

## აუდიტორის დასკვნის შედგენა კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში

წინამდებარე დოკუმენტი გამოიცა იმ მიზნით, რომ გამოიკვეთოს ძირითადი პრიორიტეტული სფეროები, რომლებზეც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ გარემოში აუდიტორის დასკვნის შედგენისას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ISA<sup>TM</sup>) და მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (ISRE<sup>TM</sup>) შესაბამისად. ეს დოკუმენტი არც ცვლის და არც აუქმებს ასს-ებს და მგსს-ებს, რადგან ასს-ებისა და მგსს-ების ტექსტები მიიჩნევა ერთადერთ ოფიციალურ ტექსტად. ამ დოკუმენტის გაცნობა არ არის ასს-ებისა და მგსს-ების გაცნობისა და გამოყენების შემცველი.

წინამდებარე საგანგებო პრაქტიკული მითითება ეხება მხოლოდ აუდიტორის დასკვნის შედგენას იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ატარებს ასს-ების შესაბამისად, ან იმავე სამეურნეო სუბიექტისთვის ასრულებს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებას მგსს 2410-ის<sup>1</sup> მიხედვით.

სპეციალისტებს, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენენ, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებსა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ეს დოკუმენტი შეიძლება დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის შესახებ, რა გავლენა შეიძლება იქონიოს სამეურნეო სუბიექტის აუდიტისა და შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნებზე იმ საკითხებზე, რომლებიც განსაკუთრებით აქტუალურია ახლანდელ გარემოებებში.

კოვიდ-19-ის პანდემიამ სერიოზული გლობალური გავლენა იქონია ეკონომიკაზე, ბაზრებსა და სამეურნეო სუბიექტებზე, რაც სხვასთან ერთად, შესაძლოა გამოვლინდეს არასტაბილურობისა და არსებითი განუსაზღვრელობების წარმოქმნით. ამგვარ არაპროგნოზირებად გარემოებებში, შექმნილი ვითარებით „დაზარალებული“ სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორებმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილონ არსებული სიტუაციის პოტენციურ გავლენაზე აუდიტორის დასკვნასა და შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის დასკვნაზე, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ გამიზნულ მომხმარებლებს ეცნობოს აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან მიმოხილვის დასკვნა, შესაბამისად. აუდიტორების ქმედებები დამოკიდებული იქნება კონკრეტულ გარიგებასთან დაკავშირებულ გარემოებებზე.

აუდიტორებისთვის განკუთვნილ ამ საგანგებო პრაქტიკულ მითითებაში ყურადღება გამახვილებულია კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შექმნილი ახლანდელი გარემოებების შესაძლო გავლენაზე აუდიტორის დასკვნასა და შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესახებ გაცემულ მიმოხილვის დასკვნაზე, მათ შორის:

- აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, რაც განპირობებული იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობით, ან საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობით;
- სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა;
- აუდიტორის დასკვნაში „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის ან/და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრების დამატება; და
- გავლენა შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესახებ გაცემულ მიმოხილვის დასკვნაზე, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორი იმავდროულად ატარებს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვასაც.

1. მგსს 2410, „სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“.



## ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მის შესახებ აუდიტორის დასკვნის შედგენა

### *ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე*

ხელმძღვანელობას ევალება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური წარდგენის სათანადო საფუძველზე შესაბამისად. ხელმძღვანელობამ უნდა მიმართოს განსჯას და გამოითვლოს სააღრიცხვო შეფასებები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებსა და განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან. გარდა ამისა, უნდა შეაფასოს, არსებულ ვითარებაშიც ისევ მიზანშეწონილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება.

ახლანდელ გარემოებებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია/ახსნა-განმარტებები. მომხმარებლები უფრო მეტ გამჭვირვალობას მოელოან ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნების მეშვეობით, რომელიც ეხება კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენით გამოწვეულ არსებით შედეგებს. ზემოაღნიშნული ინფორმაცია, სხვათაგან ერთად, უნდა ეხებოდეს ფინანსური ბაზრის არასტაბილურობის, კრედიტებთან და ლიკვიდურობასთან დაკავშირებული პრობლემების გაუარესებისა და მთავრობის ჩართულობის (მაგალითად, სახელმწიფო გრანტების გაცემა) გავლენას, ასევე ცვლილებებს, რომლებიც განაპირობა წარმოების მასშტაბების შემცირებამ და რესტრუქტურირაციამ.

