

# აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 710

## შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

(ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების  
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის)

### შინაარსი

პუნქტები

#### შესავალი

წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო .....	1
შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი .....	2-3
ძალაში შესვლის თარიღი .....	4
<b>მიზნები</b> .....	<b>5</b>
<b>განმარტებები</b> .....	<b>6</b>

#### მოთხოვნები

აუდიტორული პროცედურები .....	7-9
აუდიტორის დასკვნა .....	10-19

#### გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

აუდიტორული პროცედურები .....	გ1
აუდიტორის დასკვნა .....	გ2-გ13
დანართი: აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები	

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) 710 - „შესადარისი ინფორმაცია - შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება“ - განხილულ უნდა იქნეს ასს 200-თან - „დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად“ - ერთად.

## შესავალი

### წინამდებარე ასს-ის მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი (ასს) ეხება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში შესადარისი ინფორმაციასთან დაკავშირებულ აუდიტორის პასუხისმგებლობას. თუ წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედი აუდიტორის მიერ იყო ჩატარებული ან არ ჩატარებულა, ასეთ შემთხვევებზე, მოცემულ ასს-სთან ერთად ვრცელდება აგრეთვე ასს 510-ის<sup>1</sup> მოთხოვნები და მითითებები საწყის ნაშთებთან დაკავშირებით.

### შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი

2. სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაციის ხასიათი დამოკიდებულია შესაფერისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნებზე. მსგავს შესადარისი ინფორმაციასთან მიმართებაში, აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებით ორი განსხვავებული, ზოგადი მიდგომა არსებობს: შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება. ხშირად კანონმდებლობით განისაზღვრება, თუ რომელი მიდგომა უნდა იქნეს გამოყენებული, თუმცა ეს შეიძლება გარიგების პირობებითაც განისაზღვროს.
3. აღნიშნულ მიდგომებს შორის აუდიტზე დასკვნის შედგენის თვალსაზრისით, ძირითადი განსხვავებებია:

- ა) შესაბამისი ციფრებთან მიმართებით, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის მოსაზრება ეხება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდს; მაშინ, როდესაც
- ბ) შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით, აუდიტორის მოსაზრება ეხება ყველა პერიოდს, რომლისთვისაც წარდგენილია ფინანსური ანგარიშგება.

წინამდებარე ასს-ში აუდიტორის საანგარიშგებო მოთხოვნები თითოეული მიდგომისათვის ცალ-ცალკეა განხილული.

### ძალაში შესვლის თარიღი

4. წინამდებარე ასს ძალაშია 2009 წლის 15 დეკემბერს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის.

<sup>1</sup> ასს 510 - „პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები“.

## მიზნები

### 5. აუდიტორის მიზნებია:

- ა) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება იმის შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შესადარისი ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებში შესადარისი ინფორმაციისთვის დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად; და
- ბ) დასკვნის წარდგენა აუდიტორის საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების შესაბამისად.

## განმარტებები

### 6. წინამდებარე ასს-ების მიზნებისათვის ქვემოთ განხილულ ტერმინებს მიიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

- ა) შესადარისი ინფორმაცია - ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან რამდენიმე გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახული თანხები და ახსნა-განმარტებები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ბ) შესაბამისი ციფრები – შესადარისი ინფორმაცია, როდესაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ჩართულია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და განხილულ უნდა იქნეს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის თანხებთან და სხვა განმარტებებთან (ე.წ. „მიმდინარე პერიოდის მონაცემები“) კავშირში. შესაბამისი თანხებისა და განმარტებების დეტალიზების დონე, ძირითადად, განისაზღვრება იმის მიხედვით, რამდენად მნიშვნელოვანია ისინი მიმდინარე პერიოდის მონაცემების გასაგებად;
- გ) შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება – შესადარისი ინფორმაცია, სადაც წინა პერიოდის თანხები და სხვა განმარტებები ასახულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარების მიზნით, მაგრამ თუ მათი აუდიტი ჩატარებულია, მინიშნებულია აუდიტორის მოსაზრებაში. ზემოაღნიშნულ შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის შესადარისია.

წინამდებარე ასს-ის მიზნებისათვის მითითება „წინა პერიოდი“ გულისხმობს „წინა პერიოდებს“, როდესაც შესადარისი ინფორმაცია რამდენიმე პერიოდის თანხებსა და ახსნა-განმარტებებს მოიცავს.

