

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 705 (გადასინჯული)

მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

(ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის,
რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ)

შინაარსი

პუნქტები

შესავალი

ასს 705-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო	1
მოდიფიცირებული მოსაზრების ტიპები	2
ძალაში შესვლის თარიღი	3
მიზანი	4
განმარტებები	5

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება	6
აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა	7-15
აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში	16-29
მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება	30

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები	გ1
გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება	გ2-გ12

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების
ტიპის განსაზღვრა გ13-გ16

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების
მოდიფიცირების შემთხვევაში გ17-გ26

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი
პირების ინფორმირება გ27

დანართი: მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის
დასკვნის ნიმუშები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 705 (გადასინჯული) -
„მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“
- უნდა განიხილებოდეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის
საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო
სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

შესავალი

ასს 705-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას, შეადგინოს გარემოებების შესაფერისი დასკვნა, როდესაც ასს 700-ის (გადასინჯული)¹ შესაბამისად მოსაზრების ჩამოყალიბების დროს აუდიტორი დაასკვნის, რომ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება; გარდა ამისა, განხილულია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. ნებისმიერ შემთხვევაში ასს 700-ით (გადასინჯული) გათვალისწინებული საანგარიშგებო მოთხოვნები გამოიყენება და ისინი გამეორებული არ არის ამ ასს-ში, თუ მათ კონკრეტულად არ ეხება ან არ ცვლის წინამდებარე ასს-ის მოთხოვნები.

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები

2. წინამდებარე სტანდარტით დადგენილია სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრება, კერძოდ, პირობითი, უარყოფითი და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, თუ რომელი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრებაა მიზანშეწონილი, დამოკიდებულია:

- ა) იმ საკითხის ხასიათზე, რომელიც იწვევს მოდიფიცირების საჭიროებას, ანუ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია თუ არა, ან, როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თუ შესაძლებელია, რომ არსებითად მცდარი იყოს; და
- ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოველისმომცველობის აუდიტორისეულ განსჯაზე. (იხ. პუნქტი გ¹)

ძალაში შესვლის თარიღი

3. წინამდებარე ასს ძალაშია იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის, რომელიც მთავრდება 2016 წლის 15 დეკემბერს ან ამ თარიღის შემდეგ.

1. ასს 700 (გადასინჯული) - „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.“

მიზანი

4. აუდიტორის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სათანადოდ მოდიფიცირებული მოსაზრების ნათლად გამოხატვა, რაც აუცილებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც:
 - ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან
 - ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

განმარტებები

5. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
 - ა) ყოვლისმომცველი - ეს ტერმინი გამოიყენება უზუსტობებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობების გავლენის აღწერისთვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ უზუსტობების შესაძლო გავლენის აღწერისთვის, თუ ასეთი არსებობს, რომელთა აღმოჩენა ვერ მოხერხდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის ყოვლისმომცველი გავლენა არის ისეთი გავლენა, რომელიც აუდიტორის შეფასებით:
 - (i) არ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით;
 - (ii) თუ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით, წარმოადგენს ან შეიძლება წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს; ან
 - (iii) განმარტებებთან მიმართებაში, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.
 - ბ) მოდიფიცირებული მოსაზრება – პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება ან აუდიტორის უარი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე.

მოთხოვნები

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

6. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას, როდესაც:
 - ა) აუდიტორი მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან (იხ. პუნქტები გ2-გ7)
 - ბ) აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტები გ8-გ12)

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

პირობითი მოსაზრება

7. აუდიტორმა პირობითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც:
 - ა) მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან
 - ბ) არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებსაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

უარყოფითი მოსაზრება

8. აუდიტორმა უარყოფითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიგაა და ყოვლისმომცველიც.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი

9. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი

მოსაზრება და დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.

10. აუდიტორმა მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც ძალიან იშვიათ შემთხვევებში, მრავალი განუსაზღვრელობა არსებობს და აუდიტორი დაასკვნის, რომ მართალია, მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით, მაგრამ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი

11. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ ხელმძღვანელობამ შეზღუდა აუდიტის მასშტაბი, რაც აუდიტორის აზრით, სავარაუდოდ, გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრების გამოთქმის ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის აუცილებლობას, მან ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვოს აღნიშნული შეზღუდვის მოხსნა.
12. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის წინამდებარე ასს-ის მე-11 პუნქტში მითითებული შეზღუდვის მოხსნაზე, აუდიტორმა ამის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, თუ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები სუბიექტის მართვაში არ მონაწილეობენ² და უნდა განსაზღვროს, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.
13. როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან ზემოაღნიშნულის გავლენა შემდეგნაირად უნდა განსაზღვროს:
 - ა) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება არსებითი იყოს, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პირობითი მოსაზრება; ან

2. ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება,“ მე-13 პუნქტი.