### *საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორის მოსაზრების განსამტკიცებლად*

კოვიდ-19-ის პანდემიამ გარკვეულწილად „გამოსცადა“ ის მეთოდები და საშუალებები, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორები მოიპოვებდნენ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს. შესამოწმებელ ობიექტებზე მისვლის (რაც, მაგალითად გამოწვეულია მგზავრობის შეზღუდვითა და დისტანციური მუშაობის შემოღებით), ინფორმაციაზე წვდომისა და დამკვეთის პერსონალთან უშუალო კონტაქტის პრობლემები საერთო პრობლემებია. მაგალითად, აუდიტორებმა შესაძლოა ვეღარ შეძლონ მარაგის ფიზიკურ ინვენტარიზაციაზე დასწრება, ჯგუფის აუდიტორებს შესაძლოა კომპონენტების აუდიტორების სამუშაო დოკუმენტებზე წვდომის პრობლემები შეექმნათ, ან აუდიტორებმა შესაძლოა ვეღარ შეძლონ დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა და კონტროლის ტესტების ჩატარება, ვინაიდან შეიცვალა სამეურნეო სუბიექტების მუშაობის სტილი. ზოგ შემთხვევაში, აუდიტორებმა შესაძლოა შეძლონ ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება, რომლის მეშვეობით შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, მაგრამ სხვა შემთხვევაში ამის მიღწევა შესაძლოა შეუძლებელი იყოს.

თუ აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რაც აუცილებელია იმისთვის, რომ აუდიტორმა საფუძველი შეიქმნას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, მათ შორის, უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა მოსაზრების მოდიფიცირება.

ას-ების თანახმად, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ეხება განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასაც. გარდა ამისა, სამართლიანი წარდგენის საფუძველების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის აუდიტორებს ევალებათ ფინანსური ანგარიშგების საერთო

წარდგენის შეფასება, ასევე იმის განხილვა, ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია) იმგვარად წარმოაჩენს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებულ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომ მიიღწეოდეს სამართლიანი წარდგენა. თუ განმარტებითი შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის ახსნილი და აღწერილი კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენა (მაგ., სააღრიცხვო შეფასებებისთვის გამოყენებულ დაშვებებზე, ფინანსური რისკის მართვაზე, ან საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნარის შესაფასებლად ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ განსჯაზე), აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაზე ამგვარი გარემოებების გავლენის განხილვა და გათვალისწინება. ამასთან დაკავშირებით შესაძლოა განსახილველი იყოს მოსაზრების მოდიფიცირების საჭიროების საკითხიც.

### **აუდიტორის დასკვნა**

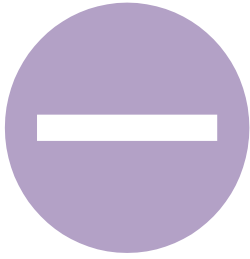
აუდიტორი აუდიტს გეგმავს და ატარებს დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის განმარტებითი შენიშვნები არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორი, მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით, აუდიტორის დასკვნაში გამოთქვამს მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტორის დასკვნის შედგენასთან დაკავშირებულ საკითხებს არეგულირებს შემდეგი ასს-ები:

- [ასს 700 \(გადასინჯული\), „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“](#) – ადგენს მოთხოვნებს, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობასა და აუდიტორის დასკვნის შინაარსთან. ამასთან, ასს 700 (გადასინჯული) შეიცავს აუდიტორების დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც საჭირო არ არის აუდიტორის მოსაზრების ან დასკვნის მოდიფიცირება.
- [ასს 701, „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“](#) – ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტორის დასკვნაში ისეთი საკითხების ინფორმირებაზე, რომლებიც აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ან სხვა სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, რომელთათვისაც აუდიტორს კანონმდებლობით ევალება აუდიტორის დასკვნაში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება. ამასთან, სხვა გარემოებებში, აუდიტორებს უფლება აქვთ, თვითონ გადაწყვიტონ, რომ აუცილებელია აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება.
- [ასს 705 \(გადასინჯული\), „მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“](#) – ადგენს მოთხოვნებს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებისთვის იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას ან აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება. გარდა ამისა, ასს 705 (გადასინჯული) შეიცავს აუდიტორების დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია.
- [ასს 706-ში \(გადასინჯული\), „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“](#) – ახსნილია, რა გარემოებებში შეიძლება იყოს აუცილებელი აუდიტორის დასკვნაში ამგვარი აზრების დამატება და მოცემულია შესაბამისი დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები.

ამ დოკუმენტის მომდევნო ნაწილში ახსნილია სხვადასხვა მეთოდი/საშუალება, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება იმ შემთხვევაში, როდესაც კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენასთან დაკავშირებული საკითხები მნიშვნელოვანია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის.

## აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება



კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შეიძლება გაიზარდოს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გამოწვევი პირობების რიცხვი, რაც განპირობებული იქნება შემდეგი გარემოებებით:

- აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს შეუსწორებელი უზუსტობები ასს 450-ის შესაბამისად, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთობლივად არსებითია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის;<sup>2</sup> ან
- აუდიტორი ასს 330-ის შესაბამისად დაასკვნის, რომ მათ არ შეუძლიათ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.<sup>3</sup>

ახლანდელ ვითარებაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობით გამოწვეული აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება შესაძლოა გამოწვეული იყოს მაგალითად შემდეგი ფაქტორებით:

- **ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის მიზანშეწონილობა ან ადეკვატურობა.** მაგალითად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული არ არის ყველა ის ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შექმნილი ახლანდელი გარემოებების სამეურნეო სუბიექტზე გავლენის სათანადოდ წარმოსაჩენად, მათ შორის საკმარისი ინფორმაცია არ არის წარმოდგენილი მოცემულ სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული შესაფერისი რისკების, სააღრიცხვო შეფასებებისა და სამეურნეო სუბიექტის მიერ განხორციელებული განსჯის შესახებ.
- **სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის სათანადოდ გამოყენება.** მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები მართებულად არ არის აღიარებული და შეფასებული სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

გარდა ამისა, აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება შეიძლება გამოიწვიოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობამ, მათ შორის ისეთმა გარემოებებმა, რომლებსაც სამეურნეო სუბიექტი ვერ აკონტროლებს, ან რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან მისი შესრულების დროსთან. მაგალითად, სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ჩანაწერებზე წვდომას ან აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას შესაძლოა ხელს უშლიდეს მთავრობის მიერ დაწესებული მკაცრი იზოლაციის რეჟიმი და მგზავრობის აკრძალვა კოვიდ-19-ის პანდემიის განმავლობაში (მაგ., შესაძლოა შეუძლებელი გახდეს ისეთ ინფორმაციაზე წვდომა ან ისეთ ადამიანებთან კონტაქტის დამყარება, რომლებიც შესაძლოა დაკავშირებული იყვნენ სამეურნეო სუბიექტთან ან მის კომპონენტებთან, მათ შორის მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საწარმოებთან და ა.შ.).

აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების შესაძლო ტიპები განსაზღვრულია ასს 705-ში<sup>4</sup> (გადასინჯული) და იქვე აღწერილი და ახსნილია თითოეული მათგანის (ე.ი. პირობითი მოსაზრება, უარყოფითი მოსაზრება და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე) შესაფერისი გარემოებები, რაც განისაზღვრება კონკრეტულ სიტუაციაში აუდიტორის მიერ განხორციელებული განსჯის საფუძველზე.

2. ასს 450, „აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება“, მე-11 პუნქტი და ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტი 6(ა).  
3. ასს 330, „აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“, 26-27-ე პუნქტები და ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტი 6(ა).  
4. ასს 705 (გადასინჯული), მე-7-10 პუნქტები.

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, რა გავლენას ახდენს მოსაზრების ტიპის განსაზღვრაზე აუდიტორის მიერ მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის საკითხის განსჯა.

მოდიფიცირების საჭიროების გამომწვევი საკითხების ხასიათი	აუდიტორის განსჯა საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ	
	არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	არსებითია და ყოვლისმომცველი
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა	პირობითი მოსაზრება	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

ასს 705 (გადასინჯული)<sup>5</sup> განსაზღვრავს სპეციფიკურ ელემენტებს, რომელთა გათვალისწინება აუდიტორის დასკვნაში სავალდებულოა იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია.

**მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება**

საერთოდ, როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს მოსაზრების მოდიფიცირებას აუდიტორის დასკვნაში, მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობოს იმ გარემოებების შესახებ, რომლებიც მოსაზრების მოდიფიცირებას გამოიწვევს, ასევე უნდა გააცნოს მოდიფიცირებული მოსაზრების გამომხატველი სავარაუდო ტექსტი.<sup>6</sup> გარკვეულ გარემოებებში, როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს მოსაზრების მოდიფიცირებას, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დამატებით ინფორმირება და მათთან ერთად საკითხის განხილვა (მაგ., თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთი ინფორმაციის არგამჟღავნებასთან, რომლის ასახვაც განმარტებით შენიშვნებში სავალდებულოა).<sup>7</sup>

**საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა**



ახლანდელ გაურკვეველ ვითარებაში, რომელიც კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შეიქმნა ფინანსურ, საოპერაციო და სხვა გარემოში, სავარაუდოდ, გაიზრდება რისკი. მამასადამე, შესაძლოა აუცილებელი იყოს უფრო სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხელმძღვანელობის დასკვნასთან დაკავშირებით, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის უნარს, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ და ასევე ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესახებ. სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით აუდიტორის მიერ სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შესახებ გამოტანილი დასკვნები განსაზღვრავს რისკის შესაძლო გავლენას აუდიტორის დასკვნაზე.

5. ასს 705 (გადასინჯული), 20-29-ე პუნქტები.  
 6. ასს 705 (გადასინჯული), 30-ე პუნქტი.  
 7. ასს 705 (გადასინჯული), პუნქტი 23(ა).

ასს 570 (გადასინჯული), „*ფუნქციონირებადი საწარმო*“ განსაზღვრავს აუდიტორის პასუხისმგებლობას სამეურნეო სუბიექტის მიერ საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენებასა და აუდიტორის დასკვნაზე მის გავლენასთან დაკავშირებით. ასს 570-ის (გადასინჯული) დანართში მოცემულია სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული აუდიტორის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები.