## მოთხოვნები

### აუდიტორული პროცედურები

7. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით მოთხოვნილ შესადარის ინფორმაციას და აღნიშნული ინფორმაცია სწორად არის კლასიფიცირებული თუ არა. ამისათვის აუდიტორმა უნდა შეაფასოს:
  - ა) შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა თანხებსა და განმარტებებს, რომლებიც წინა პერიოდში იქნა წარდგენილი, ან, როდესაც შესაფერისია, გადაანგარიშდა თუ არა ისინი; და
  - ბ) შესადარის ინფორმაციაში ასახული საადრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდში გამოყენებული საადრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია თუ არა, ან თუ ადგილი ჰქონდა ცვლილებებს საადრიცხვო პოლიტიკაში, სწორად განხორციელდა თუ არა აღნიშნული ცვლილებების აღრიცხვა და ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა მათი წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.
8. თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დროს ცნობილი გახდება შესადარისი ინფორმაციის შესაძლო არსებითი უზუსტობის შესახებ, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ისეთი დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, რაც აუცილებელია არსებულ გარემოებებში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად, რათა, რომ განისაზღვროს არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა. თუ აუდიტორმა ჩაატარა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას აგრეთვე ასს 560-ში მოცემული შესაფერისი მოთხოვნებიც.<sup>2</sup> თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა აღნიშნულ შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

<sup>2</sup> ასს 560 - „შემდგომი მოვლენები“, პუნქტები 14-17.

9. ასს 580-ის<sup>3</sup> შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე. აუდიტორმა კონკრეტული ოფიციალური ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს წინა პერიოდის იმ ფინანსური ანგარიშგებების შესწორებების შესახებ, რაც გავლენას ახდენს შესადარისი ინფორმაციაზე. (იხ. პუნქტი გ1)

### **აუდიტორის დასკვნა**

#### *შესაბამისი ციფრები*

10. როდესაც ანგარიშგებაში წარდგენილია შესაბამისი ციფრებიც, აუდიტორმა ამ შესაბამისი ციფრების შესახებ მოსაზრება უნდა გამოთქვას მხოლოდ ისეთ გარემოებებში, რომლებიც აღწერილი მე-11, მე-12 და მე-14 პუნქტებში. (იხ. პუნქტი გ2)
11. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია, აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქმული აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება. აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების საფუძვლის აზნაცში აუდიტორმა:
- ა) ყურადღება უნდა გაამახვილოს როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერისას, თუ ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია; ან
  - ბ) სხვა შემთხვევებში ახსნას, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებულია გადაუჭრელი საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე. (იხ. პუნქტები გ3-გ5)
12. თუ აუდიტორი აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმაზე, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელზეც ადრე გაცემული იყო არამოდიფიცირებული დასკვნა და სათანადოდ არ გასწორდა შესაბამისი ციფრები, ან ეს ფაქტი სათანადოდ არ არის განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაში უნდა

---

<sup>3</sup> ასს 580 - „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, მე-14 პუნქტი.

გამოხატოს პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება, რომელიც მოდიფიცირებული იქნება ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით. (იხ. პუნქტი გ6)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

13. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება აუდიტორის დასკვნაში წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით და აუდიტორი გადაწყვეტს ამის გაკეთებას, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრაცში:

- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;
- ბ) მიუთითოს წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და
- გ) იმ დასკვნის თარიღი. (იხ. პუნქტი გ7)

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

14. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აზრაცში უნდა აღნიშნოს, რომ შესაბამისი ციფრები არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ8)<sup>4</sup>

*შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*

15. თუ წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ყველა ის პერიოდი, რომელსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება და რომელზეც აუდიტორი გამოთქვამს მოსაზრებას. (იხ. პუნქტები გ9-გ10)

---

<sup>4</sup> ასს 510, მე-6 პუნქტი.

16. როდესაც აუდიტორი დასკვნას ადგენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და აუდიტორის მოსაზრება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე განსხვავდება ადრე გამოხატული აუდიტორული მოსაზრებისაგან, აუდიტორმა ამ განსხვავებული მოსაზრების გამომწვევი ძირითადი მიზეზები უნდა გაამჟღავნოს სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში („სხვა გარემოებები“) ასს 706-ის (გადასინჯული) შესაბამისად.<sup>5</sup> (იხ. პუნქტი გ11)

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება

17. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი წინამორბედმა აუდიტორმა ჩაატარა, აუდიტორმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმასთან ერთად აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში:
- ა) უნდა აღნიშნოს, რომ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა;
  - ბ) მიუთითოს წინამორბედი აუდიტორის მოსაზრების ტიპი, ხოლო თუ მისი მოსაზრება მოდიფიცირებული იყო, მოდიფიცირების მიზეზებიც; და
  - გ) იმ დასკვნის თარიღი,

გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედი აუდიტორის დასკვნა ხელახლა უნდა გამოიცეს აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.