- ბ) თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების (თუ ასეთი არსებობს) შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითი და ყოვლისმომცველიც და ამის გამო პირობითი მოსაზრება არაადეკვატური იქნება არსებული მდგომარეობის ასახვისათვის:
- (i) აუდიტორმა უარი უნდა თქვას აუდიტის გაგრძელებაზე, როდესაც ამის გაკეთება მიზანშეწონილია პრაქტიკული თვალსაზრისით და დაშვებულია კანონმდებლობით; ან (იხ. პუნქტი გ13)
 - (ii) თუ აუდიტორის დასკვნის შედგენამდე აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა მიზანშეწონილი არ არის პრაქტიკული თვალსაზრისით, ან შესაძლებელი არ არის, მან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს აუდიტორის დასკვნაში. (იხ. პუნქტი გ14)

14. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს აუდიტის გაგრძელებაზე, როგორც ამას ითვალისწინებს 13(ბ)(i) პუნქტი, მან გარიგების შესრულების შეწყვეტამდე მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა იმ უზუსტობის შესახებ, რომლებიც გამოიწვევდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. (იხ. პუნქტი გ15)

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები

15. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუცილებელია უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა, ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, არ შეიძლება, რომ მან ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების, ან მისი ერთი ან რამდენიმე ინდივიდუალური ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ იმავე აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის იმავე საფუძვლებთან მიმართებით. ასეთ ვითარებაში, ერთსა და იმავე აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი არამოდიფიცირებული მოსაზრების ჩართვა³ წინააღმდეგობაში მოვიდოდა მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის

3. ასს 805 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტო“ - ეხება გარემოებებს, როდესაც აუდიტორი დაქირავებულია ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ მოსაზრების გამოსათქმელად.

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან.
(იხ. პუნქტი გ16)

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის მოსაზრება

16. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს, მან აუდიტორის დასკვნის მოსაზრების ნაწილი უნდა დაასათაუროს შემდეგნაირად: „პირობითი მოსაზრება,“ „უარყოფითი მოსაზრება,“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარი“, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ17-გ19)

პირობითი მოსაზრება

17. როდესაც აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის გამო, აუდიტორმა უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, გარდა „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გავლენისა:

ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) [...] [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან

ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ მოსაზრების მოდიფიცირების აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, აუდიტორმა მოდიფიცირებული მოსაზრებისათვის უნდა გამოიყენოს შესაბამისი ფრაზა „გარდა ამ საკითხ(ებ)ის შესაძლო გავლენისა ...“. (იხ. პუნქტი გ20)

უარყოფითი მოსაზრება

18. როდესაც აუდიტორი უარყოფით მოსაზრებას გამოხატავს, მან უნდა განაცხადოს, რომ, აუდიტორის აზრით, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხების მნიშვნელობის გამო:

- ა) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანადა არ ასახავს) ... [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად – როდესაც დასკვნას იძლევა სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
- ბ) თანდართული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული არ არის [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად - როდესაც დასკვნას იძლევა შესაბამისობის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

19. როდესაც აუდიტორი მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან:

- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრებას არ გამოთქვამს;
- ბ) ასევე, „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის მნიშვნელობის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- გ) შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 24(ბ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი, სადაც მითითებულია, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. კერძოდ, ამის ნაცვლად უნდა მიუთითოს, რომ აუდიტორი დაქირავებული იყო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად.

მოსაზრების საფუძველი

20. თუ აუდიტორი მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, მან გარდა იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნას შეადგენს ასს 700-ით (გადასინჯული) მოთხოვნილი სპეციფიკური ელემენტების გათვალისწინებით, (იხ. პუნქტი გ21)

- ა) უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28-ე პუნქტით მოთხოვნილი სათაური „მოსაზრების საფუძველი“ და დაასათაუროს საჭიროებისამებრ: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი,“ „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი,“ ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“; და
 - ბ) დასკვნის ამ ნაწილში უნდა აღწეროს მოსაზრების მოდიფიცირების გამოწვევი საკითხი.
21. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობაა, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ კონკრეტულ თანხებთან (მათ შორის, განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ რაოდენობრივი ხასიათის ინფორმაციასთან), აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს აღნიშნული უზუსტობა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია. თუ, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელია უზუსტობის ფინანსური გავლენის რაოდენობრივი შეფასება, აუდიტორმა ესეც უნდა აღნიშნოს დასკვნის ამ ნაწილში. (იხ. პუნქტი გ22)
22. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ ტექსტურ ინფორმაციასთან, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა მიუთითოს, რატომ არის ეს ინფორმაცია მცდარი.
23. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებასთან, რომლის ასახვაც განმარტებით შენიშვნებში სავალდებულოა, აუდიტორმა:
- ა) ეს საკითხი უნდა განიხილოს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან;
 - ბ) „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა აღწეროს, რა სახის ინფორმაციაა გამოტოვებული; და
 - გ) თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება, ჩართოს გამოტოვებული ინფორმაცია, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკული თვალსაზრისით და აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტის მტკიცებულებებს გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პუნქტი გ23)
24. თუ მოსაზრების მოდიფიცირება გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში უნდა ახსნას ამის მიზეზები.