ასს 570-ის (გადასინჯული) აუდიტორს ავალდებულებს, რომ შეაფასოს, მოპოვებული აქვს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ.<sup>8</sup> სამუშაო, რომელიც აუდიტორმა უნდა შეასრულოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და დასკვნის გამოსატანად ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, უფრო დეტალურად არის განხილული *აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს საგანგებო პრაქტიკულ მითითებაში — „ფუნქციონირებადი საწარმო ახლანდელ ცვალებად გარემოში — აუდიტში გასათვალისწინებელი პრიორიტეტული საკითხები კოვიდ-19-ის გავლენასთან დაკავშირებით“*. მართალია, ზემოაღნიშნული საგანგებო პრაქტიკულ მითითებაშიც არის განხილული ამ საკითხის პოტენციური გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, მაგრამ წინამდებარე საგანგებო მითითებაში უფრო დეტალურად და ვრცლად არის განხილული სიტუაციები, როდესაც აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული უნდა იყოს (ე.ი. პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე).

### ***როდის არის აუცილებელი აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირება სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით***

თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მოცემულ გარემოებებში მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, ადეკვატური ინფორმაცია არის თუ არა გამყლავნებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შესაბამისი ძირითადი მოვლენებისა და პირობების და ამ მოვლენებითა თუ პირობებით გამოწვეული პრობლემების მოსაგვარებლად გამიზნული ხელმძღვანელობის გეგმების შესახებ და შეაფასოს, ამ პირობებში სამეურნეო სუბიექტი შეძლებს თუ არა აქტივების გაყიდვას და ვალდებულებების დაფარვას ჩვეული საქმიანობის პირობებში.

შემდეგ ცხრილში შეჯამებული სახით წარმოდგენილია ამგვარი გარემოებების გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე.

8. ასს 570 (გადასინჯული), მე-17-20 პუნქტები.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე <sup>9</sup>		
აუდიტორის შეფასება	გავლენა დასკვნის ელემენტებზე	გარემოებები, რომლებიც იწვევს მოდიფიკაციას
ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის	უარყოფითი მოსაზრება	როდესაც ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული აქვს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, მაგრამ აუდიტორის შეფასებით, ამ პრინციპის გამოყენება უკვე აღარ არის მიზანშეწონილი.
ფინანსური ანგარიშგების საფუძველად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია, მაგრამ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა	არამოდიფიცირებული მოსაზრება + ცალკე აბზაცი „არსებითი განუსაზღვრელობა“ <sup>10</sup>	როდესაც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაციაა გამჟღავნებული არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ, აუდიტორის დასკვნა მოიცავს განცალკევებულ ნაწილს შემდეგი სათაურით „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“, რათა აუდიტორმა: <ul style="list-style-type: none"> <li>• მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შენიშვნაზე, სადაც ეს საკითხებია განხილული.</li> <li>• განაცხადოს, რომ ეს მოვლენები ან პირობები არსებითი განუსაზღვრელობის არსებობაზე მიანიშნებს, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მაგრამ ამ საკითხთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის.</li> </ul>
	პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება	თუ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში არსებითი განუსაზღვრელობის შესახებ ადეკვატური ინფორმაცია არ არის გამჟღავნებული, აუდიტორმა უნდა: <ul style="list-style-type: none"> <li>• გამოთქვას პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) მიხედვით; და</li> <li>• აუდიტორის დასკვნაში „პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში განაცხადოს, რომ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, რომ ის საქმიანობას გააგრძელებს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმო და ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არ არის ახსნილი ეს საკითხი.</li> </ul>

9. ასს 570 (გადასინჯული), 21-24 პუნქტები.

10. ასს 570 (გადასინჯული), 22-ე პუნქტი.

გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე <sup>9</sup>		
აუდიტორის შეფასება	გავლენა დასკვნის ელემენტებზე	გარემოებები, რომლებიც იწვევს მოდიფიკაციას
	<b>უარი მოსაზრების გამოთქმაზე</b>	შესაძლებელია ისეთ სიტუაციაში (მალიან იშვიათ შემთხვევებში) გამოყენება, როდესაც მრავალი განუსაზღვრელობა არსებობს, რომლებიც მნიშვნელოვანია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის. <sup>11</sup>
<b>ვერ გამოაქვს ვერანაირი დასკვნა, რადგან ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების გაკეთება ან შესაფასებელი პერიოდის განვრცობა</b>	<b>პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე</b>	თუ ხელმძღვანელობას არ სურს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნარის შეფასება ან შესაფასებელი პერიოდის განვრცობა აუდიტორის მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამგვარი ქმედებების გავლენა აუდიტორის დასკვნაზე, <sup>12</sup> რადგან აუდიტორმა შესაძლოა ვერ შეძლოს დასკვნის გამოტანა ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობაზე. ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თუ აუდიტის მასშტაბის ამგვარი შეზღუდვის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, შეიძლება შესაფერისი იყოს პირობითი მოსაზრება ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.
<b>ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება მიზანშეწონილია არ არის და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სხვა საფუძვლით</b>	<b>არამოდიფიცირებული მოსაზრება</b>	როდესაც მიზანშეწონილი არ არის ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენება და ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგება სხვა საფუძვლით აქვს მომზადებული (მაგალითად, სალიკვიდაციო საფუძველზე), მაგრამ: <ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტორი დაადგენს, რომ მოცემულ გარემოებებში მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ამგვარი სხვა საფუძვლით; და</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• განმარტებით შენიშვნებში ადეკვატური ინფორმაციაა გამჟღავნებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული საფუძვლის შესახებ,</li> </ul> <p>ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, მაგრამ შესაძლოა მიზანშეწონილად ან აუცილებლად მიიჩნიოს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის დამატება, ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, რათა მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს იმ ფაქტზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება სხვა საფუძვლით არის მომზადებული და ასევე მიზეზებზე, რომლებმაც განაპირობა ამგვარი საფუძვლის გამოყენება.<sup>13</sup></p>

