 250	„კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“	14, 19, 22-24
ასს 265	„მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ“	9
ასს 450	„აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“	12-13
ასს 505	„გარეშე მხარეების დადასტურება“	9
ასს 510	„პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები“	7
ასს 550	„დაკავშირებული მხარეები“	27
ასს 560	„შემდგომი მოვლენები“	7(ბ)-(გ), 9, 10(ა), 13(ბ), 14(ა), 17
ასს 570	„ფუნქციონირებადი საწარმო“	23
ასს 600	„სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)“	49
ასს 705	„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“	12, 14, 19(ა), 28
ასს 706	„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“	9
ასს 710	„შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“	18
ასს 720	„აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით“	10, 13, 16

შემდეგ ცხრილში შეტანილია სამეურნეო სუბიექტის მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი ტიპური საკითხები, რომელთა შესახებაც შეიძლება ეცნობოს მათ (უკეთესია, თუ წერილობით).

ცხრილი 22.3-4

აუდიტის საკითხები	მოსაზრებები ინფორმირების შესახებ
სააღრიცხვო პოლიტიკა	ნებისმიერი მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო მეთოდების არჩევა (ან შეცვლა), რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს, ან შეიძლება მოახდინოს.
წინა პერიოდში ინფორმირებული საკითხები	სამეურნეო სუბიექტის მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა შესახებაც წინა პერიოდში მიეწოდათ ინფორმაცია და შეუძლია გავლენის მოხდენა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
არსებითი უზუსტობის რისკები	ნებისმიერი არსებითი რისკის პოტენციური გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (როგორცაა, დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი), რომელიც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებას საჭიროებს.
არსებითი განუსაზღვრელობა	ისეთ მოვლენებსა და პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნარის შესახებ – განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

აუდიტის საკითხები	მოსაზრებები ინფორმირების შესახებ
პრობლემები	ეკონომიკური გარემო-პირობები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამეურნეო სუბიექტზე, მის ბიზნესგეგმებსა და სტრატეგიებზე და ამის გამო შესაძლოა გავლენას ახდენდეს არსებითი უზუსტობის რისკებზე. პრობლემები, რომლებიც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიერ საბუღალტრო ან აუდიტის საკითხებზე სხვა ბუღალტრებთან გავლილი კონსულტაციებით.
აღმოჩენილი მნიშვნელოვანი სირთულეები	ეს შეიძლება მოიცავდეს: <ul style="list-style-type: none"> • აღრიცხვისა და აუდიტის რთული საკითხების გადაჭრას; • აუდიტისთვის საჭირო დოკუმენტების არარსებობას; • პერსონალის უუნარობას, უპასუხოს აუდიტორის კითხვებს; • აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვებსა და როგორ გადაიჭრა პრობლემა; და • ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება ისეთ საკითხებზე, რომლებიც, ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში, შეიძლება არსებითი იყოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ან აუდიტორის დასკვნისთვის.
მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის შესახებ	ხელმძღვანელობის კომპეტენციასთან დაკავშირებული საკითხები: <ul style="list-style-type: none"> • შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები; • ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებული საკითხები; • დაკავშირებულ მხარეებთან შესრულებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები; • უკანონო ქმედებები; და • თაღლითობა ხელმძღვანელობის მონაწილეობით.
აუდიტორული კორექტირებები	აუდიტორული კორექტირებები, რომლებიც არ გასწორდა და გავლენას ახდენს ან შეიძლება მოახდინოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
შეუსწორებელი უზუსტობები	შეუსწორებელი უზუსტობები (მალიან უმნიშვნელო თანხების გარდა), რომლებიც ხელმძღვანელობამ არაარსებითად მიიჩნია მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში როგორც ინდივიდუალურად, ისე ერთობლიობაში.
აუდიტორის დასკვნა	აუხსენით ყველა მიზეზი, რის გამოც აუდიტორის დასკვნა შეიძლება იყოს მოდიფიცირებული.
შეთანხმებული საკითხები	ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შეთანხმებული იყო აუდიტორული გარიგების პირობებში.
სხვა საკითხები	სხვა საკითხები (თუ ასეთი არსებობს), რომლებიც წამოიჭრა აუდიტის მსვლელობისას და აუდიტორის პროფესიული მოსაზრებით, მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე ზედამხედველობის კუთხით.

მნიშვნელოვანი რჩევები

ინფორმაცია ყოველთვის წერილობით მიაწოდეთ, როდესაც ეს შესაძლებელია. წერილი, ან ანგარიში ორივე მხარისთვის იქნება დოკუმენტი, საიდანაც გამოჩნდება, რა საკითხების ინფორმირება მოხდა. თუ საჭირო ინფორმაციას სიტყვიერად აცნობებთ, მაშინ აწარმოეთ შეხვედრების ოქმები, რომლებსაც თქვენც და სამეურნეო სუბიექტიც გამოიყენებთ იმ ინფორმაციის სათანადოდ დოკუმენტირებისთვის, რომელთა შესახებაც მიაწოდეთ ინფორმაცია.

დოკუმენტაცია

როდესაც ასს-ებით მოთხოვნილ ინფორმაციას სიტყვიერად აცნობებთ, მოამზადეთ ჩანაწერები (შენიშვნები) ფაილისთვის, სადაც მიუთითებთ, ვინ და როდის მიაწოდა ამ საკითხების შესახებ ინფორმაცია. თუ წერილობით გააკეთებთ ამას, შეინახეთ წერილის (ანგარიშის) ასლი, როგორც სამუშაო დოკუმენტაციის ნაწილი.

ინფორმირების დროულობა

უზრუნველყავით, რომ აუდიტის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი ინფორმაცია დროულად მიაწოდოთ, რათა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილმა პირებმა შეძლონ სათანადო ზომების გატარება.

22.4 სასწავლო მაგალითები – მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება

სასწავლო მაგალითების დეტალების გასაცნობად იხილეთ მე-2 ტომის მე-2 თავი – შესავალი სასწავლო მაგალითებისთვის.

სასწავლო მაგალითი – „დეფტა ავეჯი“

მართვის პოზიციიდან მნიშვნელოვანი აუდიტის საკითხები.

გთავაზობთ ამონარიდს წერილიდან, რომელიც ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს გაეგზავნათ:



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabtown, United Territories 123-53004

20X3 წლის 15 მარტი
მმართველ დირექტორს, ბატონ სურაჯ დეფტას
„დეფტა ავეჯი“

2255 West Street
North Cabtown
United Territories
123-50214

ბატონო დეფტა,

ამ მოხსენებით ბარათში გაცნობებთ იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც წამოიჭრა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობისას და ეხება ისეთ ასპექტებს, რომელთა შესახებაც, ჩვენი აზრით, თქვენ აუცილებლად უნდა იყოთ ინფორმირებულები.

ჩვენ ძირითადად დავასრულეთ კომპანია „დეფტა ავეჯის“ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება სათანადო პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად. ვვარაუდობთ, რომ აუდიტორულ დასკვნას გამოცემთ 20X3 წლის 20 მარტისთვის, როგორც კი თქვენგან მივიღებთ ხელმოწერილ ოფიციალურ წერილს.

ჩვენი აუდიტის მიზანია დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აბსოლუტური რწმუნების მოპოვება შეუძლებელია აუდიტისა და შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო. შესაბამისად, ყოველთვის არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება ვერ მოხერხდეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობის გამოვლენა.

აუდიტის დაგეგმვისას ჩვენ ვითვალისწინებთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლს, რათა განვსაზღვროთ ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების

ხასიათი, მოცულობა და ვადები. თუმცა, ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ უზრუნველყოფს რწმუნებას „დეფტა ავეჯის“ შიდა კონტროლის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე. მეორე მხრივ, თუ აუდიტის პროცესში ჩვენ გამოვაკლენთ შიდა კონტროლში გარკვეულ ნაკლოვანებებს, ამის შესახებ მოგახსენებთ. გთხოვთ იხილოთ ამ წერილის დანართი ა (სახელმძღვანელოში არ არის მოცემული).

ვინაიდან თაღლითობა წინასწარგანზრახული ქმედებაა, ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს არსებით უზუსტობებს, თაღლითობას ან სხვა უკანონო ქმედებას, მაგრამ ისინი ვერ გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგად.

გთავაზობთ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგების მოკლე მიმოხილვას.

1. ჩვენ არ გამოგვიკლენია ისეთი არსებითი საკითხები (გარდა ადრე გამოვლენილი და თქვენთან ერთად განხილული უზუსტობებისა, რომლებიც ამჟამად უკვე შესწორებულია), რომლებიც თქვენს ყურადღებას მოითხოვს.
2. აუდიტის მსვლელობისას კარგად ვითანამშრომლეთ ხელმძღვანელობასა და სხვა თანამშრომლებთან. რამდენადაც ჩვენთვის ცნობილია, ჩვენ ასევე სრულად მიგვიწვდებოდა ხელი სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და სხვა დოკუმენტებზე, რომლებიც გვჭირდებოდა აუდიტის ჩასატარებლად. ჩვენ არ გვქონია რაიმე უთანხმოება ხელმძღვანელობასთან და დადებითად გადაჭვრიტ აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი.