18. თუ აუდიტორი დასკვნის, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა, რომელიც გავლენას ახდენს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელზეც წინამორბედმა აუდიტორმა ადრე გასცა დასკვნა მოდიფიცირების გარეშე, აუდიტორმა აღნიშნული უზუსტობის შესახებ უნდა აცნობოს შესაბამისი დონის ხელმძღვანელობას და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი ყველა პირი მონაწილეობს სამეურნეო სუბიექტის მართვაში<sup>6</sup> და უნდა მოითხოვოს, რომ ამის შესახებ ეცნობოს წინამორბედ აუდიტორს.

<sup>5</sup> ასს 706 (გადასინჯული) - „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში,“ მე-8 პუნქტი.

<sup>6</sup> ასს 260 (გადასინჯული) - „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება“, მე-13 პუნქტი.

თუ ცვლილებები შევიდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში და წინამორბედი აუდიტორი თანხმდება წინა პერიოდის შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის ახალი დასკვნის გაცემას, აუდიტორმა მხოლოდ მიმდინარე პერიოდზე უნდა შეადგინოს დასკვნა. (იხ. პუნქტი გ12)

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა

19. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნის სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში („სხვა გარემოებები“) უნდა აღნიშნოს, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული. თუმცა, მსგავსი აღნიშვნა აუდიტორს არ ათავისუფლებს იმ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მოთხოვნის შესრულებისაგან, რომ საწყისი ნაშთები არ მოიცავს უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. (იხ. პუნქტი გ13)<sup>7</sup>

\*\*\*

## გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

### აუდიტორული პროცედურები

*წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია* (იხ. მე-9 პუნქტი)

- გ1. შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის მოპოვება მოითხოვება აუდიტორის დასკვნაში მითითებულ ყველა პერიოდზე, რადგან ხელმძღვანელობამ ხელახლა უნდა დაადასტუროს, რომ ადრე წინა პერიოდებზე წარდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია კვლავ შესაფერისია. შესაბამისი ციფრების შემთხვევაში ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რადგან აუდიტორული მოსაზრება გამოიხატება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს შესაბამის ციფრებს. თუმცა, აუდიტორი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენას მოითხოვს ყველა შესწორების შესახებ, რომელიც განხორციელდა წინა პერიოდის იმ არსებითი უზუსტობების შესასწორებლად, რომლებიც გავლენას ახდენს შესადარის ინფორმაციაზე.

<sup>7</sup> ასს 510, მე-6 პუნქტი.



## აუდიტორის დასკვნა

### შესაბამისი ციფრები

არ არის მითითება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-10 პუნქტი)

გ2. აუდიტორის დასკვნაში არ არის მითითებული შესაბამისი ციფრები, რადგან აუდიტორის მოსაზრება ეხება მთლიანად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას, მათ შორის შესაბამის ციფრებსაც.

წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი არ გადაწყვეტილა (იხ. მე-11 პუნქტი)

გ3. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილია და სწორად არის აღრიცხული ან ასახული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდზე აუდიტორის მოსაზრება არ მიუთითებს წინა მოდიფიცირებას.

გ4. თუ წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირებული იყო, ის გადაუჭრელი საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, შეიძლება არ იყოს შესაფერისი მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისთვის. მიუხედავად ამისა, შეიძლება შესაფერისი იყოს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრება, მოსაზრების გამოთქმაზე უარი ან უარყოფითი მოსაზრება (როგორც შესაფერისია), გადაუჭრელი საკითხის მიმდინარე და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.

გ5. აუდიტორის დასკვნების ნიმუშები, როდესაც წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა მოიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, არ არის გადაჭრილი, მოცემულია დანართის 1-ელ და მე-2 ნიმუშებში.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობა (იხ. მე-12 პუნქტი)

გ6. თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც უზუსტობებს შეიცავდა, არ შესწორებულა და ხელახლა არ გაცემულა აუდიტორის დასკვნა, მაგრამ შესაბამისი ციფრები სწორად შესწორდა ან შესაფერისად აისახა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემულ განმარტებებში, აუდიტორის

დასკვნას შეიძლება დაემატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები, რომელშიც აღწერილი იქნება გარემოებები და საჭიროების შემთხვევაში მითითებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნები, სადაც სრულად არის აღწერილი აღნიშნული საკითხი (იხ. ასს 706 (გადასინჯული)).

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-13 პუნქტი)

გ7. დანართში (მე-3 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში ისეთი შემთხვევისთვის, როდესაც წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა წინამორბედმა აუდიტორმა და აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის დასკვნის მითითება, შესაბამის ციფრებთან დაკავშირებით.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა (იხ. მე-14 პუნქტი)

გ8. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული)<sup>8</sup> შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.<sup>9</sup>

### *შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება*

მინიშნება აუდიტორის მოსაზრებაში (იხ. მე-15 პუნქტი)

გ9. რადგან შესადარისი ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნა ეხება ყოველ პერიოდს, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს, აუდიტორმა შეიძლება გამოხატოს პირობითი მოსაზრება ან უარყოფითი მოსაზრება, ან დასკვნაში უარი განაცხადოს მოსაზ-

<sup>8</sup> ასს 705 (გადასინჯული) - „*მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

<sup>9</sup> ასს 701 - „*აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში*“.

რების გამოთქმაზე, ან დასკვნას დაუმატოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ერთ ან მეტ პერიოდთან მიმართებაში, თუ მოცემული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება გამოთქმული აქვს სხვა აუდიტორს.

- გ10. დანართში (მე-4 ნიმუში) მოცემულია აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, როდესაც აუდიტორს ანგარიშგება მოეთხოვება ორივე, მიმდინარე და წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით და წინა პერიოდში ასახულია მოდიფიცირებული მოსაზრება და საკითხი, რომელმაც წარმოქმნა მოდიფიცირების საჭიროება, გადაჭრილი არ არის.

წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრება განსხვავდება ადრინდელი მოსაზრებისაგან (იხ. მე-16 პუნქტი)

- გ11. როდესაც აუდიტორი მიმდინარე პერიოდის აუდიტთან დაკავშირებით წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე იძლევა დასკვნას, შეიძლება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოხატული მოსაზრება განსხვავდებოდეს ადრე გამოხატული მოსაზრებისაგან, თუ აუდიტორისათვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის პროცესში ცნობილი გახდება იმ გარემოებების ან მოვლენების შესახებ, რომლებიც წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებით გავლენას ახდენს. ზოგიერთ იურისდიქციაში აუდიტორს შეიძლება ეკისრებოდეს დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომელთა მიზანია აუდიტორის მიერ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ადრე გაცემულ აუდიტორის დასკვნაზე მომავალში დაყრდნობის თავიდან აცილება.

წინამორბედი აუდიტორის მიერ აუდიტირებული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება (იხ. მე-18 პუნქტი)

- გ12. წინამორბედმა აუდიტორმა შეიძლება ვერ შეძლოს წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის დასკვნის ხელახლა გაცემა, ან არ ჰქონდეს ამის სურვილი. აუდიტორის დასკვნის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი შეიძლება მიუთითებდეს, რომ წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე წინამორბედმა აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნა ცვლილებების შეტანამდე მოამზადა. ამასთან, თუ აუდიტორი დაქირავებულია აუდიტის ჩასატარებლად და საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს მოიპოვებს იმისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს აღნიშნული ცვლილებების სისწორით, აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოიცავდეს აგრეთვე შემდეგ აბზაცს:

ჩვენ 20X2 წლის აუდიტის ფარგლებში ჩავატარეთ აგრეთვე X შენიშვნაში აღწერილი შესწორებების, რომლებიც განხორციელდა 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების შესწორებისათვის, აუდიტიც. ჩვენი აზრით მსგავსი შესწორებები მიზანშეწონილია და სწორად არის გაკეთებული. ჩვენ არ დავუნიშნავთ კომპანიის 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის, მიმოხილვის ან მასზე რაიმე პროცედურების ჩასატარებლად, გარდა აღნიშნული შესწორებებისა და, შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ მოსაზრებას ან რაიმე სხვა სახის რწმუნებას მთლიანად 20X1 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა (იხ. მე-19 პუნქტი)

გ13. თუ აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება საწყისი ნაშთების შესახებ, აუდიტორს ასს 705 (გადასინჯული) შესაბამისად ევალება პირობითი მოსაზრების გამოთქმა ან აუდიტორის დასკვნაში უარის გაცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე, საჭიროებისამებრ, ასს 705-ის (გადასინჯული) შესაბამისად. თუ აუდიტორი მნიშვნელოვან სირთულეებს წააწყდა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას იმასთან დაკავშირებით, რომ საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ეს იქნება აუდიტის ძირითადი საკითხი ასს 701-ის შესაბამისად.

დანართი

(იხ. პუნქტები გ5, გ7, გ10)

## დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშები

### 1-ლი ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო 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<sup>1</sup> არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;<sup>2</sup>
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არსებითია და აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;

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

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

- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;<sup>3</sup>
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

## ღამოუპიღებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

### დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე <sup>4</sup>

#### პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

<sup>3</sup> ასს 570 (გადასინჯული) - „ფუნქციონირებადი საწარმო“.

<sup>4</sup> ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა 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 წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

### **პირობითი მოსაზრების საფუძველი**

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. აღნიშნული სიტუაცია განაპირობა ხელმძღვანელობის მიერ წინა ფინანსური წლის დასაწყისში მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც მოცემული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოვხატავთ პირობით მოსაზრებას. ცვეთის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის ნორმის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

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

**ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე<sup>5</sup>**

*[ინფორმაცია წარმოდგენილი იქნება ასს 700-ის (გადასინჯული)<sup>6</sup> შესაბამისად - იხ. ასს 700-ის (გადასინჯული) 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]*

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**

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

**დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

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

*[ხელმოწერა აუდიტორი ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]*

*[აუდიტორის მისამართი]*

*[თარიღი]*

---

5. ამ საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ტერმინების „ხელმძღვანელობა“ და „მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“ შეცვლა სხვა ტერმინებით, რომლებიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

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



მე-2 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო 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 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე საკითხის გავლენა არსებითი არ არის, მაგრამ აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება, მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობის საკითხის გადაუჭრელობის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

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

## დაყოვიდგამელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

### დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე <sup>7</sup>

#### პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, გარდა ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის შესაძლო გავლენისა შესაბამისი ციფრებზე, 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 წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

<sup>7</sup> ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

## პირობითი მოსაზრების საფუძველი

ვინაიდან ჩვენ ABC კომპანიის აუდიტორებად დაგვნიშნეს 20X0 წელს, საშუალება არ გვქონდა დაგვკვირვებოდით აღნიშნული პერიოდის დასაწყისში მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, ვერც ალტერნატიული საშუალებებით ვერ შევძელით დავრწმუნებულიყავით მარაგის რაოდენობის სისწორეში. ვინაიდან მარაგის საწყისი ნაშთი გავლენას ახდენს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაზე, ჩვენ ვერ დავადგინეთ, აუცილებელია თუ არა 20X0 წლის ოპერაციების შედეგებისა და გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. შესაბამისად, ჩვენი აუდიტორული მოსაზრება 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოდიფიცირებულია. მოდიფიცირებულია აგრეთვე ჩვენი მოსაზრება მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეც, ამ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო მიმდინარე პერიოდის ციფრებისა და შესაბამისი ციფრების შესადარისობაზე.

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

## ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე<sup>8</sup>

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

<sup>8</sup> ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**

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

**დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

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

*[ხელმოწერა აუდიტური ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]*

*[აუდიტორის მისამართი]*

*[თარიღი]*

მე-3 ნიმუში - შესაბამისი ციფრები

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო 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 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული (ე.ი. „სუფთა“) მოსაზრება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორმა ყველანაირი სხვა ინფორმაცია მიიღო აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე და სხვა ინფორმაციაში არ აღმოუჩინია არსებითი უზუსტობა;
- შესაბამისი ციფრები წარდგენილია და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული აქვს წინამორბედ აუდიტორს;

- აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება წინამორბედი აუდიტორის მითითება აუდიტორის დასკვნაში შესაბამისი ციფრებთან დაკავშირებით და ის გადაწყვეტს ამის გაკეთებას;
- პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე სხვადასხვა პიროვნებას ეკისრება;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობის გარდა, აუდიტორს ადგილობრივი კანონმდებლობით დამატებით სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობაც ეკისრება.

## დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

### დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე<sup>9</sup>

#### მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, 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 წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

<sup>9</sup> ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე“.

## მოსაზრების საფუძველი

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებლები ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]–ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

## სხვა გარემოებები

ABC კომპანიის 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩაატარა სხვა აუდიტორმა, რომელმაც აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე 20X1 წლის 31 მარტს გასცა არამოდიფიცირებული დასკვნა.

**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 1-ლი საილუსტრაციო ნიმუში.]<sup>10</sup>*

**ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე <sup>11</sup>**

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

<sup>10</sup> ასს 720 (გადასინჯული) - „აუდიტორის პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციასთან მიმართებით“.

<sup>11</sup> ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**

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

**დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

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

*[ხელმოწერა აუდიტორი ფირმის სახელით, პირადად აუდიტორის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც მიღებულია კონკრეტულ იურისდიქციაში]*

*[აუდიტორის მისამართი]*

*[თარიღი]*



მე-4 ნიმუში - შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება

მოცემული საილუსტრაციო დანიშნულების აუდიტორის დასკვნის მიზნებისთვის იგულისხმება შემდეგი გარემოებების არსებობა:

- სამეურნეო 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 არ გამოიყენება);
- ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (საერთო დანიშნულების საფუძვლები);
- აუდიტორული გარიგების პირობები მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერას, ასს 210-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს დასკვნის შედგენა მოეთხოვება როგორც მიმდინარე, ასევე წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მიმდინარე წლის აუდიტთან დაკავშირებით;
- წინა პერიოდის აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ადრე იყო გაცემული, მოიცავდა პირობით მოსაზრებას;
- საკითხი, რომელმაც განაპირობა დასკვნის მოდიფიცირების აუცილებლობა, გადაჭრილი არ არის;
- საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია როგორც მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების, ასევე წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აუცილებელია აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- ამ აუდიტისთვის შესაფერისი ეთიკური ნორმები მოცემული იურისდიქციის ეთიკური ნორმებია;
- აუდიტორმა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დაასკვნა, რომ არ არსებობს მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, რაც მნიშვნელოვან ეჭვს გამოიწვევდა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირებადობის უნართან დაკავშირებით, ასს 570-ის (გადასინჯული) შესაბამისად;
- აუდიტორს არ ევალება და არც თვითონ გადაწყვიტა აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება ასს 701-ის შესაბამისად;
- აუდიტორს არანაირი სხვა ინფორმაცია არ მიუღია აუდიტორის დასკვნის თარიღამდე;

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

## დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა

ABC კომპანიის აქციონერებს [ან სხვა შესაბამისი ადრესატი]

### დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე <sup>12</sup>

#### პირობითი მოსაზრება

ჩავატარეთ ABC კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისგან, აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნებისგან, მათ შორის ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისგან.

ჩვენი აზრით, ჩვენი დასკვნის „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“ ნაწილში აღწერილი საკითხის გავლენით განპირობებული შესაძლო შედეგებისა 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 წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

#### პირობითი მოსაზრების საფუძველი

როგორც ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა დარიცხული არ არის, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევას წარმოადგენს. ცვეთის წრფივი მეთოდის საფუძველზე, შენობა-ნაგებობისთვის 5%-იანი ცვეთის

<sup>12</sup> ქვესათაური „დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ საჭირო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო არ არის მეორე ქვესათაური „დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე.“

ნორმის, ხოლო მანქანა-დანადგარებისათვის 20%-იანი ცვეთის ნორმის გამოყენების შემთხვევაში, წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx -ით. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი ცვეთის თანხით, კერძოდ, xxx-ით 20X1 წელს და xxx-ით - 20X0 წელს, ხოლო დაგროვილი ზარალი უნდა გაიზარდოს 20X1 წელს xxx-ით და 20X0 წელს - xxx-ით.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამ სტანდარტებით განსაზღვრული ჩვენი პასუხისმგებლობები დეტალურად აღწერილია ჩვენი დასკვნის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“ ნაწილში. ჩვენ დამოუკიდებელი ვართ ABC კომპანიისგან იმ ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ჩვენ მიერ ჩატარებულ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს [იურისდიქცია]-ში; გარდა ამისა, შევასრულეთ ამ ნორმებით გათვალისწინებული სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც. გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

**ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე <sup>13</sup>**

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

**აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე**

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

**დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

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

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

[აუდიტორის მისამართი]

[თარიღი]

<sup>13.</sup> ან სხვა ტერმინები, რომელიც მიესადაგება კონკრეტული იურისდიქციის საკანონმდებლო ბაზას.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® იგივე IFAC® 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 © 2016 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®) ვებგვერდის მეშვეობით: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). 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 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).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

ISBN: 978-1-60815-318-3