11. ასს 570 (გადასინჯული), მე-12 პუნქტი.  
 12. ასს 570 (გადასინჯული), 24-ე და გ33 პუნქტები.  
 13. ასს 570 (გადასინჯული), პუნქტი გ27.



იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არსებითი განუსაზღვრელობა არ არსებობს, ასს 570 (გადასინჯული)<sup>14</sup> აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა ადეკვატურ ახსნა-განმარტებებს ისეთი მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებიც მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. გარდა ამისა, თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, შესაძლოა ხელმძღვანელობამ, სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად, დამატებითი ახსნა-განმარტებები/ინფორმაცია წარმოადგინოს (ან შესაძლოა აუდიტორმა გადაწყვიტოს, რომ ამგვარი დამატებითი ინფორმაცია აუცილებელია) იმ ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოითხოვება.

ასეთ ვითარებაში და ასევე იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ამგვარი საკითხ(ებ)ის შესახებ ინფორმაცია აუდიტორის დასკვნაში არ აქვს აღწერილი, როგორც აუდიტის ძირითადი საკითხ(ებ)ი ასს 701-ის შესაბამისად, აუდიტორს უფლება აქვს, აუდიტორის დასკვნას დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, რათა მომხმარებლების ყურადღება გაამახვილოს ამგვარ ინფორმაციაზე.

### მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ასს 570 (გადასინჯული)<sup>15</sup> აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობოს, თუ გამოვლინდება ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებსაც შეუძლია მნიშვნელოვანი ეჭვის გამოწვევა სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.



#### აუდიტის ძირითადი საკითხები

როდესაც [ასს 701, „აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში“](#) – გამოიყენება, კოვიდ-19-ის პანდემიის შედეგად შექმნილი ცვალებადი გარემოებებისა და სირთულეების გამო, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს დამატებითი, განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენა აუდიტის ძირითადი საკითხების დასადგენად, რომლის შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს აუდიტორის დასკვნაში. მაგალითად, კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის

შედეგად შექმნილმა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურმა მდგომარეობამ და მისი საქმიანობის შედეგებმა შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს ჩასატარებელ აუდიტორულ პროცედურებზე, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას დასჭირდა ხელმძღვანელობის მნიშვნელოვანი განსჯა.

ახლანდელ გარემოებებში, ისეთი საკითხების განსაზღვრაზე, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, შესაძლოა გავლენა იქონიოს მაგალითად შემდეგმა ფაქტორებმა:

- **საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების გართულება** – კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შექმნილმა პირობებმა შესაძლოა გაართულოს აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, ამ პროცედურების შედეგების შეფასება და რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებსაც უნდა დაეყრდნოს აუდიტორის მოსაზრება, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება ან სხვა რეალური ღირებულებების გამოთვლა.

14. ასს 570 (გადასინჯული), მე-20 პუნქტი.

15. ასს 570 (გადასინჯული), 25-ე პუნქტი.

- **სპეციფიკური მოვლენები ან ოპერაციები** — რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე (ე.ი. მოვლენები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა მუხლზე სხვადასხვანაირ გავლენას ახდენს, ან ახალი მუხლები ან ოპერაციები, ანდა არაორდინარული ან ერთჯერადი ოპერაციები (მაგ., არაფინანსური ან ფინანსური აქტივების ახლანდელი უჩვეულო გარემოებებით განპირობებული გაუფასურება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობა)).

აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრისას აუდიტორი ამგვარ საკითხებს იხილავს ასს 701-ის (გადასინჯული)<sup>16</sup> შესაბამისად.

როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხ(ებ)ი, რომელთა შესახებ ინფორმაციის მიწოდება აუდიტორის დასკვნაში აუცილებელია, აუდიტორი ამ ინფორმაციას წარმოადგენს აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში, სათაურით „აუდიტის ძირითადი საკითხები“.<sup>17</sup> თითოეული აუდიტის ძირითადი საკითხის აღწერაში:

- მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნა/შენიშვნები (თუ ასეთი არსებობს); და
- გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი ასპექტები, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემული საკითხის შესახებ აუდიტორის მიერ განხორციელებულ პროფესიულ განსჯასთან:
  - რატომ იყო ეს საკითხი მიჩნეული ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მიმდინარე პერიოდის აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხადაც; და
  - როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში.

ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნის მითითება, მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, უფრო კარგად გაერკვნენ, როგორ გადაიჭრა საკითხი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. გარდა ამისა, აუდიტორს შეუძლია ყურადღების გამახვილება ამგვარი განმარტებითი შენიშვნის/შენიშვნების ძირითად ასპექტებზე, რაც შეიძლება გამიზნულ მომხმარებლებს დაეხმაროს ნათელი წარმოდგენის შექმნაში იმის თაობაზე, რატომ არის მოცემული საკითხი აუდიტის ძირითადი საკითხი.

### **საკითხები, რომლებიც წარდგენილი არ არის როგორც აუდიტის ძირითადი საკითხები**

ასს 701-ში<sup>18</sup> აღნიშნულია, რომ საკითხი, რომელიც იწვევს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, ან არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც დაკავშირებულია ისეთ მოვლენებთან ან პირობებთან, რომლებიც მნიშვნელოვან ექვს ბადებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად, თავისი არსით, აუდიტის ძირითადი საკითხებია. თუმცა, ასეთ ვითარებაში, ეს საკითხები არ უნდა იყოს აღწერილი აუდიტორის დასკვნის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში, არამედ, „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აუდიტორმა უნდა მიუთითოს პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძვლის ამსახველი აბზაცი, ან დასკვნის ის ნაწილ(ებ)ი, სადაც აღწერილია საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა.

ასს 701-ის<sup>19</sup> განყოფილებაში „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“ მოცემულია ამონარიდის საილუსტრაციო ნიმუში აუდიტორის ისეთი დასკვნიდან, როდესაც აუდიტორს არა აქვს აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ასეთ სიტუაციებში.

16. ასს 701, მე-9-10 პუნქტები.

17. ასს 701, მე-13 პუნქტი.

18. ასს 701, მე-15 პუნქტი.

19. ასს 701, პუნქტი 58.

### აუდიტის ძირითადი საკითხები

[„პირობითი (უარყოფითი) მოსაზრების საფუძველი“ ან „ფუნქციონერაბადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა“ - ნაწილში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენ დავადგინეთ, რომ არ არსებობს სხვა „აუდიტის ძირითადი საკითხი“, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუცილებელია ჩვენს დასკვნაში.]

### მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

ასს 701<sup>20</sup> აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მიიჩნია აუდიტის ძირითად საკითხებად, ან შესაფერის გარემოებებში აცნობოს, რომ არ არსებობს აუდიტის ძირითადი საკითხები, რომელთა შესახებ ინფორმირება აუცილებელია აუდიტორის დასკვნაში.



### მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცები

აუდიტორმა შესაძლოა აუცილებლად მიიჩნიოს მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული ისეთი საკითხის ან საკითხებისადმი, რომლებიც, აუდიტორის შეფასებით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

ასეთ ვითარებაში, ასს 706 (გადასინჯული) აუდიტორს ავალდებულებს, რომ მან აუდიტორის დასკვნას, ცალკე ნაწილის სახით, დაამატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სათანადოდ დაასათაუროს.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში გარკვევით უნდა იყოს აღწერილი საკითხი, რომელზეც აუდიტორი ამახვილებს ყურადღებას, უნდა მიეთითოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნა, სადაც სრულად არის აღწერილი ეს საკითხი და ასევე ის ფაქტი, რომ ამ საკითხთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატური და საიმედო ინფორმაციის გამჟღავნების მნიშვნელობა განსაკუთრებით იზრდება კოვიდ-19-ის პანდემიის შედეგად შექმნილ გარემოებებში. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორებს შეუძლიათ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების გამოყენება გარკვეულ ინფორმაციაზე მომხმარებლების ყურადღების გასამახვილებლად, აუდიტორებს უნდა ახსოვდეთ, რომ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ფართოდ გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს ასეთ საკითხებზე აუდიტორის ინფორმირების ეფექტიანობა.<sup>21</sup>

ყურადღების გამახვილება საკითხზე, რომელიც წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან გამჟღავნებულია შენიშვნებში

20. ასს 701, მე-17 პუნქტი.

21. ასს 706 (გადასინჯული), პუნქტი გ. გარდა ამისა, გ1-გ5 პუნქტებში ახსნილია, რა კავშირი არსებობს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცებსა და „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილს შორის და აღწერილია გარემოებები, როდესაც შესაძლოა აუცილებელ იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის გამოყენება.