თუმცა, ასევე გვსურს თქვენი ყურადღება გაავამახვილოთ შემდეგ საკითხებზე:

- ოფიციალურ პროფესიულ დოკუმენტებში პერიოდის განმავლობაში შესული ცვლილებები. იხ. დანართი ბ (აქ არ არის მოცემული);
- სხვა გამოვლენილი საკითხები, რომლებმაც შესაძლოა ხელმძღვანელობა დააინტერესოს, იხ. დანართი გ (აქ არ არის მოცემული).

გთხოვთ ყურადღება მიაქციოთ იმას, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები არ მოითხოვს ჩვენგან სპეციალური პროცედურების დაგეგმვას მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთათვის საინტერესო საკითხების გამოსავლენად. შესაბამისად, აუდიტი, როგორც წესი, ვერ ავლენს ყველა ასეთ საკითხს.

ეს წერილი მომზადდა მხოლოდ და მხოლოდ ხელმძღვანელობის ინფორმირების მიზნით და რაიმე სხვა მიზანს არ ემსახურება. ჩვენ პასუხს არ ვაგებთ არანაირი მესამე მხარის წინაშე, ვინც ამ წერილს გამოიყენებს.

პატივისცემით,

სენგ ჩენ ლი

Jamel, Woodwind & Wing LLP

სასწავლო მაგალითი – „კუმარი და კომპანია“

მეორე ფაქტორის: მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირთა ინფორმირება

აუდიტორული კორექტირებები და აუდიტის შედეგები

ჩვენ რაჯისთან ერთად განვიხილეთ მარაგის ნაშთისა და კრედიტორული დავალიანების ანგარიშებში შესატანი კორექტირებები. მან აღნიშნა, რომ ოჯახური პრობლემების გამო, ამ საანგარიშგებო პერიოდში დიდი დრო ვერ დაუთმო რუბის ზედამხედველობასა და ოპერაციების დამტკიცებას; ამიტომ მას არ გაკვირვებია, რომ რაღაც ინფორმაცია გამოტოვებულია. ის დაგვიპირდა, რომ რუბი შეამოწმებს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ გადახდილი თანხების ანგარიშებს, რათა მომდევნო პერიოდში უკეთ იყოს მოწესრიგებული აღრიცხვა.

ჩვენ მივუთითეთ, რომ გარდა ზემოაღნიშნული კორექტირებებისა, აუდიტის დროს არ აღმოგვიჩენია სხვა არსებითი პრობლემები და რუბიც ძალიან დაგვეხმარა მუშაობაში.

სხვა რეკომენდაციები:

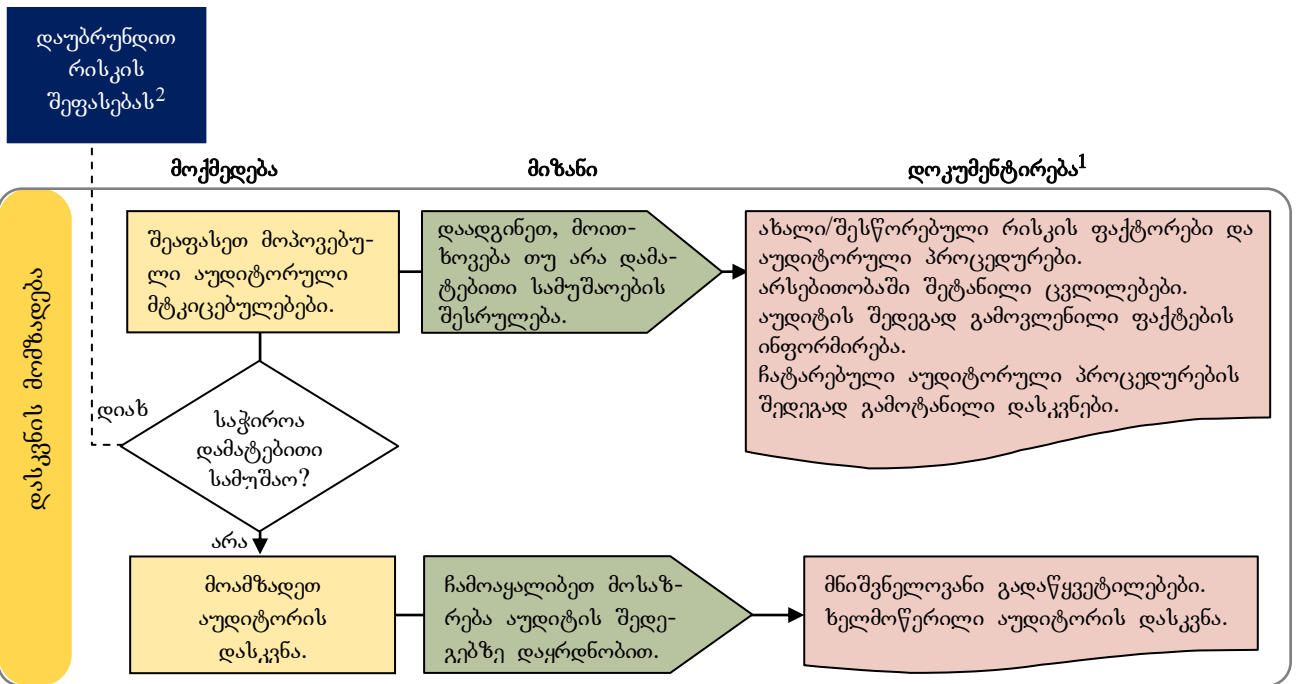
საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის საშუალებების განხილვისას, შევიტყვეეთ, რომ რუბის არასდროს შეუძლოა ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამული პაკეტის სარეზერვო ფაილების შექმნის ფუნქცია (ქვეპროგრამა); რაჯის ვურჩევთ მათ შემოწმებას, რათა დარწმუნდეს, რომ სააღრიცხვო ჩანაწერები დაცული იქნება. სისტემის მწყობრიდან გამოსვლის შემთხვევაში, სააღრიცხვო ჩანაწერების დაკარგვა მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს მომავალში აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობაზე.

მოამზადა: სლ თარიღი: 20X3 16 მარტი.

23. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიკაციები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა გამოხატოს აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, ადეკვატურად მოდიფიცირებული მოსაზრება.	705

სქემა 23.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
705.4	<p>აუდიტორის მიზანია შესაფერისად მოდიფიცირებული მოსაზრების ნათლად გამოხატვა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რაც აუცილებელია, როდესაც:</p> <p>ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან</p> <p>ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
705.5	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) ყოვლისმომცველი – ტერმინი, რომელიც გამოიყენება უზუსტობების კონტექსტში, ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის აღწერისათვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების იმ შესაძლო გავლენის აღწერისათვის (თუ ასეთი არსებობს), რომელთა აღმოჩენა ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის ყოვლისმომცველი გავლენა არის გავლენა, რომელიც აუდიტორის განსჯით:</p> <p>(i) არ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;</p> <p>(ii) თუ შემოიფარგლება, წარმოადგენს ან შეიძლება წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან ნაწილს; ან</p> <p>(iii) განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.</p> <p>ბ) მოდიფიცირებული მოსაზრება – პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან აუდიტორის უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.</p>
705.6	<p>აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება უნდა განახორციელოს, როდესაც:</p> <p>ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან (იხ. პუნქტები გ2-გ7)</p> <p>ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ8-გ12)</p>
705.7	<p>აუდიტორმა პირობითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც:</p> <p>ა) მოიპოვებს რა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან</p> <p>ბ) არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.</p>
705.8	<p>აუდიტორმა უარყოფითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც მოიპოვებს რა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, დაასკვნის, რომ გამოვლენილი უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.</p>
705.9	<p>აუდიტორმა დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა თქვას, როდესაც არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.</p>
705.10	<p>აუდიტორმა დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა თქვას, როდესაც ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მრავალი განუსაზღვრელობა არსებობს და აუდიტორი დაასკვნის, რომ მიუხედავად იმისა, რომ თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები აქვს მოპოვებული, შეუძლებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
705.11	<p>თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ ხელმძღვანელობამ შეზღუდა აუდიტის მასშტაბი, რაც აუდიტორის აზრით, სავარაუდოდ, წარმოქმნის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრების გამოთქმის ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საჭიროებას, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აღნიშნული შეზღუდვის მოხსნა.</p>
705.12	<p>თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის მე-11 პუნქტში მითითებული შეზღუდვის მოხსნაზე, აუდიტორმა ამის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, თუ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები სამეურნეო სუბიექტის მართვაში არ მონაწილეობენ და უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.</p>
705.13	<p>თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან ზემოაღნიშნულის გავლენა შემდეგნაირად უნდა განსაზღვროს:</p> <ul style="list-style-type: none"> ა) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) შეიძლება არსებითი იყოს, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი, აუდიტორმა უნდა გამოხატოს პირობითი მოსაზრება; ან ბ) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) შეიძლება იყოს არსებითი და იმდენად ყოვლისმომცველიც, რომ პირობითი მოსაზრება არაადეკვატური იქნება არსებული მდგომარეობის ასახვისათვის, აუდიტორმა: <ul style="list-style-type: none"> (i) უარი უნდა თქვას აუდიტის გაგრძელებაზე, როდესაც ამის გაკეთება მიზანშეწონილია პრაქტიკული თვალსაზრისით და დაშვებულია კანონმდებლობით; ან (იხ. პუნქტები გ13-გ14) (ii) თუ აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა მიზანშეწონილი არ არის პრაქტიკული თვალსაზრისით, ან შესაძლებელი არ არის, მან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაში.
705.14	<p>თუ აუდიტორი წყვეტს აუდიტორულ გარიგებას 13(ბ)(i) პუნქტში აღწერილ შემთხვევაში, სანამ ამას გააკეთებს, აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა იმ უზუსტობის შესახებ, რომლებიც გამოიწვევს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. (იხ. პუნქტი გ15)</p>
705.15	<p>თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, არ შეიძლება, რომ მან ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან მის ერთ ან მეტ ელემენტზე, ანგარიშზე ან მუხლზე იმავე აუდიტორის დასკვნაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმავე საფუძვლების გამოყენებით გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება. ასეთ ვითარებაში, იმავე აუდიტორის დასკვნაში არამოდიფიცირებული მოსაზრების ჩართვა წინააღმდეგობაში მოვა მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. (იხ. პუნქტი გ16)</p>
705.16	<p>როდესაც აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მან ასს 700-ით მოთხოვნილი სპეციფიკური ელემენტების გარდა, აუდიტორის დასკვნაში უნდა ჩართოს აბზაცი, რომელშიც აღწერილი იქნება მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში ეს აბზაცი უნდა დაამატოს უშუალოდ მოსაზრების აბზაცის წინ და დაასათაუროს საჭიროებისამებრ: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი,“ „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი,“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“. (იხ. პუნქტი გ17)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
705.17	თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის რაოდენობრივ განმარტებით შენიშვნებთან), აუდიტორმა მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში უნდა აღწეროს აღნიშნული უზუსტობა და მისი ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში. (იხ. პუნქტი გ18)
705.18	თუ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ტექსტურ განმარტებით შენიშვნებთან, აუდიტორმა მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში უნდა მიუთითოს, რატომ არის მოცემული განმარტებითი შენიშვნა მცდარი.
705.19	<p>თუ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებასთან, რომლის განმარტებით შენიშვნებში ასახვაც მოითხოვება, აუდიტორმა:</p> <p>ა) აღნიშნული საკითხი უნდა განიხილოს მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან;</p> <p>ბ) მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში უნდა აღწეროს გამოტოვებული ინფორმაციის ხასიათი; და</p> <p>გ) კანონმდებლობით თუ არ იკრძალება, ჩასვას გამოტოვებული ინფორმაცია, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პ. გ19)</p>
705.20	თუ მოსაზრების მოდიფიცირება გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მან ამის მიზეზები უნდა ახსნას მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველ აბზაცში.
705.21	მაშინაც კი, როდესაც აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს განაცხადებს დასკვნაში, აუდიტორმა მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველ აბზაცში უნდა აღწეროს მისთვის ცნობილი ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც, მისი აზრით, გამოიწვევდა მოსაზრების მოდიფიცირებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ20)

23.1 ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტორმა ნათლად უნდა გამოხატოს დასკვნაში სათანადოდ მოდიფიცირებული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ისეთ სიტუაციებში, რომლებიც შემდეგ ცხრილშია განხილული:

ცხრილი 23.1-1

	სიტუაციები
<p>დასკვნის მოდიფიცირება აუცილებელია</p> <p>(პირობითი, უარყოფითი, ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე)</p>	<p>ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია</p> <p>აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. ეს მოიცავს არსებით შეუსწორებელ უზუსტობებს, არაადეკვატური სააღრიცხვო პრინციპების გამოყენებას და ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებას, რაც იწვევს არსებით უზუსტობას.</p>
	<p>საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა</p>

	<p>აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. ეს შეიძლება განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • გარემოებები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება; • აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები, როგორცაა, მაგალითად, მარაგის ინვენტარიზაციაზე დასწრების შეუძლებლობა; ან • ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები, მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს უფლებას არ აძლევს, მოიპოვოს გარეშე მხარეთა დასტური გარკვეული დებიტორული დავალიანებების შესახებ.
--	---

23.2 აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება

მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა მოითხოვება მაშინ, როდესაც:

- აუდიტორი მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება თავისუფალი არ არის არსებითი უზუსტობისგან; ან
- შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რის საფუძველზეც აუდიტორი დაასკვნიდა, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

არსებობს სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრება: პირობითი, უარყოფითი და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.

შემდეგ ცხრილში (ამოღებულია ასს 705.გ1 პუნქტიდან) ნაჩვენებია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნაში გამოთქმულ მოსაზრების ტიპზე აუდიტორის პროფესიული განსჯა, რომელიც ეხება:

- მოდიფიკაციის გამომწვევი საკითხის ხასიათს; და
- ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის, ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობას.

	აუდიტორის განსჯა ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ	
მოდიფიცირების საჭიროების წარმომქმნელი საკითხების ხასიათი	არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	არსებითი და ყოვლისმომცველი
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა	პირობითი მოსაზრება	მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია სამი ტიპის მოდიფიკაციის ადეკვატურად გამოყენების წესები.

ცხრილი 23.2.-2

ტიპი	გამოყენება
პირობითი მოსაზრება	<p>როდესაც გავლენა არ არის ისეთი არსებითი და ყოვლისმომცველი, რომ მოითხოვებოდეს უარყოფითი მოსაზრების გამოხატვა, ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება მოსაზრების გამოთქმაზე. კერძოდ, პირობითი მოსაზრება გამოიყენება მაშინ, როდესაც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აუდიტორი მოიპოვებს რა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, დაასკვნის, რომ არსებობს უზუსტობები, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთობლივად ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი; ან • აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი არსებობს) შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.
ფორმულირებულია შემდეგი სახით:	„პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის (ან შესაძლო გავლენის) გარდა ...“
უარყოფითი მოსაზრება	<p>როდესაც უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი არის და ყოვლისმომცველიც. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.</p>
ფორმულირებულია შემდეგი სახით:	„ჩვენი აზრით, უარყოფითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს ...“
უარი მოსაზრების გამოთქმაზე	<p>როდესაც უზუსტობების შესაძლო გავლენა (თუ ასეთი იარსებებს) ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი არის და ყოვლისმომცველიც. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (თუ ასეთი იარსებებს) შეიძლება იყოს არსებითი და ყოვლისმომცველიც.</p> <p>ეს ასევე ეხება იშვიათ შემთხვევებსაც, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია მოსაზრების ჩამოყალიბება არსებული მრავალი განუსაზღვრელობის შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო. ეს პრინციპი გამოიყენება მაშინაც, როდესაც აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მოპოვებული აქვს თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით.</p>
ფორმულირებულია შემდეგი სახით:	„მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ მოსაზრებას თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე“.

უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმის, ან აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრებაზე უარის გაცხადების ერთადერთი ალტერნატივა იქნება აუდიტორული გარიგებიდან გამოსვლა (თუ ამის გაკეთება ნებადართულია) და მოსაზრების (დასკვნის) არგაცემა.

იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსაზრების მოდიფიცირება მოითხოვება, მისი გამომწვევი მიზეზების შესახებ ინფორმაცია მომხმარებლებს მიეწოდება ცალკე აბზაცში, სახელწოდებით „მოდიფიცირების საფუძველი“, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში:

ცხრილი 23.2-3

<p>მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცი</p>	<p>მიზანი</p> <p>მოდიფიკაციის გამომწვევი მიზეზების ფორმულირება (შეძლებისდაგვარად, ერთ-გვაროვნად) ცალკე აბზაცში, რომელიც განთავსდება მოსაზრების, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის ამსახველი აბზაცის წინ. მისი სათაური იქნება: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი,“ „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი,“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“, საჭიროებისამებრ.</p> <p>ფორმულირება</p> <p>ამ აბზაცში მოცემული უნდა იყოს:</p> <ul style="list-style-type: none"> • მოსაზრების მოდიფიკაციის გამომწვევი ძირითადი მიზეზების აღწერა; • თუ შესაძლებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი უზუსტობ(ებ)ის გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ იგი დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის რაოდენობრივ განმარტებით შენიშვნებთან). აქ იგულისხმება უზუსტობის რაოდენობრივი გავლენის შეფასება კონკრეტული ანგარიშების ნაშთებზე, ოპერაციების კატეგორიებსა და განმარტებით შენიშვნებზე, ასევე გავლენა დაბეგვრამდელ მოგებაზე, წმინდა შემოსავალსა და საკუთარ კაპიტალზე; • თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია უზუსტობების ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში; • თუ არსებითი უზუსტობა დაკავშირებულია ტექსტურ განმარტებით შენიშვნებთან, აუდიტორმა უნდა ახსნას, რატომ არის მოცემული განმარტებითი შენიშვნა მცდარი; • გამოტოვებული ინფორმაციის აღწერა, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ განმარტებითი შენიშვნების ასახვა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იქნება, თუ აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები არ მოუშვადება ხელმძღვანელობას, ან სხვაგვარად არ არის ხელმისაწვდომი აუდიტორისათვის, ან აუდიტორის აზრით, აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში შეუსაბამოდ დიდი მოცულობისაა; • ნებისმიერი ისეთი გამოვლენილი საკითხის აღწერა, რომელიც მოითხოვს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. უარყოფითი მოსაზრება, ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რომელიც დაკავშირებულია ერთ კონკრეტულ საკითხთან, არ ამართლებს აუდიტორს, მოდიფიცირების საფუძვლის აბზაცში არ ასახოს სხვა საკითხები, რომლებიც ასევე მოითხოვს აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირებას.
<p>ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები</p>	<p>აუდიტორის დასკვნაში აუდიტორი შეიძლება მიუთითებდეს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე შენიშვნაზე, სადაც მოცემული საკითხი უფრო ფართოდ არის განხილული.</p>

23.3 ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
450.4	<p>ასს-ების მიზნებისთვის, ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) უზუსტობა – განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან მის შესახებ მომზადებულ განმარტებით შენიშვნაში და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ მომზადებულ განმარტებით შენიშვნას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად. უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს შეცდომით ან თაღლითობით. (იხ. პ. გ1)</p> <p>როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს იმის შესახებ, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს, უზუსტობებში შედის აგრეთვე იმ თანხის, კლასიფიკაციის, წარდგენის, ან მის შესახებ მომზადებული განმარტებითი შენიშვნის კორექტირებაც, რაც, აუდიტორის აზრით, აუცილებელია იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილი იყოს სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ან ასახავდეს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს;</p> <p>ბ) შეუსწორებელი უზუსტობები – უზუსტობები, რომლებიც აუდიტორმა დააგროვა აუდიტის პროცესში და გასწორებული არ არის.</p>

ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია, როდესაც აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, მაგრამ დაასკვნის რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლიობაში არსებითია (საჭიროებს პირობით მოსაზრებას), ან არსებითია და ყოვლისმომცველი (საჭიროებს უარყოფით მოსაზრებას) ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

აუდიტორის ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება შეიძლება გამომდინარეობდეს:

- შეუსწორებელი უზუსტობების აუდიტორისეული შეფასებიდან;
- ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობიდან;
- შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებიდან; ან
- ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობიდან, ან ადეკვატურობიდან.

არსებითი უზუსტობის მაგალითები განხილულია შემდეგ დანართებში.

დანართი 23.3-1

სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევა

შეფასება = არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = პირობითი მოსაზრება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ...

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია აღწერილი, ფინანსურ ანგარიშგებაში არანაირი ცვეთა არ არის დარიცხული. ჩვენი აზრით, ასეთი პრაქტიკა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს არ შეესაბამება. 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული საანგარიშგებო წლისთვის, ცვეთის ანარიცხები უნდა იყოს XXX. ამასთან, ცვეთის დარიცხვა უნდა მომხდარიყო წრფივი მეთოდით, შენობა-ნაგებობებზე 5% ცვეთის წლიური ნორმით, ხოლო მანქანა-დანადგარებზე – 20% წლიური ნორმით. შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირებულიყო დარიცხული ცვეთის XXX თანხით, ხოლო საანგარიშგებო წლის ზარალი და საერთო დეფიციტის თანხა უნდა გაზრდილიყო შესაბამისად XXX და XXX-ით.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძველის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დანართი 23.3-2

ფინანსური ანგარიშგების არაადეკვატური განმარტებითი შენიშვნები

შეფასება = არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = პირობითი მოსაზრება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ...

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

20XX წლის 15 იანვარს კომპანიამ გამოუშვა XXX თანხის ობლიგაციები წარმოების გაფართოების დასაფინანსებლად. ხელშეკრულება აღნიშნული ობლიგაციების შესახებ ზღუდავს 20XX წლის 31 დეკემბრის შემდეგ მიღებული მოგებიდან ფულადი დივიდენდების გაცემას. მიგვაჩნია, რომ ამ ინფორმაციის განმარტება ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებში მოითხოვება... შესაბამისად.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას....

დანართი 23.3-3

შვილობილი კომპანია არ არის კონსოლიდირებული

შეფასება = არსებითია და ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = უარყოფითი მოსაზრება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი აღრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ...

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, კომპანიამ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ ასახა XYZ შვილობილი კომპანიის ინფორმაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ჯერ ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებების დადგენა შეძენის თარიღით. ამგვარად, მოცემული ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად უნდა განხორციელებულიყო ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდირება, რადგან მას აკონტროლებს მოცემული კომპანია. თუ კომპანია XYZ კომპანიის კონსოლიდირებას განხორციელებდა, ეს არსებით გააღწევს იქონიებდა თანდართული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. არ განგვისაზღვრავს, რა გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ის ფაქტი, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

უარყოფითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, უარყოფითი მოსაზრების საფუძველის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს) ABC კომპანიის და მისი შვილობილი კომპანიების ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დანართი 23.3-4

არსებითი განუსაზღვრელობის არაადეკვატური ახსნა

შეფასება = არსებითია და ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = უარყოფითი მოსაზრება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ...

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის დაფინანსების ხელშეკრულებების ვადები ამოიწურა და გადასახდელი თანხები უნდა დაფარულიყო 20X1 წლის 31 დეკემბერს. კომპანიამ ვერ შეძლო სესხის რეფინანსირება, ვერც დაფინანსების სხვა საშუალება გამოძებნა და აპირებს თავი გაკოტრებულად გამოაცხადოს. ხსენებული მოვლენები მიუთითებს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც მნიშვნელოვნად ეჭვქვეშ აყენებს კომპანიის უნარს, მომავალში განაგრძოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, აგრეთვე მის უნარსაც, რომ შეძლებს თავისი აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეული საქმიანობის პირობებში. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) ახსნილი არ არის აღნიშნული ფაქტი.

უარყოფითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, უარყოფითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

23.4 საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა

ეს ის შემთხვევაა, როდესაც აუდიტორი ვერ ახერხებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რომელსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ გამოუვლენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე (თუ ასეთი იარსებებს) შეიძლება არსებითი იყოს (პირობითი მოსაზრება), ან არსებითი და ყოვლისმომცველი (უარი მოსაზრების გამოთქმაზე).

აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა (ასევე უწოდებენ აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვასაც) შეიძლება განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- გარემოებები, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება, მაგალითად, როდესაც სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერები განადგურებულია (ხანძრის, წყალდიდობის, ქურდობის, ან კომპიუტერული მონაცემების დაკარგვის შედეგად), ან დაყადაღებულია სახელმწიფო ორგანოს მიერ;
- აუდიტორული შემოწმების სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები. მაგალითად, როდესაც აუდიტორის დანიშვნა ისეთ დროს მოხდა, რომ შეუძლებელი იყო მარა-

გის ინვენტარიზაციაზე დასწრება, ან სააღრიცხვო ჩანაწერები არასრულია აუდიტის მიმდინარეობისას, ან, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ მხოლოდ ძირითადი აუდიტორული პროცედურების გამოყენება საკმარისი არ არის, მაგრამ სამეურნეო სუბიექტის კონტროლის საშუალებები არ არის ეფექტური; ან

- ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები. ასე, მაგალითად, როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს უფლებას არ აძლევს, ჩაატაროს გარეშე მხარეთა დადასტურების პროცედურა გარკვეული დებიტორული დავალიანებებისთვის, ან უზღუდავს მთავარ პერსონალთან კონტაქტს, სააღრიცხვო ჩანაწერებით სარგებლობას, ან სამეურნეო სუბიექტის ზოგიერთ ქვედანაყოფში მისვლას. ასეთმა სიტუაციამ შეიძლება სხვა სახის გავლენაც იქონიოს აუდიტზე, მაგალითად, თაღლითობის რისკების შეფასებაზე და აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, უნდა გააგრძელოს თუ არა დავალების შესრულება. თუ ამგვარი შეზღუდვის შესახებ აუდიტორი ინფორმირებულია გარიგებაზე თანხმობის მიცემამდე, იგი, როგორც წესი, არ თანხმდება ასეთი ტიპის შეზღუდულ გარიგებას.

სანამ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ საჭიროა მოდიფიცირებული მოსაზრების გაცემა, იგი:

- საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას ცდილობს ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით; და
- საკითხს განიხილავს ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან, რათა დაადგინოს, შესაძლებელია თუ არა საკითხის მოგვარება. თუ შეუძლებელია პრობლემის გადაჭრა, ამის შემდეგ აუდიტორი მათ აცნობებს თავის განზრახვას აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირების შესახებ და გააცნობს დასკვნის სავარაუდო ტექსტს.

დანართი 23.4-1

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგის) ინვენტარიზაციაზე დასწრების შეუძლებლობა

შეფასება = არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = პირობითი მოსაზრება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი აღრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ...

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ჩვენ ვერ დავაკვირდით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის პროცესს, რომელიც ჩატარებულია 20XX წლის 31 დეკემბერს, რადგან ეს მოხდა კომპანიის აუდიტორებად ჩვენს დანიშნამდე. კომპანიის მიერ წარმოებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ხასიათის გამო, საშუალება არ გვქონდა დავრწმუნებულიყავით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების საშუალებითაც. შესაბამისად, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა მარაგის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ნაშთებში.

პირობითი მოსაზრება

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაძლო გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას....

დანართი 23.4-2

აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა – ხელმძღვანელობა აწესებს შეზღუდვებს აუდიტის სამუშაოებზე

შეფასება = არსებითია და ყოვლისმომცველი.

რეაგირება = უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები = ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ...

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ...

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვამთ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის ამსახველ აბზაცში აღწერილი საკითხის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ჩვენ არ გვქონდა საშუალება დაგვეკვირვებოდით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის პროცესს და დაგვედასტურებინა მოთხოვნების ანგარიშები, კომპანიის მხრიდან ჩვენი სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვის გამო. ვერც სხვა აუდიტორული პროცედურების საშუალებით ვერ დავრწმუნდით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის რაოდენობისა და დებიტორული დავალიანების ანგარიშების (ან მოთხოვნების) ნაშთის სისწორეში 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რაც ბალანსში (ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში) ასახულია XXX და XXX თანხით, შესაბამისად. ამის გამო, ვერ შევძელით იმის დადგენა, აუცილებელი იქნებოდა თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგსა და მოთხოვნების ანგარიშების აღრიცხულ თუ აღურიცხავ ნაშთებში და ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ნაშთებში.

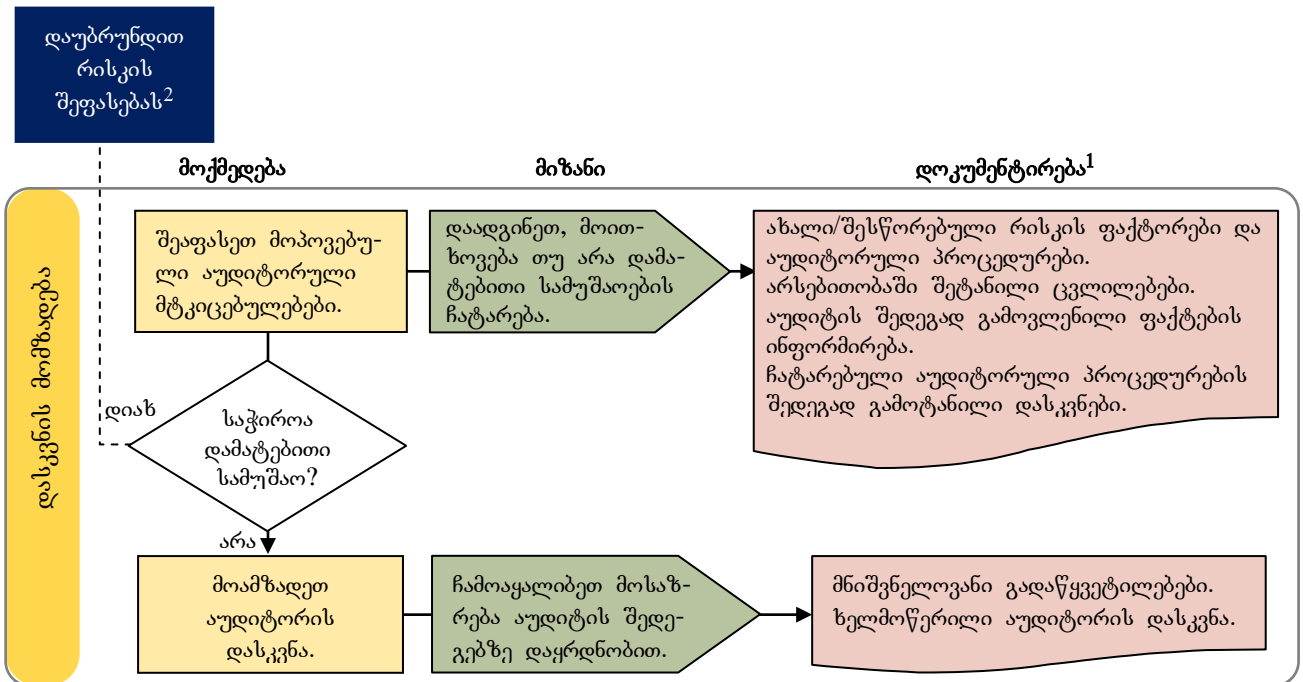
მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად. შესაბამისად, არ გამოვხატავთ მოსაზრებას ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

24. მნიშვნელოვან გარემოებათა და სსკპ გარემოებათა ამსახველი აბჯანები

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები დამატებითი ინფორმაციის მიწოდების შესახებ აუდიტორის დასკვნაში, რომლის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება გარკვეულ საკითხებზე.	706

სქემა 24.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დაგეგმვა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
706.4	<p>ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბების შემდეგ აუდიტორის მიზანია აუდიტორის დასკვნაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, დამატებითი ინფორმაციის ასახვით მკითხველთა ყურადღების მიპყრობა შემდეგ საკითხებზე:</p> <p>ა) რომელიც შესაფერისად არის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული, მაგრამ იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის; ან</p> <p>ბ) საჭიროებისამებრ, ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომელიც შესაფერისია მომხმარებლების მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
706.5	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც შესაფერისად არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით;</p> <p>ბ) სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი – აუდიტორის დასკვნაში ჩართული აბზაცი ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის საჭიროა აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.</p>
706.6	<p>თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მკითხველთა ყურადღების მიპყრობა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული იმ საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს თამაშობს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მაშინ უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, თუკი აუდიტორს მოპოვებული აქვს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომ ეს საკითხი ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითად მცდარად არ არის წარდგენილი. მსგავსი აბზაცი უნდა ეხებოდეს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ან განმარტებით შენიშვნებში ასახულ ინფორმაციას. (იხ. პუნქტები გ1-გ2)</p>
706.7	<p>თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ჩართავს აუდიტორის დასკვნაში, აუდიტორმა:</p> <p>ა) ეს აბზაცი უნდა განათავსოს აუდიტორის დასკვნაში უშუალოდ აუდიტორის მოსაზრების აბზაცის შემდეგ;</p> <p>ბ) უნდა გამოიყენოს სათაური „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“, ან სხვა შესაფერისი სათაური;</p> <p>გ) ამ აბზაცში გარკვევით უნდა მიუთითოს საკითხი, რომელზეც ხდება ყურადღების გამახვილება და, როდესაც შესაფერისია, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი საკითხი; და</p> <p>დ) უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის იმ საკითხთან მიმართებაში, რომელზეც ხდება ყურადღების გამახვილება. (იხ. პუნქტები გ3-გ4)</p>
706.8	<p>თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია მკითხველისთვის ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან განმარტებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ აუდიტორის აზრით, შესაფერისია მომხმარებლების მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის და ამის გაკეთება არ იკრძალება კანონმდებლობით, აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა ჩართოს აუდიტორის დასკვნაში სპეციალურ აბზაცში, სათაურით „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ ან სხვა შესაფერისი სათაურით. აუდიტორმა ეს აბზაცი უნდა დაამატოს აუდიტორის დასკვნაში უშუალოდ აუდიტორის მოსაზრების აბზაცისა და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის შემდეგ, ან სადმე სხვა ადგილას, თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის შინაარსი დასკვნის „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების“ განყოფილების შესაფერისია. (იხ. პუნქტები გ5-გ11)</p>
706.9	<p>თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ აუდიტორის დასკვნაში ჩართავს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, აუდიტორმა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აცნობოს თავისი ვარაუდისა და ამგვარი აბზაცის შემოთავაზებული ფრაზების შესახებ. (იხ. პუნქტი გ12)</p>

24.1 ზოგადი მიმოხილვა

გარკვეულ სიტუაციებში აუდიტორმა შეიძლება მოისურვოს მომხმარებლების ყურადღების გამახვილება აუდიტორის დასკვნაში გარკვეულ საკითხებზე, რომლებიც ძალიან მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ ფინანსური ანგარიშგება, ან თვითონ აუდიტის პროცესი და აუდიტორის პასუხისმგებლობები. ამის გაკეთება შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სპეციალური აბზაცის დამატებით.

შემდეგ ცხრილში განხილულია ორი ტიპის აბზაცი, რომელიც შეიძლება დაემატოს აუდიტორის სტანდარტულ დასკვნას.

ცხრილი 24.1-1

აბზაცი	გამოყენება
მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი	აუდიტორი მომხმარებლების ყურადღებას ამახვილებს ისეთ საკითხებზე, რომლებიც უკვე ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული საკითხ(ებ)ი, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმისათვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ ფინანსური ანგარიშგება.
მაგალითები	განსაკუთრებულ სასამართლო პროცესთან ან მარეგულირებელი ორგანოს ქმედებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, შემდგომი მოვლენები, სტიქიური უბედურება, სხვა სახის მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა და შეუსაბამობები და ახალი სააღრიცხვო სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება (როდესაც ნებადართულია).
სხვა საკითხები (გარემოებები)	მომხმარებელთა მიერ აუდიტის ფუნქციის გაგებისთვის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გამჟღავნებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ნებისმიერი საკითხ(ებ)ი (გარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული საკითხებისა), რომლებიც შესაფერისია მომხმარებლების მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების და/ან აუდიტორის დასკვნის გაგებისათვის.
მაგალითები	აუდიტორის ქმედუნარობა, გამოვიდეს გარიგებიდან, აუდიტორის დამატებითი პასუხისმგებლობები და ნებისმიერი სახის შეზღუდვა აუდიტორის დასკვნის გავრცელებაზე.

„მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი“ აბზაცი არ არის შემცველი:

- აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების, როდესაც ამის გაკეთება მოითხოვება;
- ხელმძღვანელობის ქმედების, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნოს მოთხოვნილი ინფორმაცია.

როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის, ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ჩართვას, მან ხელმძღვანელობასა და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს უნდა აცნობოს:

- ამ აბზაცის საჭიროების თაობაზე; და
- მისი სავარაუდო ფორმულირება (ტექსტი).

24.2 მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი მიზნად ისახავს, აუდიტორმა ხაზი გაუსვას ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებს (რომლებიც უკვე წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში), რომლებიც აუცილებელია მომხმარებლისთვის ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად.

შემდეგ ცხრილში განხილულია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის გამოყენებისთვის დადგენილი ძირითადი მოთხოვნები:

ცხრილი 24.2-1

პირობები	კომენტარები
საკითხი უკვე სრულად გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში	მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ეხება ისეთ საკითხებს, რომელიც უკვე წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან გამჟღავნებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და არ წარმოადგენს ამ ინფორმაციის გამჟღავნების შემცველ ქმედებას. იგი არ უნდა შეიცავდეს იმაზე მეტ დეტალებს, რაც უკვე წარმოდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში.
არ არსებობს არსებითი უზუსტობა	აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ეს საკითხი არ არის არსებითად მცდარად წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში.
განთავსებულია უშუალოდ აუდიტორის მოსაზრების აბზაცის შემდეგ	აღნიშნული აბზაცი მოსდევს აუდიტორის მოსაზრების აბზაცს, მაგრამ უსწრებს „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების“ ნაწილს. იგი დასათაურდება ასე „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“.
არ ნიშნავს მოსაზრების მოდიფიცირებას	ამ აბზაცში აუდიტორი მიუთითებს, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული (პირობითი) არ არის მოცემული საკითხის გამო.

შემდეგი ასს-ები მოითხოვს, რომ აუდიტორმა ამ სტანდარტებით განსაზღვრულ გარემოებებში, აუდიტორის დასკვნას დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი.

ცხრილი 24.2-2

ასს-ები	სახელწოდება	პუნქტი
210	„აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება“	19(ბ)
560	„შემდგომი მოვლენები“	12(ბ), 16
570	„ფუნქციონირებადი საწარმო“	19
800	„სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი“	14

შემდეგ დანართში ნაჩვენებია ამგვარი აბზაცის ტექსტის ფორმულირების ნიმუში.

დანართი 24.2-3

არსებითი განუსაზღვრელობა – ფუნქციონირებადი საწარმო

ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი განმარტებითი შენიშვნა აღეკვატურად არის ფორმულირებული – მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ტექსტი ჩამოყალიბდება შემდეგნაირად:

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

„ჩვენი მოსაზრება არ არის პირობითი, მაგრამ გვინდა თქვენი ყურადღება შევაჩეროთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, რომელიც გვიჩვენებს, რომ 20X6 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ საანგარიშგებო წელს კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა ZZZ; ასევე ამ თარიღისათვის კომპანიის მოკლევადიანმა ვალდებულებებმა გადააჭარბა მთლიან აქტივებს YYY-ით. როგორც აღნიშნულია X შენიშვნაში, ეს გარემოებები, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე, რომელიც საფუძვლიან ეჭვს იწვევს, რომ სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს საქმიანობის გაგრძელებას მომავალში, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო“.

სხვა მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობები – სასამართლო პროცესი

ფინანსური ანგარიშგების შესაფერისი განმარტებითი შენიშვნა აღეკვატურად არის ფორმულირებული – მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ტექსტი ჩამოყალიბდება შემდეგნაირად:

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

„ჩვენი მოსაზრება არ არის პირობითი, მაგრამ გვსურს თქვენი ყურადღება გავამახვილოთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე. კომპანია მოპასუხე მხარეა საპატენტო უფლებების დარღვევის, საავტორო ჰონორარების მითვისებისა და მიყენებული ზარალის ანაზღაურებაზე აღძრულ სასამართლო სარჩელზე. კომპანიამაც შეიტანა საპასუხო სარჩელი და ამჟამად მიმდინარეობს ორივე სარჩელის წინასწარი მოსმენა სასამართლო პროცესზე. ამ ეტაპზე შეუძლებელია სასამართლო პროცესის შედეგებზე მსჯელობა. ამასთან, არ არსებობს ვალდებულების არანაირი პირობა, რომლის შედეგების ასახვაც შეიძლებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში“.

24.3 სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცი

სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცის დამატება შეიძლება აუცილებელი გახდეს ისეთ საკითხებზე ყურადღების გასამახვილებლად, რომლებიც გამჟღავნებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ მნიშვნელოვანი იქნებოდა მომხმარებელთა მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების და/ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.

სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცების გამოყენება შესაძლებელია ისეთი საკითხების ინფორმირებისთვის, როგორცაა:

- შეზღუდვა აუდიტორის დასკვნის გავრცელებაზე – ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგება (ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საერთო დანიშნულების საფუძვლების გამოყენებით მომზადებული) ზოგჯერ სპეციფიკური მიზნისთვის მზადდება, სხვა გარემოებების ამსახველ აბზაცში აუდიტორს შეუძლია განაცხადოს, რომ აუდიტორის დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ გამიზნული მომხმარებლისთვის და არ უნდა გავრცელდეს, ან გამოიყენოს სხვა მხარეებმა;
- ყურადღების გამახვილება აუდიტორის დამატებით პასუხისმგებლობებზე – ამა თუ იმ იურისდიქციაში კონკრეტული კანონით, ნორმატიული აქტით ან საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკით შეიძლება მოითხოვებოდეს ან ნებადართული იყოს, რომ აუდიტორმა დეტალურად განმარტოს თავისი პასუხისმგებლობები აუდიტორის დასკვნაში; და
- გარიგებიდან გამოსვლის შეუძლებლობა – თუ აუდიტორს არ შეუძლია გარიგებიდან გამოსვლა, ან აუდიტობიდან გადადგომა, სხვა გარემოებების ამსახველ აბზაც(ებ)ში მას შეუძლია ამის მიზეზების ახსნა.

შემდეგ ცხრილში განხილულია სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის გამოყენებისთვის შესაფერისი პირობები.

ცხრილი 24.3-1

პირობები	კომენტარები
საკითხი, რომელიც გამჟღავნებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში	ეხება საკითხებს, რომლებიც არ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. გარდა ამისა, სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არ უნდა მოიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომლის გამჟღავნებაც ხელმძღვანელობას ევალებოდა.
საკითხის გამჟღავნება არ არის აკრძალული	საკითხის გამჟღავნება არ იკრძალება კანონმდებლობით, ან სხვა პროფესიული სტანდარტებით, როგორცაა, ინფორმაციის კონფიდენციალობასთან დაკავშირებული სტანდარტები.
ინფორმაცია მნიშვნელოვანია მომხმარებელთათვის	ინფორმაცია მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების, ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად.
დაპირისპირების არარსებობა	ამ აბზაცში წარმოდგენილი ინფორმაცია არ ეწინააღმდეგება აუდიტორის მოსაზრებას, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ საკითხებს. სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გავლენას არ ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე.
განთავსებულია უშუალოდ აუდიტორული მოსაზრების აბზაცის შემდეგ	სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი უშუალოდ უნდა მოსდევდეს მოსაზრების აბზაცს და, თუ არსებობს, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, ან სადმე სხვაგან უნდა განთავსდეს აუდიტორის დასკვნაში, თუ სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის შინაარსი მნიშვნელოვანია, აუდიტორის დასკვნის „სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის“ ნაწილის გასაგებად.
განცხადება, რომ ამგვარი ინფორმაციის გამჟღავნება არ მოითხოვება	სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში მითითებული უნდა იყოს, რომ არ მოითხოვება ამ საკითხის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში.

შემდეგ ასს-ებში განხილულია სიტუაციები, როდესაც შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება.

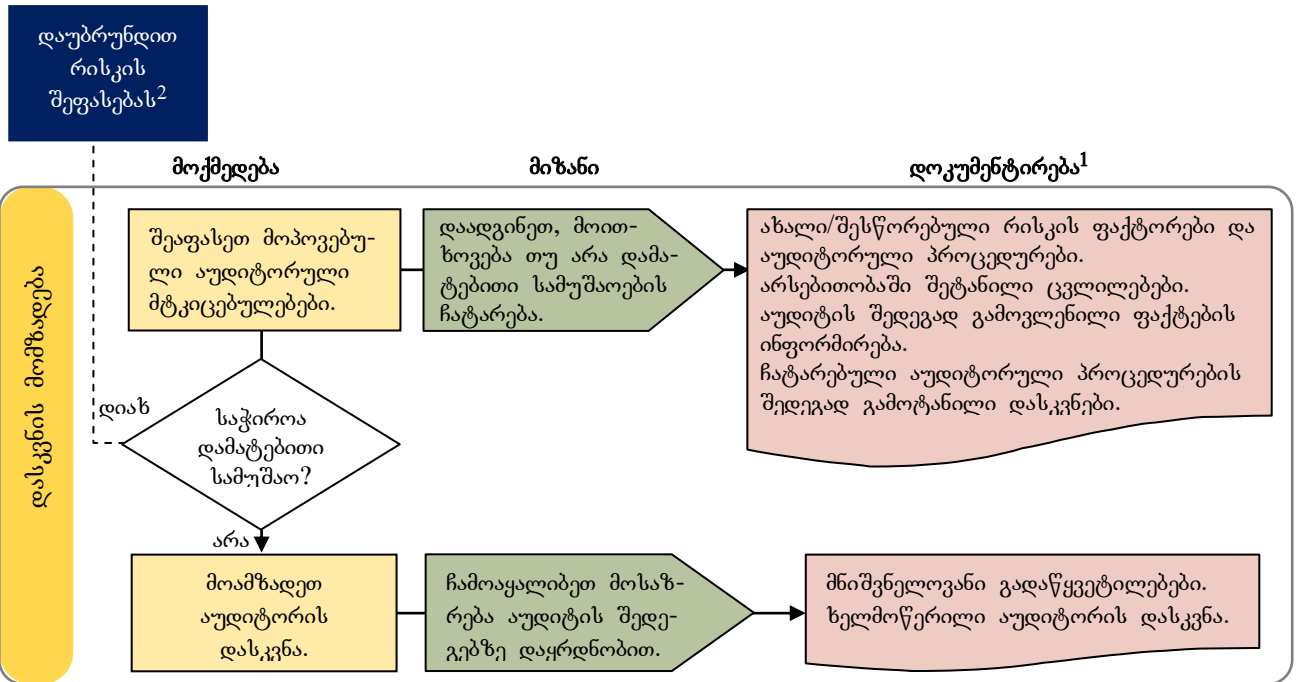
ცხრილი 24.3-2

ასს-ები	სახელწოდება	პუნქტი
560	„შემდგომი მოვლენები“	12(ბ), 16
710	„შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“	13-14, 16-17, 19

25. შესადარისი ინფორმაცია

თავის შინაარსი	შესაბამისი ასს-ები
მითითებები შესადარისი ინფორმაციის შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისა და აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების თაობაზე.	710

სქემა 25.0-1



შენიშვნები:

1. გაეცანით ასს 230-ს, რათა გაიგოთ იმ საკითხების სრულყოფილი მოცულობა, რომელთა დოკუმენტირებაც მოითხოვება.
2. დავეგმა (ასს 300) არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი, რომელიც გრძელდება მთელი აუდიტის განმავლობაში.

პუნქტი	ასს-ის მიზნები
710.5	<p>აუდიტორის მიზნებია:</p> <p>ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შესადარისი ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერის საფუძვლებში შესადარის ინფორმაციასთან დაკავშირებით მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად; და</p> <p>ბ) დასკვნის შედგენა აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის შესაბამისად.</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
710.6	<p>წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მიიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:</p> <p>ა) შესადარისი ინფორმაცია – ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან მეტ გასულ პერიოდთან მიმართებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად ასახული თანხები და განმარტებითი შენიშვნები;</p> <p>ბ) შესაბამისი ციფრები – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშია ჩართული, როგორც მისი შემადგენელი ნაწილია და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (შემდგომში „მიმდინარე პერიოდის ციფრები“) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, დამოკიდებულია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მის შესაბამისობაზე;</p> <p>გ) შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესადარებლად, მაგრამ თუ აუდიტირებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. აღნიშნულ შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების დონის შესადარისია.</p> <p>წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის მითითება „წინა პერიოდზე“ აღქმულ უნდა იქნეს, როგორც „წინა პერიოდზე“, როდესაც შესადარისი ინფორმაცია ერთზე მეტი პერიოდის თანხებსა და განმარტებებს მოიცავს.</p>
710.7	<p>აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლებით მოთხოვნილ შესადარის ინფორმაციას და აღნიშნული ინფორმაცია სწორად არის კლასიფიცირებული თუ არა. ამისათვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:</p> <p>ა) შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა წინა პერიოდში წარდგენილ თანხებსა და განმარტებებს, ან, როდესაც შესაფერისია, შესწორდა თუ არა ისინი; და</p> <p>ბ) შესადარის ინფორმაციაში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია თუ არა, ან თუ შეიცვალა სააღრიცხვო პოლიტიკა, სწორად განხორციელდა თუ არა აღნიშნული ცვლილებების აღრიცხვა და ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა მათი წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.</p>
710.8	<p>თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დროს ცნობილი გახდება შესადარისი ინფორმაციის შესაძლო არსებითი უზუსტობის შესახებ, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რაც აუცილებელია არსებულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, რათა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. თუ აუდიტორმა ჩაატარა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას აგრეთვე ასს 560-ის შესაფერისი მოთხოვნებიც. თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა აღნიშნულ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.</p>
710.9	<p>ასს 580-ის შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე. აუდიტორმა კონკრეტული ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს წინა პერიოდის იმ ფინანსური ანგარიშგებების შესწორებების შესახებ, რაც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ1)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
710.10	როდესაც ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორის მოსაზრებაში ნახსენები არ უნდა იყოს შესაბამისი ციფრები, გარდა მე-11, მე-12 და მე-14 პუნქტებში აღწერილი გარემოებებისა. (იხ. პუნქტი გ2)
710.11	<p>თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა შეადგინოს მოდიფიცირებული აუდიტორის დასკვნა. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველ აბზაცში აუდიტორმა:</p> <p>ა) ყურადღება უნდა გაამახვილოს როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც, როდესაც აღწერს დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევ საკითხს, თუ ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია; ან</p> <p>ბ) სხვა შემთხვევებში ახსნას, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობის საკითხის გადაუჭრელობის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო. (იხ. პუნქტები გ3-გ5)</p>
710.12	<p>თუ აუდიტორი მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმაზე, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელზეც ადრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული დასკვნა და სათანადოდ არ შესწორდა შესაბამისი ციფრები, ან ეს ფაქტი სათანადოდ არ განიმარტა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში უნდა გამოხატოს პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებული იქნება ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ6)</p>
710.13	<p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედა აუდიტორმა ჩაატარა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს ამის გაკეთებას, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს:</p> <p>ა) რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედა აუდიტორმა;</p> <p>ბ) წინამორბედი აუდიტორის მიერ გაცემული აუდიტორული მოსაზრების (დასკვნის) ტიპი, ხოლო თუ მოდიფიცირებული იყო ეს მოსაზრება, აგრეთვე მოდიფიცირების მიზეზებიც; და</p> <p>გ) იმ დასკვნის თარიღი. (იხ. პუნქტი გ7)</p>
710.14	<p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაბამისი ციფრები არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.</p>
710.15	<p>როდესაც წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა ყველა ის პერიოდი, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება და რომელზეც აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას. (იხ. პუნქტები გ8-გ9)</p>

პუნქტი	შესაბამისი ამონარიდები ასს-ებიდან
710.16	როდესაც აუდიტორი მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე იძლევა დასკვნას და აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე განსხვავდება ადრე გამოხატული აუდიტორული მოსაზრებისაგან, აუდიტორმა ამ განსხვავებული მოსაზრების გამომწვევი მნიშვნელოვანი მიზეზები უნდა გაამჟღავნოს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში ასს 706-ის შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ10)
710.17	<p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედა აუდიტორმა ჩაატარა, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმასთან ერთად, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს:</p> <p>ა) რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედა აუდიტორმა;</p> <p>ბ) წინამორბედი აუდიტორის მიერ გაცემული აუდიტორული მოსაზრების (დასკვნის) ტიპი, ხოლო თუ მოდიფიცირებულია ეს მოსაზრება, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და</p> <p>გ) იმ დასკვნის თარიღი,</p> <p>თუ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედი აუდიტორის დასკვნა ხელახლა არ უნდა გაიცეს მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.</p>
710.18	<p>თუ აუდიტორი დასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელზეც წინამორბედა აუდიტორმა ადრე შეადგინა დასკვნა მოდიფიცირების გარეშე, აუდიტორმა აღნიშნული უზუსტობის შესახებ უნდა აცნობოს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში და უნდა მოითხოვოს, რომ ამის შესახებ ეცნობოს წინამორბედი აუდიტორს. თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში და წინამორბედი აუდიტორი თანხმდება წინა პერიოდის შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახალი აუდიტორული დასკვნის გაცემას, აუდიტორმა მხოლოდ მიმდინარე პერიოდზე უნდა შეადგინოს დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ11)</p>
710.19	<p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაძარისი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.</p>

25.1 ზოგადი მიმოხილვა

სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესაძარისი ინფორმაციის ხასიათი დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მოთხოვნებზე. მსგავს შესაძარის ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები განისაზღვრება კანონმდებლობით ან გარიგების პირობებით.

არსებობს ორი განსხვავებული ზოგადი მიდგომა შესაძარის ინფორმაციასთან მიმართებაში, რაც აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 25.1-1

მიდგომა	კომენტარები
შესაბამისი ციფრები	თანხები და სხვა წინა პერიოდის ინფორმაცია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესულია, როგორც მისი განუყოფელი ნაწილი და მათი წაკითხვა უნდა მოხდეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან (თანხებთან) და სხვა განმარტებით ინფორმაციასთან ერთად. აუდიტორის მოსაზრება შეეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდს.
შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	ციფრები და წინა პერიოდის სხვა ინფორმაცია შესულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებისთვის, მაგრამ თუ აუდიტირებულა, ცალკე განიხილება აუდიტორის მოსაზრებაში. შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების დეტალიზაციის დონის შესადარისია. აუდიტორის მოსაზრება შეეხება ყოველ პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.

25.2 აუდიტორული პროცედურები

ცხრილი 25.2-1

ამოცანა	პროცედურები
მოიპოვეთ აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებები	მოიპოვეთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმაზე, რომ შესადარისი ინფორმაცია აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი (გამოსაყენებელი) საფუძვლების მოთხოვნებს და ეს ინფორმაცია სათანადოდ არის კლასიფიცირებული. ამისათვის, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს: <ul style="list-style-type: none"> შესადარის ინფორმაციაში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება თუ არა მიმდინარე პერიოდში გამოყენებულს, ან, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკა შეცვლილია, ეს ცვლილებები სათანადოდ არის თუ არა ასახული და ადეკვატურად წარდგენილი; და შესადარისი ინფორმაცია ემთხვევა თუ არა წინა პერიოდში წარდგენილ ციფრებს (თანხებს) და სხვა განმარტებით ინფორმაციას ან, სადაც მოითხოვება, გადანგარიშებულია თუ არა ადეკვატურად.
გამოავლინეთ პოტენციური უზუსტობები	შესადარის ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობა შეიძლება გამოვლინდეს მიმდინარე პერიოდის აუდიტში. მაშინ აუდიტორმა: <ul style="list-style-type: none"> უნდა ჩაატაროს ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რაც აუცილებელია მოკუმულ გარემოებებში არსებითი უზუსტობების არსებობის დასადგენად; და თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა აღნიშნულ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას. <p>თუ აუდიტორმა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩაატარა, აუდიტორს ასევე შეეხება ასს 560-ის მოთხოვნები შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. ეს საკითხები განხილულია 1-ლი ტომის მე-13 თავში.</p>
მოიპოვეთ ოფიციალური წერილები	ოფიციალური წერილები მოითხოვთ ყველა პერიოდისთვის, რომელსაც აუდიტორის მოსაზრება ეხება. ეს გულისხმობს ოფიციალური წერილის მოპოვებას ნებისმიერ გადაანგარიშებულ (ან ახლებურად ფორმულირებულ ინფორმაციასთან) დაკავშირებით, რაც გაკეთდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის გასასწორებლად.

25.3 შესაბამისი ციფრები

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

ცხრილი 25.3-1

	პროცედურები
აუდიტორის მოსაზრებაში ნახსენები არ არის შესაბამისი ციფრები	<p>როდესაც ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორის მოსაზრებაში ნახსენები არ უნდა იყოს შესაბამისი ციფრები, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებულია და მისი გამომწვევი პრობლემა გადაუჭრელია. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში აუდიტორის მიმდინარე პერიოდის მოსაზრება მოდიფიცირებული უნდა იყოს და მან დასკვნის მოდიფიცირების საფუძვლის ამსახველ აბზაცში:</p> <p>ა) ყურადღება უნდა გაამახვილოს როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც, თუ ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია; ან</p> <p>ბ) ახსნას, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია, მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობასთან დაკავშირებული გადაუჭრელი საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.</p>
საჭიროა შესწორება?	<p>მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოითხოვება პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრების გაცემა, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობა არსებობს, რომელზეც:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აღრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული მოსაზრება; და • სათანადოდ არ შესწორდა შესაბამისი ციფრები, ან ეს ფაქტი სათანადოდ არ განიმარტა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
წინა პერიოდის ციფრების აუდიტი სხვა ფირმის მიერ არის ჩატარებული	<p>თუ აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის მითითება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს ამის გაკეთებას, მან აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს:</p> <p>ა) რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედი აუდიტორმა;</p> <p>ბ) წინამორბედი აუდიტორის მიერ გაცემული აუდიტორული მოსაზრების (დასკვნის) ტიპი, ხოლო თუ მოდიფიცირებული იყო ეს მოსაზრება, აგრეთვე მოდიფიცირების მიზეზებიც; და</p> <p>გ) იმ დასკვნის თარიღი.</p>
წინა პერიოდის ციფრების აუდიტი ჩატარებული არ არის	<p>აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში განაცხადეთ, რომ შესაბამისი ციფრები არ არის აუდიტირებული.</p> <p>თუმცა, ეს აუდიტორს არ ათავისუფლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ვალდებულებისგან იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს, რომლებიც გავლენას მოახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ გამოვლინდა არსებითი უზუსტობა, საჭირო იქნება შესაბამისი ციფრების შესწორება და ამ ფაქტის ადეკვატურად განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.</p> <p>თუ შეუძლებელია უზუსტობის გასწორება, ან ამგვარი განმარტების გაკეთება, აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირებული უნდა იყოს ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან მიმართებით.</p>

25.4 შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

შემდეგ ცხრილში განხილულია აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები.

ცხრილი 25.4.1

	პროცედურები
დასკვნაში შეეხეთ თითოეულ წარდგენილ პერიოდს	აუდიტორის მოსაზრებაში მითითებული უნდა იყოს თითოეული პერიოდი, რომლისთვისაც ფინანსური ანგარიშგება არის წარდგენილი და რომელზეც აუდიტორი გამოხატავს მოსაზრებას.
საჭიროა წინა პერიოდზე გამოთქმული მოსაზრების შეცვლა	თუ აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე განსხვავდება ადრე გამოთქმული მოსაზრებისგან, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში ახსენით ამ განსხვავების გამომწვევი ძირითადი მიზეზები.
წინა პერიოდის ციფრების აუდიტი სხვა ფირმის მიერ არის ჩატარებული	<p>აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმასთან ერთად, სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა აღნიშნოს:</p> <p>ა) რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;</p> <p>ბ) წინამორბედი აუდიტორის მიერ გაცემული აუდიტორული მოსაზრების (დასკვნის) ტიპი, ხოლო თუ მოდიფიცირებული იყო ეს მოსაზრება – მოდიფიცირების მიზეზებიც; და</p> <p>გ) იმ დასკვნის თარიღი.</p>
საჭიროა რაიმე შესწორებების შეტანა შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებაში?	<p>თუ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელზეც წინამორბედმა აუდიტორმა ადრე გასცა არამოდიფიცირებული მოსაზრება:</p> <ul style="list-style-type: none"> • აცნობეთ ამ უზუსტობის შესახებ შესაფერისი დონის ხელმძღვანელობას და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს; და • და მოითხოვეთ წინა აუდიტორის საქმის კურსში ჩაყენება. <p>თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება შესწორდა და წინამორბედი აუდიტორი ეთანხმება ახალი აუდიტორული დასკვნის გაცემას შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა დასკვნა უნდა გასცეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდზე.</p>
წინა პერიოდის ციფრების აუდიტი ჩატარებული არ არის	<p>აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში განაცხადეთ, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული.</p> <p>თუმცა, ეს აუდიტორს არ ათავისუფლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან იმის შესახებ, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუ გამოვლინდა არსებითი უზუსტობა, საჭირო იქნება შესაბამისი ციფრების შესწორება და ამ ფაქტის ადეკვატურად განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.</p> <p>თუ შეუძლებელია უზუსტობის გასწორება, ან ამგვარი განმარტების გაკეთება, აუდიტორული მოსაზრება მოდიფიცირებული უნდა იყოს ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან მიმართებით.</p>