25. თუ აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, მან უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(დ) პუნქტით მოთხოვნილი ტექსტი იმის შესახებ, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად, კერძოდ, სიტყვა „მოსაზრების“ წინ დაამატოს სიტყვა „პირობითი“ ან „უარყოფითი“, საჭიროებისამებრ.
26. როდესაც აუდიტორი დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარს აცხადებს, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა შეიცავდეს ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ბ) და 28(დ) პუნქტებით მოთხოვნილ ელემენტებს. ეს ელემენტებია:
- ა) აუდიტორის დასკვნის იმ ნაწილის მითითება, სადაც აღწერილია აუდიტორის პასუხისმგებლობები; და
 - ბ) განცხადება იმის თაობაზე, მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები არის თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.
27. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამს, ან უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორმა „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში მანაც უნდა აღწეროს ნებისმიერი სხვა საკითხი, რომლებიც აუდიტორისათვის ცნობილია და, მისი აზრით, გამოიწვევდა მოსაზრების მოდიფიცირებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის შეფასება. (იხ. პუნქტი გ24)

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

28. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე იმის გამო, რომ ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მან უნდა შეცვალოს ასს 700-ის (გადასინჯული) 39-41-ე პუნქტებით მოთხოვნილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა და გაითვალისწინოს მხოლოდ შემდეგი საკითხები: (იხ. პუნქტი გ25)
- ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუ-

დიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გასცეს აუდიტორის დასკვნა;

- ბ) თუმცა, „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გამო, აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად; და
- გ) განცხადება აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური ვალდებულებების შესახებ, რაც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე

- 29. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტორის დასკვნა არ უნდა მოიცავდეს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილს ასს 701-ის⁴ შესაბამისად, ან „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილს ასს 720-ის⁵ (გადასინჯული) შესაბამისად. (იხ. პუნქტი გ26)

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

- 30. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების მოდიფიცირებას, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გარემოებების შესახებ, რომლებიც მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, ასევე უნდა გააცნოს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომხატველი ტექსტი. (იხ. პუნქტი გ27)

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

მოდიფიცირებული მოსაზრებების ტიპები (იხ. მე-2 პუნქტი)

- გ1. შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, რა გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ გამოთქმული მოსაზრების ტიპზე მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი გავლენის

4. ასს 701 - „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“, მე-11-13 პუნქტები.

5. ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“, პუნქტი გ54.

ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის აუდიტორისეული განსჯა.

<p><i>მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხების ხასიათი</i></p>	<p><i>აუდიტორის განსჯა საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ</i></p>	
	<p><i>არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი</i></p>	<p><i>არსებითია და ყოვლისმომცველი</i></p>
<p>ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია</p>	<p>პირობითი მოსაზრება</p>	<p>უარყოფითი მოსაზრება</p>
<p>საკმარისი და შესაფერსი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა</p>	<p>პირობითი მოსაზრება</p>	<p>უარი მოსაზრების გამოთქმაზე</p>

გარემოებები, როდესაც აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება

არსებითი უზუსტობების ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ა))

გ2. ასს 700-ით (გადასინჯული) მოითხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებისათვის აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, მოიპოვა თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის თაობაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას⁶. ამგვარი დასკვნის გამოსატანად, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს და გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, თუ ასეთი იარსებებს, ასს 450-ის⁷ შესაბამისად.

გ3. ასს 450-ში უზუსტობა განმარტებულია შემდეგნაირად: განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან მის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში გამჟღავნებულ ინფორმაციას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხო-

6. ასს 700 (გადასინჯული), მე-11 პუნქტი.

7. ასს 450 - „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, მე-11 პუნქტი.

ვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება დაკავშირებული იყოს:

- ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან;
- ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობა

გ4. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისი;
- ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში სწორად არ არის აღწერილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელოვან მუხლთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგება, თანდართული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით, ისე არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა.

გ5. ხშირად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში მოცემულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების აღრიცხვისა და განმარტებით შენიშვნებში ამ ცვლილების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები. როდესაც სუბიექტი ცვლის შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, შეიძლება წარმოიქმნას ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა, თუ არ დაიცავს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებს.

შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება

გ6. ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას:

- ა) თუ ხელმძღვანელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებზე მოთხოვნების შესაბამისად არ იყენებს, მათ შორის, თუ ხელმძღვანელობა შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას უცვლელად არ იყენებს სხვადასხვა პერიოდში, ან მსგავს ოპერაციებსა და მოვლენებთან მიმართებაში (გამოყენების უცვლელობა); ან
- ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების მეთოდის გამო (როგორცაა, მაგალითად უნებლიე შეცდომა გამოყენების დროს).

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობა ან ადეკვატურობა

გ7. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა შეიძლება წარმოიქმნას მაშინ, როდესაც:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილი ყველაწარმოადგინი ინფორმაცია;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები მომზადებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად; ან
- გ) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, არ მოიცავს სხვა დამატებით ინფორმაციას, რაც აუცილებელია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ხასიათი (იხ. პუნქტი 6(ბ))

გ8. აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა (ასევე უწოდებენ აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას) შესაძლოა განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- ა) გარემოებები, რომლებიც სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება;

ბ) აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები; ან

გ) ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები.

გ9. კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით. თუ ეს შეუძლებელია, გამოიყენება 7(ბ) და მე-9-10 პუნქტებში მოცემული მოთხოვნები, საჭიროებისამებრ. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებულმა შეზღუდვებმა შეიძლება სხვაგვარი ზეგავლენა იქონიოს აუდიტზე, მაგალითად აუდიტორის მიერ თაღლითობის რისკების შეფასებასა და გარიგების გაგრძელების საკითხის განხილვაზე.

გ10. შემდეგი მაგალითები ასახავს გარემოებებს, რომლებიც სუბიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება:

- განადგურდა სუბიექტის ბუღალტრული ჩანაწერები;
- სახელმწიფო ორგანომ განუსაზღვრელი ვადით დააყადაღა სუბიექტის იმ კომპონენტის ბუღალტრული ჩანაწერები, რომლის მიმართ დამატებითი აუდიტის პროცედურების ჩატარება ჯგუფის აუდიტის მიზნებისთვის აუცილებლად იქნა მიჩნეული.

გ11. აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებების მაგალითებია, როდესაც:

- სუბიექტს მოეთხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის წილობრივი მეთოდის გამოყენება მეკავშირე საწარმოებისათვის და აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებას ამ უკანასკნელის ფინანსურ ინფორმაციაზე, რათა შეაფასოს, სწორად არის თუ არა გამოყენებული წილობრივი მეთოდი;
- აუდიტორად დანიშვნის დრო ისეთია, რომ აუდიტორს საშუალება არა აქვს, დააკვირდეს მარაგის ინვენტარიზაციას;
- აუდიტორი ადგენს, რომ მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარება საკმარისი არ არის, მაგრამ სუბიექტის შიდა კონტროლი ეფექტიანი არ არის.

გ12. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით გამოწვეული, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის მაგალითებია:

- როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის მარაგის ინვენტარიზაციაზე დაკვირვებაში;
- ხელმძღვანელობა აუდიტორს ხელს უშლის კონკრეტული ანგარიშის ნაშთების შესახებ გარე მხარისთვის დადასტურების მოთხოვნაში.

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების ტიპის განსაზღვრა

აუდიტორის მიერ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვების გამო, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის შედეგი (იხ. პუნქტები 13(ბ)(i)-14)

გ13. პრაქტიკულად, აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა შეიძლება დამოკიდებული იყოს იმაზე, რა ეტაპზეა აუდიტის გარიგების შესრულება იმ დროისათვის, როდესაც ხელმძღვანელობა შეზღუდვას აუდიტის მასშტაბს. თუ აუდიტორს, ძირითადად, დასრულებული აქვს აუდიტი, მან შეიძლება გადაწყვიტოს აუდიტის დასრულება, რამდენადაც ეს შესაძლებელია, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი განაცხადოს დასკვნაში და აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა აღწეროს „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ ნაწილში, სანამ შეწყვეტს დავალების შესრულებას.

გ14. გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება შეუძლებელი იყოს აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა, თუ აუდიტორს კანონმდებლობით მოეთხოვება აუდიტის გაგრძელება, მაგალითად, როდესაც აუდიტორი დანიშნულია სახელმწიფო სექტორის სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორად. ეს ეხება იმ იურისდიქციებსაც, სადაც აუდიტორი ინიშნება ისეთი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მომზადებულია სპეციფიკური პერიოდისთვის და აუდიტორს გარიგებიდან გასვლა ეკრძალება ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დასრულებამდე, ან აუდიტორი ინიშნება კონკრეტული ვადით და ამ ვადის გასვლამდე აუდიტორს ეკრძალება გარიგებიდან გასვლა. ასეთ სიტუაციაში, აუდიტორმა შეიძლება აუ-

ცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრების დამატება.⁸

გ15. თუ აუდიტორი დასკვნის, რომ აუდიტის გაგრძელებაზე უარის თქმა აუცილებელია, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, შეიძლება არსებობდეს პროფესიული, სამართლებრივი ან მარეგულირებელი მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ აუდიტორმა გარეგებიდან გასვლასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ აცნობოს მარეგულირებელ ორგანოებს ან სუბიექტის მესაკუთრეებს.

უარყოფით მოსაზრებასთან ან მოსაზრების გამოთქმაზე უართან დაკავშირებული სხვა საკითხები (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ16. ქვემოთ განხილულია დასკვნის წარდგენის გარემოებების მაგალითები, რომლებიც არ ეწინააღმდეგება აუდიტორის უარყოფით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს:

- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოცემული საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოხატვა იმ შემთხვევაში, როდესაც იმავე პერიოდში, იმავე ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრებაა გამოხატული, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა საფუძვლების შესაბამისად.⁹
- მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ოპერაციების შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ და არამოდიფიცირებული მოსაზრება – ფინანსურ მდგომარეობაზე (იხ. ასს 510¹⁰). ამ შემთხვევაში, აუდიტორს მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ განუცხადებია.

აუდიტორის დასკვნის ფორმა და შინაარსი მოსაზრების მოდიფიცირების შემთხვევაში

აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ17. დანართში მოცემული 1-ელი და მე-2 ნიმუშები ეხება აუდიტორის დასკვნებს, რომლებიც მოიცავს პირობით და უარყოფით მოსაზრებებს, შესაბამისად, იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

8. ასს 706 (გადასინჯული) – „*მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“, პუნქტი გ10.

9. ამგვარი გარემოების აღწერისათვის იხ. ასს 700 (გადასინჯული), პუნქტი გ31.

10. ასს 510 – „*პირველი აუდიტის გარიგება – საწყისი ნაშთები*“, მე-10 პუნქტი.

გ18. დანართის მე-3 ნიმუში ეხება აუდიტორის დასკვნას, რომელიც მოიცავს პირობით მოსაზრებას, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. მე-4 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რადგან აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. მე-5 ნიმუში მოიცავს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც იმითია განპირობებული, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტთან დაკავშირებით. ამ ორ უკანასკნელ შემთხვევაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი არის და ყოვლისმომცველიც. მოდიფიცირებული მოსაზრებების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები სხვა ასს-ების დანართებშიც არის მოცემული, რომლებიც ეხება აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებელობებს, მათ შორის ასს 570-ში (გადასინჯული).¹¹

აუდიტორის მოსაზრება (იხ. მე-16 პუნქტი)

გ19. ამ სათაურის შეცვლით მომხმარებლებისთვის ნათელი ხდება, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია და ამავე დროს ჩანს, რატომისაა მოდიფიცირებული მოსაზრება.

პირობითი მოსაზრება (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ20. თუ აუდიტორი პირობით მოსაზრებას გამოთქვამს, მიზანშეწონილი არ იქნება აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების ნაწილში ისეთი ფრაზების გამოყენება, როგორცაა მაგალითად „ზემოაღნიშნულ ახსნასთან ერთად“, ან „თუკი“, რადგან ეს ფრაზები არ არის საკმარისად ცხადი, არც ეფექტური.

მოსაზრების საფუძველი (იხ. მე-20, 21-ე, 23-ე და 27-ე პუნქტები)

გ21. აუდიტორის დასკვნის ერთგვაროვნება მომხმარებლებს ეხმარება უჩვეულო გარემოებების დადგენასა და გაცნობიერებაში, თუკი ასეთი გარემოებები არსებობს. შესაბამისად, მართალია, მოდიფიცირებული მოსაზრებისა და მოდიფიცირების გამოძწვევი მიზეზების აღსაწერად გამოსაყენებელი ტექსტის ერთგვაროვნების მიღწევა შეიძლება შეუძლებელი იყოს, მაგრამ სასურველია აუდიტორის დასკვნის როგორც ფორმის, ისე შინაარსის ერთგვაროვნება.

11. ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

- გ22. არსებითი უზუსტობების ფინანსური გავლენის მაგალითია (რაც აუდიტორმა შეიძლება აღწეროს აუდიტორის დასკვნის „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში): სუბიექტის მოგების გადასახადზე, დაბეგვრამდელ მოგებაზე, წმინდა მოგებასა და საკუთარ კაპიტალზე მარაგის გადიდებული შეფასების გავლენის რაოდენობრივი შეფასება.
- გ23. „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში გამოტოვებული ინფორმაციის აღწერა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იქნება, თუ:
- ა) ეს ინფორმაცია არ მოუმზადებია ხელმძღვანელობას და აუდიტორს არც რაიმე სხვა გზით არ შეუძლია მისი მოპოვება; ან
 - ბ) აუდიტორის აზრით, აღნიშნული ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში შეუსაბამოდ დიდი მოცულობისაა.
- გ24. „მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი კონკრეტული საკითხით გამოწვეული აუდიტორის უარყოფითი მოსაზრება ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი არ არის იმის გამამართლებელი არგუმენტი, რომ აუდიტორმა არ აღწეროს სხვა საკითხები, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში, მოითხოვდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას. ასეთ ვითარებაში, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის ცნობილი ამგვარი სხვა საკითხების გამჟღავნება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერა, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე (იხ. 28-ე პუნქტი)

- გ25. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, უკეთესია, თუ „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ განყოფილებაში გამოყენებული იქნება ის ფრაზები, რაც ნაჩვენებია წინამდებარე ასს-ის დანართის მე-4 და მე-5 ნიმუშებში. კერძოდ:
- ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(ა) პუნქტით, შეცვლილი იქნება შემდეგნაირად: „აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“; და
 - ტექსტი, რომელიც მოითხოვება ასს 700-ის (გადასინჯული) 28(გ) პუნქტით, აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური მოთხოვნების შესახებ.

მოსაზრებები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე
(იხ. 29-ე პუნქტი)

გ26. მომხმარებლებისთვის სასარგებლო ინფორმაციაა „მოსაზრების გამოთქმაზე უარი“ ნაწილში იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება. მომხმარებლები ამით გაიგებენ, რატომ აცხადებს უარს აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე და, გარდა ამისა, შეიძლება თავიდან აიცილონ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიზანშეუწონლად დაყრდნობა. თუმცა, აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ისეთი ძირითადი საკითხების ინფორმირებით, რომლებიც არ იწვევს აუდიტორის უარს მოსაზრების გამოთქმაზე, შეიძლება ისეთი შთაბეჭდილება შეიქმნას, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება უფრო სანდოა ამ საკითხებთან მიმართებაში, ვიდრე მიზანშეწონილი იქნებოდა მოცემულ გარემოებებში. ამიტომ ამის გაკეთება შეუსაბამო იქნება მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უართან. ანალოგიურად, მიზანშეწონილი არ იქნებოდა „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ჩართვა ასს 720-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, სადაც აისახება აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებასთან სხვა ინფორმაციის შესაბამისობის შესახებ. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე ასს-ის 29-ე პუნქტი კრძალავს აუდიტორის დასკვნაში „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ან „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილების ჩართვას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, თუკი აუდიტორს კანონმდებლობა არ ავალდებულებს დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების ან სხვა ინფორმაციის ინფორმირებას.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება
(იხ. 30-ე პუნქტი)

გ27. მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ გარემოებებზე, რომლებიც, აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, აგრეთვე მოდიფიცირების სავარაუდო ტექსტის შესახებ:

- ა) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს განზრახული მოდიფიცირებისა და მათი მიზეზების შესახებ;
- ბ) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან შეათანხმოს საკითხ(ებ)ი, რომლებიც გამოიწვევს მოსალოდნელი მოდიფიცირების აუცილებლობას, ან დაა-

დასტუროს საკითხები, რომელთა თაობაზე ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება წარმოიქმნა; და

- გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს საშუალებას აძლევს, როდესაც შესაფერისია, აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია და განმარტებები იმ საკითხებზე, რომლებიც მოდიფიცირების აუცილებლობას იწვევს.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ17-გ18 და გ25)

მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცველი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

- 1-ელი ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-2 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს უარყოფით მოსაზრებას იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.
- მე-3 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს პირობით მოსაზრებას იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება უცხოური მეკავშირე საწარმოს შესახებ.
- მე-4 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.
- მე-5 ნიმუში: აუდიტორის დასკვნა მოიცავს მოსაზრების გამოთქმაზე უარს იმის გამო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

1-ელი ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული)¹ არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის² შესაბამისად;
- მარაგის შესახებ ინფორმაცია არასწორია. ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში ეს უზუსტობა არსებითია, მაგრამ ყოვლისმომცველი არ არის (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

1. ასს 600 (გადასინჯული) - „სპეციფიკური საკითხები - ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორის სამუშაოს ჩათვლით)“.

2. ასს 210 - „აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება“.

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;**
- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე³

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული 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 წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბაზის მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად.

3. ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

კომპანიის მარაგი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზიო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის ბუღალტრული ჩანაწერები გვიჩვენებს, რომ ხელმძღვანელობას მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, აუცილებელი იქნებოდა მარაგის xxx-ით შემცირება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა xxx-ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და აქციონერთა კაპიტალი შემცირდებოდა xxx-ით, xxx-ით და xxx-ით, შესაბამისად.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აზვაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავდროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზე.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატარებულ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს

საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁴

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფორმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

4. ამ ასს-ში ყველგან, საილუსტრაციო აუდიტორის დასკვნის ნიმუშებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-2 ნიმუში - უარყოფითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (გადასინჯული));
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია იმის გამო, რომ კონსოლიდირებული არ არის შვილობილი საწარმო. ეს არსებითი უზუსტობა აუდიტორმა ყოვლისმომცველად მიიჩნია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში. ამ უზუსტობის გავლენა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადგენილი არ არის, ვინაიდან ამის გაკეთება, პრაქტიკული თვალსაზრისით, შეუძლებელი იყო (ე.ი. მიზანშეწონილია უარყოფითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- გამოიყენება ასს 701. ამასთან, აუდიტორმა დაადგინა, რომ არ არსებობს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხები, იმ საკითხის გარდა, რომელიც აღწერილია „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში;

- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;
- პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁵

უარყოფითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (*ან უტყუარად და სამართლიანად არ ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმი-

5. ქვესათაური „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად.

უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია ახსნილი, ჯგუფმა არ განახორციელა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია, რომელიც 20X1 წელს შეიძინა, რადგან ვერ შეძლო ამ შვილობილი კომპანიის ზოგიერთი არსებითი აქტივისა და ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების დადგენა შეძენის თარიღისთვის. ამგვარად, ეს ინვესტიცია აღრიცხულია თვითღირებულების საფუძველზე. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად, ABC კომპანია ვალდებული იყო, განეხორციელებინა ამ შვილობილი კომპანიის კონსოლიდაცია და შეძენის თარიღისთვის აესახა პირობითი თანხები. თუ XYZ კომპანია კონსოლიდირებული იქნებოდა, ეს არსებით გავლენას იქონიებდა თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მრავალ ელემენტზე. კონკრეტულად არ დაგვიდგენია, რა გავლენა იქონია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტმა, რომ არ მოხდა XYZ კომპანიის კონსოლიდაცია.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლბე ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-7 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-7 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბო-

ლო აზრად სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება უარყოფითი მოსაზრების გამოწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც, იმავედროულად, გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

ჩვენ დავადგინეთ, რომ - „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, არ არსებობს სხვა აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც აუცილებელი იყო ინფორმირება ჩვენს დასკვნაში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁶

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

6. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-3 ნიმუში - პირობითი მოსაზრება, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება მეკავშირე საწარმოს შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სუბიექტის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (გადასინჯული));
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ერთ-ერთ მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის შესახებ. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა არსებითად, მაგრამ არ მიიჩნევა ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია პირობითი მოსაზრება);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება განხორციელდა ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პირობითი მოსაზრების გამომწვევი საკითხი

გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც;

- **პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრებათ;**
- **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.**

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁷

პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის - „*პირობითი მოსაზრების საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგების გარდა, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან *უტყუარად და სამართლიანად ასახავს*) ABC ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ შედეგებსა და კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად.

7. ქვესათაური - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ უცხოურ მეკავშირე კომპანიაში, რომელიც მოცემულ წელს შეიძინეს და აღრიცხულია წილობრივი მეთოდით, 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით; ABC კომპანიის წილი XYZ კომპანიის წმინდა მოგებაში xxx ასახულია ABC კომპანიის აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის შემოსავალში. ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით XYZ კომპანიაში ABC კომპანიის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და ABC კომპანიის კუთვნილი წილის შესახებ XYZ კომპანიის მოცემული წლის წმინდა შემოსავალში, რადგან არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის გაცნობისა და XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების შესაძლებლობა. ამიტომ ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირებების შეტანა ზემოაღნიშნულ თანხებში.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს-ების) შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობა დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის - „*აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე*“ - ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტის მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

სხვა ინფორმაცია [ან სხვა სათაური, თუ მიზანშეწონილია, მაგალითად „სხვა ინფორმაცია, რომელიც არ არის ფინანსური ანგარიშგება და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნა“]

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 720-ის (გადასინჯული) მოთხოვნების შესაბამისად - იხ. ასს 720-ის (გადასინჯული) მე-2 დანართის მე-6 საილუსტრაციო ნიმუში. მე-6 ნიმუშის „სხვა ინფორმაცია“ ნაწილის ბოლო აბზაცი სათანადოდ შეიცვლება და მასში აღწერილი იქნება პირობითი მოსაზრების გამომწვევი კონკრეტული საკითხი, რომელიც იმავედროულად გავლენას ახდენს სხვა ინფორმაციაზეც.]

აუდიტის ძირითადი საკითხები

აუდიტის ძირითად საკითხად მიიჩნევა ისეთი საკითხი, რომელიც, ჩვენი პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო ჩვენ მიერ ჩატა-

რეზულ მიმდინარე პერიოდის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ეს საკითხები განვიხილეთ მხოლოდ ჩვენ მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ჩვენი მოსაზრების ჩამოყალიბების კონტექსტში და ამ საკითხებზე არ გამოვთქვამთ ცალკე მოსაზრებას. ამასთან, დავადგინეთ, რომ - „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ქვემოთ განხილული საკითხებიც აუდიტის ძირითადი საკითხებია, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.

[*თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერა ასს 701-ის შესაბამისად.*]

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე⁸

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.*]

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[*ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში*]

მოცემული აუდიტის, რომლის შედეგადაც შედგენილია წინამდებარე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა, გარიგების პარტნიორია [სახელი და გვარი].

[*ხელმოწერა აუდიტორული ფორმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.*]

[*აუდიტორის მისამართი*]

[*თარიღი*]

8. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

მე-4 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არის ჯგუფის (სუბიექტისა და მისი შვილობილი საწარმოების) აუდიტი (ე.ი. გამოიყენება ასს 600 (გადასინჯული));
- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ერთი ელემენტის შესახებ. ე.ი. აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სუბიექტის მიერ ერთობლივ საქმიანობაში განხორციელებული ინვესტიციის ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რაც სუბიექტის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონილია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნაწილში;

- კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე⁹

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიისა და მისი შვილობილი კომპანიების (ABC ჯგუფის) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენი დასკვნის - „*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ABC ჯგუფის ინვესტიცია XYZ ერთობლივ საქმიანობაში, რაც ჯგუფის წმინდა აქტივების 90%-ს შეადგენს 20X1 წლის 31 დეკემბრისთვის, ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია xxx ღირებულებით. ჩვენ არ მოგვცეს XYZ კომპანიის ხელმძღვანელობასა და აუდიტორებთან უშუალოდ დაკავშირების ნებართვა, არც XYZ-ის

9. ქვესათაური - „დასკვნა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

აუდიტორების აუდიტის დოკუმენტაციის გაცნობის უფლება. ამის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელია თუ არა კორექტირებების შეტანა ჯგუფის კუთვნილი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ-ის აქტივებში, რომელზეც ის ახორციელებს ერთობლივ კონტროლს, ჯგუფის პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის ვალდებულებებში, რომელზეც მას ერთობლივი პასუხისმგებლობა აკისრია, მისი პროპორციული წილის სიდიდეში XYZ კომპანიის მოცემული წლის შემოსავალსა და ხარჯებში, აგრეთვე კონსოლიდირებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშებისა და კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹⁰

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატარეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC ჯგუფისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) მე-2 საილუსტრაციო ნიმუში]

10. ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

მე-5 ნიმუში - უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, რაც გამოწვეული იმით, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ.

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სუბიექტის (რომელიც არ არის საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტი, რომელიც მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. ეს აუდიტი არ არის ჯგუფის აუდიტი (ე.ი. ასს 600 (გადასინჯული) არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ფასს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტის გარიგების პირობები მოიცავს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ელემენტის შესახებ. კერძოდ, აუდიტორმა ასევე ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება სუბიექტის მარაგისა და მოთხოვნების ანგარიშებთან დაკავშირებით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ ფაქტის შესაძლო გავლენა, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, მიიჩნევა როგორც არსებითად, ასევე ყოვლისმომცველად (ე.ი. მიზანშეწონლია უარი მოსაზრების გამოთქმაზე);
- ამ აუდიტისთვის სათანადო ეთიკური მოთხოვნებია მოცემული იურისდიქციის ეთიკური მოთხოვნები;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პირს ეკისრება;
- უფრო შეზღუდული აღწერა მოითხოვება აუდიტორის პასუხისმგებლობის ნაწილში;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება ადგილობრივი კანონმდებლობით.

დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაფერისი ადრესატი]

დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე¹¹

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ჩვენ დაგვიქირავეს ABC კომპანიის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად, რომელიც მოიცავს 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ შენიშვნებს, მათ შორის არსებით ინფორმაციას სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.

ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას ABC ჯგუფის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ჩვენი დასკვნის - „*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი

ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად არ დაგვნიშნეს 20X1 წლის 31 დეკემბრამდე და, შესაბამისად, ვერ დავაკვირდით წლის დასაწყისში და წლის ბოლოს ჩატარებულ მარაგის ინვენტარიზაციას. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ დავრწმუნდით 20X0 და 20X1 წლების 31 დეკემბრისათვის არსებული მარაგის რაოდენობის სისწორეში, რაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული იყო xxx და xxx ღირებულებებით, შესაბამისად. გარდა ამისა, 20X1 წლის სექტემბერში მოთხოვნების ანგარიშების ახალი კომპიუტერიზებული სისტემის დანერგვაზე ბევრი შეცდომა წარმოქმნა მოთხოვნების ანგარიშებში. ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტორის დასკვნის თარიღისთვის ხელმძღვანელობა ჯერ კიდევ ამ სისტემის ხარვეზების გამოსწორებასა და შეცდომების გასწორებაზე მუშაობდა. ჩვენ ალტერნატიული პროცედურებითაც ვერ შევძელით 20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული მოთხოვნების xxx მთლიანი ღირებულების დადასტურება ან შემოწმება. ყოველივე

¹¹ ქვესათაური - „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ აუცილებელი არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ზემოაღნიშნულის გამო, ვერ განვსაზღვრეთ, აუცილებელი იყო თუ არა რაიმე კორექტირების შეტანა აღრიცხულ ან აღურიცხავ მარაგსა და მოთხოვნებთან დაკავშირებით, აგრეთვე სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ელემენტებში.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹²

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში.]

აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩავატარეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და გავცეთ აუდიტორის დასკვნა. თუმცა, ჩვენი დასკვნის - „*მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი*“ - ნაწილში აღწერილი საკითხების გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება, თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ მოთხოვნებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.

დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე

[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული) შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ელი საილუსტრაციო ნიმუში]

[ხელმოწერა აუდიტორული ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში.]

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

¹² ან სხვა ტერმინები, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

ეთიკისა და აუდიტის საერთაშორისო ფონდი (IFEATM), აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB®) და ზუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC®) პასუხს არ აგებენ იმ ზარალზე, რომელიც განიცადა პირმა, წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებული მასალის საფუძველზე მოქმედების ან თავის შეკავების შედეგად, მიუხედავად იმისა, რითი იყო გამოწვეული ეს ზარალი, დაუდევრობით თუ სხვა მიზეზით.

International Standards on Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს), the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ნაკლებად რთული სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს), International Standards on Assurance Engagements (მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Review Engagements (მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Quality Management (ხარისხის მართვის საერთაშორისო სტანდარტებს), International Standards on Related Services (აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტებს), International Auditing Practice Notes (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შენიშვნებს), განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და IAASB-ს სხვა პუბლიკაციებს გამოსცემს IFAC და საავტორო უფლებაც IFAC-ს ეკუთვნის.

საავტორო უფლება © 2024 წლის აგვისტო, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა ან შეძენა www.iaasb.org ვებგვერდის მეშვეობით. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია IFAC-ის წერილობითი ნებართვა.

The ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ და ლოგო IAASB IFAC-ის სავაჭრო ნიშნებია, ან IFAC-ის რეგისტრირებული სავაჭრო და მომსახურების ნიშნებია აშშ-სა და სხვა ქვეყნებში.

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

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



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

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

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

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

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

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

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

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

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™