**როდის არ უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ასს 706 (გადასინჯული)**

ასს 706 (გადასინჯული)<sup>22</sup> შესაბამისად აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება მიზანშეწონილი არ იქნება, თუ:

- აუდიტორმა ასს 701 გამოიყენა და საკითხი მიჩნეული იყო აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმაციის მიწოდება ევალება აუდიტორის დასკვნაში (ე.ი. ამგვარი საკითხი აისახება აუდიტორის დასკვნის ცალკე ნაწილში „აუდიტის ძირითადი საკითხები“).
- საკითხი განაპირობებს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად (ე.ი. აუდიტორი დაადგენს, რომ კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებულ გარემოებებში მიზანშეწონილია პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, ან უარი მოსაზრების გამოთქმაზე).



გარდა ამისა, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არ არის იმ ინფორმაციის შემცველი, რომლის გამჟღავნებაც ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, ან აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად. ანალოგიურად, ამგვარი აბზაცი არ არის არც ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად აუდიტორის დასკვნაში ინფორმაციის მიწოდების ალტერნატივა, როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ არსებობს სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა.

**მიმოხილვის დასკვნები შუალედური ფინანსური ინფორმაციის შესახებ**



ხელმძღვანელობამ კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენა უნდა გაითვალისწინოს შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და გამოქვეყნების დროსაც. სამეურნეო სუბიექტის გარე აუდიტორმაც უნდა გაითვალისწინოს ზემოაღნიშნული გავლენით განპირობებული შედეგები, როდესაც ატარებს სამეურნეო სუბიექტის შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას მგსს 2410-ის, „სამეურნეო სუბიექტის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა“ – შესაბამისად.

კოვიდ-19-ის პანდემია განსხვავებულ გავლენას იქონიებს შუალედური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგებებისთვის აუდიტორების მიერ შედგენილ დასკვნებზე, ვინაიდან აუდიტორი ამ შემთხვევაში აყალიბებს მიმოხილვის დასკვნას, მგსს 2410-ის შესაბამისად. აუდიტისგან განსხვავებით, მიმოხილვის გარიგება გამიზნული არ არის დასაბუთებული რწმუნების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას (ე.ი. აუდიტორი მხოლოდ შეზღუდულ რწმუნებას მოიპოვებს ჩატარებული პროცედურებიდან).

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს საგანგებო პრაქტიკული მითითება „შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის გარიგებები კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში“<sup>23</sup> – ეხება აუდიტორის პროცედურებს, რომლებიც ტარდება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვის გარიგებებში მგსს 2410-ის შესაბამისად, მათ შორის მიმოხილვის დასკვნას, რომელიც ეყრდნობა მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

22. ასს 706 (გადასინჯული), მე-8 პუნქტი.  
 23. საგანგებო მითითება მოსალოდნელია, რომ გამოქვეყნდება 2020 წლის ივნისის დასაწყისში.

ამ დოკუმენტის მომდევნო ნაწილში ყურადღება გამახვილებულია მიმოხილვის დასკვნის შედგენასთან დაკავშირებულ გარკვეულ ასპექტებზე, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ შედგენილ მიმოხილვის დასკვნაში საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებასთან ან მიმოხილვის დასკვნის სხვა ტიპის მოდიფიკაციებთან.

#### *ფუნქციონირებადი საწარმო*

მგსს 2410<sup>24</sup> მოიცავს მოთხოვნებსა და ახსნა-განმარტებით მასალას ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორის ყურადღებას მიიქცევს ამა თუ იმ მოვლენასთან ან პირობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელმაც შესაძლოა მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს სამეურნეო სუბიექტის უნართან დაკავშირებით, საქმიანობა განაგრძოს, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

ასეთ სიტუაციაში, მგსს 2410 აუდიტორს ავალდებულებს, რომ:

- მიმოხილვის დასკვნაში ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი, თუ შუალედური ფინანსური ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნაში ადეკვატურ ინფორმაციაა გამჟღავნებული; ან
- გასცეს პირობითი ან უარყოფით დასკვნა, თუ შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე დართულ შენიშვნებში ადეკვატურად არ არის ახსნილი არსებითი განუსაზღვრელობა (შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე მისი გავლენის არსებითობისა და ყოვლისმომცველობის გათვალისწინებით).

#### *მიმოხილვის დასკვნის სხვა ტიპის მოდიფიკაციები*

გარდა ამისა, მგსს 2410-ში განხილულია ისეთი სიტუაციებიც, როდესაც მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიცირება შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ან მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვის გამო – ამგვარი მოდიფიკაციები, როგორც წესი, მიმოხილვის დასკვნაში აისახება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით და მიმოხილვის დასკვნის შესაბამისი მოდიფიცირებით:

- *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებიდან გადახვევა* — თუ აუდიტორის ყურადღება მიიქცია ისეთმა საკითხმა, რაც მას დაარწმუნებს, რომ რომ შუალედური ფინანსური ინფორმაცია არსებითად არ შეესაბამება ან შეიძლება არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს (ე.ი. ან არასწორია შუალედური ფინანსური ინფორმაცია, ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაცია ადეკვატური არ არის) და ხელმძღვანელობა არ ასწორებს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციას ან განმარტებით შენიშვნებში არ ასახავს აუცილებელ დამატებით ინფორმაციას, აუდიტორი ადგენს მოდიფიცირებულ მიმოხილვის დასკვნას:
  - პირობით დასკვნას აყალიბებს და მიმოხილვის დასკვნაში დაამატებს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს (ე.ი. განმარტავს პირობითი მიმოხილვის დასკვნის საფუძველს/მიზეზს). პირობითი მიმოხილვის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია მგსს 2410-ის მე-5 დანართში.
  - აყალიბებს უარყოფით დასკვნას, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების სათანადო საფუძვლებიდან

24. მგსს 2410, 56-59-ე პუნქტები.

გადახვევის შედეგი იმდენად არსებითია და ყოვლისმომცველი შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, რომ, აუდიტორის აზრით, პირობითი დასკვნის გაცემით ადეკვატურად ვერ აიხსნება შუალედური ფინანსური ინფორმაციის მცდარი და არასრულყოფილი ხასიათი.<sup>25</sup> უარყოფითი მიმოხილვის დასკვნების საილუსტრაციო ნიმუშები მოცემულია მგსს 2410-ის მე-7 დანართში.

- *მასშტაბის შეზღუდვა* — თუ მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვას აქვს ადგილი (ე.ი. სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა, ჩვეულებრივ, ხელს უშლის აუდიტორს მიმოხილვის ჩატარებაში), აუდიტორი წერილობით აცნობებს ხელმძღვანელობის სათანადო დონეს და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს მიზეზებს, რომელთა გამოც შეუძლებელია მიმოხილვის ჩატარება. გარდა ამისა, აუდიტორი განიხილავს, მიზანშეწონილია თუ არა საერთოდ დასკვნის გაცემა, ხოლო თუ მიზანშეწონილია, რა გავლენას იქონიებს არსებული ვითარება აუდიტორის დასკვნაზე, რომელიც აისახება მიმოხილვის დასკვნაში. თითოეულ სამეურნეო სუბიექტთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების და მიხედვით, მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვა შესაძლოა უფრო მეტად იყოს მოსალოდნელი კოვიდ-19-ის პანდემიის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ გარემოში და შესაძლოა გამოწვეული იყოს:
  - ხელმძღვანელობის მიზეზით.
  - სხვა გარემოებებით.

მგსს 2140-ში<sup>26</sup> უფრო დეტალურად არის განხილული საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ მიმოხილვის დასკვნის ჩამოყალიბებაზე უარის გაცხადებასთან ან პირობითი დასკვნის ჩამოყალიბებასთან, რაც განპირობებულია მიმოხილვის მასშტაბის შეზღუდვით.

- *სხვა სახის მოდიფიკაციები* — აუდიტორს ევალება, მიმოხილვის დასკვნის მოდიფიცირების საჭიროების საკითხის განხილვა სპეციალური აზრის დამატებით, მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობის (რომელიც დაკავშირებული არ არის საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან) წარმოსაჩენად, რომელმაც აუდიტორის ყურადღება მიიქცია, მისი გადაწყვეტა დამოკიდებულია მომავალ მოვლენებზე და შეიძლება გავლენას ახდენდეს შუალედურ ფინანსურ ინფორმაციაზე.<sup>27</sup>

25. მგსს 2410, 45-47-ე პუნქტები.

26. მგსს 2410, 48-54-ე პუნქტები.

27. მგსს 2410, მე-60 პუნქტი.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია<sup>®</sup> ანუ IFAC<sup>®</sup> ხელს უწყობს IAASB-ს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და იმ პროცესების განხორციელების მხარდაჭერას, რომელსაც ეფუძნება IAASB-ს საქმიანობა.

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

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

საავტორო უფლება © 2020 წლის აპრილი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ დოკუმენტის ორიგინალური ვერსიის გადმოწერა [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) ვებგვერდიდან. ამ დოკუმენტის თარგმნის, გამრავლების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა ანალოგიური წესით გამოყენებისთვის აუცილებელია წერილობითი ნებართვა.

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

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

## Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

### აუდიტორის დასკვნის შედგენა კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში

წინამდებარე დოკუმენტი „აუდიტორის დასკვნის შედგენა კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში“, რომელიც მოამზადა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (IFAC) ინგლისურ ენაზე გამოსცა 2020 წლის მაისში, ქართულ ენაზე თარგმნა ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2020 წლის ივნისში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. IFAC-ის პუბლიკაციების 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 მის გამოყენებას.

„აუდიტორის დასკვნის შედგენა კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში“, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2020 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

„აუდიტორის დასკვნის შედგენა კოვიდ-19-ის გავლენის შედეგად შექმნილ ახლანდელ ცვალებად გარემოში“, ქართულენოვანი ტექსტი © 2020 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

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

გამოსცა:



თარგმნა:

