მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი 3000

(გადასინჯული)

მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა

(ძალაში შედის მარწმუნებელი ანგარიშებისთვის, რომელიც დათარიღებულია 2015 წ. 15 დეკემბრით ან შემდგომი თარიღებით)

შინაარსი

	პუნქტი
შესავალი	1
შესავალი	1–4
მგსს 3000-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო	5–8
ძალაში შესვლის თარიღი	9
მიზნები	10-11
განმარტებები	12–13
მოთხოვნები	
მარწმუნებელი გარიგების შესრულება წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად	14–19
ეთიკური მოთხოვნები	20
დათანხმება და გაგრძელება	21–30
ხარისხის კონტროლი	31–36
პროფესიული სკეპტიციზმი, პროფესიული განსჯა, მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები	37–39
გარიგების დაგეგმვა და განხორციელებაა	40–47
მტკიცებულებების მოპოვება	48–60
შემდგომი მოვლენები	61
სხვა ინფორმაცია	62
შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა	63
მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება	64–66
მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადება	67–71
არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული დასკვნები	72–77
ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები	78
დოკუმენტაცია	79-83
გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა	
შესავალი	გ1
მიზნები	გ2
განმარტებები	გ3–გ20
მარწმუნებელი გარიგების შესრულება წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად	გ21–გ29
ეთიკური მოთხოვნები	გ30–გ34
დათანხმება და გაგრძელება	გ35–გ59

ხარისხის კონტროლი გ60–გ75
პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა გ76–გ85
გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება გ86–გ108
მტკიცებულებების მოპოვება გ109–გ140
შემდგომი მოვლენები გ141–გ142
სხვა ინფორმაცია გ143
შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა გ144–გ146
მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება გ147–გ158
მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადება გ159–გ188
არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული დასკვნები გ189–გ192
ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები გ193-გ199
დოკუმენტაცია გ200-გ207
დანართი: ფუნქციები და პასუხისმგებლობები

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტი (მგსს) 3000 - *„მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“ - უნდა განიხილებოდეს ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობასთან* ერთად.

შესავალი

1. წინამდებარე მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტი (მგსს) ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვისა, რომლებზეც ვრცელდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს-ები) და მიმოხილვის გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს-ები), შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ21–გ22)

2. მარწმუნებელი გარიგება მოიცავს როგორც დამოწმების გარიგებებს, სადაც მხარე, პრაქტიკოსის გარდა, ზომავს ან აფასებს შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით, ისე პირდაპირ მარწმუნებელ გარიგებებს, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს ან აფასებს შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. წინამდებარე მგსს მოიცავს მოთხოვნებს და ასევე მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ და სხვა ახსნა-განმარტებითი ხასიათის მასალას, კონკრეტულად დაკავშირებულს დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების დამოწმების გარიგებებთან. ამ მგსს-ის გამოყენება შეიძლება აგრეთვე დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების პირდაპირი გარიგებებისთვის, მისი გარიგების გარემოებების შესაბამისად ადაპტაციის და შევსების მეშვეობით.

3. მოცემული მგსს ეფუძნება წინაპირობას, რომ:

   ა) გარიგების გუნდის წევრებმა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა (იმ გარიგებებისათვის, სადაც დანიშნულია მიმომხილველი) უნდა დაიცვან ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები) (ბესსის კოდექსი) ის დებულებები,* რომლებიც ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს ანდა სხვა პროფესიული, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია; და (იხ. პუნქტები გ30–გ34))

   ბ) პრაქტიკოსი, რომელიც გარიგებას ასრულებს, არის ფირმის წევრი, რომელზეც ვრცელდება ხკსს-ის 1[1] ან სხვა პროფესიული მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები ფირმის პასუხისმგებლობის შესახებ თავისი ხარისხის კონტროლის სისტემასთან მიმართებაში, რომლებიც არანაკლებ მომთხოვნია, ვიდრე ხკსს 1. (იხ. პუნქტები გ61–გ66)

4. ხარისხის კონტროლი ფირმებში, რომლებიც ახორციელებენ მარწმუნებელ გარიგებებს და სათანადო ეთიკურ პრინციპებთან შესაბამისობა, დამოუკიდებლობის მოთხოვნების ჩათვლით, ფართოდ არის აღიარებული, რომ საზოგადოების ინტერესშია და მაღალი ხარისხის რწმუნების მქონე გარიგებების განუყოფელი ნაწილია. საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის ცნობილია მსგავსი მოთხოვნები. როდესაც კომპეტენტური პრაქტიკოსი, გარდა საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრებისა, არჩევს შესაბამისობის წარდგენას წინამდებარე ან სხვა მგსს-ის მიხედვით, მნიშვნელოვანია ვაღიაროთ, რომ წინამდებარე მგსს შეიცავს მოთხოვნებს, როლებიც ასახავენ წინა პუნქტში მოცემულ წინაპირობას.

მგსს 3000-ის (გადასინჯული) მოქმედების სფერო

5. წინამდებარე მგსს ვრცელდება მარწმუნებელ გარიგებებზე, გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვისა, როგორც ეს აღწერილია მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებში. როდესაც განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს შესაფერისია კონკრეტული გარიგების განსახილველი საგნისა, მაშინ აღნიშნული მგსს-იც ვრცელდება წინამდებარე მგსს-თან ერთად. (იხ. პუნქტები გ21–გ22)

6. პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული ყველა გარიგება არ წარმოადგენს მარწმუნებელ გარიგებას. სხვა, ხშირად განხორციელებული გარიგებები, რომლებიც არ წარმოადგენენ მარწმუნებელ გარიგებებს, როგორც ეს განმარტებულია პუნქტით 12(ა) (და ამგვარად, მათზე არ ვრცელდება წინამდებარე მგსს), მოიცავს შემდეგ გარიგებებს:

---

1. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 – „*ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს*“.

ა) გარიგებები, რომლებზეც ვრცელდება დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები (დმსს), როგორიცაა, მაგალითად შეთანხმებული პროცედურების და კომპილაციური გარიგებები; [2]

ბ) საგადასახადო დეკლარაციის მომზადება, როდესაც მარწმუნებელი მოსაზრება არ გამოითქმება; და

გ) საკონსულტაციო (ან მრჩევლის) გარიგებები, როგორიცაა კონსულტაციები მართვის და დაბეგვრის საკითხებზე. (იხ. პუნქტი გ1)

7. წინამდებარე მგსს-ის ფარგლებში შესრულებული მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება იყოს უფრო ფართო გარიგების ნაწილი. მსგავს ვითარებაში წინამდებარე მგსს ვრცელდება მხოლოდ გარიგების მარწმუნებელ ნაწილზე.

8. ქვემოთ ჩამოთვლილი გარიგებები, რომლებიც შეიძლება 12(ა) პუნქტში მოცემული აღწერის შესაბამისი იყოს, არ მიიჩნევა მარწმუნებელ გარიგებებად ამ მგსს-ის პირობებით:

ა) გარიგებები სასამართლო პროცესზე ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის, გადასახადების ან სხვა საკითხებთან დაკავშირებით ჩვენების მიცემისთვის; და

ბ) გარიგებები, რომლებიც მოიცავს პროფესიულ მოსაზრებებს, შეხედულებებს ან ტექსტს, საიდანაც მომხმარებელმა შეიძლება გამოიტანოს რწმუნება, როდესაც ადგილი აქვს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილს:

(i) აღნიშნული მოსაზრებები, შეხედულებები ან ტექსტი უბრალოდ საერთო გარიგების თანმხლებია;

(ii) ნებისმიერი გამოცემული წერილობითი ანგარიშის გამოყენება სპეციალურად შემოიფარგლება მხოლოდ ანგარიშში მითითებული გამიზნული მომხმარებლებით;

(iii) მითითებულ გამიზნულ მომხმარებლებთან წერილობითი მემორანდუმის მიხედვით გარიგება არ იქნება მარწმუნებელი გარიგება; და

(iv) პროფესიონალი ბუღალტრის ანგარიშში გარიგება წარდგენილი არ არის მარწმუნებელი გარიგების სახით.

ძალაში შესვლის თარიღი

9. წინამდებარე მგსს ძალაშია მარწმუნებელი გარიგებებისათვის, რომლებიც დათარიღებულია 2015 წ. 15 დეკემბრით ან შემდგომი თარიღებით.

მიზნები

10. მარწმუნებელი გარიგების შესრულებისას პრაქტიკოსის მიზნებია:

ა) დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების მოპოვება, საჭიროებისამებრ, იმის თაობაზე, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას;

ბ) დასკვნის გამოთქმა შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგების თაობაზე წერილობითი ანგარიშის მეშვეობით, რომელიც შეიცავს დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების დასკვნას და აღწერს დასკვნის საფუძველს; (იხ. პუნქტი გ2) და

გ) შემდგომი კომუნიკაცია, რაც მოითხოვება წინამდებარე მგსს-ით ან სხვა შესაფერისი მგსს-ით.

11. ყოველთვის, როდესაც შეუძლებელია დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების, როგორც შესაფერისია, მოპოვება და პრაქტიკოსის ანგარიშში უარყოფითი დასკვნა არ არის საკმარისი არსებულ ვითარებაში გამიზნული მომხმარებლებისთვის ანგარიშგების მიზნებისთვის,

---

2. დმსს 4400 - „*გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე*“ და დმსს 4410 - „*კომპილაციური გარიგებები*“.

წინამდებარე მგსს-ით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა უარი განაცხადოს დასკვნის გამოთქმაზე ან გავიდეს (ან გადადგეს) გარიგებიდან, როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით.

განმარტებები

12. წინამდებარე მგსს-ის და სხვა მგსს-ების მიზნებისათვის, თუ საპირისპირო არ არის მითითებული, ქვემოთ მოცემულ ტერმინებს შემდეგი მნიშვნელობა აქვთ. (იხ. პუნქტი გ27)

    ა) მარწმუნებელი გარიგება - გარიგება, რომლის დროსაც პრაქტიკოსის მიზანია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რათა წარმოადგინოს თავისი დასკვნა, რომლის მიზანია პასუხისმგებელი მხარის გარდა სხვა გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის (ანუ, კრიტერიუმებთან მიმართებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების) მიმართ. თითოეული მარწმუნებელი გარიგება კლასიფიცირდება ორი ასპექტის მიხედვით: (იხ. პუნქტი გ3)

        (i) დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ან შეზღუდული რწმუნების გარიგება:

            ა. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება – მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რაც წარმოადგენს პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველს. პრაქტიკოსის დასკვნა ჩამოყალიბდება ისეთი ფორმით, რომელიც ასახავს პრაქტიკოსის მოსაზრებას კრიტერიუმებთან მიმართებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგების შესახებ;

            ბ. შეზღუდული რწმუნების გარიგება – მარწმუნებელი გარიგება, როდესაც პრაქტიკოსი გარიგების რისკს ამცირებს გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას, მაგრამ ეს რისკი უფრო მაღალია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის. პრაქტიკოსის დასკვნა გამოიხატება ისეთი ფორმით, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას იმის თაობაზე, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების შედეგად პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. მასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია იმასთან შედარებით, რაც აუცილებელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, მაგრამ მათი ჩატარება იგეგმება ისეთი დონის რწმუნების მისაღებად, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, გონივრული იქნება. იმისათვის, რომ პრაქტიკოსის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე გონივრული იყოს, ის ხელს უნდა უწყობდეს გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე; (იხ. პუნქტები გ3–გ7)

        (ii) დამოწმების გარიგება ან პირდაპირი მარწმუნებელი გარიგება (იხ. პუნქტი: გ8)

            ა. დამოწმების გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, რომლის დროსაც შესაბამის განსახილველ საგანს გარკვეული კრიტერიუმების გამოყენებით ზომავს ან აფასებს სხვა მხარე და არა პრაქტიკოსი. ზემოაღნიშნული სხვა მხარე ხშირად გაზომვის ან შეფასების შედეგად მიღებულ ინფორმაციას (განსახილველი საგნის ინფორმაცია) წარმოადგენს ანგარიშის ან გარკვეული ტიპის განცხადების სახით. ამასთან, ზოგ შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მარწმუნებელ ანგარიშში. დამოწმების გარიგებაში პრაქტიკოსის დასკვნა მიუთითებს, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია. პრაქტიკოსის დასკვნის ტექსტი შეიძლება გამოხატული იყოს: (იხ. პუნქტები გ179, გ181)

                i. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;

ii. შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით; ან

iii. შესაბამისი მხარის (მხარეების) განცხადების (მტკიცების) საფუძველზე.

ბ. პირდაპირი მარწმუნებელი გარიგება - მარწმუნებელი გარიგება, სადაც პრაქტიკოსი ზომავს და აფასებს განსახილველ საგანს შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით და მიღებულ განსახილველი საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს როგორც მარწმუნებელი ანგარიშის ნაწილს, ან ურთავს მარწმუნებელ ანგარიშს. პირდაპირი მარწმუნებელი გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის დასკვნა ეხება კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების საბოლოო შედეგს.

ბ) მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები - დაგეგმვის, მტკიცებულებების შეგროვების, მტკიცებულებების შეფასების, ინფორმირებისა და ანგარიშის შესადგენად აუცილებელი უნარები და მეთოდები, რომელსაც ავლენს მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი პრაქტიკოსი და რომლებიც განსხვავდება ნებისმიერი კონკრეტული მარწმუნებელი გარიგების განსახილველი საგნის ან მისი გაზომვის და შეფასებისთვის აუცილებელი ცოდნისგან; (იხ. პუნქტი გ9)

გ) კრიტერიუმები - ამოსავალი საკონტროლო მაჩვენებლები (ბაზა), რომელიც გამოიყენება განსახილველი საგნის შესაფასებლად ან გასაზომად. „შესაფერისი კრიტერიუმები“ ის კრიტერიუმებია, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული გარიგებისათვის; (იხ. პუნქტი გ10)

დ) გარიგების გარემოებები - კონკრეტული გარიგების განმსაზღვრელი ფართო კონტექსტი, რომელიც მოიცავს: გარიგების პირობებს; გარიგება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაა თუ შეზღუდული რწმუნების გარიგება, შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლებს; გაზომვის ან შეფასების კრიტერიუმებს; გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს; პასუხისმგებელი მხარის, დამკვეთი მხარისა და იმ პირის მახასიათებლებს, რომელიც ასრულებას შეფასებას ან გაზომვას და მათ გარემოს; ასევე სხვა საკითხებს, მაგალითად მოვლენებს, ოპერაციებს, პირობებსა და სუბიექტის პრაქტიკას, რაც შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს გარიგებაზე;

ე) გარიგების პარტნიორი - პარტნიორი ან ფირმის სხვა თანამშრომელი, რომელიც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით და ვისაც, აუცილებლობის შემთხვევაში, სათანადო უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს პროფესიული, საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი ორგანოსგან. საჭიროების შემთხვევაში, ტერმინში „გარიგების პარტნიორი“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ტერმინი;

ვ) გარიგების რისკი - რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არასათანადო დასკვნას გამოიტანს იმ დროს, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს; (იხ. პუნქტები გ11–გ14)

ზ) დამკვეთი მხარე - მხარე(ები), ვინც ქირაობს პრაქტიკოსს მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად; (იხ. პუნქტი გ15)

თ) გარიგების გუნდი - კონკრეტული გარიგების შემსრულებელი ყველა პარტნიორი და თანამშრომელი, ასევე ფირმის ან ქსელის ფირმის სხვა თანამშრომლები, რომლებიც პროცედურებს ატარებენ მოცემულ დავალებასთან დაკავშირებით. ეს ცნება არ მოიცავს ფირმის ან ქსელის რომელიმე ფირმის მიერ დაქირავებულ გარე ექსპერტებს;

ი) მტკიცებულება - პრაქტიკოსის მიერ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად გამოყენებული ინფორმაცია. მტკიცებულება მოიცავს როგორც შესაფერისი საინფორმაციო სისტემების ინფორმაციას, თუ ასეთი არსებობს, ისე სხვა ინფორმაციას. წინამდებარე მგსს-ის მიზნებისათვის: (იხ. პუნქტები გ147–გ153)

(i) საკმარისობა მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია;

(ii) შესაფერისობა მტკიცებულებების ხარისხის საზომია;

კ) ფირმა - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, ამხანაგობა, კორპორაცია ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსების სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთეული. საჭიროების შემთხვევაში, ტერმინში „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ტერმინი.

ლ) გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია - რომელიმე კონკრეტულ სუბიექტთან მიმართებით ფინანსური ტერმინებით/მაჩვენებლებით გამოსახული ინფორმაცია, რომელიც, ძირითადად, მიღებულია ამ სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან და ეხება იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა წარსულში, დროის გარკვეულ პერიოდში, ან წარსულში დროის გარკვეული მომენტისთვის არსებულ ეკონომიკურ პირობებს ან გარემოებებს;

მ) შიდა აუდიტის განყოფილება - სუბიექტის დანაყოფი, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო მომსახურებას, რომლის მიზანია სუბიექტის მართვის, რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შეფასება და გაუმჯობესება;

ნ) გამიზნული მომხმარებლები - ფიზიკური პირი (პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები) ან პირის ან ორგანიზაციების ჯგუფ(ებ)ი, რომლებიც გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს პრაქტიკოსის ვარაუდით. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება არსებობდნენ სხვა გამიზნული მომხმარებლებიც, მათ გარდა, ვისთვისაც განკუთვნილია მარწმუნებელი ანგარიში; (იხ. პუნქტები გ16–გ18, გ37))

ო) გამზომი ან შემფასებელი - მხარე(ებ)ი, ვინც ზომავს ან აფასებს შესაბამის განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. გამზომს ან შემფასებელს გააჩნია მოცემული განსახილველი საგნის შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება; (იხ. პუნქტები გ37, გ39)

პ) უზუსტობა - განსხვავება განსახილველი საგნის ინფორმაციასა და კრიტერიუმების გამოყენებით სათანადოდ შეფასებულ ან გაზომილ განსახილველ საგანს შორის. უზუსტობები შეიძლება იყოს წინასწარ განზრახული ან უნებლიე, ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი და მოიცავს ინფორმაციის გამოტოვებასაც;

ჟ) ფაქტის უზუსტობა (სხვა ინფორმაციასთან მიმართებაში) - სხვა ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებული არ არის განსახილველი საგნის ინფორმაციაში ან მარწმუნებელ ანგარიშში ასახულ საკითხებთან, მაგრამ თვითონ არასწორად არის შედგენილი ან წარდგენილი. ფაქტის არსებითმა უზუსტობამ შეიძლება ეჭვს ქვეშ დააყენოს იმ დოკუმენტის საიმედოობა, რომელიც შეიცავს განსახილველი საგნის ინფორმაციას;

რ) სხვა ინფორმაცია - ინფორმაცია (გარდა განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შესაბამისი მარწმუნებელი ანგარიშისა), რომელიც კანონმდებლობის ან ტრადიციის შესაბამისად ასახულია განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და მასზე გაცემული მარწმუნებელი ანგარიშის შემცველ დოკუმენტში;

ს) პრაქტიკოსი - პირ(ებ)ი, რომელიც (რომლებიც) ასრულებს (ასრულებენ) გარიგებას (როგორც წესი, გარიგების პარტნიორი ან გარიგების გუნდის სხვა წევრები, ან, შესაბამის შემთხვევებში, ფირმა). როდესაც წინამდებარე მგსს აშკარად ითვალისწინებს, რომ გარკვეული მოთხოვნა ან ვალდებულება გარიგების პარტნიორმა უნდა შეასრულოს აუცილებლად, მაშინ ტერმინის „პრაქტიკოსი“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „გარიგების პარტნიორი“; (იხ. პუნქტი გ37)

ტ) პრაქტიკოსის ექსპერტი - ფიზკური პირი ან ორგანიზაცია, რომელსაც გააჩნია ექსპერტული ცოდნა მარწმუნებელი მომსახურების გარდა სხვა სფეროში და რომლის მიერ აღნიშნულ სფეროში შესრულებულ სამუშაოს იყენებს პრაქტიკოსი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებაში დასახმარებლად. პრაქტიკოსის ექსპერტი შეიძლება იყოს პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტი (რომელიც არის ამ პრაქტიკოსის ფირმის ან ქსელის ფირმის პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი) ან პრაქტიკოსის გარე ექსპერტი;

უ) პროფესიული განსჯა - შესაბამისი პრაქტიკული მომზადების, ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება მარწმუნებელი გარიგებებისა და ეთიკის სტანდარტებით განსაზღვრულ კონტექსტში, პრაქტიკოსის მიერ მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი სამოქმედო კურსის შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებისას;

ფ) პროფესიული სკეპტიციზმი - გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და სიფრთხილის გამოჩენას ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას;

ქ) პასუხისმგებელი მხარე - მხარე(ებ)ი, რომელიც პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ საკითხზე; (იხ. პუნქტი გ37)

ღ) არსებითი უზუსტობის რისკი - რისკი იმისა, რომ განსახილველი ინფორმაცია შეიცავდა არსებით უზუსტობას გარიგების შესრულებამდე.

ყ) განსახილველი საგნის ინფორმაცია - კრიტერიუმების გამოყენებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგი, ანუ ინფორმაცია, რომელიც მიიღება განსახილველი საგნის მიმართ კრიტერიუმების გამოყენებით; (იხ. პუნქტი გ19)

შ) შესაბამისი განსახილველი საგანი - ფენომენი, რომელიც იზომება ან ფასდება კრიტერიუმების გამოყენებით.

13. წინამდებარე მგსს-ის და სხვა მგსს-ების მიზნებისათვის მინიშნებაში „შესაფერისი მხარე (მხარეები)“ იგულისხმება „პასუხისმგებელი მხარე, გამზომი ან შემფასებელი, ან დამკვეთი მხარე, საჭიროებისამებრ.“ (იხ. პუნქტები გ20, გ37)

მოთხოვნები

მარწმუნებელი გარიგების შესრულება წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად

გარიგებისთვის შესაფერისი სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა

14. პრაქტიკოსმა უნდა უზრუნველყოს შესაბამისობა წინამდებარე მგსს-თან და ნებისმიერ, განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკურ მგსს-თან, რომელიც შესაფერისია გარიგებისათვის.

15. პრაქტიკოსმა არ უნდა წარადგინოს წინამდებარე ან ნებისმიერ სხვა მგსს-თან შესაბამისობა, თუ პრაქტიკოსი არ შეასრულებს წინამდებარე მგსს-ის და სხვა, შესაფერისი მგსს-ის მოთხოვნებს. (იხ. პუნქტები გ21–გ22, გ171)

მგსს-ის ტექსტი

16. პრაქტიკოსს შესწავლილი უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი მგსს-ის სრული ტექსტი, გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის ჩათვლით, უნდა ესმოდეს მისი მიზნები და სათანადოდ უნდა გამოიყენოს სტანდარტით განსაზღვრული მოთხოვნები. (იხ. პუნქტები გ23–გ28)

შესაფერისი მოთხოვნების შესრულება

17. პრაქტიკოსმა, ქვემოთ მოცემული პუნქტის გათვალისწინებით უნდა შეასრულოს წინამდებარე მგსს-ის ყველა მოთხოვნა, ისევე როგორც კონკრეტულ განსახილველ საგანთან დაკავშირებული სპეციფიკური მგსს-ის მოთხოვნები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გარიგების გარემოებების მიხედვით მოცემული მოთხოვნა შესაფერისი არ არის, რადგან მოთხოვნა პირობითია და ეს პირობა მოცემულ გარემოებაში არ არსებობს. მოთხოვნები, რომლებიც ეხება მხოლოდ შეზღუდული რწმუნების ან დასაბუთებული რწმუნების გარიგებებს, მოცემულია სვეტებში და აღნიშნულია ასოებით „შ“ (შეზღუდული რწმუნება) ან „დ“ (დასაბუთებული რწმუნება) პუნქტის ნომრის შემდეგ. (იხ. პუნქტი გ29)

18. გამონაკლის შემთხვევებში პრაქტიკოსმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიოს მგსს-ში მოცემული შესაფერისი მოთხოვნებიდან გადახვევა. მსგავს ვითარებაში პრაქტიკოსმა უნდა ჩაატაროს ალ-

ტერნატიული პროცედურები, რათა მიაღწიოს მოცემული მოთხოვნის მიზანს. პრაქტიკოსის მიერ შესაფერისი მოთხოვნის შეუსრულებლობის საჭიროება შეიძლება წარმოიქმნას მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოთხოვნა ეხება განსახორციელებელ სპეციფიკურ პროცედურას და გარიგების კონკრეტულ ვითარებაში აღნიშნული პროცედურის ჩატარება არაეფექტური იქნებოდა ამ მოთხოვნის მიზნის მისაღწევად.

მიზნის შეუსრულებლობა

19. როდესაც შეუძლებელია წინამდებარე მგსს-ის ან განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური შესაფერისი მგსს-ის მოთხოვნის შესრულება, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს ამის გამო საჭიროა პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირება თუ გარიგებიდან გასვლა (როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით). ამა თუ იმ მგსს-ის მიზნის შეუსრულებლობა წარმოადგენს მნიშვნელოვან საკითხს, რომელსაც სჭირდება დოკუმენტირება წინამდებარე მგსს-ის 79-ე პუნქტის მიხედვით.

ეთიკური მოთხოვნები

20. პრაქტიკოსმა უნდა დაიცვას ბესსს-ის კოდექსის ის დებულებები, რომლებიც დაკავშირებულია მარწმუნებელ გარიგებებთან, ანდა სხვა პროფესიული, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია. (იხ. პუნქტები გ30–გ34, გ60)

დათანხმება და გაგრძელება

21. პრაქტიკოსი უნდა დარწმუნდეს, რომ ფირმამ ჩაატარა დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან მარწმუნებელი გარიგების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ყველა პროცედურა და უნდა დაადგინოს ადეკვატურია თუ არა ამასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებები.

22. პრაქტიკოსი მხოლოდ მაშინ უნდა დაეთანხმოს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას ან არსებულის გაგრძელებას, როდესაც: (იხ. პუნქტები გ30–გ34)

    ა) პრაქტიკოსს არა აქვს მიზეზი სჯეროდეს, რომ შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები, დამოუკიდებლობის ჩათვლით, არ შესრულდება;

    ბ) პრაქტიკოსს სჯერა, რომ პირებს, ვინც კოლექტიურად უნდა განახორციელონ გარიგება, გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები (იხ. აგრეთვე პუნქტი 32); და

    გ) გარიგების განხორციელების საფუძველი შეთანხმებულია შემდეგის მეშვეობით:

        (i) დადგენილია, რომ მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები არსებობს (იხ. აგრეთვე პუნქტები 23-26); და

        (ii) დადასტურებულია, რომ პრაქტიკოსსა და დამკვეთ მხარეს შორის მიღწეულია შეთანხმება გარიგების პირობებზე, პრაქტიკოსის ანგარიშგების პასუხისმგებლობის ჩათვლით.

23. როდესაც გარიგების პარტნიორი მოიპოვებს ინფორმაციას, რომელიც გამოიწვევდა მის მიერ გარიგებაზე უარს აღნიშნული ინფორმაცია უფრო ადრე რომ ყოფილიყო ხელმისაწვდომი, გარიგების პარტნიორმა აღნიშნულის შესახებ დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ფირმას და გარიგების პარტნიორს შეუძლია საჭირო ქმედებების განხორციელება.

მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები

24. იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები, პრაქტიკოსმა, გარიგების გარემოებების შესახებ წინასწარი ცოდნის და სათანადო მხარე(ებ)თან მსჯელობის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს: (იხ. პუნქტები გ35–გ36)

    ა) მოცემული გარემოებებისათვის შესაბამისია თუ არა შესაფერისი მხარეების ფუნქციები და პასუხისმგებლობები; და (იხ. პუნქტები გ37–გ39)

ბ) გარიგება შეიცავს თუ არა ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ მახასიათებელს:

(i) განსახილველი საგანი შესაფერისია; (იხ. პუნქტები გ40-გ44)

(ii) კრიტერიუმები, რომელთაც პრაქტიკოსი მოელის, რომ გამოიყენებს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, შესაფერისია მოცემული გარიგების გარემოებებისათვის, იმის ჩათვლით, რომ ისინი აკმაყოფილებენ შემდეგ მახასიათებლებს: (იხ. პუნქტები გ45–გ50)

ა. რელევანტურობა;

ბ. სისრულე;

გ. საიმედოობა;

დ. ნეიტრალობა;

ე. აღქმადობა.

(iii) კრიტერიუმები, რომელთაც პრაქტიკოსი მოელის, რომ გამოიყენებს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, ხელმისაწვდომი იქნება გამიზნული მომხმარებლებისათვის; (იხ. პუნქტები გ51–გ52)

(iv) პრაქტიკოსი მოელის, რომ შეძლებს პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად მტკიცებულებების მოპოვებას; (იხ. პუნქტები გ53–გ55)

(v) პრაქტიკოსის დასკვნა, დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის ან შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმით, უნდა აისახოს წერილობით ანგარიშში; და

(vi) რაციონალური მიზანი, მათ შორის, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში - პრაქტიკოსი უნდა ვარაუდობდეს რწმუნების გონივრულ დონის მოპოვებას. (იხ. პუნქტი გ56)

25. როდესაც არ არსებობს მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები, პრაქტიკოსმა საკითხი უნდა განიხილოს დამკვეთ მხარესთან. როდესაც შეუძლებელია ცვლილებების გაკეთება წინაპირობების დაკმაყოფილებისთვის, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს გარიგების, როგორც მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას, თუ ეს კანონმდებლობით არ მოითხოვება. თუმცა, მსგავს ვითარებაში განხორციელებული გარიგება არ არის წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისი. შესაბამისად, პრაქტიკოსმა მარწმუნებელ ანგარიშში არ უნდა გააკეთოს მინიშნება იმაზე, რომ გარიგება შესრულდა წინამდებარე მგსს-ის ან სხვა მგსს-(ებ)ის შესაბამისად.

გარიგების მოქმედების სფეროს შეზღუდვა გარიგებაზე დათანხმებამდე

26. როდესაც დამკვეთი მხარე შეზღუდვას აწესებს პრაქტიკოსის მოქმედების სფეროზე შემოთავაზებული მარწმუნებელი გარიგების პირობებში, ისე რომ პრაქტიკოსს სჯერა, რომ აღნიშნული შეზღუდვა გამოიწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე პრაქტიკოსის დასკვნის გაცემაზე უარს, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს გარიგების, როგორც მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას, თუ ეს არ მოითხოვება კანონმდებლობით. (იხ. პუნქტი გ156(გ))

გარიგების პირობებზე შეთანხმება

27. პრაქტიკოსმა გარიგების პირობები უნდა შეათანხმოს დამკვეთ მხარესთან. შეთანხმებული გარიგების პირობები საკმარისად დეტალურად უნდა აისახოს გარიგების წერილში ან სხვა შესაფერისი ფორმის წერილობითი შეთანხმებაში, წერილობითი დადასტურების ფორმით ან კანონმდებლობით დადგენილი ფორმის შესაბამისად. (იხ. პუნქტები გ57–გ58)

28. განმეორებითი გარიგებების შემთხვევაში პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს გარემოებების გამო ხომ არ არის საჭირო გარიგების პირობების გადასინჯვა და საჭიროა თუ არა დამკვეთი მხარისათვის გარიგების არსებული პირობების შეხსენება.

გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე დათანხმება

29. პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს გარიგების პირობების ცვლილებას, თუ ამ თხოვნას არა აქვს დასაბუთებული საფუძველი. მსგავსი ცვლილების განხორციელების შემთხვევაში პრაქტიკოსმა არ უნდა უგულებელყოს ცვლილებამდე მოპოვებული მტკიცებულებები. (იხ. პუნქტი გ59)

კანონმდებლობით განსაზღვრული მარწმუნებელი ანგარიში

30. ზოგიერთ შემთხვევაში შესაფერისი იურისდიქციის კანონმდებლობით არის დადგენილი მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმა ან ტექსტი. მსგავს ვითარებაში პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს:

    ა) შესაძლებელია თუ არა რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა არასწორად გაიგონ მარწმუნებელი დასკვნა; და

    ბ) თუ ეს ასეა, შესაძლებელია თუ არა მარწმუნებელ ანგარიშში დამატებითი ახსნა-განმარტებით შესაძლო გაუგებრობის შერბილება.

    როდესაც პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ მარწმუნებელ ანგარიშში დამატებითი ახსნა-განმატებით ვერ შერბილდება შესაძლო გაუგებრობა, პრაქტიკოსი არ უნდა დათანხმდეს ამ გარიგების შესრულებას, თუ ეს კანონმდებლობით არ მოითხოვება. კანონმდებლობის მიხედვით შესრულებული ამგვარი გარიგება არ არის წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისი. აგრეთვე პუნქტი 71).

ხარისხის კონტროლი

გარიგების პარტნიორის მახასიათებლები

31. გარიგების პარტნიორი უნდა:

    ა) იყოს ისეთი ფირმის წევრი, რომელიც იყენებს ხკსს-ს 1, ან სხვა პროფესიულ, ან საკანონმდებლო მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე; (იხ. პუნქტები გ60–გ66)

    ბ) იყოს კომპეტენტური, მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარებისა და მეთოდების ცოდნისა და პრაქტიკაში გამოყენების თვალსაზრისით, რაც ჩამოუყალიბდა ინტენსიური ტრენინგების და პრაქტიკის მეშვეობით; და (იხ. პუნქტი გ60)

    გ) ფლობდეს საკმარის კომპეტენციას განსახილველ საგანში და მის გაზომვასა და შეფასებაში იმისათვის, რომ აიღოს პასუხისმგებლობა მარწმუნებელ დასკვნაზე. (იხ. პუნქტები გ67–გ68)

გუნდის დაკომპლექტება

32. გარიგების პარტნიორი: (იხ. პუნქტი გ69)

    ა) დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ პირებს, ვინც კოლექტიურად განახორციელებენ გარიგებას, გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები იმისათვის, რომ: (იხ. პუნქტები გ70–გ71)

        (i) გარიგება ჩაატარონ შესაფერისი სტანდარტების და შესაბამისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად; და

        (ii) შეიმუშაონ მარწმუნებელი ანგარიში, რომლის გამოცემა შესაფერისი იქნება არსებულ გარემოებებში.

    ბ) დარწმუნებულია, რომ პრაქტიკოსი შეძლებს შემდეგი ტიპის სამუშაოში მონაწილეობას იმ დონემდე, რაც საკმარისია განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე გაცემულ მარწმუნებელ დასკვნაზე პასუხისმგებლობის ასაღებად:

        (i) პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო, როდესაც საჭიროა ამ ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება; და (იხ. პუნქტები გ70–გ71)

(ii) სხვა პრაქტიკოსის სამუშაო, რომელიც არ არის გარიგების გუნდის წევრი, როდესაც საჭიროა ამ პრაქტიკოსის მიერ შესრულებული მარწმუნებელი სამუშაოს გამოყენება, (იხ. პუნქტები გ72–გ73)

გარიგების პარტნიორის პასუხისმგებლობები

33. გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების საერთო ხარისხზე. აღნიშნული მოიცავს პასუხისმგებლობას შემდეგზე:

ა) სათანადო პროცედურების ჩატარება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმებასთან და დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელებასთან დაკაშირებით;

ბ) გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება (სათანადო ხელმძღვანელობის და ზედამხედველობის ჩათვლით) პროფესიული სტანდარტების, შესაფერისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად;

გ) ფირმის მიმოხილვის პოლიტიკის და პროცედურების შესაბამისად ჩატარებული მიმოხილვები, გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვა მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღით ან ამ თარიღამდე; (იხ. პუნქტი გ74)

დ) გარიგების სათანადო დოკუმენტაციის წარმოება, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს პრაქტიკოსის მიზნების მიღწევის მტკიცებულება და აგრეთვე გარიგების შესაფერის მგსს-ებთან და შესაბამის სამართლებრივ და მარეგულირებელ მოთხოვნების შესაბამისად განხორციელების დოკუმენტირება; და

ე) გარიგების გუნდის მიერ სათანადო კონსულტაციის გამართვა გარიგების გუნდთან რთულ ან საკამათო საკითხებზე.

34. გარიგების მიმდინარეობისას გარიგების პარტნიორი ფხიზლად უნდა იყოს, დაკვირვების და, საჭიროების შემთხვევაში, გამოკითხვის მეშვეობით უნდა მოიძიოს მტკიცებულებები გარიგების გუნდის წევრების მიერ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების დარღვევის თაობაზე. როდესაც გარიგების პარტნიორისთვის ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ან სხვა გზით გახდება ცნობილი ისეთი საკითხების შესახებ, რაც მიანიშნებს, რომ გარიგების გუნდის წევრებმა დაარღვიეს სათანადო ეთიკური მოთხოვნები, გარიგების პარტნიორმა, ფირმის სხვა თანამშრომლებთან ერთად, უნდა განსაზღვროს შესაბამისი ზომები.

35. გარიგების პარტნიორმა უნდა გაითვალისწინოს ფირმის მონიტორინგის პროცესი, რაც ასახულია ფირმის და, საჭიროების შემთხვევაში, ქსელის სხვა ფირმების, მიერ დაგზავნილ უახლეს ინფორმაციაში და უნდა გაითვალისწინოს აგრეთვე მოცემულ მარწმუნებელ გარიგებაზე მოახდენს თუ არა გავლენას აღნიშნულ ინფორმაციაში ასახული ნაკლოვანებები.

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა

36. იმ გარიგებებისათვის, რომლებთან მიმართებაში კანონმდებლობით მოითხოვება ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა, თუ ასეთი არსებობს, ან რომლებთან მიმართებაში ფირმა განსაზღვრავს, რომ აუცილებელია ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა:

ა) გარიგების პარტნიორმა უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა გარიგების დროს წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველთან განხილვაზე და არ უნდა დაათარიღოს მარწმუნებელი ანგარიში მანამ, სანამ არ დასრულდება აღნიშნული მიმოხილვა; და

ბ) გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველმა უნდა განახორციელოს გარიგების გუნდის მნიშვნელოვანი განსჯის და მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმირებისას მიღწეული დასკვნების ობიექტური შეფასება. აღნიშნული შეფასება უნდა მოიცავდეს შემდეგს: (იხ. პუნქტი გ75)

(i) მნიშვნელოვან საკითხებზე გარიგების პარტნიორთან მსჯელობა;

(ii) განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შემოთავაზებული მარწმუნებელი ანგარიშის მიმოხილვა;

(iii) გარიგების გუნდის მნიშვნელოვან განსჯასთან და მიღწეულ დასკვნებთან დაკავშირებული შერჩეული გარიგების დოკუმენტაციის მიმოხილვა; და

(iv) მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმირებისას მიღწეული დასკვნების შეფასება და იმის გათვალისწინება, შემოთავაზებული მარწმუნებელი ანგარიში შესაფერისია თუ არა.

პროფესიული სკეპტიციზმი, პროფესიული განსჯა და მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები

37. პრაქტიკოსმა გარიგება უნდა დაგეგმოს და შეასრულოს პროფესიული სკეპტიციზმით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა (იხ. პუნქტები გ76–გ80)

38. პრაქტიკოსმა მარწმუნებელი გარიგების დაგეგმვისა და განხორციელებისას უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა, მათ შორის პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისას. (იხ. პუნქტები გ81–გ85)

39. პრაქტიკოსმა მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები უნდა გამოიყენოს, როგორც იტერაციული, გარიგების სისტემური პროცესის ნაწილი.

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

დაგეგმვა

40. პრაქტიკოსმა გარიგება ისე უნდა დაგეგმოს, რომ უზრუნველყოს მისი ეფექტიანად შესრულება, მათ შორის, განსაზღვროს გარიგების მოქმედების სფერო, ჩატარების ვადები და საერთო მიმართულებები, ასევე იმგვარად უნდა განსაზღვროს დასაგეგმი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომ მათი ჩატარების შემდეგ მიაღწიოს დასახულ მიზნებს. (იხ. პუნქტები გ86–გ89)

41. პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს შესაფერისია თუ არა კრიტერიუმები გარიგების გარემოებებისათვის, მათ შორის გააჩნიათ თუ არა მათ პუნქტში 24(ბ)(ii) მითითებული მახასიათებლები.

42. თუ გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ მარწმუნებელი გარიგების ერთი ან მეტი წინაპირობა არ არსებობს, პრაქტიკოსმა ეს საკითხი უნდა განიხილოს შესაფერის მხარე(ებ)თან და უნდა განსაზღვროს:

ა) შესაძლებელია თუ არა საკითხის ისე გადაჭრა, რომ პრაქტიკოსი იყოს კმაყოფილი;

ბ) შესაფერისია თუ არა გარიგების შესრულების გაგრძელება; და

გ) საჭიროა თუ არა ამ საკითხის შესახებ ინფორმაციის მარწმუნებელ ანგარიშში ასახვა და თუ ეს ასეა, როგორ.

43. როდესაც გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ ზოგიერთი ან ყველა შესაფერისი კრიტერიუმი მიზანშეუწონელია მარწმუნებელი გარიგებისათვის, პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს გარიგებიდან გასვლის საკითხი, თუ გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით. როდესაც პრაქტიკოსი განაგრძობს გარიგების შესრულებას, პრაქტიკოსი გასცემს პირობით ან უარყოფით დასკვნას, ან უარს ამბობს დასკვნის ჩამოყალიბებაზე, გარემოებების მიხედვით. (იხ. პუნქტები გ90–გ91)

არსებითობა

44. პრაქტიკოსმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინოს: (იხ. პუნქტები გ92–გ100)

ა) მარწმუნებელი გარიგების დაგეგმვისას და განხორციელებისას, მათ შორის პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისას; და

ბ) იმის შეფასებისას, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა

45. პრაქტიკოსმა შესაფერისი მხარე(ები) უნდა გამოკითხოს:

ა) გააჩნიათ თუ არა მათ ინფორმაცია რაიმე ფაქტობრივი, საეჭვო ან სავარაუდო წინასწარ-განზრახული უზუსტობის ან კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევის შესახებ, რაც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე; (იხ. პუნქტი გ101- გ102)

ბ) პასუხისმგებელ მხარეს გააჩნია თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება და თუ ეს ასეა, უნდა განახორციელოს დამატებითი გამოკითხვა, რათა შეისწავლოს შიდა აუდიტის განყოფილების საქმიანობა და ძირითადი აღმოჩენილი ფაქტები განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში; და

გ) პასუხისმგებელმა მხარემ გამოიყენა თუ არა ექსპერტები განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისას.

შეზღუდული რწმუნება	**დასაბუთებული რწმუნება**
46შ. პრაქტიკოსმა საკმარისად უნდა შეის-წავლოს შესაბამისი განსახილველი საგანი და გარიგების სხვა გარემოებები იმისათვის, რომ: ა) პრაქტიკოსმა შეძლოს იმ სფეროების დადგენა, სადაც მოსალოდნელია განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის წარმოქმნა; და ბ) ამგვარად უზრუნველყოს საფუძ-ველი პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის, პუნქტში 46შ (ა) მითითებულ საკითხებზე რეაგირებისათვის და პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდაჭერისათვის. (იხ. პუნქტები გ101–გ105, გ108) 47შ. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავ-ლისას პუნქტის 46შ ფარგლებში, პრაქტი-კოსმა უნდა გაითვალისწინოს განსახილ-ველი საგნის ინფორმაციის მომზადები-სათვის გამოყენებული პროცესი. (იხ. პუნქტი გ107)	46დ. პრაქტიკოსმა საკმარისად უნდა შეისწავლოს შესაბამისი განსახილველი საგანი და გარიგების სხვა გარემოებები იმისათვის, რომ: ა) პრაქტიკოსმა შეძლოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება; და ბ) ამგვარად უზრუნველყოს საფუძველი პროცე-დურების შემუშავებისა და ჩატარებისთვის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის და დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებისათვის პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდასაჭერად. (იხ. პუნქტები გ101–გ104, გ108) 47დ. შესაბამისი განსახილველი საგნის და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლისას პუნქტის 46დ ფარ-გლებში, პრაქტიკოსმა უნდა შეისწავლოს გარიგე-ბისათვის შესაფერისი განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადების შიდა კონტროლი. აღნიშნული მოიცავს გარიგებისათვის შესაფერისი კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასებას და პროცედურების ჩატარების მეშვეობით იმის გან-საზღვრას, გამოყენებული იქნა თუ არა იგი, განსა-ხილველი საგნის ინფორმაციაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვასთან ერთად. (იხ. პუნქტი გ106)

მტკიცებულებების მოპოვება

რისკების განხილვა და რისკებზე რეაგირება

შეზღუდული რწმუნება	დასაბუთებული რწმუნება
48შ. პრაქტიკოსის მიერ შესწავლის საფუძველზე (იხ. პუნქტი 46შ), პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ109–გ113) ა) განსაზღვროს ის სფეროები, სადაც მოსალოდნელია განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის წარმოქმნა; და ბ) უნდა შეიმუშაოს და განახორციელოს პროცედურები პუნქტის 48შ (ა) მიხედვით გამოვლენილ სფეროებზე რეაგირებისთვის და პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდასაჭერად შეზღუდული რწმუნების მოპოვებისათვის.	48დ. პრაქტიკოსის მიერ შესწავლის საფუძველზე (იხ. პუნქტი 46დ) პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტები გ109–გ111) ა) განსაზღვროს და შეაფასოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკები; და ბ) უნდა შეიმუშაოს და განახორციელოს პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის და პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდასაჭერად დასაბუთებული რწმუნების მოპოვებისათვის. განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე გარიგების გარემოებებისათვის შესაფერისი ნებისმიერი სხვა დამატებითი პროცედურების გარდა პრაქტიკოსის პროცედურები უნდა მოიცავდეს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე შესაფერისი კონტროლის ფაქტობრივ ეფექტიანობაზე, როდესაც: (i) პრაქტიკოსის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება მოიცავს მოლოდინს, რომ კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან (ii) კონტროლის ტესტების გარდა სხვა პროცედურები თავისთავად ვერ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს.
იმის განსაზღვრა, აუცილებელია თუ არა დამატებითი პროცედურები შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში	რისკის შეფასების გადასინჯვა დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში
49შ. როდესაც პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება საკითხ(ებ)ის შესახებ, რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, პრაქტიკოსმა უნდა შეიმუშაოს და განახორციელოს დამატებითი პროცედურები, რათა მოიპოვოს დამატებითი მტკიცებულებები, სანამ პრაქტიკოსი არ შეძლებს: (იხ. პუნქტები გ113–გ118) ა) დაასკვნას, რომ მოსალოდნელი არ არის, რომ აღნიშნულმა საკითხმა გამოიწვიოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა; ან ბ) განსაზღვროს, რომ საკითხ(ებ)ი იწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებით უზუსტობას.	49დ. პრაქტიკოსის მიერ განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებამ შეიძლება შეცვალოს გარიგების მიმდინარეობა დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვების გამო. ისეთ ვითარებაში, როდესაც პრაქტიკოსი მოიპოვებს მტკიცებულებას, რომელიც არ შეესაბამება იმას, რასაც ეფუძნება თავდაპირველად პრაქტიკოსის მიერ არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, პრაქტიკოსმა უნდა გადასინჯოს შეფასება და შესაბამისად უნდა შეცვალოს დაგეგმილი პროცედურები. (იხ. პუნქტი გ113)

50. პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს იმ ინფორმაციის შესაფერისობა და საიმედოობა, რომელსაც მტკიცებულებად გამოიყენებს. როდესაც:

    ა) ერთი წყაროდან მიღებული მტკიცებულება არ შეესაბამება სხვა წყაროდან მიღებულ ინფორმაციის; ან

    ბ) პრაქტიკოსს გააჩნია ეჭვები მტკიცებულებად გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობის შესახებ,

    პრაქტიკოსმა უნდა განსაზღვროს, რა ცვლილებები ან დამატებითი პროცედურებია საჭირო საკითხის გადასაჭრელად და უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნული საკითხის გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, გარიგების სხვა ასპექტებზე.

51. პრაქტიკოსმა უნდა შეაჯამოს გამოვლენილი შეუსწორებელი უზუსტობები, გარდა აშკარად უმნიშვნელო უზუსტობებისა. (იხ. პუნქტები გ119–გ120)

პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო

52. როდესაც პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გამოიყენება, პრაქტიკოსმა დამატებით უნდა: (იხ. პუნქტები გ121–გ125)

    ა) შეაფასოს პრაქტიკოსის ექსპერტს გააჩნია თუ არა პრაქტიკოსის მიზნებისათვის საჭირო კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა. პრაქტიკოსის გარე ექსპერტის შემთხვევაში ობიექტურობის შეფასება უნდა მოიცავდეს გამოკითხვას იმ ინტერესების და ურთიერთობების თაობაზე, რამაც შეიძლება საფრთხე შეუქმნას ექსპერტის ობიექტურობას; (იხ. პუნქტები გ126–გ129)

    ბ) საკმარისად უნდა შეისწავლოს პრაქტიკოსის ექსპერტის ექსპერტიზის სფერო; (იხ. პუნქტები გ130–გ131)

    გ) შეათანხმოს პრაქტიკოსის ექსპერტთან ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მოქმედების სფერო და მიზნები; და (იხ. პუნქტები გ132–გ133)

    დ) შეაფასოს პრაქტიკოსის მიზნებისათვის პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება. (იხ. პუნქტები გ134–გ135)

სხვა პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარის, ან გამზომის ან შემფასებლის ექსპერტის, ან შიდა აუდიტორის სამუშაო (იხ. პუნქტი გ136)

53. როდესაც გამოიყენება სხვა პრაქტიკოსის სამუშაო, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს აღნიშნული სამუშაო ადეკვატურია თუ არა პრაქტიკოსის მიზნებისათვის.

54. როდესაც მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მომზადდება პასუხისმგებელი მხარის ან გამზომის ან შემფასებლის ექსპერტის მიერ, პრაქტიკოსმა ექსპერტის სამუშაოს პრაქტიკოსის მიზნებისთვის მნიშვნელობის გათვალისწინებით რამდენადაც აუცილებელია უნდა:

    ა) შეაფასოს ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა;

    ბ) შეისწავლოს ექსპერტის სამუშაო; და

    გ) შეაფასოს ამ ექსპერტის სამუშაოს, როგორც მტკიცებულების ადეკვატურობა.

55. როდესაც პრაქტიკოსი გეგმავს შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს შემდეგი:

    ა) თუ რამდენად ამყარებს შიდა აუდიტორის ობიექტურობას შიდა აუდიტის განყოფილების ორგანიზაციული მდგომარეობა, შესაფერისი პოლიტიკა და პროცედურები;

    ბ) შიდა აუდიტის განყოფილების კომპეტენციის დონე;

    გ) იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის განყოფილება სისტემურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს; და

დ) შიდა აუდიტის განყოფილების მიერ შესრულებული სამუშაო არის თუ არა გარიგების მიზნების ადეკვატური.

ოფიციალური წერილები

56. პრაქტიკოსმა შესაფერისი მხარ(ეებ)ისგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილი:

ა) რომ მან პრაქტიკოსს მიაწოდა გარიგებისათვის შესაფერისი სრული ინფორმაცია, რომელიც გააჩნდა შესაფერის მხარე(ებ)ს; (იხ. პუნქტები გ54–გ55 და გ137–გ139)

ბ) დადასტურება იმისა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაციაში ასახულია შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგები, მათ შორის ყველა შესაფერისი საკითხი.

57. როდესაც გარდა მოთხოვნილი ოფიციალური წერილებისა პრაქტიკოსი გადაწყვეტს, რომ აუცილებელია ერთი ან მეტი ოფიციალური წერილი განსახილველი საგნის ინფორმაციისათვის შესაფერისი მტკიცებულებების გასამყარებლად, პრაქტიკოსმა უნდა მოითხოვოს მსგავსი ოფიციალური წერილები.

58. როდესაც ოფიციალური წერილები დაკავშირებულია საკითხებთან, რომლებიც არსებითია განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში, პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) შეაფასოს მათი გონივრულობა და შესაბამისობა სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებთან, მათ შორის სხვა ოფიციალურ (ზეპირ თუ წერილობით) ინფორმაციასთან; და

ბ) გაითვალისწინოს მოსალოდნელია თუ არა, რომ ოფიციალური ინფორმაციის მომწოდებლები იყვნენ კარგად ინფორმირებულნი კონკრეტულ საკითხებზე.

59. ოფიციალური წერილის თარიღი პრაქტიკული თვალსაზრისით რაც შეიძლება ახლოს უნდა იყოს მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღთან, მაგრამ არა ანგარიშის თარიღის შემდეგ.

მოთხოვნილი ოფიციალური წერილები არა აქვს მიღებული პრაქტიკოსს, ან არ არის საიმედო

60. როდესაც არ წარმოადგენენ ერთ ან მეტ მოთხოვნილ ოფიციალურ წერილს, ან პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ საკმარისი ეჭვი არსებობს ოფიციალური წერილების მომწოდებელთა კომპეტენციასთან, პატიოსნებასთან, ეთიკურ ღირებულებებთან ან გულმოდგინებასთან მიმართებაში, ან ოფიციალური წერილები სხვა მხრივ არ არის საიმედო, პრაქტიკოსმა უნდა: (იხ. პუნქტი გ140)

ა) განიხილოს საკითხი შესაბამის მხარესთან(მხარეებთან);

ბ) ხელახლა შეაფასოს მათი პატიოსნება, ვისგანაც იქნა მოთხოვნილი, ან ვისგანაც იქნა მიღებული ოფიციალური წერილები და შეაფასოს გავლენა, რაც აღნიშნულს ექნება ოფიციალური (ზეპირი თუ წერილობითი) წერილების საიმედოობაზე და ზოგადად მტკიცებულებებზე; და

გ) მიიღოს შესაფერისი ზომები, მარწმუნებელ ანგარიშში დასკვნაზე შესაძლო გავლენის განსაზღვრის ჩათვლით.

შემდგომი მოვლენები

61. როდესაც გარიგებისათვის შესაფერისია, პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე და მარწმუნებელ ანგარიშზე მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე მოვლენების გავლენა და უნდა მოახდინოს შესაფერისი რეაგირება იმ ფაქტებზე, რომელთა შესახებ პრაქტიკოსისათვის გახდება ცნობილი მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ და აღნიშნულ თარიღამდე რომ ყოფილიყო ცნობილი, შეიძლებოდა გამოეწვია პრაქტიკოსის მიერ მარწმუნებელი ანგარიშის შეცვლა. შემდგომი მოვლენების გათვალისწინების დონე დამოკიდებულია მსგავსი მოვლენების პოტენციალზე, მოახდინონ გავლენა განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე და პრაქტიკოსის დასკვნის შესაფერისობაზე. თუმცა, პრაქტიკოსს არ გააჩნია პასუხისმგებლობა განახორციელოს რაიმე პროცედურა განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ. (იხ. პუნქტები გ141–გ142)

სხვა ინფორმაცია

62. როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაციის შემცველი დოკუმენტები და შესაბამისი მარწმუნებელი ანგარიში შეიცავს სხვა ინფორმაციას, პრაქტიკოსმა უნდა წაიკითხოს აღნიშნული ახალი ინფორმაცია, რათა გამოავლინოს არსებითი შეუსაბამობა, თუ ასეთი არსებობს, განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან, ან მარწმუნებელ ანგარიშთან მიმართებაში და როდესაც პრაქტიკოსი აღნიშნული სხვა ინფორმაციის გაცნობისას: (იხ. პუნქტი გ143)

    ა) აღმოაჩენს არსებით შეუსაბამობას სხვა ინფორმაციასა და განსახილველი საგნის ინფორმაციას, ან მარწმუნებელ ანგარიშს შორის; ან

    ბ) მისთვის ცნობილი გახდება სხვა ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის ფაქტის შესახებ, რაც არ არის დაკავშირებული იმ საკითხებთან, რაც ასახულია განსახილველი საგნის ინფორმაციაში, ან მარწმუნებელ ანგარიშში,

    პრაქტიკოსმა საკითხი უნდა განიხილოს შესაფერის მხარესთან(მხარეებთან) და უნდა მიიღოს დამატებითი ზომები.

შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა

63. პრაქტიკოსმა უნდა შეაფასოს განსახილველი საგნის ინფორმაცია ადეკვატურად მიესადაგება ან აღწერს თუ არა შესაფერის კრიტერიუმებს. (იხ. პუნქტები გ144–გ146)

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება

64. პრაქტიკოსმა გარიგების კონტექსტში უნდა შეაფასოს მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა და როდესაც გარემოებების მიხედვით აუცილებელია, უნდა სცადოს დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება. პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს ყველა შესაფერისი მტკიცებულება, მიუხედავად იმისა, აღნიშნული ადასტურებს თუ ეწინააღმდეგება შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვას ან შეფასებას კრიტერიუმების გამოყენებით. როდესაც პრაქტიკოსს არ შეუძლია აუცილებელი დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება, პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნულის გავლენა პრაქტიკოსის დასკვნაზე 65-ე პუნქტში. (იხ. პუნქტები გ147–გ153)

65. პრაქტიკოსმა უნდა ჩამოაყალიბოს დასკვნა, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. დასკვნის ჩამოყალიბებისას პრაქტიკოსმა უნდა გაითვალისწინოს გამოტანილი დასკვნა 64-ე პუნქტში მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობის და შესაფერისობის თაობაზე და უნდა შეაფასოს შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითია თუ არა, ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად. (იხ. პუნქტები გ3 და გ154–გ155)

66. როდესაც პრაქტიკოსს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, ადგილი აქვს მოქმედების სფეროს შეზღუდვას და პრაქტიკოსმა უნდა ჩამოაყალიბოს პირობითი დასკვნა, უარი უნდა განაცხადოს დასკვნაზე, ან უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან, როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით, საჭიროებისამებრ. (იხ. პუნქტები გ156–გ158)

მარწმუნებელი ანგარიშის შედგენა

67. მარწმუნებელი ანგარიშს უნდა ჰქონდეს წერილობითი ფორმა და უნდა შეიცავდეს გარკვევით ჩამოყალიბებულ პრაქტიკოსის დასკვნას განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. (იხ. პუნქტები გ2, გ159–გ161)

68. პრაქტიკოსის დასკვნა ნათლად უნდა იყოს გამოყოფილი იმ ინფორმაციის, ან ახსნა-განმარტებებისაგან, რომლებიც გავლენას არ ახდენს პრაქტიკოსის დასკვნაზე, მათ შორის, ისეთი ინფორმაციისგან, როგორიცაა „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“, „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“, გარიგების ცალკეული ასპექტების შედეგები, რეკომენდაციები ან დამატებითი ინფორმაცია, რომლებიც აისახება მარწმუნებელ ანგარიშში. (იხ. პუნქტები გ159–გ161)

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი

69. მარწმუნებელი ანგარიში სულ მცირე შემდეგ ელემენტებს მაინც უნდა შეიცავდეს:

ა) სათაურს, რომელიც ნათლად მიუთითებს, რომ ანგარიში არის დამოუკიდებელი მარწმუნებელი ანგარიში; (იხ. პუნქტი გ162)

ბ) ადრესატს; (იხ. პუნქტი გ163)

გ) პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული რწმუნების დონეზე, განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე და, საჭიროების შემთხვევაში, შესაბამის განსახილველ საგანზე მინიშნება ან მისი აღწერა. როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნის ტექსტი შედგენილია შესაფერისი მხარ(ეებ)ის მტკიცების გამოყენებით, აღნიშნული მტკიცება თან უნდა ერთვოდეს მარწმუნებელ ანგარიშს, ასახული უნდა იყოს მარწმუნებელ ანგარიშში ან მითითებული უნდა იყოს წყარო, რომელიც ხელმისაწვდომია გამიზნული მომხმარებლებისთვის; (იხ. პუნქტი გ164)

დ) შესაფერისი კრიტერიუმების მითითებას; (იხ. პუნქტი გ165)

ე) როდესაც შესაფერისია, კრიტერიუმების გამოყენებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების პროცესისთვის დამახასიათებელი მნიშვნელოვანი თანდაყოლილი შეზღუდვის აღწერას; (იხ. პუნქტი გ166)

ვ) როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები შემუშავებულია კონკრეტული მიზნისათვის, განცხადებას, რომელიც აფრთხილებს მკითხველს აღნიშნული ფაქტისა და იმის შესახებ, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისათვის; (იხ. პუნქტები გ167–გ168)

ზ) პასუხისმგებელი მხარისა და გამზომი ან შემფასებელი მხარის მითითებას, თუ ეს უკანასკნელი სხვა პირია, ასევე მათი პასუხისმგებლობისა და პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების აღწერას; (იხ. პუნქტი გ169)

თ) განცხადებას იმის თაობაზე, რომ გარიგება ჩატარდა წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად, ან როდესაც განსახილველი საგნისთვის სპეციალური მგსს არსებობს, იმ მგსს-ის შესაბამისად; (იხ. პუნქტები გ170–გ171)

ი) განცხადებას იმის შესახებ, რომ ფირმა, რომლის წევრიც არის პრაქტიკოსი, იყენებს ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ მოთხოვნებს, ან საკანონმდებლო მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე ხკსს 1-ის მოთხოვნები. როდესაც პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს პროფესიული მოთხოვნები, ან გამოყენებული საკანონმდებლო მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე; (იხ. პუნქტი გ172)

კ) განცხადებას, რომ პრაქტიკოსი იცავს დამოუკიდებლობისა და ბესსს-ის კოდექსით განსაზღვრულ სხვა ეთიკურ მოთხოვნებს, ანდა სხვა პროფესიულ ან კანონმდებლობით განსაზღვრულ მოთხოვნებს, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული ბესსს-ის კოდექსის დებულებები. როდესაც პრაქტიკოსი არ არის პროფესიონალი ბუღალტერი, განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს გამოყენებული პროფესიული ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული ბესსს-ის კოდექსის დებლები; (იხ. პუნქტი გ173)

ლ) იმ სამუშაოს საზრიანი შეჯამება, რომელიც განხორციელდა, როგორც პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის დასკვნის გასაგებად აუცილებელია ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის ცოდნა. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შესრულებული სამუშაოს რეზიუმეში მითითებული უნდა იყოს, რომ:

(i) შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს ჩატარებული პროცედურების ხასიათი და ვადები განსხვავდება და უფრო ნაკლებად მასშტაბურია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში; და

(ii) ამის გამო, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში მოპოვებული რწმუნების დონე მნიშვნელოვნად დაბალია იმასთან შედარებით, რასაც პრაქტიკოსი მიიღებდა, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. (იხ. პუნქტები გ6, გ174–გ178)

(მ) პრაქტიკოსის დასკვნას: (იხ. პუნქტები გ2, გ179–გ181)

(i) როდესაც შესაფერისია, დასკვნის მეშვეობით ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს გამიზნულ მომხმარებელს იმ კონტექსტის თაობაზე, რა კონტექსტშიც უნდა აღიქვან ეს დასკვნა; (იხ. პუნქტი გ180)

(ii) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში დასკვნა დადებითი ფორმით უნდა იყოს გამოხატული; (იხ. პუნქტი გ179)

(iii) შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში დასკვნა გამოხატული უნდა იყოს ისეთი ფორმით, რომელიც მომხმარებლებს ამცნობს იმის თაობაზე, რომ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს; (იხ. პუნქტი გ181)

(iv) დასკვნაში (ii) ან (iii) ქვეპუნქტებში მითითებული საკითხები ისეთი ფრაზებით უნდა იყოს გადმოცემული, რომლებიც შეესაბამება შესაბამის განსახილველ საგანსა და შესაფერის კრიტერიუმებს, გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით და გამოხატული უნდა იყოს შემდეგი ტერმინებით: (იხ. პუნქტი გ182)

ა. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების;

ბ. განსახილველის საგნის ინფორმაციისა და შესაფერისი კრიტერიუმების; ან

გ. შესაბამისი მხარ(ეებ)ის განცხადების (მტკიცების).

(v) როდესაც პრაქტიკოსი გამოთქვას მოდიფიცირებულ დასკვნას, მარწმუნებელი ანგარიში უნდა შეიცავდეს:

ა. განყოფილებას, სადაც მოცემულია იმ საკითხ(ებ)ის აღწერა, რამაც გამოიწვია მოდიფიცირება; და

ბ. განყოფილებას, რომელიც შეიცავს პრაქტიკოსის მოდიფიცირებულ დასკვნას. (იხ. პუნქტი გ183)

ნ) პრაქტიკოსის ხელმოწერას; (იხ. პუნქტი გ184)

ო) მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღს. მარწმუნებელი ანგარიში არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, როდესაც პრაქტიკოსმა მოიპოვა ინფორმაცია, რომელსაც ეყრდნობა პრაქტიკოსის დასკვნა, მათ შორის მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ აღიარებული უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ პასუხისმგებლობის აღებას განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე; (იხ. პუნქტი გ185)

პ) პრაქტიკოსის მისამართს იმ იურისდიქციაში, სადაც ის საქმიანობს.

მარწმუნებელ ანგარიშში პრაქტიკოსის ექსპერტზე მინიშნება

70. როდესაც პრაქტიკოსი იყენებს პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს მარწმუნებელ ანგარიშში, ანგარიშის ტექსტი არ უნდა გულისხმობდეს, რომ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა აღნიშნულ ანგარიშში გამოთქმულ დასკვნაზე მცირდება აღნიშნული ექსპერტის ჩართულობის გამო. (იხ. პუნქტები გ186–გ188)

კანონმდებლობით დადგენილი მარწმუნებელი ანგარიშის ტექსტი

71. როდესაც პრაქტიკოსს კანონმდებლობით მოეთხოვება მარწმუნებელი ანგარიშის სპეციფიკური ფორმატის ან ტექსტის გამოყენება, მარწმუნებელ ანგარიშში მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მითითებული წინამდებარე მგსს-ის მოთხოვნების დაცვის შესახებ, როდესაც მარწმუნებელი ანგარიში სულ მცირე 69-ე პუნქტში მითითებულ ყველა ელემენტს მაინც შეიცავს.

არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული დასკვნები

72. პრაქტიკოსმა არამოდიფიცირებული დასკვნა უნდა ჩამოაყალიბოს, როდესაც პრაქტიკოსი დაასკვნის, რომ:

    ა) დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომზადებულია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით; ან

    ბ) შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე პრაქტიკოსის ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ საკითხს (საკითხებს), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არ არის მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერისი კრიტერიუმების მიხედვით.

73. როდესაც პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ აუცილებელია:

    ა) გამიზნული მომხმარებლების ყურადღების მიპყრობა განსახილველი საგნის ინფორმაციაში წარდგენილ ან გამჟღავნებულ საკითხზე, რომელსაც, პრაქტიკოსის აზრით, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ექნება გამიზნული მომხმარებლების მიერ განსახილველი საგნის ინფორმაციის გაგებისათვის („მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“); ან

    ბ) განსახილველი საგნის ინფორმაციაში წარდგენილი ან გამჟღავნებული საკითხების გარდა სხვა საკითხზე ინფორმაციის მიწოდება, რაც, პრაქტიკოსის აზრით, შესაფერისია გამიზნული მომხმარებლების მიერ გარიგების, პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების ან მარწმუნებელი ანგარიშის გაგებისათვის („სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“),

    და ეს არ არის აკრძალული კანონმდებლობით, პრაქტიკოსმა ეს საკითხი უნდა წარმოადგინოს მარწმუნებელი ანგარიშის აბზაცში, რომლის სათაურიდან ნათლად გამოჩნდება, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა არ არის მოდიფიცირებული აღნიშნულ საკითხთან მიმართებაში. „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცში“ შესაძლებელია მხოლოდ ისეთი საკითხის მითითება, რომელიც წარდგენილი ან გამჟღავნებულია განსახილველი საგნის ინფორმაციაში.

74. პრაქტიკოსმა მოდიფიცირებული დასკვნა უნდა ჩამოაყალიბოს მხოლოდ შემდეგ გარემოებებში:

    ა) როდესაც პრაქტიკოსის შეფასებით ადგილი აქვს გარიგების მოქმედების სფეროს შეზღუდვას და საკითხის გავლენა შეიძლება არსებითი იყოს (იხ. 66-ე პუნქტი). მსგავს შემთხვევებში პრაქტიკოსი გამოთქვამს პირობით დასკვნას ან უარს ამბობს დასკვნის წარდგენაზე;

    ბ) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს. მსგავს შემთხვევებში პრაქტიკოსი გამოთქვამს პირობით დასკვნას ან უარყოფით დასკვნას. (იხ. პუნქტი გ191)

75. პრაქტიკოსმა პირობითი დასკვნა უნდა ჩამოაყალიბოს მაშინ, როდესაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა არ არის იმდენად არსებითი და ყოვლისმომცველი, რომ აუცილებელი იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის თქმა დასკვნის წარდგენაზე. პირობითი დასკვნა ჩამოყალიბდება შემდეგნაირად: იმ საკითხის გავლენის, ან შესაძლო გავლენის „გარდა“, რომელმაც გამოიწვია პირობითი დასკვნა. (იხ. პუნქტები გ189–გ190)

76. როდესაც პრაქტიკოსი მოდიფიცირებულ დასკვნას იძლევა მოქმედების სფეროს შეზღუდვის გამო, მაგრამ მისთვის ცნობილია აგრეთვე სხვა საკითხ(ებ)ის შესახებ, რაც იწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებით უზუსტობას, პრაქტიკოსმა მარწმუნებელ ანგარიშში ნათლად უნდა აღწეროს როგორც მოქმედების სფეროს შეზღუდვა, ისე ის საკითხ(ებ)ი, რომელიც იწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებით უზუსტობას.

77. როდესაც შესაბამისი მხარ(ებ)ის მიერ წარმოდგენილ განცხადებაში მითითებულია და სათანადოდ არის აღწერილი, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს, პრაქტიკოსმა უნდა:

ა) გასცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა, შესაბამისი განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით; ან

ბ) როდესაც გარიგების პირობებით კონკრეტულად მოითხოვება დასკვნის წარდგენა შესაბამისი მხარ(ეებ)ის მიერ წარმოდგენილი მტკიცების ტერმინებით, უნდა გასცეს არამოდიფიცირებული დასკვნა, მაგრამ მარწმუნებელ ანგარიშში უნდა დაამატოს „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“, სადაც მითითებული იქნება შესაბამისი მხარ(ეებ)ის მტკიცება, რომელშიც სათანადოდ აღწერილია, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. (იხ. პუნქტი გ192)

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები

78. პრაქტიკოსმა უნდა განიხილოს, გარიგების პირობების და გარიგების სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, პრაქტიკოსისათვის გახდა თუ არა ცნობილი რაიმე საკითხის შესახებ, რაზეც ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელს, დამკვეთ მხარეს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვებს. (იხ. პუნქტი გ193-გ199)

დოკუმენტაცია

79. პრაქტიკოსმა დროულად უნდა მოამზადოს გარიგების დოკუმენტაცია, სადაც მოცემული იქნება მარწმუნებელი ანგარიშის საფუძვლის ჩანაწერი, რომელიც საკმარისი და შესაფერისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა პრაქტიკოსმა, რომელსაც არ ჰქონია კავშირი მოცემულ გარიგებასთან, გაიგოს: (იხ. პუნქტები გ200–გ204)

ა) რომ ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა შეესაბამება შესაფერის მგსს-ს და შესაბამის სამართლებრივ და მარგულირებელ მოთხოვნებს;

ბ) ჩატარებული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებები; და

გ) გარიგების მიმდინარეობისას წარმოჭრილი საკითხები, შესაბამისი დასკვნები და აღნიშნული დასკვნების ჩამოყალიბებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა.

80. როდესაც პრაქტიკოსი გამოავლენს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არ შეესაბამება მნიშვნელოვან საკითხზე პრაქტიკოსის საბოლოო დასკვნას, პრაქტიკოსმა უნდა განახორციელოს იმის დოკუმენტირება, თუ როგორ გადაჭრა აღნიშნული შეუსაბამობა.

81. პრაქტიკოსმა გარიგების დოკუმენტაცია უნდა მოაგროვოს გარიგების ფაილში და ადმინისტრაციული პროცესი უნდა დაასრულოს გარიგების ფაილის დროულად დაკომპლექტებით, მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ. (იხ. პუნქტები გ205–გ206)

82. გარიგების საბოლოო ფაილში დოკუმენტების თავმოყრის შემდეგ პრაქტიკოსმა არ უნდა წაშალოს ან გადააგდოს არავითარი სახის დოკუმენტაცია მისი შენახვის პერიოდის დასრულებამდე. (იხ. პუნქტი გ207)

83. როდესაც პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს გარიგების არსებული დოკუმენტაციის შეცვლას ან დაუმატებს გარიგების ახალ დოკუმენტაციას გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების დასრულების მერე, პრაქტიკოსმა უნდა განახორციელოს შემდეგის დოკუმენტირება მიუხედავად ცვლილებების ხასიათისა:

ა) ცვლილებების ან დამატებების კონკრეტული მიზეზები; და

ბ) როდის და ვინ განახორციელა და მიმოიხილა აღნიშნული.

* * *

გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა

შესავალი (იხ. მე-6 პუნქტი)

გ1. საკონსულტაციო მომსახურების გარიგების დროს პრაქტიკოსი იყენებს ტექნიკურ უნარებს, განათლებას, დაკვირვებას, სპეციალური ცოდნასა და გამოცდილებას. საკონსულტაციო მომსახურების გარიგება მოიცავს ანალიზურ პროცესს, რაც, როგორც წესი, მოიცავს შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებული ქმედებების გარკვეულ კომბინაციას: მიზნის დასახვა, ფაქტების შემოწმება, პრობლემების ან შესაძლებლობების განსაზღვრა, ალტერნატივების შეფასება, რეკომენდაციების შემუშავება, მათ შორის, გასატარებელი ზომების განსაზღვრა, შედეგების ინფორმირება და ზოგჯერ აღნიშნული ზომების გატარება და მათი შემოწმება. თუ პრაქტიკოსის ანგარიში იწერება, საზოგადოდ, ამისთვის გამოიყენება თხრობითი ტექსტი (ანუ „ვრცელი ფორმატი“). როგორც წესი, შესრულებული სამუშაო მხოლოდ დამკვეთის მიერ გამოსაყენებლად და მისი სარგებლობისთვისაა გამიზნული. სამუშაოს ხასიათი და მოქმედების სფერო განისაზღვრება პრაქტიკოსსა და დამკვეთს შორის შეთანხმებით. ნებისმიერი მომსახურება, რომელიც აკმაყოფილებს მარწმუნებელი გარიგების განმარტებას, იქნება მარწმუნებელი გარიგება და არა საკონსულტაციო მომსახურების გარიგება.

მიზნები

გარიგებები, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია მოიცავს მრავალ ასპექტს
(იხ. პუნქტები მე-10, 65-ე, 69(მ))

გ2. როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია რამდენიმე ასპექტს მოიცავს, შეიძლება ცალკე დასკვნის ჩამოყალიბება თითოეულ ასპექტზე. არ არის აუცილებელი, რომ თითოეულ ასეთ დასკვნას ერთი და იგივე რწმუნების დონე ჰქონდეს. საპირისპიროდ, თითოეული დასკვნა გამოითქმება იმ ფორმით, რომელიც შესაფერისია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, ან შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის. წინამდებარე მგსს-ში მითითება მარწმუნებელ ანგარიშში წარმოდგენილ დასკვნაზე მოიცავს თითოეულ დასკვნას როდესაც განცალკევებული დასკვნებია.

განმარტებები

პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა შეზღუდული და დასაბუთებული რწმუნების გარიგებებში (იხ. პუნქტი 12(ა)(i))

გ3. რადგან შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში მოპოვებული რწმუნების დონე მნიშვნელოვნად ნაკლებია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების შემთხვევაში, პროცედურები, რომელთაც პრაქტიკოსი ახორციელებს შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს განსხვავდება ხასიათის და ვადების მხრივ და ნაკლებად ინტენსიურია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით. დასაბუთებული რწმუნების გარიგების და შეზღუდული რწმუნების გარიგების პროცედურებს შორის ძირითადი განსხვავებები მოიცავს შემდეგს:

ა) სავარაუდოდ განსხვავებული იქნება სხვადასხვა პროცედურების, როგორც მტკიცებულების წყაროს, ხასიათზე აქცენტი, რაც დამოკიდებულია გარიგების გარემოებებზე. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს კონკრეტული შეზღუდული რწმუნების გარიგების გარემოებებში შედარებით მეტი აქცენტის გაკეთება სუბიექტის თანამშრომლების გამოკითხვებზე და ანალიზურ პროცედურებზე და შედარებით ნაკლები აქცენტი, თუ იქნება ასეთი, კონტროლის ტესტებზე და მტკიცებულების მოპოვებაზე გარე წყაროებიდან, ვიდრე ეს მოხდებოდა დასაბუთებული გარიგების შემთხვევაში;

ბ) შეზღუდული რწმუნების გარიგების დროს პრაქტიკოსმა შეიძლება:

- ნაკლები მუხლები შეარჩიოს შესამოწმებლად; ან
- ნაკლები პროცედურები ჩაატაროს (მაგალითად, მხოლოდ ანალიზური პროცედურები ისეთ გარემოებებში, როდესაც დასაბუთებული გარიგების შემთხვევაში ჩატარდებოდა ორივე, როგორც ანალიზური პროცედურები, ისე სხვა პროცედურები);

გ) დასაბუთებული გარიგების შემთხვევაში გარიგების რისკზე რეაგირებისათვის ჩატარებული ანალიზური პროცედურები მოიცავს მოლოდინის შექმნას, რომ ისინი საკმარისად ზუსტია არსებითი უზუსტობის გამოსავლენად. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ანალიზური პროცედურები შეიძლება შემუშავდეს იმისთვის, რომ გაამყაროს მოლოდინი ტენდენციის, თანაფარდობისა და კოეფიციენტების მიმართულებასთან დაკავშირებით და არა არსებითი უზუსტობის გამოსავლენად ისეთი სიზუსტით, რაც მოსალოდნელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში;

დ) უფრო მეტიც, მნიშვნელოვანი ცვალებადობის, თანაფარდობის ან განსხვავებების გამოვლენისას შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, სათანადო მტკიცებულებების მოპოვება შეიძლება გამოკითხვების და მიღებული პასუხების განხილვით გარიგების ცნობილი გარემოებების ჭრილში;

ე) ამასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება, მაგალითად გამოიყენოს უფრო მეტად აგრეგირებული მონაცემები, როგორიცაა კვარტალური მონაცემები და არა ყოველთვიური მონაცემები, ან შეიძლება გამოიყენოს მონაცემები, რომლებზეც არ ჩატარებულა ცალკე პროცედურები მათი საიმედოობის ტესტირებისათვის იმ დონეზე, რასაც ადგილი ექნებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

რწმუნების გონივრული დონე (იხ. პუნქტები 12(ა)(i)(ბ), 47შ)

გ4. როგორც წესი, რწმუნების დონე, რომელსაც პრაქტიკოსი მოიპოვებს, არ ექვემდებარება რაოდენობრივად გამოსახვას და იგი გონივრულია თუ არა, ეს პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია, რაც გარიგების გარემოებების მიხედვით უნდა განისაზღვროს. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსი ახორციელებს პროცედურებს, რომლებიც შეზღუდულია იმ პროცედურებთან შედარებით, რომლებიც ჩატარდებოდა დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, თუმცა, მიუხედავად ამისა, დაგეგმილია გონივრული რწმუნების დონის მისაღებად. პრაქტიკოსის მიერ მიღებული რწმუნების დონე გონივრული რომ იყოს, მან უნდა გაათმჯობესოს გამიზნული მომხმარებლების ნდობა განსახილველი საგნის ინფორმაციისადმი იმ ხარისხით, რაც უმნიშვნელოზე მეტია. (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ16–გ18)

გ5. შეზღუდული რწმუნების გარიგებების მთლიან სპექტრში გონივრული რწმუნება შეიძლება იცვლებოდეს რწმუნების დონიდან, რომელიც ოდნავ აღემატება რწმუნების დონეს, რომელიც სავარაუდოდ გაათმჯობესებს გამიზნული მომხმარებლების ნდობას განსახილველი საგნის ინფორმაციის მიმართ იმ დონით, რომელიც აშკარად მეტია უმნიშვნელოზე, დონემდე, რომელიც ოდენავ დაბალია დასაბუთებულ რწმუნებასთან შედარებით. თუ რა არის გონივრული კონკრეტული გარიგებისთვის, განსჯის საგანია მოცემულ კონტექსტში და დამოკიდებულია გარიგების გარემოებებზე, მათ შორის გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე, კრიტერიუმებზე და გარიგების შესაბამის განსახილველ საგანზე.

გ6. რადგან შეზღუდული პასუხისმგებლობის გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული რწმუნების დონე ცვალებადია, პრაქტიკოსის ანგარიში შეიცავს ჩატარებული პროცედურების საინფორმაციო რეზიუმეს, რითაც აღიარებულია, რომ პრაქტიკოსის დასკვნის გასაგებად აუცილებელია ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის გაგება. (იხ. პუნქტები 69(ლ) და გ173–გ177).

გ7. ზოგიერთი ფაქტორი, რაც შეიძლება შესაფერისი იყოს იმის განსაზღვრისას, თუ რა წარმოადგენს გონივრულ რწმუნებას კონკრეტული გარიგების შემთხვევაში, მაგალითად მოიცავს შემდეგს:

- შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლები და კრიტერიუმები და არსებობს თუ არა განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს;
- დამკვეთი მხარის ინსტრუქციები ან სხვა მითითებები იმ რწმუნების ხასიათის შესახებ, რასაც დამკვეთი მხარე ცდილობს მიიღოს პრაქტიკოსისაგან. მაგალითად, გარიგების პირობებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს გარკვეული პროცედურები, რასაც დამკვეთი მხარე აუცილებლად მიიჩნევს, ან განსახილველი საგნის ინფორმაციის კონკრეტული

ასპექტები, რისკენაც დამკვეთ მხარეს სურს, რომ პრაქტიკოსმა მიმართოს პროცედურები. თუმცა, პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ გონივრული რწმუნების მისაღებად საჭირო საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭიროა სხვა პროცედურების ჩატარება.

- საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკა, თუ ასეთი არსებობს, გარკვეული განსახილველი საგნის ინფორმაციის, ან მსგავსი ან დაკავშირებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის, რწმუნების გარიგებებთან მიმართებაში.

- გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საინფორმაციო მოთხოვნილებები. როგორც წესი, რაც უფრო მაღალია გამიზნული მომხმარებლების მიერ შეუსაბამო დასკვნის მიღების შედეგის გავლენა, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას შეიცავს, მით უფრო მაღალი რწმუნების დონეა საჭირო იმისათვის, რომ იგი იყოს გონივრული მათთვის. მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში გამიზნული მომხმარებლების მიერ შეუსაბამო დასკვნის მიღების შედეგი შეიძლება იმდენად დიდი იყოს, რომ საჭირო იქნეს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შესრულება იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა მოიპოვოს რწმუნება, რომელიც გონივრულია მოცემულ გარემოებებში.

- გამიზნული მომხმარებლების მოლოდინი, რომ პრაქტიკოსი შეზღუდული რწმუნების დასკვნას ჩამოაყალიბებს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე მოკლე ვადაში და ნაკლები ხარჯებით.

დამოწმების გარიგებების მაგალითები (იხ. პუნქტი 12(ა)(ii)(ა))

გ8. გარიგებების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება განხორციელდეს წინამდებარე მგსს-ის ფარგლებში, მოიცავს შემდეგს:

ა) მდგრადი განვითარება – გარიგება მდგრადი განვითარების შესახებ მოიცავს რწმუნების მოპოვებას ხელმძღვანელობის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის (გამზომი ან შემფასებელი) მიერ მომზადებულ ანგარიშზე სუბიექტის საქმიანობის მდგრადი შედეგების თაობაზე;

ბ) კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვა – გარიგება კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ მოიცავს რწმუნების მოპოვებას სხვა მხარის (გამზომი ან შემფასებელი) მიერ შესაფერისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნების დაცვის შესახებ მომზადებულ ანგარიშზე;

გ) დახარჯული ფულის ეფექტურობა – დახარჯული ფულის ეფექტურობის გარიგება მოიცავს რწმუნების მოპოვებას სხვა მხარის მიერ (გამზომი ან შემფასებელი) დახარჯული ფულის ეფექტურობის შეფასების გაზომვაზე ან შეფასებაზე.

*მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები (*იხ. პუნქტი 12(ბ))

გ9. მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარები და მეთოდები მოიცავს შემდეგს:

- პროფესიული სკეპტიციზმის და პროფესიული განსჯის გამოყენება;

- მარწმუნებელი გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება, მტკიცებულებების მოპოვებისა და შეფასების ჩათვლით;

- საინფორმაციო სისტემების და შიდა კონტროლის ფუნქციის და შეზღუდვების შესწავლა;

- მიმოხილვის პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის დაკავშირება არსებითობასა და გარიგების რისკებთან;

- გარიგებისათვის შესაფერისი პროცედურების გამოყენება (რაც შეიძლება მოიცავდეს გამოკითხვას, ინსპექტირებას, ანალიზურ პროცედურებს, ხელახლა გამოთვლას, ხელახლა შესრულებას, დაკვირვებას, დადასტურებას და ანალიზურ პროცედურებს); და

- დოკუმენტირების სისტემური პრაქტიკა და მარწმუნებელი ანგარიშის შესადგენად შესაფერისი უნარები.

კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 12(გ), დანართი)

გ10. განსახილველი საგნის გონივრულად თანამიმდევრული გაზომვის ან შეფასებისათვის საჭიროა შესაფერისი კრიტერიუმები პროფესიული განსჯის კონტექსტში. შესაფერისი კრიტერიუმებით უზრუნველყოფილი უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრების გარეშე ნებისმიერი დასკვნა იქნება ინდივიდუალური ინტერპრეტაციისა და გაუგებრობების სუბიექტი. კრიტერიუმების შესაფერისობა კონტექსტისადმი მგრძნობიარეა, ანუ იგი განისაზღვრება გარიგების გარემოებების კონტექსტში. თუნდაც, ერთი და იგივე განსახილველი საგნის შემთხვევაში შეიძლება არსებობდეს განსხვავებული კრიტერიუმები, რაც გამოიწვევს განსხვავებულ გაზომვას ან შეფასებას. მაგალითად, გამზომმა ან შემფასებელმა შესაბამისი განსახილველი საგნისთვის – მომხმარებელთა კმაყოფილება – შეიძლება შეარჩიოს კრიტერიუმი, პრეტენზიების მქონე დაკმაყოფილებულ მომხმარებელთა რაოდენობა; სხვა გამზომმა ან შემფასებელმა შეიძლება შეარჩიოს თავდაპირველი შეძენიდან სამი თვის განმავლობაში განმეორებითი შეძენების რაოდენობა. კრიტერიუმების შესაფერისობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ანუ, როდესაც კრიტერიუმები არ არის შესაფერისი დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, ისინი არ არის შესაფერისი არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის და პირიქით. შესაფერისი კრიტერიუმები, საჭიროების შემთხვევაში, მოიცავს წარდგენისა და ინფორმაციის გამჟღავნების კრიტერიუმებს.

გარიგების რისკი (იხ. პუნქტი 12(ვ))

გ11. გარიგების რისკი არ ნიშნავს, ან მოიცავს პრაქტიკოსის ბიზნესის რისკებს, როგორიცაა, მაგალითად ზარალი სასამართლო დავის გამო, ანტირეკლამა, ან სხვა მოვლენები, რომლებიც არსებობს კონკრეტულ განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან დაკავშირებით.

გ12. როგორც წესი, გარიგების რისკი შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან, თუმცა აღნიშნული კომპონენტებიდან არ არის აუცილებელი, რომ ყველა არსებობდეს ან ყველა მნიშვნელოვანი იყოს რწმუნების ყველა გარიგების შემთხვევაში:

ა) რისკები, რომლებზეც პრაქტიკოსი პირდაპირ გავლენას არ ახდენს, თავის მხრივ, მოიცავს შემდეგს:

(i) განსახილველი საგნის ინფორმაციის დაუცველობა არსებითი უზუსტობისაგან შესაფერისი მხარ(ეებ)ის მიერ ნებისმიერი დაკავშირებული, გამოყენებული კონტროლის გათვალისწინებამდე (თანდაყოლილი რისკი); და

(ii) რისკი, რომ შესაფერისი მხარ(ეებ)ის შიდა კონტროლის მეშვეობით განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება ან აღმოჩენა და შესწორება შეუძლებელია (კონტროლის რისკი); და

ბ) რისკი, რომ პრაქტიკოსი პირდაპირ გავლენას არ ახდენს, რაც წარმოადგენს რისკს, რომ პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებული პროცედურების მეშვეობით ვერ გამოაშკარავდება არსებითი უზუსტობა (შეუმჩნევლობის რისკი).

გ13. აღნიშნულ კომპონენტთაგან თითოეულის გარიგებისთვის შესაფერისობის ხარისხზე გავლენას ახდენს გარიგების გარემოებები, კერძოდ:

- შესაბამისი განსახილველი საგნის და განსახილველი საგნის ინფორმაციის ხასიათი. მაგალითად, კონტროლის რისკის კონცეფცია შეიძლება უფრო გამოსადეგი იყოს, როდესაც შესაბამისი განსახილველი საგანი დაკავშირებულია ინფორმაციის მომზადებასთან სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შესახებ, ვიდრე მაშინ, როდესაც იგი დაკავშირებულია ინფორმაციასთან კონტროლის ეფექტიანობის ან ფიზიკური მდგომარეობის არსებობის შესახებ;
- დასაბუთებული რწმუნების გარიგება ტარდება თუ შეზღუდული რწმუნების გარიგება. მაგალითად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ხშირად პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს კონტროლის ტესტისგან განსხვავებული საშუალებით მტკიცებულე-

ბების მოპოვება, რა შემთხვევაშიც კონტროლის რისკის გათვალისწინება შეიძლება ნაკლებად შესაფერისი იყოს, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

რისკების გათვალისწინება პროფესიული განსჯის საკითხია და არა საკითხი, რომლის გაზომვაც ზუსტად შეიძლება.

გ14. რისკის ნულამდე შემცირება ძალიან იშვიათად არის მიღწევადი ან ხარჯების თვალსაზრისით სასარგებლო, ამიტომ, „დასაბუთებული რწმუნება“ აბსოლუტურ რწმუნებაზე ნაკლებია ისეთი ფაქტორების გამო, როგორიცაა:

- შერჩევითი ტესტირება;
- შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვა;
- ფაქტი, რომ პრაქტიკოსისათვის ხელმისაწვდომი ინფორმაციის უდიდესი ნაწილი დამარწმუნებელია და არა დასკვნითი;
- პროფესიული განსჯის გამოყენება მტკიცებულებების მოპოვების და შეფასებისას და აღნიშნული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნების ჩამოყალიბებისას;
- ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლები, როდესაც შეფასდება ან გაიზომება კრიტერიუმების გამოყენებით.

დამკვეთი მხარე (იხ. პუნქტი 12(ზ), დანართი)

გ15. დამკვეთი მხარე სხვადასხვა გარემოებაში შეიძლება იყოს პასუხისმგებელი მხარის ხელმძღვანელობა ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, საკანონმდებლო ორგანო, გამიზნული მომხმარებლები, გამზომი ან შემფასებელი, ან სხვა მესამე მხარე(ები).

გამიზნული მომხმარებლები (იხ. პუნქტი 12(ნ), დანართი)

გ16. ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება არსებობდნენ მარწმუნებელი ანგარიშის ადრესატებისგან განსხვავებული გამიზნული მომხმარებლები. პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ შეძლოს ყველა იმ პირის დადგენა, ვინც წაიკითხავს მარწმუნებელ ანგარიშს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ბევრი ადამიანისთვის არის იგი ხელმისაწვდომი. ასეთ ვითარებაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესაძლო მომხმარებლებს მოსალოდნელია, რომ გააჩნიათ ინტერესთა ფართო სპექტრი შესაბამისი განსახილველი საგნისადმი, გამიზნული მომხმარებლები შეიძლება მხოლოდ ძირითადი აქციონერები იყვნენ, რომელთაც მნიშვნელოვანი და საერთო ინტერესი გააჩნიათ. გამიზნული მომხმარებლების დადგენა სხვადასხვა გზით შეიძლება, მაგალითად შეთანხმებით პრაქტიკოსსა და პასუხისმგებელ მხარეს, ან დამკვეთ მხარეს შორის, ან კანონმდებლობით.

გ17. გამიზნული მომხმარებლები ან მათი წარმომადგენლები შეიძლება პირდაპირ იყვნენ ჩართულნი პრაქტიკოსთან და პასუხისმგებელ მხარესთან (დამკვეთ მხარესთან, თუ განსხვავებულია) ერთად გარიგების მოთხოვნების განსაზღვრაში. თუმცა, მიუხედავად სხვების ჩართულობისა და შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებისაგან განსხვავებით (რაც მოიცავს დაქირავებულ მხარესთან და ნებისმიერ შესაფერის მესამე მხარესთან შეთანხმებული პროცედურების შედეგად აღმოჩენილი ფაქტების ანგარიშგებას და არა დასკვნას):

ა) პრაქტიკოსი პასუხისმგებელია პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრაზე; და

ბ) პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, როდესაც პრაქტიკოსი იღებს ინფორმაციას, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ ინფორმაციისაგან, რაზეც არის დაფუძნებული პროცედურების დაგეგმვა (იხ. პუნქტები გ115–გ117).

გ18. ზოგიერთ შემთხვევაში გამიზნული მომხმარებლები (მაგალითად, ბანკები და მარეგულირებლები) აწესებენ მოთხოვნას, ან მოსთხოვენ შესაფერის მხარე(ებ)ს მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებას სპეციფიკური მიზნისათვის. როდესაც გარიგებებისთვის იყენებენ კრიტერიუმებს, რომლებიც შემუშავებულია სპეციფიკური მიზნისათვის, პუნქტით 69(ვ) მოითხოვება განცხადების გაკეთება, რომელიც აფრთხილებს მომხმარებლებს აღნიშნული ფაქტის შესახებ. ამასთან, პრაქტიკოსმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს მიუთითოს, რომ მარწმუნებელი ანგა-

რიში განკუთვნილია მხოლოდ სპეციფიკური მომხმარებლებისათვის. გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე, აღნიშნულის მიღწევა შეიძლება მარწმუნებელი ანგარიშის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით (იხ. პუნქტები გ166–გ167).

განსახილველი საგნის ინფორმაცია (იხ. პუნქტი 12(ყ), დანართი)

გ19. ზოგიერთ შემთხვევაში განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს განცხადების (მტკიცების) სახით, რომელიც აფასებს რაიმე პროცესის რომელიმე ასპექტს, ან საქმიანობის შედეგს ან შესაბამისობას, კრიტერიუმების მიხედვით. მაგალითად „ABC-ის შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებდა XYZ კრიტერიუმების თვალსაზრისით პერიოდის …. განმავლობაში“ ან „ABC-ის მმართველობის სტრუქტურა შეესაბამებოდა XYZ კრიტერიუმებს …. პერიოდის … განმავლობაში“.

შესაფერისი მხარე(ები) (იხ. მე-13 პუნქტი, დანართი)

გ20. პასუხისმგებელი მხარის, გამზომის ან შემფასებლის და დამკვეთი მხარის როლი შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს (იხ. პუნქტი გ37). ამასთან, იურისდიქციების და სუბიექტების მიხედვით განსხვავდება აგრეთვე ხელმძღვანელობის და მმართველობის სტრუქტურები, რაც ასახავს ისეთ გავლენას, როგორიცაა განსხვავებული კულტურა და სამართლებრივი წინაისტორია, სიდიდე და საკუთრების მახასიათებლები. მსგავსი განსხვავება ნიშნავს, რომ შეუძლებელია მგსს-ებში მითითებული იყოს ყველა ის პირი ყველა გარიგებისათვის, ვინც უნდა გამოკითხოს პრაქტიკოსმა, ვისგანაც უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილები ან განახორციელოს სხვაგვარი კომუნიკაცია ყველა ვითარებაში. ზოგიერთ შემთხვევაში, მაგალითად როდესაც შესაფერისი მხარე(ები) წარმოადგენს დამოუკიდებელი იურიდიული პირის მხოლოდ ნაწილს, საჭირო იქნება პროფესიული განსჯის გამოყენება, რათა დადგინდეს შესაფერისი ხელმძღვანელი პირები, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები კომუნიკაციისათვის, რათა განისაზღვროს თუ ვის გააჩნია განსახილველი საკითხების ცოდნა და სათანადო პასუხისმგებლობები.

მარწმუნებელი გარიგების შესრულება წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად

გარიგებისათვის შესაფერისი სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა (იხ. პუნქტები 1-ლი, მე-5, მე-15)

გ21. წინამდებარე მგსს მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ეხება მარწმუნებელ გარიგებებს[3] (გარდა გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვისა), მათ შორის განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს-ის გარიგებებს. ზოგიერთ შემთხვევაში გარიგებისათვის შესაფერისია აგრეთვე განსახილველი საგნისათვის სპეციფიკური მგსს. განსახილველი საგნისათვის სპეციფიკური მგსს შესაფერისია მოცემული გარიგებისათვის, როდესაც მგსს-ის განსახილველი საგანი ფაქტობრივად შესაფერისია გარიგებისათვის და არსებობს გარემოებები, რომლებსაც ეხება აღნიშნული მგსს.

გ22. ასს-ები და მგსს-ები შემუშავებულია გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვისთვის, შესაბამისად, არ ვრცელდება სხვა მარწმუნებელ გარიგებებზე. თუმცა, მათ შეიძლება უზრუნველყონ მითითებები ზოგადად გარიგების პროცესთან დაკავშირებით პრაქტიკოსისთვის, რომელიც ასრულებს მარწმუნებელ გარიგებას წინამდებარე მგსს-ის შესაბამისად.

მგსს-ის ტექსტი (იხ. პუნქტები მე-12, მე-16)

გ23. მგსს შეიცავს პრაქტიკოსის მიზნებს მგსს-თან შესაბამისობისათვის და აგრეთვე მოთხოვნებს, რომლებიც ისეა შემუშავებული, რომ პრაქტიკოსმა შეძლოს აღნიშნული მიზნების მიღწევა. ამასთან, ისინი მოიცავენ დაკავშირებულ მითითებებს გამოყენების და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის სახით, გაცნობით მასალას, რაც უზრუნველყოფს ინფორმაციას მგსს-ის კონტექსტის შესახებ, რაც შესაფერისია მისი სათანადოდ გაგებისათვის და შეიცავს აგრეთვე განმარტებებს.

---

3. წინამდებარე მგსს მოიცავს მოთხოვნებს, ამ მოთხოვნების გამოყენებასთან დაკავშირებულ და სხვა ახსნა-განმარტებითი ხასიათის მასალას, რომლებიც ეხება დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების დამოწმების გარიგებებს, მაგრამ მისი გამოყენება შესაძლებელია დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების უშუალო შეფასებების გარიგებებშიც, თუ შევსებული და ადაპტირებული იქნება გარიგების კონკრეტული გარემოებების შესაბამისად.

გ24. მგსს-ის მიზნები იძლევა კონტექსტს, რის ფარგლებშიც არის დადგენილი მგსს-ის მოთხოვნები და გამიზნულია შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში ხელშეწყობისათვის:

ა) იმის გაგება, თუ რა უნდა იყოს მიღწეული; და

ბ) გადაწყვეტილების მიღება, საჭიროა თუ არა უფრო მეტის გაკეთება აღნიშნული მიზნების მისაღწევად.

მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკოსის მიერ მგსს-ის მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენება უზრუნველყოფს საკმარის საფუძველს იმისათვის, რომ პრაქტიკოსმა მიაღწიოს თავის მიზნებს. თუმცა, რადგან მარწმუნებელი გარიგებების გარემოებები ძალიან განსხვავდება და ყველა გარემოების მგსს-ის მიერ წინასწარ განჭვრეტა შეუძლებელია, ამიტომ პრაქტიკოსი არის პასუხისმგებელი იმ პროცედურების განსაზღვრაზე, რომლებიც აუცილებელია შესაფერისი მგსს-ის მოთხოვნების შესრულებისათვის და აგრეთვე მასში გაცხადებული მიზნების მიღწევისათვის. გარიგების გარემოებების მიხედვით, შეიძლება არსებობდეს კონკრეტული საკითხები, რაც მოითხოვს პრაქტიკოსის მიერ შესაფერისი მგსს-ით მოთხოვნილის გარდა დამატებითი პროცედურების ჩატარებას იმისათვის, რომ მიღწეული იყოს აღნიშნულ მგსს-ში მოცემული მიზნები.

გ25. მგსს-ში მოცემული სავალდებულო მოთხოვნები გამოსახულია სიტყვის „უნდა“ გამოყენებით.

გ26. როდესაც აუცილებელია, გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის ნაწილში მოცემულია მოთხოვნების დამატებითი ახსნა და აგრეთვე მითითებები მათი შესრულებისათვის. კერძოდ, შეიძლება:

ა) ზუსტად იყოს ახსნილი, თუ რას ნიშნავს მოთხოვნა, ან რას მოიცავს; და

ბ) მოიცავდეს მაგალითებს, რომლებიც შეიძლება მოცემული გარემოებების შესაფერისი იყოს.

მართალია მსგავსი მითითება თავისთავად არ აწესებს მოთხოვნას, მაგრამ შესაფერისია მოთხოვნების სათანადოდ გამოყენებისათვის. გამოყენების და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალაში შეიძლება მოცემული იყოს იმ საკითხების წინაისტორია, რომლებსაც ეხება ესა თუ ის მგსს. როდესაც შესაფერისია გამოყენების და სხვა ახსნა-განმარტებით მასალაში ასახულია სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციებისა და მცირე ფირმებისათვის სპეციფიკური განხილვა. აღნიშნული დამატებითი განხილვა ხელს უწყობს მგსს-ის მოთხოვნების გამოყენებას. თუმცა, ისინი არ ზღუდავენ ან ამცირებენ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას მგსს-ის მოთხოვნების გამოყენების და მასთან შესაბამისობის კუთხით.

გ27. მგსს-ში განმარტებები მოცემულია იმისათვის, რომ ხელი შეუწყოს მგსს-ის ერთგვაროვან გამოყენებასა და ინტერპრეტაციას და გამიზნული არ არის იმისთვის, რომ იყოს უპირატესობა მიენიჭოს იმ განმარტებებთან შედარებით, რომლებიც შეიძლება ჩამოყალიბებულია სხვა მიზნებისათვის, იქნება ეს კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები თუ სხვა.

გ28. დანართები წარმოადგენს გამოყენებისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალის ნაწილს. დანართის დანიშნულება და სავარაუდო გამოყენება ახსნილია შესაბამის მგსს-ში, ან თვითონ დანართის სათაურში და შესავალში.

შესაფერისი მოთხოვნების დაცვა (იხ. მე-17 პუნქტი)

გ29. მართალია ზოგიერთი პროცედურა მოითხოვება მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, მაგრამ ისინი შეიძლება მაინც შესაფერისი იყოს ზოგიერთი შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისათვის.

ეთიკური მოთხოვნები (იხ. პუნქტები 3(ა), მე-20, 22(ა))

გ30. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს ეთიკის ძირითად პრინციპებს. ეს პრინციპებია:

ა) პატიოსნება;

ბ) ობიექტურობა;

გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება;

დ) კონფიდენციალურობა; და

ე) პროფესიული ქცევა.

ეთიკის ძირითადი პრინციპები განსაზღვრავს პროფესიონალი ბუღალტრის ქცევის ნორმებს.

გ31. ბესსს-ის კოდექსი ქმნის კონცეპტუალურ მიდგომას, რომელიც პროფესიონალმა ბუღალტრებმა უნდა გამოიყენონ იმისთვის, რომ გამოავლინონ და შეაფასონ ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეები და სათანადო რეაგირება მოახდინონ, მათ შორის:

ა) ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ შექმნილი საფრთხეების გამოსავლენად. აღნიშნული საფრთხეები იყოფა შემდეგ კატეგორიებად:

(i) ანგარების;

(ii) თვითშეფასების;

(iii) ადვოკატირების;

(iv) ფამილიარული ურთიერთობისა; და

(v) შანტაჟის;

ბ) იმის შესაფასებლად, გამოვლენილი საფრთხეები არის თუ არა მისაღები დონის; და

გ) თუ ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვის მიმართ გამოვლენილი საფრთხეები არ არის მისაღები დონის, სათანადო რეაგირება მოახდინოს მათზე: თავიდან მოიცილოს საფრთხის გამომწვევი გარემოებები, გაატაროს დამცავი ზომები საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, ან გამოვიდეს ამ გარიგებიდან, თუ გამოსვლა ნებადართულია მოქმედი კანონმდებლობით.

გ32. ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს სხვადასხვა საკითხის შესახებ მოთხოვნებს და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას, როგორიცაა:

- ინტერესთა კონფლიქტი;
- პროფესიული დანიშვნა;
- მეორე მოსაზრებები;
- პროფესიული საზღაური და სხვა სახის ანაზღაურება;
- წახალისება, მათ შორის საჩუქრები და სტუმარმასპინძლობა;
- დამკვეთის აქტივების შენახვა;
- რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევაზე.

გ33. გარდა ამისა, ბესსს-ის კოდექსი მოიცავს *დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტებს.* ბესსს-ის კოდექსში დამოუკიდებლობა განმარტებულია, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობა. დამოუკიდებლობა იცავს იმის შესაძლებლობას, რომ პრაქტიკოსმა მარწმუნებელი დასკვნა ჩამოაყალიბოს ისე, რომ არ განიცდიდეს ამ დასკვნის მაკომპრომენტირებელ ზეგავლენას. დამოუკიდებლობა აუმჯობესებს პრაქტიკოსის უნარს, იმოქმედოს პატიოსნად, ობიექტურად და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი. ბესსს-ის კოდექსის *დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები* მოიცავს მაგალითად შემდეგ საკითხებს:

- საზღაური;
- საჩუქრები და სტუმარმასპინძლობა;
- ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი სასამართლო პროცესი;
- ფინანსური ინტერესები;
- სესხები და გარანტიები;

- საქმიანი ურთიერთობები;
- ნათესაური და პირადი ურთიერთობები;
- მარწმუნებელ დამკვეთთან მუშაობა უახლოეს წარსულში;
- მარწმუნებელი დამკვეთთან მუშაობა დირექტორად ან თანამდებობის პირად;
- მარწმუნებელი გარიგების დამკვეთთან მუშაობა;
- ფირმის პერსონალის ხანგრძლივი კავშირი მარწმუნებელი გარიგებების დამკვეთებთან;
- მარწმუნებელი გარიგებების დამკვეთებისათვის არამარწმუნებელი მომსახურების გაწევა;
- ისეთი ანგარიშების (დასკვნების) შედგენა, რომლებიც ითვალისწინებს გამოყენების ან გავრცელების შეზღუდვას.

გ34. პროფესიული ან კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებულ ბესსს-ის კოდექსის დებულებებზე არანაკლებ მკაცრია, თუ ისინი მოიცავს გ30–გ33 პუნქტებში მითითებულ ყველა საკითხს და ადგენს ვალდებულებებს, რომელთა მეშვეობითაც მიიღწევა ამგვარ გარიგებებთან დაკავშირებული ბესსს-ის კოდექსის მოთხოვნების მიზნები.

დათანხმება და გაგრძელება

გარიგების წინაპირობები (იხ. 24-ე პუნქტი)

გ35. სახელმწიფო სექტორის გარემოში შეიძლება მიჩნეული იყოს, რომ მარწმუნებელი გარიგების ზოგიერთი წინაპირობა არსებობს, მაგალითად:

ა) სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციების და სახელმწიფო სუბიექტების ფუნქციები და პასუხისმგებლობები მარწმუნებელი გარიგებების მოქმედების სფეროს თვალსაზრისით მიჩნეულია, რომ სათანადოა, რადგან ისინი, როგორც წესი, კანონმდებლობითაა დადგენილი;

ბ) სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ორგანიზაციების უფლება გარიგებისთვის აუცილებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობაზე ხშირად კანონმდებლობაშია გაწერილი;

გ) როგორც წესი, მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსის დასკვნა იქნება ეს დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის თუ შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმით, აისახოს წერილობით ანგარიშში; და

დ) როგორც წესი, არსებობს რაციონალური მიზანი, რადგან გარიგება გაწერილია კანონმდებლობით.

გ36. როდესაც ხელმისაწვდომი არ არის შესაფერისი კრიტერიუმები მთელი განსახილველი საგნისთვის, მაგრამ პრაქტიკოსს შეუძლია შესაბამისი განსახილველი საგნის ერთი ან მეტი ისეთი ასპექტის დადგენა, რომლისთვისაც არსებობს აღნიშნული კრიტერიუმები, მაშინ მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ შესაბამისი განსახილველი საგნის აღნიშნულ ასპექტებთან მიმართებაში. ანალოგიურ შემთხვევებში შეიძლება საჭირო იყო მარწმუნებელ ანგარიშში ნათლად განმარტება, რომ ანგარიში დაკავშირებული არ არის მთლიან თავდაპირველ განსახილველ საგანთან.

ფუნქციები და პასუხისმგებლობები (იხ. პუნქტები 12(ნ), 12(ო), 12(ს), 12(ქ), მე-13, 24(ა), დანართი)

გ37. ყველა მარწმუნებელ გარიგებას გააჩნია სულ მცირე სამი მხარე: პასუხისმგებელი მხარე, პრაქტიკოსი და გამიზნული მომხმარებლები. დამოწმების გარიგებებში პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს აგრეთვე გამზომი ან შემფასებელი და აგრეთვე დამკვეთი მხარე. იხილეთ დანართი, სადაც განხილულია თუ როგორ კავშირშია თითოეული ფუნქცია მარწმუნებელ გარიგებასთან.

გ38. იმის მტკიცებულება, რომ არსებობს შესაფერისი ურთიერთობა შესაბამის განსახილველ საგანზე პასუხისმგებლობასთან მიმართებაში, შეიძლება მოპოვებული იყოს პასუხისმგებელი მხარისგან

მიღებული აღიარებით. მსგავსი აღიარება წარმოქმნის აგრეთვე პასუხისმგებელი მხარის და პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობების თაობაზე ურთიერთგაგების საფუძველს. წერილობითი აღიარება არის პასუხისმგებელი მხარის მიერ საკითხის გაგების დოკუმენტირების ყველაზე შესაფერისი ფორმა. პასუხისმგებლობის აღიარების არარსებობის შემთხვევაში შეიძლება მაინც შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ გარიგების განხორციელებაზე დათანხმება, როდესაც მაგალითად სხვა წყაროებში, როგორიცაა, მაგალითად კანონები ან ხელშეკრულება, მითითებულია პასუხისმგებლობა. სხვა შემთხვევებში შეიძლება შესაფერისი იყოს გარიგებაზე უარის თქმა გარემოებების მიხედვით, ან გარემოებების შესახებ ინფორმაციის ასახვა მარწმუნებელ ანგარიშში.

გ39. გამზომი ან შემფასებელი არის პასუხისმგებელი განსახილველი საგნის შესახებ ინფორმაციის გონივრულ საფუძველზე. ის, თუ რას ნიშნავს გონივრული საფუძველი დამოკიდებულია განსახილველი საგნის ხასიათზე და გარიგების სხვა გარემოებებზე. ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება საჭირო იყოს ფორმალური პროცესი ინტენსიური შიდა კონტროლით იმისათვის, რომ გამზომი ან შემფასებელი უზრუნველყოფილი იყოს გონივრული საფუძვლით, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. ფაქტი, რომ პრაქტიკოსი ამზადებს ანგარიშს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, ვერ ჩაანაცვლებს განსახილველი საგნის ინფორმაციის გონივრული საფუძვლის მისაღებად საჭირო გამზომის ან შემფასებლის საკუთარ პროცესებს.

შესაბამისი განსახილველი საგნის შესაფერისობა (იხ. პუნქტი 24(ბ)(i))

გ40. შესაბამისი განსახილველი საგანი იდენტიფიცირებადია და ექვემდებარება თანმიმდევრულ გაზომვას ან შეფასებას შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით, ისე რომ შედეგად მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება აუცილებელი გახდეს ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომელთა მიზანია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების დასკვნის მხარდასაჭერად, საჭიროებისამებრ.

გ41. განსახილველი საგნის შესაფერისობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ანუ როდესაც განსახილველი საგანი არ არის შესაფერისი დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისათვის, იგი არ არის შესაფერისი არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის და პირიქით.

გ42. სხვადასხვა განსახილველ საგანს განსხვავებული მახასიათებლები გააჩნია, მაგალითად, შესაბამისი ინფორმაცია უფრო მეტად ხარისხობრივია თუ რაოდენობრივი, ობიექტური თუ სუბიექტური, ისტორიული თუ პერსპექტიული და დროის რომელიმე მომენტთან არის დაკავშირებული თუ დროის გარკვეულ პერიოდს მოიცავს. მსგავსი მახასიათებლები გავლენას ახდენს:

ა) სიზუსტეზე, რომლითაც შეიძლება გაიზომოს ან შეფასდეს შესაბამისი განსახილველი საგანი კრიტერიუმების საპირისპიროდ; და

ბ) ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე.

გ43. ამგვარი მახასიათებლების დადგენა და მათი გავლენის გათვალისწინება პრაქტიკოსს ეხმარება შესაბამისი განსახილველი საგნის შესაფერისობის შეფასებაში და აგრეთვე მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსის განსაზღვრაში (იხ. პუნქტი გ163).

გ44. ზოგიერთ შემთხვევაში მარწმუნებელი გარიგება შეიძლება მოიცავდეს ფართო შესაბამისი განსახილველი საგნის მხოლოდ ერთ ნაწილს. მაგალითად, პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს მდგრად განვითარებაში სუბიექტის წვლილის მხოლოდ ერთ ასპექტზე ანგარიშგება, როგორიცაა, მაგალითად დადებითი გარემოსდაცვითი შედეგების მქონე პროგრამების რაოდენობა, რომლებსაც სუბიექტი ახორციელებს. მსგავს შემთხვევებში იმის განსაზღვრისთვის, გარიგებას გააჩნია თუ არა შესაფერისი შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლები, პრაქტიკოსისთვის შეიძლება შესაფერისი იყოს იმის განხილვა, იმ ასპექტის შესახებ ინფორმაცია, რომელზეც პრაქტიკოსს ეთხოვა ანგარიშის მომზადება, სავარაუდოდ დააკმაყოფილებს თუ არა გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის, საინფორმაციო მოთხოვნილებებს და აგრეთვე როგორ მოხდება განსახილველი საგნის ინფორმაციის წარდგენა და გავრცელება, მაგალითად არსებობს

თუ არა უფრო მნიშვნელოვანი პროგრამები შედარებით მცირე სასარგებლო საბოლოო შედეგებით, რომელთა შესახებ სუბიექტი ახორციელებს ანგარიშგებას.

კრიტერიუმების მიზანშეწონილობა და ხელმისაწვდომობა

კრიტერიუმების ხელმისაწვდომობა (იხ. პუნქტი 24(ბ)(ii))

გ45. მიზანშეწონილ კრიტერიუმებს შემდეგი ნიშნები ახასიათებს:

ა) რელევანტურობა: რელევანტური კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შესახებ ისეთი ინფორმაცია მიიღება, რომელიც გამიზნულ მომხმარებლებს გადაწყვეტილებების მიღებაში დაეხმარება;

ბ) სისრულე: კრიტერიუმები სრულად მიიჩნევა, თუ მათი გამოყენებით განსაზღვრულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაში გამოტოვებული არ იქნება ისეთი რელევანტური ფაქტორები, რომლებიც, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ გავლენას იქონიებს გამიზნული მომხმარებლების მიერ განსახილველი საგნის საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. სრული კრიტერიუმები, სადაც ეს მიზანშეწონილია, ითვალისწინებს წარდგენისა და ახსნა-განმარტების კრიტერიუმებსაც;

გ) საიმედოობა: საიმედო კრიტერიუმების გამოყენებით გაზომილი ან შეფასებული განსახილველი საგანი საკმარისად ერთგვაროვანი იქნება (მათ შორის, საჭიროების შემთხვევაში, მისი წარდგენა და ახსნა-განმარტება), თუ ანალოგიურ სიტუაციებში ამ კრიტერიუმებს სხვა პრაქტიკოსები გამოიყენებენ;

დ) ნეიტრალობა: ნეიტრალური კრიტერიუმების გამოყენებით მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი და ობიექტური იქნება;

ე) აღქმადობა: კარგად გასაგები კრიტერიუმების გამოყენების შედეგად მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია გასაგები იქნება გამიზნული მომხმარებლებისთვის.

გ46. მოლოდინების (მოსალოდნელი შედეგების) ან დასკვნების გაურკვევლად აღწერა ამა თუ იმ პირის ინდივიდუალური გამოცდილების საფუძველზე, მიზანშეწონილი კრიტერიუმები ვერ იქნება.

გ47. ზემოთ ჩამოთვლილი თითოეული მახასიათებლის შედარებითი მნიშვნელობის განსაზღვრა კონკრეტული გარიგებისთვის კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასების პროცესში პრაქტიკოსის მიერ განსასჯელი საკითხია. უფრო მეტიც, კრიტერიუმები შეიძლება შესაფერისი იყოს გარიგების კონკრეტული გარემოებების შემთხვევაში, მაგრამ შეიძლება არ იყოს შესაფერისი გარიგების სხვა გარემოებების შემთხვევაში. მაგალითად, მთავრობისადმი ან მარეგულირებლისადმი ანგარიშგება შეიძლება მოითხოვდეს კრიტერიუმების კონკრეტულ წყებას, მაგრამ აღნიშნული კრიტერიუმები შეიძლება არ იყოს შესაფერისი მომხმარებელთა უფრო ფართო სპექტრისთვის.

გ48. კრიტერიუმები შეიძლება შერჩეული ან შემუშავებული იყოს სხვადასხვა გზით, მაგალითად ისინი შეიძლება:

- დადგენილი იყოს კანონმდებლობით;
- გამოცემული იყოს ექსპერტთა უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, რომელიც იცავს სათანადო გამჭვირვალე პროცედურებს;
- კოლექტიურად იყოს შემუშავებული გუნდის მიერ, რომელიც არ იცავს გამჭვირვალე სათანადო პროცედურებს;
- გამოქვეყნდეს აკადემიურ ჟურნალში ან წიგნებში;
- შემუშავებულ იყოს გასაყიდად, საკუთრების უფლებით;
- სპეციალურად იყოს შემუშავებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში.

კრიტერიუმების შემუშავების ხერხმა შეიძლება გავლენა იქონიოს იმ სამუშაოზე, რომელსაც პრაქტიკოსი ახორციელებს მათი შესაბამისობის შესაფასებლად.

გ49. ზოგიერთ შემთხვევაში კანონმდებლობით არის დადგენილი გარიგებისათვის გამოსაყენებელი კრიტერიუმები. საწინააღმდეგო მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში მიიჩნევა, რომ მსგავსი კრიტერიუმები შესაფერისია, ისევე როგორც ექსპერტთა იმ უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ გამოცემული კრიტერიუმები, რომლებიც იცავენ გამჭვირვალობის სათანადო პროცედურებს, როდესაც ისინი ინფორმაციაზე გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნილებების შესაფერისია. მსგავს კრიტერიუმებს უწოდებენ დადგენილ კრიტერიუმებს. მაშინაც კი, როდესაც არსებობს დადგენილი კრიტერიუმები შესაბამისი განსახილველი საგნისთვის, სპეციფიკური მომხმარებლები შეიძლება დათანხმდნენ სხვა კრიტერიუმების გამოყენებაზე მათი სპეციფიკური მიზნებისათვის. მაგალითად, შესაძლებელია სხვადასხვა საფუძვლების გამოყენება დადგენილი კრიტერიუმების სახით შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესაფასებლად. თუმცა, შეიძლება სპეციფიკურმა მომხმარებლებმა შეიმუშაონ უფრო დეტალური კრიტერიუმების წყება, რომელიც აკმაყოფილებს მათ სპეციფიკურ მოთხოვნილებებს ინფორმაციაზე, მაგალითად გონივრულ ზედამხედველობასთან მიმართებაში. მსგავს შემთხვევებში მარწმუნებელ ანგარიშში:

ა) მოცემულია გაფრთხილება მკითხველებისთვის, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომზადებულია სპეციალური დანიშნულების კრიტერიუმების შესაბამისად და ამგვარად, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება შესაფერისი არ იყოს სხვა მიზნისათვის (იხ. პუნქტი 69(ვ)); და

ბ) შეიძლება აღნიშნული იყოს, როდესაც გარიგების გარემოებებისათვის შესაფერისია, რომ კრიტერიუმები კანონმდებლობით არის დადგენილი, ან გამოცემულია ექსპერტთა უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, რომელიც იცავს გამჭვირვალე სათანადო პროცესს.

გ50. როდესაც კრიტერიუმები სპეციალურად არის შემუშავებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად გარიგების კონკრეტულ გარემოებებში, ისინი არ არის შესაფერისი, თუ შედეგად მიიღება განსახილველი საგნის ინფორმაცია ან მარწმუნებელი ანგარიში, რომელიც დამაბნეველია გამიზნული მომხმარებლებისათვის. სასურველია, რომ გამიზნულმა მომხმარებლებმა ან დამკვეთმა მხარემ აღიაროს, რომ სპეციალურად შემუშავებული კრიტერიუმები შესაფერისია გამიზნული მომხმარებლების მიზნებისათვის. მსგავსი აღიარების არარსებობამ შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, რა პროცედურებიც უნდა ჩატარდეს კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შესაფასებლად და აგრეთვე მარწმუნებელ ანგარიშში კრიტერიუმების შესახებ ინფორმაციაზე.

კრიტერიუმების ხელმისაწვდომობა (იხ. პუნქტი 24(ბ)(iii))

გ51. კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს გამიზნული მომხმარებლებისათვის, რათა მათ შეძლონ გაიგონ, როგორ განხორციელდა შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვა ან შეფასება. კრიტერიუმები გამიზნული მომხმარებლებისათვის ხელმისაწვდომი ხდება ერთი ან მეტი შემდეგი საშუალებით:

ა) მისი გასაჯაროებით;

ბ) ნათლად ასახვით განსახილველი საგნის ინფორმაციის წარდგენისას;

გ) ნათლად ჩამოყალიბებით მარწმუნებელ ანგარიშში; (იხ. პუნქტი გ164)

დ) საყოველთაოდ ცნობილი და გასაგები კრიტერიუმების გამოყენებით, მაგალითად დროის გასაზომი კრიტერიუმი საათებითა და წუთებით გამოსახული.

გ52. კრიტერიუმები შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს აგრეთვე გამიზნული მომხმარებლებისათვის, მაგალითად ხელშეკრულების პირობები, ან დარგის ასოციაციის მიერ გამოცემული კრიტერიუმები, რაც ხელმისაწვდომია მხოლოდ ამ დარგის წარმომადგენლებისთვის, რადგან შესაფერისია მხოლოდ სპეციფიკური მიზნისათვის. ასეთ შემთხვევაში პუნქტით 69(ვ) მოითხოვება განცხადება, რომელიც მკითხველებს აფრთხილებს აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით. ამასთან,

პრაქტიკოსმა შეიძლება სათანადოდ მიიჩნიოს იმის მინიშნება, რომ მარწმუნებელი ანგარიში გამიზნულია მხოლოდ სპეციფიკური მომხმარებლებისათვის (იხ. პუნქტები გ166–გ167).

მტკიცებულებების ხელმისაწვდომობა (იხ. პუნქტი 24(ბ)(iv))

ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობა და ხარისხი

გ53. ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობაზე და ხარისხზე გავლენას ახდენს:

ა) შესაბამისი განსახილველი საგნის ან განსახილველი საგნის ინფორმაციის მახასიათებლები. მაგალითად, შეიძლება მოსალოდნელი იყოს ნაკლებად ობიექტური მტკიცებულება, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომავალზეა ორიენტირებული და არ არის გასული პერიოდის; და

ბ) სხვა გარემოებები, მაგალითად როდესაც გონივრული თვალსაზრისით მოსალოდნელია მტკიცებულების არსებობა, მაგრამ მტკიცებულება არ არის ხელმისაწვდომი, მაგალითად პრაქტიკოსის დანიშვნის გამო, ან სუბიექტის დოკუმენტების შენახვის პოლიტიკის გამო, არაადეკვატური საინფორმაციო სისტემის, ან პასუხისმგებელი მხარის მიერ დაწესებული შეზღუდვის გამო.

ჩვეულებრივ, მტკიცებულება, თავისი არსით, უფრო დამარწმუნებელია და თავისთავად არ წარმოადგენს დასკვნას.

ჩანაწერების ხელმისაწვდომობა (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ54. იმის განსაზღვრაში, გარიგებას გააჩნია თუ არა მტკიცებულებების ხელმისაწვდომობის მახასიათებელი, პრაქტიკოსს შეიძლება დაეხმაროს შესაბამის მხარე(ებ)თან შეთანხმების მიღწევის მცდელობა იმის თაობაზე, რომ ის აღიარებს და ესმის, რომ გააჩნია პასუხისმგებლობა, პრაქტიკოსი უზრუნველყოს:

ა) ყველანაირი ინფორმაციით, რომლის შესახებ ცნობილია შესაფერისი მხარ(ეებ)ისთვის და შესაფერისია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისთვის, როგორიცაა, მაგალითად ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა მასალა;

ბ) დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც პრაქტიკოსმა შეიძლება მოითხოვოს შესაბამისი მხარ(ეებ)ისგან გარიგების მიზნებისათვის; და

გ) შესაფერისი მხარ(ეებ)ისგან იმ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, ვისგანაც პრაქტიკოსი საჭიროდ მიიჩნევს მტკიცებულების მიღებას.

გ55. პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელს და დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთობის ხასიათმა შეიძლება გავლენა იქონიოს პრაქტიკოსისთვის ჩანაწერების, დოკუმენტაციის და სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობაზე, რაც პრაქტიკოსს სჭირდება როგორც გარიგების დასრულების მტკიცებულება. ამიტომ, მსგავსი ურთიერთობების ხასიათი შეიძლება გასათვალისწინებელი იყოს გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების ან უარის თქმის დროს. გ139 პუნქტში მოცემულია ზოგიერთი გარემოების მაგალითი, როდესაც აღნიშნული ურთიერთობები შეიძლება პრობლემურ ხასიათს ატარებდეს.

რაციონალური მიზანი (იხ. პუნქტი 24(ბ)(vi))

გ56. იმის განსაზღვრისთვის, გააჩნია თუ არა გარიგებას რაციონალური მიზანი, გასათვალისწინებელი ფაქტორები შეიძლება მოიცავდნენ შემდეგს:

- განსახილველი საგნის ინფორმაციის და მარწმუნებელი ანგარიშის გამიზნული მომხმარებლები (განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც კრიტერიუმები შემუშავებულია სპეციალური მიზნისთვის). კიდევ ერთი გასათვალისწინებელი ფაქტორია ალბათობა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია და მარწმუნებელი ანგარიში გავრცელდება ან გამოყენებული იქნება ან უფრო ფართოდ საზოგადოების მიერ, ვიდრე გამიზნული მომხმარებლებია;
- მოსალოდნელია თუ არა განსახილველი საგნის ინფორმაციიდან ზოგიერთი ასპექტის გამორიცხვა და აღნიშნულის მიზეზი;

- პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელსა და დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთობების მახასიათებლები, მაგალითად, როდესაც გამზომი ან შემფასებელი არ არის პასუხისმგებელი მხარე, პასუხისმგებელი მხარე დაეთანხმება თუ არა განსახილველი საგნის ინფორმაციის გამოყენებას და ექნება თუ არა მას საშუალება განიხილოს განსახილველი ინფორმაცია მის გამიზნული მომხმარებლებისთვის ხელმისაწვდომობამდე, ან კომენტარების გავრცელების საშუალება განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან ერთად;
- ვინ შეარჩია კრიტერიუმები, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასებისათვის და განსჯის და მიკერძოების რა ხარისხი არსებობს მათი გამოყენებისას. უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ გარიგებას ექნება რაციონალური მიზანი, როდესაც გამიზნული მომხმარებლები არჩევენ კრიტერიუმებს, ან იყვნენ ჩართულნი კრიტერიუმების შერჩევაში;
- პრაქტიკოსის სამუშაოს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი შეზღუდვა;
- პრაქტიკოსი დარწმუნებულია თუ არა, რომ დამკვეთ მხარეს განზრახული აქვს პრაქტიკოსის სახელის დაკავშირება შესაბამის განსახილველ საგანთან ან განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან სათანადო ფორმით.

გარიგების პირობებზე შეთანხმება (იხ. 27-ე პუნქტი)

გ57. როგორც დამკვეთი მხარის, ისე პრაქტიკოსის ინტერესებშია, რომ პრაქტიკოსმა გარიგების შეთანხმებული პირობები წერილობით მიაწოდოს გარიგების დაწყებამდე, რაც დაეხმარებათ გაუგებრობის თავიდან აცილებაში. წერილობითი შეთანხმების ან ხელშეკრულების ფორმა და შინაარსი განსხვავდება გარიგების გარემოებების მიხედვით. მაგალითად, როდესაც საკანონმდებლო დებულებებში საკმარისად დეტალურად არის აღწერილი გარიგების პირობები, პრაქტიკოსს არ სჭირდება მათი ჩაწერა წერილობით შეთანხმებაში, მხოლოდ მიუთითებს, რომ ასეთი კანონი ან სხვა ნორმატიული აქტი ვრცელდება ამ გარიგებაზე და შესაფერისი მხარე(ები) აცნობიერებს და მას ესმის თავისი პასუხისმგებლობები აღნიშნული კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ფარგლებში.

გ58. კანონმდებლობით, განსაკუთრებით სახელმწიფო სექტორში, შეიძლება სავალდებულო იყოს პრაქტიკოსის დანიშვნა და მოცემული იყოს კონკრეტული უფლებები, როგორიცაა მაგალითად დამკვეთი მხარ(ეებ)ის ჩანაწერების და სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და აგრეთვე პასუხისმგებლობები, როგორიცაა, მაგალითად პრაქტიკოსის მიერ ანგარიშის უშუალოდ მინისტრისთვის, საკანონმდებლო ორგანოსთვის, ან საზოგადოებისათვის წარდგენა, როდესაც დამკვეთი მხარე(ები) ცდილობს გარიგების მოქმედების სფეროს შეზღუდვას.

გარიგების პირობებში ცვლილების შეტანაზე დათანხმება (იხ. 29-ე პუნქტი)

გ59. ცვლილებამ გარემოებებში, რაც გავლენას ახდენს გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნებზე, ან გაუგებრობამ გარიგების ხასიათთან დაკავშირებით, შეიძლება გაამართლოს გარიგებაში ცვლილების მოთხოვნა, მაგალითად, მარწმუნებელი გარიგებიდან არამარწმუნებელ გარიგებაზე გადასვლა. დასაბუთებული რწმუნების დასკვნის ჩამოყალიბებისათვის საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს მისაღებ მიზეზს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ცვლილებისთვის შეზღუდული რწმუნების გარიგებად.

ხარისხის კონტროლი

საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრები
(იხ. პუნქტები მე-20, 31(ა)–(ბ))

გ60. წინამდებარე მგსს შექმნილია იმ მრავალრიცხოვანი ღონისძიების ფარგლებში, რომლებიც გატარდა იმისთვის, რომ უზრუნველყოფილი ყოფილიყო საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრების მიერ განხორციელებული მარწმუნებელი გარიგებების ხარისხი, კერძოდ, რომლებიც გაატარა ბსფ-მ ბსფ-ის წევრი ორგანიზაციების შესაბამისობის პროგრამისა და წევრობის ვალდებულებების შესაბამისად. ამგვარი ღონისძიებები მოიცავს შემდეგს:

- კომპეტენციის მოთხოვნები, როგორიცაა მაგალითად განათლების და გამოცდილების ნიშნულები გაწევრიანებისათვის და უწყვეტი პროფესიული განვითარება, როგორიცაა, მაგალითად მთელი ცხოვრების მანძილზე სწავლის მოთხოვნები;
- ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის განხორციელება ფირმის მასშტაბით. ხკსს 1 ვრცელდება პროფესიონალი ბუღალტრების ყველა ფირმაზე მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებთან მიმართებაში;
- სრულყოფილი ას კოდექსი, მათ შორის დამოუკიდებლობის დეტალური მოთხოვნები, რაც ეფუძნება პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციის და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალურობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებს.

ხარისხის კონტროლი ფირმის დონეზე (იხ. პუნქტები 3(ბ), 31(ა))

გ61. ხკსს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, ჩამოაყალიბოს და შეინარჩუნოს თავისი ხარისხის კონტროლის სისტემა მარწმუნებელი გარიგებებისათვის. მასში მოცემულია ფირმის პასუხისმგებლობები ისეთი პოლიტიკის და პროცედურების დანერგვაზე, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ფირმა და მისი თანამშრომლები ასრულებენ შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს, მათ შორის, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებით. ხკსს 1-ის მოთხოვნების დაცვა, სხვასთან ერთად, გულისხმობს იმას, რომ ფირმამ უნდა შექმნას და ამუშაოს (გამოიყენოს) ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომლის პოლიტიკა და პროცედურები ეხება ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს, აგრეთვე ამ პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტირებასა და მათ შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას ფირმის თანამშრომლებისათვის:

ა) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე ფირმის ფარგლებში;

ბ) შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები;

გ) დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმება და დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელება;

დ) შრომითი რესურსები;

ე) გარიგების შესრულება; და

ვ) მონიტორინგი.

გ62. სხვა პროფესიული, ან საკანონმდებლო მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, დანერგოს და გამოიყენოს ხარისხის კონტროლის სისტემა, მიიჩნევა, რომ არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე ხკსს 1-ის მოთხოვნები, როდესაც ისინი ეხება წინა პუნქტში მითითებულ ყველა საკითხს და ფირმას აკისრებს ხკსს-ში 1 მოცემული მოთხოვნების მიზნების მიღწევის მოვალეობებს.

გ63. გარიგების პარტნიორის ქმედებები და სათანადო გზავნილები გარიგების გუნდის სხვა წევრებისადმი, გარიგების პარტნიორის მიერ თითოეული გარიგების საერთო ხარისხზე პასუხისმგებლობის აღების კონტექსტში, ხაზს უსვამს ფაქტს, რომ ხარისხი აუცილებელია მარწმუნებელი გარიგების განხორციელებისას და აგრეთვე ქვემოთ მოცემული ფაქტორების მნიშვნელობას მარწმუნებელი გარიგებისთვის:

ა) სამუშაოს შესრულება პროფესიული სტანდარტების და მარეგულირებელი და სამართლებრივი მოთხოვნების შესაბამისად;

ბ) ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის და პროცედურების, საჭიროებისამებრ, დაცვა;

გ) გარემოებების შესაფერისი სათანადო ანგარიშის გაცემა;

დ) გარიგების გუნდის შესაძლებლობა, წამოჭრან პრობლემები დასჯის შიშის გარეშე.

გ64. ხარისხის კონტროლის ეფექტური სისტემა მოიცავს მონიტორინგის პროცესს, რომელიც შემუშავებულია იმისთვის, რომ ფირმა უზრუნველყოს დასაბუთებული რწმუნებით, რომ ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებით მისი პოლიტიკა და პროცედურები არის შესაბამისი, ადეკვატური და ეფექტურად ფუნქციონირებენ.

გ65. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ინფორმაციაა მოწოდებული ფირმისგან ან სხვა მხარეები სთავაზობენ საწინააღმდეგოს, გარიგების გუნდი უფლებამოსილია დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას. მაგალითად, გარიგების გუნდი შეიძლება დაეყრდნოს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:

ა) თანამშრომლების კომპეტენტურობა მათი დაქირავების და ოფიციალური ტრენინგების მეშვეობით;

ბ) დამოუკიდებლობა მის შესახებ შესაფერისი ინფორმაციის შეგროვებით და აღნიშნული ინფორმაციის კომუნიკაციით;

გ) დამკვეთთან ურთიერთობაზე და გარიგებაზე დათანხმების და დამკვეთთან ურთიერთობის და გარიგების გაგრძელების სისტემის დანერგვის მეშვეობით;

დ) მარეგულირებელი და სამართლებრივი მოთხოვნების დაცვა მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით.

ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაში აღმოჩენილი ნაკლოვანებების, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მარწმუნებელ გარიგებაზე, განხილვისას გარიგების პარტნიორმა შეიძლება გაითვალისწინოს ფირმის მიერ აღნიშნული ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად მიღებული ზომები.

გ66. ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებები სულაც არ ნიშნავს იმას, რომ მარწმუნებელი გარიგება არ განხორციელდა პროფესიული სტანდარტების ან შესაფერისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად, ანდა პრაქტიკოსის ანგარიში არ იყო სათანადო.

უნარები, ცოდნა და გამოცდილება შესაბამის განსახილველ საგანთან და მის გაზომვასა და შეფასებასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი 31(გ))

გ67. პრაქტიკოსს შეიძლება მოსთხოვონ მარწმუნებელი გარიგებების შესრულება შესაბამისი განსახილველი საგნებისა და განსახილველი საგნის ინფორმაციის ფართო სპექტრთან მიმართებაში. ზოგიერთისთვის შეიძლება საჭირო იყოს სპეციალიზებული უნარები და ცოდნა, რაც სცილდება ჩვეულებრივი პირის უნარებს და ცოდნას.

გ68. ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც ანგარების საფრთხე ექმნება პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების პრინციპის დაცვას იმის გამო, რომ გარიგების გუნდს არ გააჩნია ან არ შეუძლია შეიძინოს მოცემული პროფესიული მომსახურების სათანადოდ შესასრულებლად აუცილებელი კომპეტენციები[4]. პრაქტიკოსი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი გაცემულ მარწმუნებელ დასკვნაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება პრაქტიკოსის მიერ პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებით. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსი, რომელიც პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს იყენებს წინამდებარე მგსს-ის მიხედვით, დაასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო ადეკვატურია პრაქტიკოსის მიზნებისათვის, შეიძლება პრაქტიკოსმა ექსპერტის მიერ თავის სფეროში აღმოჩენილი ფაქტები ან მისი დასკვნები მიიღოს, როგორც შესაფერისი მტკიცებულება.

გუნდის დაკომპლექტება

კოლექტიური კომპეტენცია და შესაძლებლობები (იხ. 32-ე პუნქტი)

გ69. ხკსს-ით 1 მოითხოვება, რომ ფირმამ დააწესოს პროცედურები, რომლებიც ეხება დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან კონკრეტულ გარიგებაზე დათანხმებას და დამკვეთთან ურთიერთობის ან კონკრეტული გარიგების გაგრძელებას, რომლებიც შემუშავებული იქნება იმისთვის, რომ ფირმას ჰქონდეს დასაბუთებული რწმუნება, რომ იგი მხოლოდ მაშინ განახორციელებს ან გააგრძელებს ურთიერთობებს და გარიგებებს, როდესაც ფირმას გააჩნია კომპეტენცია და შესაძლებლობები, მათ შორის, დრო, რესურსები და სხვა.[5]

4. ბესსს-ის კოდექსი, პუნქტი 320.3 გ3.

5. ხკსს 1, 26-ე პუნქტი.

პრაქტიკოსის ექსპერტი (იხ. პუნქტები 32(ა), 32(ბ)(i))

გ70. ზოგიერთი მარწმუნებელი სამუშაო შეიძლება შესრულდეს მრავალპროფილური გუნდის მიერ, რომელშიც შევა პრაქტიკოსის ერთი ან მეტი ექსპერტი. მაგალითად, პრაქტიკოსის ექსპერტი შეიძლება საჭირო იყოს პრაქტიკოსისათვის შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების ან პუნქტში 46დ (დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში) ან პუნქტში 46შ (შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში) ნახსენები საკითხების შესწავლაში დახმარების გაწევისთვის.

გ71. როდესაც აუცილებელია პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება, შეიძლება შესაფერისი იყოს 52-ე პუნქტით მოთხოვნილი ზოგიერთი პროცედურის შესრულება გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმების პროცედურების ჩატარების ეტაპზე.

სხვა პრაქტიკოსები (იხ. პუნქტი 32(ბ)(ii))

გ72. განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს ინფორმაციას, რომელზეც შეიძლება სხვა პრაქტიკოსს ჰქონდეს დასკვნა გამოთქმული. პრაქტიკოსმა, განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე დასკვნის ჩამოყალიბებისას შეიძლება გადაწყვიტოს იმ მტკიცებულებების გამოყენება, რომელტა საფუძველზეც გამოიტანა დასკვნა სხვა პრაქტიკოსმა, განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე მტკიცებულებების მიღების მიზნით.

გ73. სხვა პრაქტიკოსის სამუშაო შეიძლება გამოყენებული იყოს მაგალითად, შორეულ ადგილზე ან სხვა იურისდიქციაში შესაბამის განსახილველ საგანთან მიმართებაში. მსგავსი სხვა პრაქტიკოსი არ არის გარიგების გუნდის წევრი. გარიგების გუნდის მიერ სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვისას გასათვალისწინებელი ფაქტორები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- აცნობიერებს და იცავს თუ არა სხვა პრაქტიკოსი ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლებიც შესაფერისია გარიგებისათვის, განსაკუთრებით დამოუკიდებლობის მოთხოვნას;
- სხვა პრაქტიკოსის კომპეტენცია;
- გარიგების გუნდის ჩართულობის დონე სხვა პრაქტიკოსის სამუშაოში;
- სხვა პრაქტიკოსი მუშაობს თუ არა ისეთ მარეგულირებელ გარემოში, სადაც აქტიურ ზედამხედველობას უწევენ აღნიშნულ პრაქტიკოსს.

მიმოხილვის პასუხისმგებლობა (იხ. პუნქტი 33(გ))

გ74. ხკსს 1-ის მიხედვით ფირმის მიმოხილვის პასუხისმგებლობის პოლიტიკის და პროცედურების განსაზღვრის საფუძველია გუნდის ნაკლებად გამოცდილი წევრების მიერ შესრულებული გარიგების გუნდის უფრო გამოცდილი წევრების მიერ მიმოხილვა.[6]

გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა (იხ. პუნქტი 36(ბ))

გ75. სხვა საკითხები, რომლებიც შეიძლება განხილული იყოს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვისას, მოიცავს შემდეგს:

ა) გარიგების გუნდის მიერ ფირმის დამოუკიდებლობის შეფასება გარიგებასთან მიმართებაში;

ბ) გაიმართა თუ არა სათანადო კონსულტაციები იმ საკითხებზე, რომლებთან დაკავშირებით არსებობს განსხვავებული მოსაზრებები ან სხვა რთულ და საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით და აღნიშნული კონსულტაციების დასკვნები; და

გ) მიმოხილვისთვის შერჩეული გარიგების დოკუმენტაცია ასახავს თუ არა მნიშვნელოვან განსჯასთან დაკავშირებით გაწეულ სამუშაოს და ამყარებს თუ არა მიღწეულ დასკვნებს.

6. ხკსს 1, 33-ე პუნქტი.

პროფესიული სკეპტიციზმი და პროფესიული განსჯა

პროფესიული სკეპტიციზმი (იხ. 37-ე პუნქტი)

გ76. პროფესიული სკეპტიციზმი არის გარკვეული პოზიცია/მიდგომა, რომელიც მოიცავს სიფრთხილის გამოჩენას, მაგალითად შემდეგ საკითხებთან მიმართებაში:

- მტკიცებულება, რომელიც არ შეესაბამება სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს;
- ინფორმაცია, რომელიც კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელ დოკუმენტებს და გამოკითხვების პასუხებს;
- გარემოებები, რომლებიც მოითხოვს შესაფერისი მგსს-ით მოთხოვნილის გარდა დამატებითი პროცედურების ჩატარებას;
- ვითარება, რომელიც შეიძლება მიუთითებდეს სავარაუდო უზუსტობის შესახებ.

გ77. გარიგების მიმდინარეობისას პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუცილებელია თუ პრაქტიკოსს სურს, მაგალითად შემდეგი რისკების შემცირება:

- უჩვეულო გარემოებების გამორჩენა;
- დაკვირვებების შედეგად დასკვნების გამოტანისას ზედმეტად განზოგადება;
- შეუსაბამო დაშვებების გამოყენება პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისას და მათი შედეგების შეფასებისას.

გ78. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია მტკიცებულებების კრიტიკულად შეფასებისათვის. აღნიშნული მოიცავს შეუსაბამო მტკიცებულებების, დოკუმენტების საიმედოობისა და გამოკითხვებზე მიღებული პასუხების შემოწმებას.

გ79. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც რწმუნება მოიცავს დოკუმენტების ნამდვილობის შემოწმებას, პრაქტიკოსმა შეიძლება ჩანაწერები და დოკუმენტები მიიღოს, როგორც ნამდვილი, თუ პრაქტიკოსს არა აქვს მიზეზი, რომ სხვაგვარად სჯეროდეს. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკოსს 50-ე პუნქტით მოეთხოვება მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის საიმედოობის განხილვა.

გ80. შეუძლებელია მოსალოდნელი იყოს, რომ პრაქტიკოსმა არ უგულებელყოს იმ პირების წარსული გამოცდილება პატიოსნებასთან და სამართლიანობასთან დაკავშირებით, რომლებიც მას აწვდიან მტკიცებულებას. თუმცა, იმის დაჯერება, რომ მტკიცებულების მომწოდებლები პატიოსნები და სამართლიანები არიან, პრაქტიკოსს არ ათავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნების აუცილებლობისგან.

პროფესიული განსჯა (იხ. 38-ე პუნქტი)

გ81. პროფესიული განსჯა აუცილებელია მარწმუნებელი გარიგების სათანადოდ განხორციელებისათვის. ამის მიზეზი ისაა, რომ შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნების და შესაფერისი მგსს-ის ინტერპრეტაცია და გარიგების პროცესში საჭირო ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღება შეუძლებელია შესაფერისი ტრენინგის, ცოდნის და გამოცდილების ფაქტებთან და გარემოებებთან მიმართებაში გამოყენების გარეშე. პროფესიული განსჯა აუცილებელია შემდეგ საკითხებზე გადაწყვეტილებების მისაღებად:

- არსებითობა და გარიგების რისკი;
- შესაფერისი მგსს-ის მოთხოვნების დაკმაყოფილებისათვის და მტკიცებულებების მოპოვებისთვის საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;
- იმის შეფასება, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები და უფრო მეტის გაკეთება ხომ არ არის საჭირო წინამდებარე მგსს-ის და სხვა შესაფერისი, განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს-ის მიზნების მისაღწევად. კონკრეტულად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პროფესიული განსჯა საჭიროა იმისთვის, მოპოვებული იქნა თუ არა გონივრული დონის რწმუნება;

- სათანადო დასკვნების გამოტანა მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე.

გ82. პრაქტიკოსისაგან მოსალოდნელი პროფესიული განსჯის განმასხვავებელი მახასიათებელი ისაა, რომ მას ახორციელებს პრაქტიკოსი, რომლის ტრენინგი, ცოდნა და გამოცდილება ეხმარება მას გონივრული განსჯისთვის აუცილებელი კომპეტენციის ჩამოყალიბებაში.

გ83. პროფესიული განსჯის გამოყენება ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში ეფუძნება ფაქტებს და გარემოებებს, რომლებიც ცნობილია პრაქტიკოსისათვის. გარიგების პროცესში კონსულტაციები რთულ და საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდში და შესაბამის დონეზე გარიგების გუნდსა და სხვებს შორის ფირმის შიგნით თუ გარეთ, ეხმარება პრაქტიკოსს ინფორმირებულ და გონივრულ განსჯაში, მათ შორის იმის განსაზღვრაში, თუ რამდენად ახდენს გავლენას შესაფერისი მხარ(ეებ)ის განსჯა განსახილველი საგნის ინფორმაციის კონკრეტულ მუხლებზე.

გ84. პროფესიული განსჯა შეიძლება შეფასდეს იმის მიხედვით, ასახავს თუ არა იგი რწმუნების და გაზომვის ან შეფასების პრინციპების კომპეტენტურ გამოყენებას და შესაფერისი და შესაბამისია თუ არა იმ ფაქტების და გარემოებების, რომლებიც ცნობილი იყო პრაქტიკოსისათვის პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე.

გ85. პროფესიული განსჯა გამოყენებული უნდა იყოს გარიგების მთლიანი პროცესის მანძილზე. საჭიროა აგრეთვე მისი დოკუმენტირება. აღნიშნულთან დაკავშირებით, პრაქტიკოსს, რომელსაც ადრე არ ჰქონია შეხება მოცემულ გარიგებასთან, 79-ე პუნქტით მოეთხოვება შეისწავლოს გარიგების პროცესში წამოჭრილ მნიშვნელოვან საკითხებზე დასკვნების ჩამოყალიბებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა. პროფესიული განსჯა არ უნდა იყოს გამოყენებული იმ გადაწყვეტილებების დასაბუთებისათვის, რომლებიც არ არის გამყარებული ფაქტებით და გარიგების გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით.

გარიგების დაგეგმვა და განხორციელება

დაგეგმვა (იხ. 40-ე პუნქტი)

გ86. დაგეგმვა გულისხმობს გარიგების პარტნიორის, გარიგების გუნდის სხვა ძირითადი წევრების და პრაქტიკოსის ძირითადი გარე ექსპერტების, მიერ საერთო სტრატეგიის შემუშავებას გარიგების მოქმედების სფეროს, აქცენტის, ვადებისა და განხორციელებისათვის და აგრეთვე გარიგების გეგმას, რომელიც მოიცავს დეტალურ მიდგომას ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის შესახებ და აგრეთვე აღნიშნული პროცედურების შერჩევის მიზეზების შესახებ. ადეკვატური დაგეგმვა ეხმარება სათანადო ყურადღების მიმართვაში გარიგების მნიშვნელოვანი სფეროებზე, პოტენციური პრობლემების დროულად გამოვლენაში და გარიგების ორგანიზებასა და მართვაში, რათა იგი განხორციელდეს ეფექტიანად და ეფექტურად. ადეკვატური დაგეგმვა პრაქტიკოსს ეხმარება აგრეთვე გარიგების გუნდის წევრებზე სამუშაოს სათანადოდ განაწილებაში და ხელს უწყობს მათი სამუშაოს წარმართვას, ზედამხედველობას და მიმოხილვას. უფრო მეტიც, იგი ეხმარება, როდესაც შესაფერისია, სხვა პრაქტიკოსების და ექსპერტების სამუშაოს კოორდინირებაში. დაგეგმვის ღონისძიებების ხასიათი და მოცულობა დამოკიდებულია გარიგების გარემოებებზე, მაგალითად შესაბამისი განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების სირთულე. ძირითადი გასათვალისწინებელი საკითხებია:

- გარიგების მახასიათებლები, რაც განსაზღვრავს მის მოქმედების სფეროს, მათ შორის გარიგების პირობები და შესაბამისი განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების მახასიათებლები;
- საჭირო კომუნიკაციის ვადები და ხასიათი;
- გარიგებაზე დათანხმებასთან დაკავშირებით განხორციელებული ღონისძიებების შედეგები და როდესაც შესაფერისია, შესაფერისია თუ არა გარიგების პარტნიორის მიერ შესაფერისი მხარ(ეებ)ისთვის განხორციელებული სხვა გარიგებების შედეგად მიღებული ცოდნა;
- გარიგების პროცესი;

- პრაქტიკოსის მიერ შესაფერისი მხარ(ეებ)ის და მისი გარემოს შესწავლა, მათ შორის რისკების, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს;
- გამიზნული მომხმარებლებისა და ინფორმაციაზე მათი მოთხოვნილებების განსაზღვრა და არსებითობისა და გარიგების რისკის კომპონენტების გათვალისწინება;
- რამდენად არის თაღლითობის რისკი შესაფერისი გარიგებისათვის;
- გარიგების შესასრულებლად საჭირო რესურსების ხასიათი, ვადები და ოდენობა, როგორიცაა, მაგალითად შრომითი რესურსების და ექსპერტიზის მოთხოვნები, მათ შორის ექსპერტების მონაწილეობის ხასიათი და დონე;
- შიდა აუდიტის განყოფილების გავლენა გარიგებაზე.

გ87. პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს დაგეგმვის ელემენტების განხილვა შესაფერის მხარესთან (მხარეებთან), რათა ხელი შეუწყოს გარიგების განხორციელებას (მაგალითად, გარკვეული დაგეგმილი პროცედურების შესაფერისი მხარ(ეებ)ის თანამშრომლების სამუშაოსთან კოორდინირება). მართალია მსგავს განხილვებს ხშირად აქვს ადგილი, მაგრამ გარიგების სტრატეგია და გარიგების გეგმა პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობაა. გარიგების საერთო სტრატეგიაში ან გარიგების გეგმაში ასახული საკითხების განხილვისას საჭიროა სიფრთხილე, რომ არ მოხდეს გარიგების ეფექტიანობის კომპრომენტირება. მაგალითად, დეტალური პროცედურების ხასიათის და ვადების შესაფერის მხარესთან (მხარეებთან) განხილვამ შეიძლება საეჭვო გახადოს გარიგების ეფექტიანობა აღნიშნული პროცედურების მეტისმეტად პროგნოზირებადობის გამო.

გ88. დაგეგმვა არ არის განცალკევებული ეტაპი. პირიქით, ეს არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი მთელი გარიგების განმავლობაში. მოულოდნელი მოვლენების, პირობების ცვლილებების ან მოპოვებული მტკიცებულებების შედეგად პრაქტიკოსმა შეიძლება გადაწყვიტოს საერთო სტრატეგიის და გარიგების გეგმის გადასინჯვა, რაც იწვევს დაგეგმილი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის გადასინჯვას.

გ89. მცირე სიდიდის ან ნაკლებად რთული გარიგებების შემთხვევაში მთელი გარიგება შეიძლება განხორციელდეს ძალიან მცირერიცხოვანი გარიგების გუნდის მიერ, რომელიც შეიძლება შედგებოდეს მხოლოდ გარიგების პარტნიორისგან (რომელიც შეიძლება იყოს ინდივიდუალური პრაქტიკოსი), რომელიც მუშაობს გარიგების გუნდის სხვა წევრების გარეშე. შედარებით მცირე სიდიდის გუნდის შემთხვევაში უფრო ადვილია კოორდინირება და კომუნიკაცია გუნდის წევრებს შორის. გარიგების საერთო სტრატეგიის შემუშავება მსგავს შემთხვევებში არ არის საჭირო, რომ იყოს რთული ან ხანგრძლივი პროცესი; ეს დამოკიდებულია სუბიექტის სიდიდეზე, გარიგების სირთულეზე, მათ შორის შესაბამისი განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების სირთულე და აგრეთვე გარიგების გუნდის სიდიდე. მაგალითად, განმეორებითი გარიგების შემთხვევაში მოკლე მემორანდუმი მზადდება წინა პერიოდის დასრულების შემდეგ, სამუშაო დოკუმენტების საფუძველზე, ახლად დასრულებულ გარიგებაში გამოვლენილი პრობლემების გამოყოფით, რომელიც განახლდება მიმდინარე პერიოდში შესაფერის მხარეებთან განხილვის შემდეგ და ამან შეიძლება შეასრულოს დოკუმენტირებული გარიგების სტრატეგიის ფუნქცია მიმდინარე გარიგებისათვის.

გ90. როდესაც 43-ე პუნქტში აღწერილი გარემოებებში პრაქტიკოსი გააგრძელებს გარიგებას:

ა) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით არასათანადო შესაფერისი კრიტერიუმები ან არასათანადო განსახილველი საგანი, სავარაუდოდ, გამოიწვევს გამიზნული მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანას, ამ გარემოებებში შესაფერისი იქნება პირობითი დასკვნა ან უარყოფითი დასკვნა, იმის მიხედვით, თუ რამდენად არსებითი და ყოვლისმომცველია საკითხი;

ბ) სხვა შემთხვევებში სესაფერისი იქნება პირობითი დასკვნა ან დასკვნის გამოთქმაზე უარი იმის მიხედვით, თუ პრაქტიკოსის შეფასებით რამდენად არსებითი და ყოვლისმომცველია საკითხი.

გ91. მაგალითად, როდესაც გარიგების დაწყებაზე დათანხმების შემდეგ პრაქტიკოსი აღმოაჩენს, რომ შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენების შედეგად მიღება მიკერძოებული განსახილველი საგნის ინფორმაცია და განსახილველი საგნის ინფორმაციის აღნიშნული მიკერძოებულობა არსებითი და ყოვლისმომცველია, მაშინ ამ გარემოებებში შესაფერისი იქნება უარყოფითი დასკვნა.

არსებითობა (იხ. 44-ე პუნქტი)

გ92. არსებითობის თაობაზე პროფესიული განსჯა ხორციელდება გარემოებების ჭრილში, მაგრამ მასზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ანუ ერთი და იგივე გამიზნული მომხმარებლების და მიზნის შემთხვევაში დასაბუთებული რწმუნების გარიგების არსებითობა იგივეა, რაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, რადგან არსებითობა ეფუძნება გამიზნული მომხმარებლების ინფორმაციაზე მოთხოვნას.

გ93. შესაფერის კრიტერიუმებში შეიძლება განხილულ იქნეს არსებითობის კონცეფცია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადების და წარდგენის კონტექსტში და ამგვარად უზრუნველყოს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრები პრაქტიკოსისთვის გარიგების არსებითობის განხილვისას. მართალია, შესაფერის კრიტერიუმებში არსებითობა შეიძლება სხვადასხვა პირობებით იყოს განხილული, მაგრამ არსებითობის კონცეფცია საზოგადოდ მოიცავს გ92–გ100 პუნქტებში განხილულ საკითხებს. როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები არ მოიცავს არსებითობის კონცეფციის განხილვას, მაშინ აღნიშნული პუნქტები უზრუნველყოფს პრაქტიკოსს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით.

გ94. უზუსტობები, მათ შორის გამოტოვებული ინფორმაცია, არსებითად მიიჩნევა, თუ, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ ისინი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული გავლენას იქონიებს იმ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებსაც მომხმარებლები მიიღებენ განსახილველი საგნის ინფორმაციის საფუძველზე. იმის განსაზღვრა, რა არის არსებითი, პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია და მასზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, როგორ ესმის პრაქტიკოსს გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საერთო/ტიპური საინფორმაციო მოთხოვნილებები. ამ კონტექსტში გონივრულია, პრაქტიკოსმა იგულისხმოს, რომ გამიზნულ მომხმარებლებს:

ა) გააჩნიათ შესაბამისი განსახილველი საგნის გონივრული ცოდნა და სურვილი, სათანადო გულმოდგინებით გამოიკვლიონ განსახილველი საგნის ინფორმაცია;

ბ) ესმით, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომზადებულია და რწმუნება მიღებულია არსებითობის დონეების გათვალისწინებით, ასევე წარმოდგენა აქვთ შესაფერის კრიტერიუმებში მოცემული არსებითობის ყველა ცნების შესახებ;

გ) ესმით, რომ შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვასთან ან შეფასებასთან განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული; და

დ) გონივრულ გადაწყვეტილებებს იღებენ მთლიანად განსახილველი საგნის ინფორმაციის საფუძველზე.

გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც გარიგება ისეა შემუშავებული, რომ დააკმაყოფილოს სპეციფიკური მომხმარებლების გარკვეულ ინფორმაციაზე მოთხოვნები, როგორც წესი, არ ხდება უზუსტობების შესაძლო გავლენის სპეციფიკურ მომხმარებლებზე, რომელთა ინფორმაციაზე მოთხოვნა ძალიან ცვალებადია, გათვალისწინება (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ16–გ18).

გ95. არსებითობა განიხილება ხარისხობრივი ფაქტორების კონტექსტში და როდესაც შესაფერისია, რაოდენობრივი ფაქტორების კონტექსტშიც. კონკრეტული გარიგების შემთხვევაში არსებითობის განხილვისას ხარისხობრივი ფაქტორების და რაოდენობრივი ფაქტორების შეფარდებითი მნიშვნელობა პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის საგანია.

გ96. ხარისხობრივი ფაქტორები შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- იმ პირების ან სუბიექტების რაოდენობა, რომლებზეც გავლენას ახდენს მოცემული განსახილველი საგანი;
- განსახილველი საგნის ინფორმაციის სხვადასხვა კომპონენტებს შორის ურთიერთკავშირი და მათი შედარებითი მნიშვნელობა, როდესაც იგი მრავალ კომპონენტს შეიცავს, როგო-

რიცაა, მაგალითად ანგარიში, რომელიც შეიცავს საქმიანობის შედეგების მრავალ მაჩვენებელს;

- განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან, რომელიც ტექსტური ფორმისაა დაკავშირებით შერჩეული ფრაზები;
- განსახილველი საგნის ინფორმაციისთვის მიღებული წარდგენის მახასიათებლები, როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები იძლევა წარდგენის ვარიანტების არჩევის საშუალებას;
- არსებითი უზუსტობის ხასიათი, მაგალითად აღმოჩენილი კონტროლისგან გადახვევის ხასიათი, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია წარმოადგენს მტკიცებას, რომ კონტროლი ეფექტურია;
- უზუსტობა გავლენას ახდენს თუ არა კანონმდებლობის მოთხოვნების დარღვევაზე;
- შესაბამის განსახილველ საგანზე პერიოდული ანგარიშგების შემთხვევაში იმ შესწორების გავლენა, რომელიც გავლენას ახდენს ადრინდელ ან მიმდინარე განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, ან მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს სამომავლო განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე;
- უზუსტობა გამიზნული ქმედების შედეგია თუ უნებლიე ქმედების;
- უზუსტობა მნიშვნელოვანი არის თუ არა მომხმარებლებთან ადრინდელი, პრაქტიკოსისთვის ცნობილი კომუნიკაციის პრაქტიკოსის აღქმასთან მიმართებაში, მაგალითად განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების მოსალოდნელ შედეგთან დაკავშირებით;
- უზუსტობა დაკავშირებულია თუ არა პასუხისმგებელ მხარეს, გამზომს ან შემფასებელს და დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთობასთან, ან მათ ურთიერთობაზე სხვა მხარეებთან;
- როდესაც ზღვრული ან ეტალონური ღირებულებითი მნიშვნელობა დადგენილია, პროცედურის შედეგი განსხვავდება თუ არა ამ მნიშვნელობისაგან;
- როდესაც შესაბამისი განსახილველი საგანი წარმოადგენს სამთავრობო პროგრამას, ან სახელმწიფო სექტორის სუბიექტს, ამ პროგრამის ან სუბიექტის რომელიმე კონკრეტული ასპექტი მნიშვნელოვანი არის თუ არა პროგრამის ან სუბიექტის ხასიათთან, წარმოჩენასთან და მგრძნობელობასთან მიმართებაში;
- როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია დაკავშირებულია კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის შესახებ დასკვნასთან, დარღვევის შედეგების სერიოზულობა.

გ97. რაოდენობრივი ფაქტორები დაკავშირებულია განსახილველი საგნის ინფორმაციის უზუსტობის სიდიდეზე, თუ ასეთი არსებობს, ანგარიშგებულ თანხებთან მიმართებაში, რომლებიც:

- გამოსახულია რიცხობრივად; ან
- სხვაგვარად არის დაკავშირებული რიცხობრივ მნიშვნელობასთან (მაგალითად, აღმოჩენილი კონტროლიდან გადახრების რაოდენობა შეიძლება წარმოადგენდეს შესაფერის რაოდენობრივ ფაქტორს, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია არის მტკიცება, რომ კონტროლი ეფექტურია).

გ98. როდესაც შესაფერისია რაოდენობრივი ფაქტორები, გარიგების დაგეგმვით მხოლოდ ცალკეული არსებითი უზუსტობების აღმოჩენისთვის ყურადღების მიღმა რჩება ფაქტი, რომ შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი ცალკეული არაარსებითი უზუსტობების ერთობლიობამ შეიძლება გამოიწვიოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა. ამიტომ, შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის დაგეგმვისას არსებითობაზე ნაკლები ოდენობა აიღოს პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისთვის.

გ99. არსებითობა დაკავშირებულია იმ ინფორმაციასთან, რომელსაც ეხება მარწმუნებელი ანგარიში. ამგვარად, როდესაც გარიგება მოიცავს შესაბამისი განსახილველი საგნის შესახებ მიწოდებული

ინფორმაციის არა ყველა, არამედ ზოგიერთ ასპექტს, არსებითობა განისაზღვრება მხოლოდ იმ ნაწილისათვის, რომელსაც მოიცავს გარიგება.

გ100. ჩატარებული პროცედურების შედეგად გამოვლენილი უზუსტობების არსებითობაზე დასკვნის გაკეთებისთვის მოითხოვება პროფესიული განსჯა. მაგალითად:

- საავადმყოფოს სასწრაფო სამედიცინო მომსახურების დეპარტამენტის დახარჯული ფულის ეფექტურობის გარიგებისათვის შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს მომსახურების გაწევის სისწრაფეს, მომსახურების ხარისხს, პაციენტთა რაოდენობა, რომლებმაც მკურნალობა გაიარეს ერთ ცვლაში და მომსახურების ხარჯების ნიშნულის განსაზღვრა სხვა საავადმყოფოებთან შედარებისთვის. როდესაც დაკმაყოფილებულია აღნიშნული შესაფერისი კრიტერიუმებიდან სამი, ხოლო ერთი შესაფერისი კრიტერიუმი კი თითქმის დაკმაყოფილებულია, მაშინ საჭიროა პროფესიული განსჯის გამოყენება, რათა ჩამოყალიბდეს დასკვნა, საავადმყოფოს სასწრაფო სამედიცინო დახმარების განყოფილება მთლიანობაში უზრუნველყოფს თუ არა დახარჯული ფულის ეფექტურობას.
- შესაბამისობის გარიგების შემთხვევაში, სუბიექტი შეიძლება იცავდეს კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის ცხრა დებულებას, მაგრამ არღვევდეს ერთ დებულებას. საჭიროა პროფესიული განსჯის გამოყენება, რათა ჩამოყალიბდეს დასკვნა, სუბიექტი მთლიანობაში იცავს თუ არა კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მოთხოვნებს. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს იმ დებულების მნიშვნელობა, რომელთან შესაბამისობას ვერ აკმაყოფილებს სუბიექტი, ისევე როგორც აღნიშნული დებულების ურთიერთკავშირი შესაფერისი კანონის ან ნორმატიული აქტის დანარჩენ დებულებებთან.

გარიგების გარემოებების შესწავლა (იხ. პუნქტები 45–47შ)

გ101. გარიგების პარტნიორსა და გარიგების გუნდის სხვა ძირითად წევრებს და ძირითადი პრაქტიკოსის გარე ექსპერტებს შორის განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობისაგან დაუცველობის განხილვა და შესაფერისი კრიტერიუმების გარიგების ფაქტებსა და გარემოებებთან მიმართებაში გამოყენება შეიძლება დაეხმაროს გარიგების გუნდს გარიგების დაგეგმვასა და განხორციელებაში. სასარგებლოა აგრეთვე შესაფერისი საკითხების შესახებ ინფორმაციის გარიგების გუნდის წევრებისთვის მიწოდება, ისევე როგორც პრაქტიკოსის გარე ექსპერტებისათვის, რომლებიც არ მონაწილეობდნენ აღნიშნულ განხილვაში.

გ102. პრაქტიკოსს კანონმდებლობით ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით შეიძლება დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეს, რომლებიც ეხება სუბიექტის მხრიდან კანონმდებლობის დარღვევას და აღნიშნული პასუხისმგებლობები შეიძლება განსხვავდებოდეს ამ მგსს-ით განსაზღვრული პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებისგან, ან საერთოდ არ შედიოდეს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობებში ამ მგსს-ის მიხედვით, როგორიცაა, მაგალითად:

ა) რეაგირება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე, მათ შორის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ცალკეული საკითხების ინფორმირებას ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის, მათ მიერ გატარებული საპასუხო ზომების მიზანშეწონილობის შეფასებასა და იმის დადგენას, აუცილებელია თუ არა დამატებითი ზომების მიღება;

ბ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ აუდიტორის ინფორმირება;[7] და

გ) კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებთან დაკავშირებული დოკუმენტირების მოთხოვნები.

დამატებითი პასუხისმგებლობების შესრულებისას პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს დამატებითი ინფორმაცია (მაგალითად, ხელმძღვანელობის, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების პატიოსნების შესახებ), რომელიც შესაფერისი იქნება პრაქტიკოსის მიერ წინამდებარე და სხვა მგსს-ების შესაბამისად შესასრულებელი სამუ-

7. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.31–360.35 გ1.

შაოსთვის. გ194-გ198 პუნქტებში უფრო დეტალურად არის განხილული კანონმდებლობით, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით განსაზღვრულ აუდიტორის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც ეხება კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ინფორმირებასა და ანგარიშის წარდგენას.

გ103. შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლა პრაქტიკოსს უზრუნველყოფს უფლებამოსილების გარკვეული საზღვრებით გარიგების მიმდინარეობისას პროფესიული განსჯის გამოყენებისათვის, მაგალითად:

- შესაბამისი განსახილველი საგნის მახასიათებლების განხილვისას;
- კრიტერიუმების შესაფერისობის შეფასებისას;
- იმ ფაქტორების განხილვისას, რომლებიც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით მნიშვნელოვანია გარიგების გუნდის ძალისხმევის მიმართვისთვის, მათ შორის როდესაც შეიძლება აუცილებელი იყოს სპეციალური განხილვა; მაგალითად, სპეციალიზებული უნარები ან ექსპერტის სამუშაო;
- რაოდენობრივი არსებითობის დონეების (როდესაც შესაფერისია) დადგენის და მათი შესაფერისობის მუდმივად შეფასებისას და აგრეთვე არსებითობის ხარისხობრივი ფაქტორების განხილვისას;
- ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას გამოსაყენებლად მოლოდინების ჩამოყალიბებისას;
- პროცედურების შემუშავებისა და ჩატარებისას; და
- მტკიცებულებების შეფასებისას, მათ შორის პრაქტიკოსის მიერ მიღებული ოფიციალური ზეპირი და წერილობითი ინფორმაციის.

გ104. როგორც წესი, პრაქტიკოსს შედარებით ნაკლებად აქვს შესწავლილი შესაბამისი განსახილველი საგანი და გარიგების სხვა გარემოებები, ვიდრე პასუხისმგებელ მხარეს. პრაქტიკოსს, როგორც წესი, ასევე ნაკლებად აქვს შესწავლილი შესაბამისი განსახილველი საგანი და გარიგების სხვა გარემოებები შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, მაგალითად, მართალია ზოგიერთი შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსმა შეიძლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებაზე შიდა კონტროლი შეისწავლოს, მაგრამ ხშირად ეს ასე არ ხდება.

გ105. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში ისეთი ასპექტების გამოვლენა, სადაც მოსალოდნელია, რომ წარმოიქმნება არსებითი უზუსტობა, რაც პრაქტიკოსს აძლევს აღნიშნულ ასპექტებზე აქცენტის გაკეთების საშუალებას. მაგალითად, გარიგებაში, სადაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია არის მდგრადობის ანგარიში, პრაქტიკოსმა შეიძლება აქცენტი გააკეთოს აღნიშნული მდგრადობის ანგარიშის გარკვეულ ასპექტებზე. პრაქტიკოსმა შეიძლება შეიმუშაოს და განახორციელოს პროცედურები მთელ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია მხოლოდ ერთ ასპექტს ეხება, ან როდესაც რწმუნების მოპოვება აუცილებელია განსახილველი საგნის ინფორმაციის ყველა ასპექტზე გონივრული რწმუნების მისაღებად.

გ106. დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე შიდა კონტროლის შესწავლა პრაქტიკოსს ეხმარება უზუსტობების იმ ტიპების და ფაქტორების დადგენაში, რომლებიც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობების რისკებზე. პრაქტიკოსს მოეთხოვება შესაფერისი კონტროლის პროცედურების დიზაინის შეფასება და იმის განსაზღვრა, გამოიყენება თუ არა იგი პასუხისმგებელი მხარის გამოკითხვის გარდა სხვა, დამატებითი პროცედურების ჩატარების მეშვეობით. საჭიროა პროფესიული განსჯა იმისათვის, რომ განისაზღვროს თუ რომელი კონტროლის საშუალებებია შესაფერისი მოცემული გარიგების გარემოებების.

გ107. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადების პროცესის განხილვა ეხმარება პრაქტიკოსს იმ პროცედურების შემუშავებასა და

ჩატარებაში, რომლებიც ისეთ ასპექტებს ეხება, სადაც მოსალოდნელია, რომ წარმოიქმნება განსახილველი ინფორმაციის არსებითი უზუსტობა. გამოყენებული პროცესის განხილვისას პრაქტიკოსი იყენებს პროფესიულ განსჯას, რათა განსაზღვროს თუ პროცესის რომელი ასპექტებია შესაფერისი მოცემული გარიგებისათვის და შეუძლია შესაფერისი მხარის გამოკითხვა აღნიშნული ასპექტების თაობაზე.

გ108. როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, სუბიექტის რისკის შეფასების პროცესი შეიძლება დაეხმაროს პრაქტიკოსს შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლაში.

მტკიცებულებების მოპოვება

პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. პუნქტები 48(შ)–49(დ))

გ109. პრაქტიკოსი არჩევს პროცედურების კომბინაციას დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების, რომელიც შესაფერისია, მოსაპოვებლად. შეიძლება გამოყენებული იყოს ქვემოთ მოცემული პროცედურები, მაგალითად გარიგების დაგეგმვისა და განხორციელებისათვის, იმ კონტექსტიდან გამომდინარე, რა კონტექსტშიც გამოიყენება ისინი პრაქტიკოსის მიერ:

- ინსპექტირება;
- დაკვირვება;
- დადასტურება;
- ხელახლა გამოთვლა;
- ხელახლა შესრულება;
- ანალიზური პროცედურები; და
- გამოკითხვა.

გ110. ფაქტორები, რომლებმაც შეიძლება იქონიონ გავლენა პრაქტიკოსის მიერ პროცედურების შერჩევაზე მოიცავს შესაბამისი განსახილველი საგნის ხასიათს; მოსაპოვებელი რწმუნების დონეს; და გამიზნული მომხმარებლების და დამკვეთი მხარის ინფორმაციაზე მოთხოვნებს, მათ შორის დროის და ხარჯების შეზღუდვებს.

გ111. ზოგიერთ შემთხვევაში განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს შეიძლება მოიცავდეს მოთხოვნებს, რომლებიც გავლენას ახდენს პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. მაგალითად, განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს-ში შეიძლება აღწერილი იყოს გარკვეული ტიპის გარიგების შემთხვევაში განსახორციელებელი კონკრეტული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა ან სავარაუდო მოსაპოვებელი რწმუნების დონე. მსგავს შემთხვევებშიც კი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის ზუსტად განსაზღვრა პროფესიული განსჯის სახითხს წარმოადგენს და იცვლება გარიგებიდან გარიგებამდე.

გ112. ზოგიერთი გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ დაადგინოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის ისეთი ასპექტები, სადაც სავარაუდოდ წარმოიქმნება არსებითი უზუსტობა. იმის მიუხედავად, პრაქტიკოსი გამოავლენს თუ არა მსგავს ასპექტებს, მან უნდა შეიმუშაოს და ჩაატაროს პროცედურები რწმუნების გონივრული დონის მისაღებად.

გ113. მარწმუნებელი გარიგება წარმოადგენს იტერაციულ პროცესს და პრაქტიკოსის ყურადღება შეიძლება მიიქციოს ინფორმაციამ, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმისგან, რასაც ეფუძნება დაგეგმილი პროცედურების განსაზღვრა. პრაქტიკოსის მიერ დაგეგმილი პროცედურების ჩატარებისას შეიძლება მოპოვებული იყოს მტკიცებულება, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის მიერ დამატებითი პროცედურების ჩატარება. მსგავსი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს მოთხოვნას გამზომის ან შემფასებლისადმი, რომ გამოიკვლიოს პრაქტიკოსის მიერ გამოვლენილი საკითხი და, საჭიროების შემთხვევაში, შესწორებები შეიტანოს განსახილველი საგნის ინფორმაციაში.

იმის განსაზღვრა, დამატებითი პროცედურები აუცილებელია თუ არა შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში (იხ. პუნქტი 49შ)

გ114. პრაქტიკოსისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს უზუსტობების შესახებ, რომლებიც, პროფესიული განსჯის გამოყენების შემდეგ, აშკარად არ მიანიშნებს არსებითი უზუსტობის შესახებ. ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ნაჩვენებია, თუ როდის შეიძლება არ იყოს საჭირო დამატებითი პროცედურები, რადგან, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, გამოვლენილი უზუსტობები აშკარად არ მიანიშნებს არსებითი უზუსტობის არსებობაზე:

- როდესაც არსებითობა არის 10,000 ერთეული და პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით შეიძლება არსებობდეს პოტენციური შეცდომა 100 ერთეულის ოდენობით, მაშინ როგორც წესი, არ იქნება საჭირო დამატებითი პროცედურები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც არსებობს სხვა ხარისხობრივი ფაქტორები, რომელთა განხილვა საჭიროა, რადგან არსებითი უზუსტობის რისკი სავარაუდოდ მისაღები იქნება მოცემული გარიგების გარემოებებში;

- თუ პროცედურების ჩატარებისას ისეთ ასპექტთან მიმართებით, სადაც მოსალოდნელია არსებითი უზუსტობები, მრავალ გამოკითხვას შორის ერთ-ერთზე პასუხი არ იყო ისეთი, როგორიც მოსალოდნელი იყო, შეიძლება არ იყოს საჭირო დამატებითი პროცედურები, თუ არსებითი უზუსტობის რისკი მაინც იმ დონეზეა, რომელიც მისაღებია გარიგების გარემოებებში, სხვა პროცედურების შედეგების გათვალისწინებით.

გ115. პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის გამოც პრაქტიკოსს სჯერა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ნაჩვენებია როდის არის საჭირო დამატებითი პროცედურების ჩატარება, როდესაც გამოვლენილი უზუსტობები მიანიშნებს, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს:

- ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება გამოავლინოს ცვალებადობა ან თანაფარდობა, რომელიც არ არის სხვა შესაფერისი ინფორმაციის შესაბამისი, ან რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება მოსალოდნელი თანხებისგან ან კოეფიციენტებისაგან.

- პრაქტიკოსისთვის შეიძლება ცნობილი გახდეს პოტენციური არსებითი უზუსტობის შესახებ გარე წყაროების ინფორმაციის მიმოხილვიდან;

- როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმებით ნებადართულია 10%-იანი შეცდომის განაკვეთი და კონკრეტული ტესტის საფუძველზე პრაქტიკოსი აღმოაჩენს 9%-იან შეცდომის განაკვეთს, მაშინ შეიძლება საჭირო იყოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, რადგან არსებითი უზუსტობის რისკი შეიძლება არ იყოს მისაღები გარიგების გარემოებებისათვის;

- როდესაც ანალიზური პროცედურების შედეგები მოსალოდნელ ზღვრებშია, მაგრამ ამისდა მიუხედავად ახლოს არის აღნიშნული მოსალოდნელი ღირებულების გადაჭარბებასთან, მაშინ შეიძლება საჭირო იყოს დამატებითი პროცედურები, რადგან არსებითი უზუსტობის რისკი შეიძლება არ იყოს მისაღები გარიგების გარემოებებისათვის.

გ116. როდესაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში პრაქტიკოსისთვის გახდება ცნობილი საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის შედეგად პრაქტიკოსს სჯერა, რომ განსახილველი საგანი შეიძლება არსებით უზუსტობას შეიცავდეს, პრაქტიკოსს პუნქტით 49შ მოეთხოვება დამატებითი პროცედურების შემუშავება და ჩატარება. დამატებითი პროცედურები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად, შესაფერისი მხარ(ეებ)ის გამოკითხვას ან სხვა, არსებული გარემოებებისათვის შესაფერისი პროცედურების ჩატარებას.

გ117. როდესაც 49შ პუნქტით მოთხოვნილი დამატებითი პროცედურების ჩატარების შემდეგ პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმისათვის, რომ დაასკვნას, რომ მოსალოდნელი არ არის მოცემული საკითხ(ებ)ის მიერ განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის გამოწვევა, ან განსაზღვროს, რომ იგი იწვევს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებით უზუსტობას, მაშინ არსებობს მოქმედების სფეროს შეზღუდვა და ვრცელდება 66-ე პუნქტი.

გ118. საჭიროა პრაქტიკოსის განსჯა დამატებითი პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის შესახებ, რაც საჭიროა მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რათა დაასკვნას, რომ არსებითი უზუსტობა არ არის მოსალოდნელი, ან განსაზღვროს, რომ არსებითი უზუსტობა არსებობს. აღნიშნული განსჯა ეფუძნება შემდეგს:

- ინფორმაცია პრაქტიკოსის მიერ უკვე ჩატარებული პროცედურების შეფასების შედეგების შესახებ;
- პრაქტიკოსის მიერ შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გარიგების გარემოებების განახლებული აღქმა, ჩამოყალიბებული გარიგების განხორციელების პროცესში; და
- პრაქტიკოსის შეხედულება მტკიცებულების დამაჯერებლობაზე, რაც საჭიროა იმ საკითხის გადასაჭრელად, რის გამოც პრაქტიკოსს სჯერა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას.

დაგროვილი შეუსწორებელი უზუსტობები (იხ. პუნქტები 51-ე, 65-ე)

გ119. გარიგების პროცესში ჯამდება შეუსწორებელი უზუსტობები (იხ. პუნქტი 51) იმ მიზნით, რომ შეფასდეს შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითია თუ არა, ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად, პრაქტიკოსის დასკვნის ჩამოყალიბებისას.

გ120. პრაქტიკოსმა შეიძლება დაადგინოს თანხა, რომელზე ქვევით უზუსტობები მიიჩნევა აშკარად უმნიშვნელოდ და არ იქნება საჭირო მათი დაჯამება, რადგან პრაქტიკოსი მოელის, რომ მსგავსი თანხების დაგროვებას აშკარად არ ექნება არსებითი გავლენა განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. „აშკარად უმნიშვნელო“ არ წარმოადგენს „არ არის არსებითის“ სხვა სიტყვებით გამოთქმას. საკითხები, რომლებიც აშკარად უმნიშვნელოა, იქნება სრულიად განსხვავებული სიდიდის (უფრო ნაკლები), ვიდრე 44-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული არსებითობა და ამავე დროს აშკარად არათავსებადი იქნება, ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული და ნებისმიერი კრიტერიუმის მიმართ განხილული, როგორიცაა სიდიდე, ხასიათი ან გარემოებები. როდესაც გაურკვეველია, ერთი ან მეტი მუხლი არის თუ არა აშკარად უმნიშვნელო, ასეთი საკითხი არ მიიჩნევა აშკარად უმნიშვნელოდ.

მოსაზრებები გარიგებაში პრაქტიკოსის ექსპერტის მონაწილეობასთან დაკავშირებით

პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა (იხ. 52-ე პუნქტი)

გ121. ქვემოთ მოცემული საკითხები ხშირად შესაფერისია პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისას პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოსთან მიმართებაში, როდესაც მარწმუნებელი სამუშაოს ნაწილს ასრულებს პრაქტიკოსის ერთი ან მეტი ექსპერტი (იხ. პუნქტი გ70):

ა) ექსპერტის სამუშაოს მნიშვნელობა გარიგების კონტექსტში (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ121–გ122);

ბ) იმ საკითხის ხასიათი, რომელთანაც არის დაკავშირებული ექსპერტის სამუშაო;

გ) იმ საკითხის არსებითი უზუსტობის რისკები, რომელთანაც არის დაკავშირებული პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო;

დ) ამ ექსპერტის მიერ ადრე შესრულებული სამუშაოსთან დაკავშირებით პრაქტიკოსის ცოდნა და გამოცდილება;

ე) აღნიშნულ ექსპერტზე ვრცელდება თუ არა პრაქტიკოსის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ123–გ124).

პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ინტეგრირება

გ122. მარწმუნებელი გარიგებები შეიძლება განხორციელდეს განსახილველი საგნების ფართო სპექტრზე, რომლებიც საჭიროებს სპეციალიზებულ ცოდნასა და უნარებს, რაც სცილდება გარიგების

პარტნიორის და გარიგების გუნდის სხვა წევრების ცოდნას და უნარებს, ამიტომ ამ სამუშაოსთვის გამოიყენება პრაქტიკოსის ექსპერტი. ზოგიერთ შემთხვევაში პრაქტიკოსის ექსპერტთან იმართება კონსულტაცია, ცალკეულ საკითხზე რჩევების მისაღებად, მაგრამ რაც უფრო დიდია პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო გარიგების კონტექსტში, მით უფრო მეტად მოსალოდნელია, რომ ეს ექსპერტი იმუშავებს მრავალპროფილური გუნდის შემადგენლობაში, რომელიც მოიცავს განსახილველი საგნის ექსპერტებს და სხვა მარწმუნებელ პერსონალს. რაც უფრო მეტად არის აღნიშნული ექსპერტის სამუშაო ინტეგრირებული საერთო ძალისხმევის ხასიათში, ვადებში და მოცულობაში, მით უფრო მნიშვნელოვანია ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია პრაქტიკოსის ექსპერტსა და სხვა მარწმუნებელ პერსონალს შორის. ეფექტური ორმხრივი კომუნიკაცია ხელს უწყობს ექსპერტის სამუშაოს სათანადო ინტეგრირებას გარიგების ფარგლებში სხვების მიერ გაწეულ სამუშაოში.

გ123. როგორც გ71 პუნქტშია აღნიშნული, როდესაც პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო უნდა იყოს გამოყენებული, შეიძლება შესაფერისი იყოს 52-ე პუნქტით მოთხოვნილი ზოგიერთი პროცედურის ჩატარება გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმების პროცედურების ჩატარების ეტაპზე. განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო სრულად ინტეგრირდება სხვა მარწმუნებელი პერსონალის სამუშაოში და აგრეთვე როდესაც პრაქტიკოსის ექსპერტი გამოყენებული უნდა იყოს გარიგების ადრეულ ეტაპზე, მაგალითად საწყისი დაგეგმვის და რისკის შეფასებისას.

პრაქტიკოსის ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები

გ124. პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტი შეიძლება იყოს პარტნიორი ან პრაქტიკოსის ფირმის თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი და შესაბამისად მასზე გავრცელდება ამ ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები ხკსს-ის 1 შესაბამისად, ან სხვა პროფესიული, ან საკანონმდებლო მოთხოვნები, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია, ვიდრე ხკსს 1. ალტერნატიულად, პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტი შეიძლება იყოს პარტნიორი ან თანამშრომელი, მათ შორის დროებითი თანამშრომელი ფირმის ქსელისა, რომელსაც საერთო ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები გააჩნია პრაქტიკოსის ფირმასთან. პრაქტიკოსის გარე ექსპერტი არ არის გარიგების გუნდის წევრი და მასზე არ ვრცელდება ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები ხკსს-ის 1 შესაბამისად.

გ125. გარიგების გუნდები უფლებამოსილნი არიან, დაეყრდნონ ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფირმის ან სხვა მხარის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია საპირისპიროს მეტყველებს. აღნიშნული დაყრდნობის დონე დამოკიდებული იქნება გარემოებებზე და მან შეიძლება გავლენა იქონიოს პრაქტიკოსის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა:

- კომპეტენცია და შესაძლებლობები დაქირავების და ტრენინგის პროგრამების მეშვეობით;
- პრაქტიკოსის მიერ პრაქტიკოსის ექსპერტის ობიექტურობის შეფასება. პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტებზე ვრცელდება შესაფერისი ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული;
- პრაქტიკოსის მიერ პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება. მაგალითად, ფირმის ტრენინგის პროგრამები შეიძლება ითვალისწინებდეს პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტების სწავლებას, როგორ არის დაკავშირებული მათი ცოდნა და გამოცდილება მტკიცებულებების შეგროვების პროცესთან. ამგვარ სასწავლო პროგრამებსა და ფირმის სხვა პროცესებზე დაყრდნობის შესაძლებლობამ, როგორიცაა, მაგალითად ინსტრუქციები პრაქტიკოსის შიდა ექსპერტების სამუშაოს მოცულობის შესახებ, შეიძლება გავლენა იქონიოს პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასებისთვის აუცილებელი, პრაქტიკოსის პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე;
- მარეგულირებელი და სამართლებრივი მოთხოვნების შესრულება, მონიტორინგის პროცესის მეშვეობით;
- შეთანხმება პრაქტიკოსის ექსპერტთან.

მსგავსი დაყრდნობა არ ამცირებს პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობას წინამდებარე მგსს-ის მოთხოვნების შესრულებასთან მიმართებაში.

პრაქტიკოსის ექსპერტის კომპეტენცია, შესაძლებლობები და ობიექტურობა (იხ. პუნქტი 52(ა))

გ126. ინფორმაცია პრაქტიკოსის ექსპერტის კომპეტენციის, შესაძლებლობების და ობიექტურობის შესახებ შეიძლება მიღებული იყოს სხვადასხვა წყაროებიდან, როგორიცაა მაგალითად:

- ამ ექსპერტის ადრინდელ სამუშაოსთან პირადი გამოცდილება;
- ექსპერტთან მსჯელობა;
- მსჯელობა სხვა პრაქტიკოსებთან ან იმ პირებთან, ვინც იცნობს ამ ექსპერტის სამუშაოს;
- ამ ექსპერტის კვალიფიკაციის ცოდნა, პროფესიული ორგანიზაციის წევრობა ან დარგის ასოციაციის წევრობა, პრაქტიკის ლიცენზია, ან სხვა ფორმის გარე აღიარება;
- ამ ექსპერტის მიერ დაწერილი, გამოქვეყნებული დოკუმენტები ან წიგნები;
- ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები (იხ. აგრეთვე პუნქტები გ123–გ124).

გ127. მართალია, პრაქტიკოსის ექსპერტს არ მოეთხოვება იგივე გამოცდილება, რაც პრაქტიკოსს მარწმუნებელი გარიგების ყველა ასპექტთან მიმართებაში, მაგრამ პრაქტიკოსის ექსპერტს, რომლის სამუშაო გამოიყენება, შეიძლება დასჭირდეს შესაფერისი მგსს-ის საკმარისად შესწავლა, რათა ამ ექსპერტმა შეძლოს მასზე დაკისრებული სამუშაოს დაკავშირება გარიგების მიზანთან.

გ128. იმის შეფასება, ობიექტურობის მიმართ შექმნილი საფრთხეები არის თუ არა მისაღები დონის, შეიძლება დამოკიდებული იყოს პრაქტიკოსის ექსპერტის როლსა და მისი სამუშაოს მნიშვნელობაზე მოცემული გარიგებისთვის. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა შეუძლებელი იყოს საფრთხის წარმომქმნელი გარემოებების თავიდან მოცილება, ან დამცავი ზომების გატარება საფრთხის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. მაგალითად, როდესაც შემოთავაზებული პრაქტიკოსის ექსპერტი არის პირი, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებდა განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებაში.

გ129. პრაქტიკოსის ექსპერტის ობიექტურობის შეფასებისას შეიძლება შესაფერისი იყოს:

- შესაფერისი მხარ(ეებ)ის გამოკითხვა იმ ცნობილი ინტერესების ან ურთიერთობების შესახებ, რომელიც შესაფერის მხარე(ებ)ს ჰქონდა პრაქტიკოსის გარე ექსპერტთან და რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ამ ექსპერტის ობიექტურობაზე.
- შესაფერისი დამცავი ზომების განხილვა ამ ექსპერტთან, მათ შორის პროფესიული მოთხოვნებისა, რომლებიც ვრცელდება ამ ექსპერტზე და იმის შეფასება, დამცავი ზომები ადეკვატურია თუ არა საფრთხეების მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. ის ინტერესები და ურთიერთობები, რომლებიც შეიძლება პრაქტიკოსის ექსპერტთან განხილვისთვის შესაფერისი იყოს, მოიცავს შემდეგს:
  - ფინანსური ინტერესები;
  - საქმიანი და პირადი ურთიერთობები;
  - სხვა მომსახურების გაწევა ამ ექსპერტის მიერ, მათ შორის ორგანიზაციის მიერ, იმ შემთხვევაში, როდესაც გარე ექსპერტი წარმოადგენს ორგანიზაციას;
  - ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიერ ოფიციალური წერილის მოთხოვნა პრაქტიკოსის გარე ექსპერტისაგან შესაფერის მხარესთან (მხარეებთან) ნებისმიერი ინტერესების ან ურთიერთობების შესახებ, რომელთა შესახებ ცნობილია ამ ექსპერტისათვის.

პრაქტიკოსის ექსპერტის ექსპერტული ცოდნის სფეროს შესწავლა (იხ. პუნქტი 52(ბ))

გ130. პრაქტიკოსის ექსპერტის ექსპერტიზის სფეროს საკმარისად შესწავლა პრაქტიკოსს აძლევს საშუალებას:

ა) დაეთანხმოს პრაქტიკოსის ექსპერტს პრაქტიკოსის მიზნებისათვის ამ ექსპერტის სამუშაოს ხასიათზე, მოქმედების სფეროსა და მიზნებზე; და

ბ) შეაფასოს ამ სამუშაოს ადეკვატურობა პრაქტიკოსის მიზნებისათვის.

გ131. პრაქტიკოსის ექსპერტის სფეროს ასპექტები, რომელთა პრაქტიკოსის მიერ შესწავლა შესაფერისია, მოიცავს შემდეგს:

- ამ ექსპერტის სფეროს გააჩნია თუ არა განხრა, რომელიც შესაფერისია გარიგებისათვის.
- ვრცელდება თუ არა რაიმე პროფესიული ან სხვა სტანდარტები და მარეგულირებელი ან სამართლებრივი მოთხოვნები;
- რა დაშვებებს და მეთოდებს, მათ შორის მოდელებს, როდესაც შესაფერისია, იყენებს პრაქტიკოსის ექსპერტი და ისინი საყოველთაოდ მიღებულია თუ არა ექსპერტის სფეროში და სათანადოა თუ არა გარიგების გარემოებებისათვის;
- იმ შიდა და გარე მონაცემების ხასიათი, რომელსაც პრაქტიკოსის ექსპერტი იყენებს.

შეთანხმება პრაქტიკოსის ექსპერტთან (იხ. პუნქტი 52(გ))

გ132. შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის ექსპერტთან პრაქტიკოსის შეთანხმებაში ისეთი საკითხების ასახვა, როგორიცა:

ა) პრაქტიკოსის და ექსპერტის შესაბამისი ფუნქცია და პასუხისმგებლობები;

ბ) პრაქტიკოსსა და ექსპერტს შორის კომუნიკაციის ხასიათი, ვადები და მოცულობა, მათ შორის ნებისმიერი ანგარიშის ფორმა, რომელიც უნდა წარმოადგინოს ექსპერტმა; და

გ) პრაქტიკოსის მიერ კონფიდენციალურობის დაცვის საჭიროება.

გ133. პუნქტში გ124 აღნიშნულმა საკითხებმა შეიძლება გავლენა იქონიონ დეტალიზაციის დონესა და ფორმალობებზე პრაქტიკოსსა და პრაქტიკოსის ექსპერტს შორის შეთანხმებაში, მათ შორის შესაფერისია თუ არა შეთანხმების წერილობით გაფორმება. პრაქტიკოსსა და პრაქტიკოსის ექსპერტს შორის შეთანხმებას ხშირად გარიგების წერილის ფორმა აქვს.

პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება (იხ. პუნქტი 52(დ))

გ134. შემდეგი საკითხები შეიძლება შესაფერისი იყოს პრაქტიკოსის მიზნებისათვის პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასებისას:

ა) ექსპერტების მიერ აღმოჩენილი ფაქტები ან მის მიერ გაკეთებული დასკვნები და მათი შესაბამისობა სხვა მტკიცებულებებთან;

ბ) როდესაც ექსპერტის სამუშაო მოიცავს მნიშვნელოვანი დაშვებების და მეთოდების გამოყენებას, აღნიშნული დაშვებების და მეთოდების შესაფერისობა და გონივრულობა არსებულ გარემოებებში; და

გ) როდესაც ექსპერტის სამუშაო მოიცავს მონაცემთა წყაროს, რომელიც მნიშვნელოვანია ამ ექსპერტის სამუშაოსთვის, მონაცემთა ამ წყაროს რელევანტურობა, სისრულე და სიზუსტე.

გ135. როდესაც პრაქტიკოსი განსაზღვრავს, რომ პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაო არ არის ადეკვატური პრაქტიკოსის მიზნებისათვის, პრაქტიკოსისთვის ხელმისაწვდომი ალტერნატივები მოიცავს შემდეგს:

ა) ამ ექსპერტთან შეთანხმება მის მიერ შემდგომ შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათსა და მოცულობაზე; ან

ბ) გარემოებების შესაფერისი დამატებითი პროცედურების ჩატარება.

სხვა პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარის, ან გამზომის ან შემფასებლის ექსპერტის, ან შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო (იხ. პუნქტები 53–55)

გ136. მართალია პუნქტები გ120–გ134 დაწერილ იქნა პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს კონტექსტში, მაგრამ მათ შეიძლება უზრუნველყონ სასარგებლო მითითებები სხვა პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარის ან გამზომის ან შემფასებლის ექსპერტის, ან შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით.

ოფიციალური წერილები (იხ. 56-ე პუნქტი)

გ137. ზეპირი ინფორმაციის წერილობითი დადასტურება ამცირებს გაუგებრობის შესაძლებლობას პრაქტიკოსსა და შესაფერის მხარე(ებ)ს შორის. პირ(ებ)ი, ვისგანაც პრაქტიკოსი ითხოვს ოფიციალურ წერილებს, როგორც წესი, არიან ზედა დონის ხელმძღვანელი პირები ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, რაც დამოკიდებულია, მაგალითად შესაფერისი მხარ(ეებ)ის მართვის და მმართველობის სტრუქტურაზე, რაც შეიძლება განსხვავებული იყოს იურისდიქციების და სუბიექტების მიხედვით, რაც ასახავს ისეთ გავლენას, როგორიცაა განსხვავებული კულტურული და სამართლებრივი წინაისტორია, სიდიდის და საკუთრების მახასიათებლები.

გ138. სხვა მოთხოვნილი ოფიციალური წერილები შეიძლება მოიცავდნენ შემდეგს:

- სჯერა თუ არა შესაფერის მხარე(ებ)ს, რომ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა არარსებითია, ცალ-ცალკე აღებული თუ გაერთიანებული, განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში. როგორც წესი, მსგავსი მუხლების რეზიუმე თან ერთვის ოფიციალურ წერილს;
- ნებისმიერი არსებითი შეფასებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია;
- შესაფერისმა მხარე(ებ)მა პრაქტიკოსს მიაწოდეს ინფორმაცია მათთვის ცნობილ შიდა კონტროლის ყველა ნაკლოვანებაზე, რაც შესაფერისია გარიგებისათვის და აშკარად არ არის უმნიშვნელო; და
- როდესაც პასუხისმგებელი მხარე არის არა გამზომი ან შემფასებელი, არამედ სხვა მხარე, მაშინ პასუხისმგებელი მხარე აღიარებს პასუხისმგებლობას შესაბამის განსახილველ საგანზე.

გ139. შესაფერისი მხარ(ეებ)ის ოფიციალური წერილები ვერ ჩაანაცვლებენ სხვა მტკიცებულებას, რასაც პრაქტიკოსი გონივრულად მოელის, რომ ხელმისაწვდომია. მართალია, ოფიციალური წერილები იძლევა აუცილებელ მტკიცებულებებს, მაგრამ ისინი, თავისთავად, არ უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს არცერთ საკითხზე, რომელთა შესახებ არის მომზადებული აღნიშნული წერილები. უფრო მეტიც, ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსს მიღებული აქვს საიმედო ოფიციალური წერილები, გავლენას არ ახდენს სხვა მტკიცებულებების ხასიათზე ან მოცულობაზე, რომელსაც პრაქტიკოსი მოიპოვებს.

მოთხოვნილი ოფიციალური წერილები არა აქვს მიღებული პრაქტიკოსს, ან არ არის საიმედო
(იხ. 60-ე პუნქტი)

გ140. გარემოებები, როდესაც პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ შეძლოს მოთხოვნილი ოფიციალური წერილების მოპოვება მოიცავს, მაგალითად, როდესაც:

- პასუხისმგებელი მხარე ხელშეკრულებას აფორმებს მესამე მხარესთან შესაფერისი გაზომვის ან შეფასების განხორციელებაზე და შემდეგ დაიქირავებს პრაქტიკოსს შედეგად მიღებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის მარწმუნებელი გარიგებისთვის. ზოგიერთ შემთხვევაში, მაგალითად, როდესაც პასუხისმგებელ მხარეს მიმდინარე ურთიერთობა აქვს გამზომთან ან შემფასებელთან, პასუხისმგებელმა მხარემ შეიძლება უზრუნველყოს გამზომის ან შემფასებლის მიერ მოთხოვნილი ოფიციალური წერილების მოწოდება, ან პასუხისმგებელმა მხარემ შეიძლება მოახერხოს მსგავსი წერილების მიწოდება, თუ პასუხისმგებელ მხარეს აღნიშნულის გასაკეთებლად გონივრული საფუძველი გააჩნია, თუმცა, ზოგჯერ შეიძლება ეს ასე არ იყოს.
- გამიზნული მომხმარებელი დაიქირავებს პრაქტიკოსს მარწმუნებელი გარიგების განსახორციელებლად საჯაროდ ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე, მაგრამ მას არ გააჩნია ურთიერთობა

ისეთ პასუხისმგებელ მხარესთან, როგორიც აუცილებელია ამ მხარის მიერ ოფიციალური წერილების მოთხოვნაზე რეაგირებისათვის.

- მარწმუნებელი გარიგება ხორციელდება გამზომის ან შემფასებლის სურვილის საწინააღმდეგოდ. აღნიშნულს შეიძლება ჰქონდეს ადგილი, როდესაც მაგალითად, გარიგება ხორციელდება სასამართლოს განაჩენის შესაბამისად, ან როდესაც სახელმწიფო სექტორის პრაქტიკოსს კანონმდებლობით ან სხვა კომპეტენტური ორგანოს მიერ მოეთხოვება კონკრეტული გარიგების განხორციელება.

აღნიშნულ ან მსგავს გარემოებებში პრაქტიკოსისთვის შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი მტკიცებულება, რაც საჭიროა პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად. ასეთ შემთხვევაში ვრცელდება წინამდებარე მგსს-ის 66-ე პუნქტი.

შემდგომი მოვლენები (იხ. 61-ე პუნქტი)

გ141. შემდგომი მოვლენების განხილვა ზოგიერთი მარწმუნებელი გარიგებისათვის შეიძლება არ იყოს შესაფერისი განსახილველი საგნის ხასიათის გამო. მაგალითად, როდესაც გარიგება მოითხოვს დასკვნას სტატისტიკური ანგარიშის სიზუსტის შესახებ დროის რომელიმე მომენტში, აღნიშნულ მომენტსა და მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღს შორის დროის პერიოდში მომხდარი მოვლენები გავლენას ვერ იქონიებენ დასკვნაზე და არ იქნება საჭირო მათი გამჟღავნება აღნიშნულ ანგარიშში ან მარწმუნებელ ანგარიშში.

გ142. როგორც 61-ე პუნქტშია აღნიშნული, პრაქტიკოსი პასუხისმგებელი არ არის რაიმე პროცედურების ჩატარებაზე განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღის შემდეგ. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსის ანგარიშის თარიღის შემდეგ პრაქტიკოსისათვის ცნობილი გახდება ფაქტის თაობაზე, რომელიც მას ადრე რომ სცოდნოდა გამოიწვევდა ანგარიშის შესწორებას, პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს აღნიშნული საკითხის განხილვა შესაფერის მხარე(ებ)თან ან გარემოებებისათვის შესაფერისი ზომების მიღება.

სხვა ინფორმაცია (იხ. 62-ე პუნქტი)

გ143. შემდგომი ღონისძიებები, რომელთა განხორციელება შეიძლება შესაფერისი იყოს როდესაც პრაქტიკოსი არსებით უზუსტობას აღმოაჩენს ან მისთვის ცნობილი გახდება არსებითი უზუსტობის ფაქტის შესახებ, მოიცავს, მაგალითად შემდეგს:

- შესაფერისი მხარ(ეებ)ისგან კვალიფიციურ მესამე მხარესთან, როგორიცაა მაგალითად შესაფერისი მხარ(ეებ)ის იურისტი, კონსულტაციები;
- იურიდიული რჩევის მიღება შედეგების შესახებ ქმედების სხვადასხვა კურსის შემთხვევაში;
- მესამე მხარეებთან კომუნიკაცია (მაგალითად მარეგულირებელთან);
- მარწმუნებელი ანგარიშის შეჩერება;
- გარიგებიდან გასვლა, როდესაც ეს ნებადართულია კანონმდებლობით;
- მარწმუნებელ ანგარიშში არსებითი შეუსაბამობის აღწერა.

შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა (იხ. 63-ე პუნქტი)

გ144. შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა გამიზნულ მომხმარებლებს უზრუნველყოფს ინფორმაციით იმის შესახებ, რასაც ეფუძნება განსახილველი საგნის ინფორმაცია და ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაშინ, როდესაც მნიშვნელოვანი განსხვავებებია სხვადასხვა კრიტერიუმებს შორის იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა აისახოს კონკრეტული საკითხები განსახილველი საგნის ინფორმაციაში.

გ145. აღწერა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია მომზადებულია გარკვეული შესაფერისი კრიტერიუმების შესაბამისად, შესაფერისია მხოლოდ მაშინ, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაბამისობაშია აღნიშნული შესაფერისი კრიტერიუმების ყველა მოთხოვნასთან.

გ146. შესაფერისი კრიტერიუმების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაურკვეველ ფორმულირებას ან შემზღუდავ ფრაზებს (მაგალითად, „განსახილველი საგნის ინფორმაცია მნიშვნელოვანწილად შეე-

საბამება XYZ-ის მოთხოვნებს“) არ არის ადეკვატური აღწერა, რადგან ამგვარმა განცხადებამ შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომხმარებლები.

მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბება

მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა (იხ. პუნქტი 12(i), 64-ე)

გ147. აუცილებელია, რომ მტკიცებულება ამყარებდეს პრაქტიკოსის დასკვნას და მარწმუნებელ ანგარიშს. იგი ბუნებით კუმულაციურია და ძირითადად მიიღება გარიგების პროცესში ჩატარებული პროცედურების შედეგად. თუმცა, იგი შეიძლება შეიცავდეს სხვა წყაროებიდან მიღებულ ინფორმაციასაც, როგორიცაა, მაგალითად ადრინდელი გარიგებები (იმის გათვალისწინებით, რომ პრაქტიკოსმა განსაზღვრა ადგილი ჰქონდა თუ არა ცვლილებებს წინა გარიგების შემდეგ, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე გარიგებისათვის მის შესაფერისობაზე) ან ფირმის ხარისხის კონტროლის პროცედურები დამკვეთთან ურთიერთობის დაწყების და გაგრძელების შესახებ. მტკიცებულება შეიძლება მიღებული იყოს, როგორც შესაფერისი მხარ(ეებ)ის შიდა, ისე გარე წყაროებიდან. ამასთან, ინფორმაცია, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იყოს მტკიცებულების სახით, შეიძლება მომზადებულია შესაფერისი მხარ(ეებ)ის მიერ დაქირავებული ან ხელშეკრულებით მოწვეული ექსპერტის მიერ. მტკიცებულება მოიცავს როგორც ინფორმაციას, რომელიც ამყარებს და ადასტურებს განსახილველი საგნის ინფორმაციის ასპექტებს, ისე ნებისმიერ სხვა ინფორმაციას, რომელიც მოცემული განსახილველი საგნის ინფორმაციის ასპექტების საწინააღმდეგოა. გარდა ამისა, ზოგიერთ შემთხვევაში ინფორმაციის არარსებობა (მაგალითად შესაფერისი მხარ(ეებ)ის უარი მოთხოვნილი ოფიციალური წერილის მოწოდებაზე), გამოიყენება პრაქტიკოსის მიერ და ამგვარად წარმოადგენს მტკიცებულებას. მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბებისას პრაქტიკოსის სამუშაოს უმეტესი ნაწილი მოიცავს მტკიცებულებების მოპოვებას და შეფასებას.

გ148. მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერთდაკავშირებული ასპექტებია. საკმარისობა მტკიცებულებების რაოდენობრივი საზომია. საჭირო მტკიცებულებების რაოდენობაზე გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციის არსებითი უზუსტობის რისკები (რაც უფრო მაღალია რისკები, სავარაუდოდ, უფრო მეტი მტკიცებულება იქნება საჭირო) და აგრეთვე ამგვარი მტკიცებულების ხარისხი (რაც უფრო მაღალია ხარისხი, მით უფრო ნაკლები მტკიცებულება იქნება საჭირო). უფრო მეტი მტკიცებულებების მოპოვება ვერ უზრუნველყოფს მისი ცუდი ხარისხის კომპენსირებას.

გ149. შესაფერისობა არის მტკიცებულების ხარისხის საზომი; ანუ ეს არის მისი რელევანტურობა და საიმედოობა პრაქტიკოსის დასკვნის მხარდაჭერის კუთხით. მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და მისი ხასიათი, რაც დამოკიდებულია ინდივიდუალურ გარემოებებზე, რა გარემოებებშიც იგი არის მოპოვებული. შესაძლებელია სხვადასხვა ტიპის მტკიცებულების საიმედოობის განზოგადება; თუმცა, მსგავსი განზოგადება მნიშვნელოვან გამონაკლისებს ექვემდებარება. მაშინაც კი, როდესაც მტკიცებულება მოპოვებულია შესაფერისი მხარ(ეებ)ის გარე წყაროებიდან, შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს საიმედოობაზე, როდესაც წყარო არ არის მცოდნე და ობიექტური. მართალია, აღიარებულია, რომ შეიძლება არსებობდეს გამონაკლისები, მაგრამ შეიძლება სასარგებლო იყოს მტკიცებულების საიმედოობის შესახებ შემდეგი ზოგადი მოსაზრებები:

- მტკიცებულება უფრო საიმედოა, როდესაც იგი მოპოვებულია შესაფერისი მხარ(ეებ)ის გარე წყაროებიდან;
- სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება უფრო საიმედოა, როდესაც კონტროლი ეფექტურია;
- უშუალოდ პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული მტკიცებულება (მაგალითად, დაკვირვება კონტროლის გამოყენებაზე) უფრო საიმედოა, ვიდრე არაპირდაპირ, ან დასკვნის საფუძველზე (მაგალითად, კონტროლის გამოყენების შესახებ გამოკითხვა);
- მტკიცებულება უფრო საიმედოა, როდესაც იგი დოკუმენტის სახით არსებობს, იქნება ეს ნაბეჭდი, ელექტრონული ფორმით თუ სხვა საშუალებებით (მაგალითად, შეხვედრის მიმ-

დინარეობისას გაკეთებული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომი ზეპირი გადმოცემა იმისა, თუ რა იქნა განხილული).

გ150. როგორც წესი, აუდიტორი უფრო მაღალი დონის რწმუნებას მაშინ აღწევს, როდესაც ერთმანეთს ემთხვევა სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულებები, ვიდრე მაშინ, როდესაც მტკიცებულების ელემენტებს ცალ-ცალკე განიხილავს. ამასთან, მტკიცებულების მოპოვება სხვადასხვა წყაროდან ან განსხვავებული მტკიცებულების მოპოვება შეიძლება მიუთითებდეს, რომ მტკიცებულების ინდივიდუალური ელემენტები არ არის საიმედო. მაგალითად, შესაფერისი მხარ(ეებ)ისგან დამოუკიდებელი წყაროდან მოპოვებულმა დამამტკიცებელმა ინფორმაციამ შესაძლოა აამაღლოს აუდიტორის რწმუნების დონე, რომელიც მიიღო შესაფერისი მხარ(ეებ)ის ოფიციალური წერილებიდან. პირიქით, როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები არ არის სხვა წყაროდან მიღებული მტკიცებულებების შესაბამისი, პრაქტიკოსი განსაზღვრავს, რა დამატებითი პროცედურებია აუცილებელი აღნიშნული შეუსაბამობის გადასაჭრელად.

გ151. როგორც წესი, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების თვალსაზრისით უფრო რთულია რწმუნების მოპოვება განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, რომელიც მოიცავს დროის პერიოდს, ვიდრე განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე დროის რაღაც მომენტში. ამასთან, ჩვეულებრივ პროცესის შესახებ დასკვნები შეზღუდულია იმ პერიოდით, რომელსაც ფარავს მოცემული გარიგება; პრაქტიკოსი არ უზრუნველყოფს დასკვნას იმის შესახებ, პროცესი მითითებული სახით გაგრძელდება მომავალში, თუ არა.

გ152. იმის განსაზღვრა, მოპოვებულია თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, რასაც დაეფუძნება პრაქტიკოსის დასკვნა, პროფესიული განსჯის საკითხია.

გ153. ზოგიერთ გარემოებებში პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რის მოპოვებასაც პრაქტიკოსი მოელოდა დაგეგმილი პროცედურების შედეგად. ასეთ გარემოებებში პრაქტიკოსი მიიჩნევს, რომ ჩატარებული პროცედურების შედეგად მიღებული მტკიცებულებები არ არის საკმარისი და შესაფერისი იმისათვის, რომ შეძლოს მან დასკვნის ჩამოყალიბება განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. პრაქტიკოსმა შეიძლება:

- განავრცოს სამუშაო; ან
- ჩაატაროს სხვა პროცედურები, რომლებსაც პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს მოცემულ გარემოებებში.

როდესაც არსებულ გარემოებებში შეუძლებელია ზემოაღნიშნულის განხორციელება, პრაქტიკოსი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას იმისათვის, რომ შეძლოს დასკვნის ჩამოყალიბება. ასეთი სიტუაცია შეიძლება შეიქმნას მაშინაც კი, როდესაც პრაქტიკოსისთვის არ გამხდარა ცნობილი საკითხ(ებ)ის შესახებ, რის გამოც პრაქტიკოსი დაიჯერებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას, რაც 49შ პუნქტში არის განხილული.

მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასება (იხ. 65-ე პუნქტი)

გ154. მარწმუნებელი გარიგება კუმულაციური და იტერაციული პროცესია. პრაქტიკოსის მიერ დაგეგმილი პროცედურების ჩატარების შედეგად მიღებულმა მტკიცებულებამ შეიძლება გამოიწვიოს პრაქტიკოსის მიერ სხვა დაგეგმილი პროცედურების ხასიათის, ვადების ან მოცულობის ცვლილება. პრაქტიკოსის ყურადღება შეიძლება მიიპყროს ინფორმაციამ, რომელიც განსხვავდება მოსალოდნელისაგან, რაზეც იყო დაფუძნებული დაგეგმილი პროცედურები. მაგალითად:

- პრაქტიკოსის მიერ გამოვლენილი უზუსტობების სიდიდემ შეიძლება შეცვალოს პრაქტიკოსის განსჯა ინფორმაციის კონკრეტული წყაროების საიმედოობის შესახებ;
- პრაქტიკოსისათვის შეიძლება ცნობილი გახდეს შესაფერისი ინფორმაციის განსხვავების ან შეუსაბამობის შესახებ, ან მტკიცებულებების არარსებობის შესახებ;

- როდესაც ანალიზური პროცედურები ხორციელდება გარიგების დასასრულს, აღნიშნული პროცედურების შედეგებმა შეიძლება მიანიშნოს არსებითი უზუსტობის რისკზე, რომელიც ადრე არ იყო გამოვლენილი.

მსგავს ვითარებაში პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს დაგეგმილი პროცედურების ხელახლა შეფასება.

გ155. პრაქტიკოსის პროფესიულ განსჯაზე იმის თაობაზე, თუ რა იქნება საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები, შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა:

- პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა და მისი არსებითი გავლენის ალბათობა, ცალ-ცალკე აღებული თუ გაერთიანებული სხვა პოტენციურ უზუსტობებთან, განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებაში;
- შესაფერისი მხარ(ეებ)ის რეაგირების ეფექტიანობა არსებითი უზუსტობის ცნობილ რისკთან მიმართებაში;
- მსგავს პოტენციურ უზუსტობებთან მიმართებაში ადრინდელ მარწმუნებელ გარიგებებში მიღებული გამოცდილება;
- ჩატარებული პროცედურების შედეგები, მათ შორის, მსგავსი პროცედურების შედეგად გამოვლინდა თუ არა სპეციფიკური უზუსტობები;
- ხელმისაწვდომი ინფორმაციის წყარო და საიმედოობა;
- მტკიცებულების დამაჯერებლობა;
- შესაფერისი მხარ(ეებ)ის და მისი გარემოს შესწავლა.

მოქმედების სფეროს შეზღუდვები (იხ. პუნქტები 26-ე, 66-ე)

გ156. მოქმედების სფეროს შეზღუდვა წარმოიქმნება შემდეგი ფაქტორების გამო:

ა) გარემოებები, რომლებიც შესაფერისი მხარ(ეებ)ის კონტროლის ფარგლებს სცილდება. მაგა-ლითად, დოკუმენტაცია, რომლის ინსპექტირებას პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს, შეიძ-ლება შემთხვევით განადგურდა;

ბ) გარემოებები, დაკავშირებული პრაქტიკოსის სამუშაოს ხასიათსა და ვადებთან. მაგალითად, ფიზიკური პროცესი, რომელზე დაკვირვებასაც პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს, შეიძლება დასრულდა გარიგების დაწყებამდე; ან

გ) პასუხისმგებელი მხარის, გამზომის ან შემფასებლის, ან დამქირავებლის მიერ პრაქტიკოსზე დაწესებული შეზღუდვები, რომლებმაც, მაგალითად შეიძლება ხელი შეუშალონ პრაქტიკოსს იმ პროცედურის ჩატარებაში, რომელსაც პრაქტიკოსი აუცილებლად მიიჩნევს არსებულ გარემოებებში. ამ სახის შეზღუდვებს შეიძლება ჰქონდეთ სხვა გავლენა გარიგებაზე, როგორიცაა, მაგალითად პრაქტიკოსის მიერ გარიგების რისკის განხილვა და გარიგებაზე ან გარიგების გაგრძელებაზე დათანხმება.

გ157. სპეციფიკური პროცედურის ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს მოქმედების სფეროს შეზღუდვას, როდესაც პრაქტიკოსს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების მეშვეობით.

გ158. განმარტების მიხედვით, შეზღუდული რწმუნების გარიგების ფარგლებში ჩატარებული პროცე-დურები შეზღუდულია დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში აუცილებელ პროცედურებთან შედარებით. შეზღუდვების, რომელთა არსებობის შესახებ ცნობილი იყო შეზღუდული რწმუნების გარიგების განხორციელებაზე დათანხმებამდე, გათვალისწინება შესა-ფერისია იმის დადგენისას, არსებობს თუ არა მარწმუნებელი გარიგების წინაპირობები, კონ-კრეტულად, გარიგებას გააჩნია თუ არა მტკიცებულებებზე ხელმისაწვდომობა (იხ. პუნქტი 24(ბ)(iv)) და რაციონალური მიზანი (იხ. პუნქტი 24(ბ)(vi)). როდესაც შეზღუდული რწმუნების გარიგების განხორციელებაზე დათანხმების შემდეგ შესაფერისი მხარე(ები) აწესებს დამატებით

შეზღუდვას, შეიძლება შესაფერისი იყოს გარიგებიდან გასვლა, როდესაც გასვლა ნებადართულია კანონმდებლობით.

მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადება

მარწმუნებელი ანგარიშის ფორმა (იხ. პუნქტები 67–68)

გ159. ზეპირად ან სხვა ფორმით გამოთქმული დასკვნები შეიძლება არასწორად იყოს გაგებული წერილობითი ანგარიშით მხარდაჭერის გარეშე. ამიტომ, პრაქტიკოსი ან აკეთებს ზეპირ ანგარიშს ან სიმბოლოების მეშვეობით, წერილობითი მარწმუნებელი ანგარიშის, რომელიც ადვილად ხელმისაწვდომია ზეპირი ანგარიშის ან სიმბოლოების გამოყენების დროს, მიწოდების გარეშე. მაგალითად, სიმბოლო შეიძლება ჰიპერბმულის მეშვეობით იყოს დაკავშირებული წერილობით ანგარიშთან ინტერნეტში.

გ160. წინამდებარე მგსს-ით არ მოითხოვება სტანდარტიზებული ფორმატი ყველა მარწმუნებელი გარიგებისათვის. ამის ნაცვლად, ამ სტანდარტით განისაზღვრება ძირითადი ელემენტები, რომლებსაც უნდა მოიცავდეს მარწმუნებელი ანგარიში. მარწმუნებელი ანგარიშები მორგებულია კონკრეტული გარიგების გარემოებებზე. პრაქტიკოსმა შეიძლება გამოიყენოს სათაურები, პუნქტების ნომრები, ტექსტის გაფორმების საშუალებები, მაგალითად ტექსტის გამუქება, ან სხვა მექანიზმები, რათა უფრო ნათელი და ადვილად წასაკითხი იყოს მარწმუნებელი ანგარიში.

161. პრაქტიკოსმა შეიძლება არჩიოს ანგარიშის „მოკლე“ ან „ვრცელი“ ფორმატი, რათა ხელი შეუწყოს გამიზნულ მომხმარებლებთან ურთიერთობას. „მოკლე ფორმატის“ ანგარიშები, როგორც წესი, მოიცავენ მხოლოდ ძირითად ელემენტებს. „ვრცელი ფორმატის“ ანგარიშები მოიცავს სხვა ინფორმაციასა და ახსნა-განმარტებებს, რაც არ არის გამიზნული იმისათვის, რომ გავლენა მოახდინოს პრაქტიკოსის დასკვნაზე. ძირითადი ელემენტების გარდა გრძელი ფორმის ანგარიშებში შეიძლება დეტალურად იყოს აღწერილი გარიგების პირობები, გამოყენებული შესაფერისი კრიტერიუმები, გარიგების კონკრეტულ ასპექტებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტები, პრაქტიკოსის და გარიგებაში ჩართული სხვა პირების კვალიფიკაცია და გამოცდილება, არსებითობის დონეები და ზოგიერთ შემთხვევაში, რეკომენდაციები. პრაქტიკოსმა შეიძლება სასარგებლოდ მიიჩნიოს მსგავსი ინფორმაციის მნიშვნელობის განხილვა ინფორმაციაზე გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნების გათვალისწინებით. როგორც 68-ე პუნქტით მოითხოვება, დამატებითი ინფორმაცია ნათლად არის გამოცალკევებული პრაქტიკოსის დასკვნისაგან და მისი ტექსტი ისეა შედგენილი, რომ ნათელი იყოს, რომ მისი მიზანი არ არის აღნიშნული დასკვნიდან ყურადღების გადატანა.

მარწმუნებელი ანგარიშის შინაარსი

სათაური (იხ. პუნქტი 69(ა))

გ162. შესაფერისი სათაური საჭიროა მარწმუნებელი ანგარიშის ხასიათის წარმოსაჩენად და აგრეთვე სხვა ანგარიშებისაგან მის გამოსარჩევად, როგორიცაა, მაგალითად იმ პირთა მიერ მომზადებული ანგარიშები, ვისაც არ მოეთხოვებათ იგივე ეთიკური მოთხოვნების დაცვა, რაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება.

ადრესატი (იხ. პუნქტი. 69(ბ))

გ163. ადრესატი მიუთითებს მხარეს ან მხარეებს, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში. მარწმუნებელი ანგარიშის ადრესატი, როგორც წესი, არის დამკვეთი მხარე, თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება იყოს გამიზნული მომხმარებლები.

განსახილველი საგნის ინფორმაცია და შესაბამისი განსახილველი საგანი (იხ. პუნქტი 69(გ))

გ164. განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და როდესაც შესაფერისია, შესაბამისი განსახილველი საგნის მითითება და აღწერა, მაგალითად:

- დროის მომენტი ან დროის პერიოდი, რომელთანაც არის დაკავშირებული შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვა ან შეფასება;

- როდესაც შესაფერისია, პასუხისმგებელი მხარის ან პასუხისმგებელი მხარის კომპონენტის, ვისთანაც არის დაკავშირებული შესაბამისი განსახილველი საგანი, დასახელება;
- შესაბამისი განსახილველი საგნის ან განსახილველი საგნის ინფორმაციის იმ მახასიათებლების აღწერა, რომელთა შესახებ უნდა იცოდნენ გამიზნულმა მომხმარებლებმა და რა გავლენას ახდენს მსგავსი მახასიათებლები შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების სიზუსტეზე, ან ხელმისაწვდომი მტკიცებულების დამაჯერებელობაზე. მაგალითად:
  - განსახილველი საგნის ინფორმაცია უფრო მეტად ხარისხობრივია თუ რაოდენობრივი, ობიექტური თუ სუბიექტური, ან გასულ პერიოდებს ეხება თუ პერსპექტიულია;
  - განსახილველი საგნის ან გარიგების სხვა გარემოებების ცვლილებები, რომლებიც გავლენას ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციის პერიოდებს შორის შესადარისობაზე.

შესაფერისი კრიტერიუმები (იხ. პუნქტი 69(დ))

გ165. მარწმუნებელ ანგარიშში მითითებულია შესაფერისი კრიტერიუმები, რომელთა საპირისპიროდ გაიზომა ან შეფასდა შესაბამისი განსახილველი საგანი, რათა გამიზნულმა მომხმარებლებმა შეძლონ პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძვლის გაგება. მარწმუნებელ ანგარიშში შეიძლება ასახული იყოს შესაფერისი კრიტერიუმები, ან შეიძლება მინიშნება გაკეთდეს მათზე თუ ისინი ასახულია განსახილველი საგნის ინფორმაციაში, ან სხვაგვარად არის ადვილად ხელმისაწვდომი. მოცემულ გარემოებებში შეიძლება შესაფერისი იყოს შემდეგი ინფორმაციის გამჟღავნება:

- შესაფერისი კრიტერიუმების წყარო და აგრეთვე ის, შესაფერისი კრიტერიუმები კანონმდებლობით არის თუ არა განსაზღვრული, ან გამოცემულია თუ არა ექსპერტთა უფლებამოსილი ან აღიარებული ორგანიზაციის მიერ, რომელიც იცავს გამჭვირვალობის სათანადო პროცესს, ანუ ისინი დადგენილი კრიტერიუმებია თუ არა შესაბამისი განსახილველი საგნის კონტექსტში (და თუ ეს ასე არ არის, იმის აღწერა, თუ რატომ იქნა ისინი მიჩნეული შესაფერისად);
- გამოყენებული გაზომვის ან შეფასების მეთოდები, როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმებით ნებადართულია სხვადასხვა მეთოდს შორის არჩევანის გაკეთება;
- გარიგების გარემოებებში შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებისას გაკეთებული ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ინტერპრეტაცია;
- რაიმე ცვლილება შევიდა თუ არა გაზომვის ან შეფასების გამოყენებულ მეთოდებში.

თანდაყოლილი შეზღუდვები (იხ. პუნქტი 69(ე))

გ166. მართალია, ზოგჯერ მოსალოდნელია, რომ თანდაყოლილი შეზღუდვები კარგად ესმით მარწმუნებელი ანგარიშის გამიზნულ მომხმარებლებს, მაგრამ სხვა შემთხვევებში შეიძლება შესაფერისი იყოს მათზე ცალსახა მინიშნება მარწმუნებელ ანგარიშში. მაგალითად, შიდა კონტროლის ეფექტიანობასთან დაკავშირებულ მარწმუნებელ ანგარიშში შეიძლება შესაფერისი იყოს იმის აღნიშვნა, რომ ეფექტიანობის ისტორიული შეფასება არ არის შესაფერისი სამომავლო პერიოდებისათვის იმ რისკის გამო, რომ შიდა კონტროლი შეიძლება არაადეკვატური გახდეს მდგომარეობის ცვლილებების შედეგად, ან პოლიტიკასა და პროცედურებთან შესაბამისობის შესაძლო გაუარესების შედეგად.

სპეციფიკური მიზანი (იხ. პუნქტი 69(ვ))

გ167. ზოგიერთ შემთხვევაში შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასებისათვის გამოყენებული შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება შემუშავებული იყოს სპეციფიკური მიზნისათვის. მაგალითად, მარეგულირებელმა შეიძლება მოითხოვოს გარკვეული სუბიექტების მიერ რეგულირების მიზნებისათვის შემუშავებული გარკვეული შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენება. გაუგებრობების თავიდან აცილების მიზნით პრაქტიკოსი აფრთხილებს მარწმუნებელი ანგარიშის მკითხველებს აღნიშნული ფაქტის თაობაზე და აგრეთვე იმის თაობაზე, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს შესაფერისი სხვა მიზნისთვის.

გ168. გარდა პუნქტით 69(ვ) მოთხოვნილი გაფრთხილებისა, პრაქტიკოსმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს იმის მითითება, რომ მარწმუნებელი ანგარიში მხოლოდ სპეციფიკური მომხმარებლებისათვის არის გამიზნული. გარიგების გარემოებებიდან გამომდინარე, მაგალითად, კონკრეტული იურისდიქციის კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის მიხედვით, ამის მიღწევა შესაძლებელია მარწმუნებელი ანგარიშის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. მართალია, მარწმუნებელი ანგარიში შეიძლება ამგვარად შეიზღუდოს, მაგრამ კონკრეტულ მომხმარებელზე ან მიზანზე შეზღუდვის არარსებობა თავისთავად არ მიუთითებს, რომ სამართლებრივი პასუხისმგებლობა ეკისრება პრაქტიკოსს ამ მომხმარებელთან ან ამ მიზანთან მიმართებაში. ეკისრება თუ არა სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დამოკიდებული იქნება თითოეული შემთხვევის სამართლებრივ გარემოებებზე და შესაბამის იურისდიქციაზე.

შედარებითი პასუხისმგებლობები (იხ. პუნქტი 69(ზ))

გ169. შედარებითი პასუხისმგებლობების აღწერა გამიზნულ მომხმარებლებს ამცნობს, რომ პასუხისმგებელი მხარე პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ საგანზე, ხოლო გამზომი ან შემფასებელი პასუხისმგებელია შესაფერისი კრიტერიუმების გამოყენებით შესაბამისი განსახილველი საგნის გაზომვაზე ან შეფასებაზე, ხოლო პრაქტიკოსის ფუნქციაა დამოუკიდებლად გამოიტანოს საბოლოო დასკვნა აღნიშნულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე.

გარიგების შესრულება მგსს 3000-ისა (გადასინჯული) და კონკრეტულ განსახილველ საგანთან დაკავშირებული მგსს-ის შესაბამისად (იხ. პუნქტი 69(თ))

გ170. როდესაც განსახილველი საგნისათვის სპეციფიკური მგსს ეხება განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ ერთ ნაწილს, შეიძლება შესაფერისი იყოს როგორც განსახილველი საგნისთვის სპეციფიკური მგსს-ის, ისე წინამდებარე მგსს-ის გამოყენება.

გ171. განცხადებამ, რომელიც შეიცავს გაურკვეველ (არაზუსტ), პირობით ან შემზღუდავ ტექსტს (მაგალითად, „გარიგება განხორციელდა მგსს 3000-ზე მინიშნებით“) შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს მარწმუნებელი ანგარიშის მომხმარებლები.

შესაფერისი ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები (იხ. პუნქტი 69(ი))

გ172. ქვემოთ მოცემულია მარწმუნებელ ანგარიშში ასახული განცხადების ნიმუში შესაფერისი ხარისხის კონტროლის მოთხოვნების შესახებ:

> ფირმა იყენებს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტს 1-ს და, შესაბამისად, გააჩნია ხარისხის კონტროლის კომპლექსური სისტემა, მათ შორის, დოკუმენტირებული პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ეთიკური მოთხოვნების, პროფესიული სტანდარტებისა და შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვას.

დამოუკიდებლობისა და სხვა ეთიკური მოთხოვნების დაცვა (იხ. პუნქტი 69(კ))

გ173. ქვემოთ მოცემულია მარწმუნებელ ანგარიშში ასახული განცხადების ნიმუში ეთიკური მოთხოვნების დაცვის შესახებ:

> ჩვენ დავიცავით ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსით (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი) განსაზღვრული, დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული და სხვა ეთიკური მოთხოვნები, რომლებიც დაფუძნებულია პატიოსნების, ობიექტურობის, პროფესიული კომპეტენციისა და სათანადო გულისხმიერების, კონფიდენციალურობისა და პროფესიული ქცევის ძირითად პრინციპებზე;

შესრულებული სამუშაოს რეზიუმე. (იხ. პუნქტები გ6, 69(ლ))

გ174. შესრულებული სამუშაოს რეზიუმე ეხმარება გამიზნულ მომხმარებლებს პრაქტიკოსის დასკვნის აღქმაში. მრავალი მარწმუნებელი ანგარიშისთვის თეორიულად უსასრულო რაოდენობის პროცედურების ჩატარებაა შესაძლებელი. თუმცა, პრაქტიკაში მათ შესახებ ნათლად და გასაგებად ინფორმირება რთულია. „აუდიტის და მარწმუნებელი სტანდარტების საერთაშორისო საბჭოს“ მიერ გამოცემული სხვა უფლებამოსილი დოკუმენტები შეიძლება სასარგებლო იყოს პრაქტიკოსისთვის აღნიშნული რეზიუმეს მომზადებისას.

გ175. როდესაც წინამდებარე მგსს-ში მოცემულია მითითებები პროცედურებზე კონკრეტული განსახილველი საგნისთვის, რეზიუმე შეიძლება შეიცავდეს შესრულებული სამუშაოს უფრო დეტალურ აღწერას. შეიძლება შესაფერისი იყოს რეზიუმეში განცხადების ასახვა, რომ შესრულებული სამუშაო მოიცავს შესაფერისი კრიტერიუმების შესაფერისობის შეფასებას.

გ176. შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში შესრულებული სამუშაოს რეზიუმე, როგორც წესი, უფრო დეტალურია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში და მასში მითითებულია შეზღუდვები პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. ამის მიზეზი ისაა, რომ ჩატარებული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის გაგება აუცილებელია ისეთი ფორმით გამოხატული დასკვნის გასაგებად, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას ჩატარებული პროცედურების საფუძველზე პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა არსებითმა საკითხ(ებ)მა, რის გამოც პრაქტიკოსს სჯერა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. შეიძლება შესაფერისი იყოს აგრეთვე შესრულებული სამუშაოს რეზიუმეში იმ გარკვეული პროცედურების მითითება, რომლებიც არ ჩატარდა, თუმცა როგორც წესი, მოსალოდნელი იქნებოდა მათი ჩატარება დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში. თუმცა, შეუძლებელი იქნება ყველა მსგავსი პროცედურის სრულად აღწერა, რადგან პრაქტიკოსისადმი გარიგების რისკის შესწავლასა და გათვალისწინებაზე მოთხოვნა ნაკლებია, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში.

გ177. ფაქტორები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს შესრულებული სამუშაოს რეზიუმეში ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის განსაზღვრისათვის, შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- სუბიექტისათვის დამახასიათებელი გარემოებები (მაგალითად, რომლებიც არ არის ტიპური დარგის სხვა სუბიექტებისთვის);
- გარიგების კონკრეტული გარემოებები, რამაც გავლენა იქონია ჩატარებული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე;
- გამიზნული მომხმარებლების მოლოდინი ანგარიშში ასახული ინფორმაციის დეტალურობასთან მიმართებაში, საბაზრო პრაქტიკის, ან შესაბამისი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის საფუძველზე.

გ178. მნიშვნელოვანია, რომ რეზიუმე დაიწეროს ობიექტურად, რაც გამიზნულ მომხმარებლებს აძლევს საშუალებას შეისწავლონ შესრულებული სამუშაო, რომელიც არის პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი. უმეტეს შემთხვევებში აღნიშნული არ მოიცავს მთლიანი სამუშაო გეგმის დეტალურად ასახვას, მაგრამ მეორეს მხრივ მნიშვნელოვანია, რომ არ მოხდეს მისი ისე შეკვეცა, რომ გახდეს ორაზროვანი, ან ისე დაიწეროს, რომ იყოს გაზვიადებული ან შელამაზებული.

პრაქტიკოსის დასკვნა (იხ. პუნქტები 12(ა)(i)(ა), 69(მ))

გ179. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის შესაფერისი დასკვნების მაგალითებია:

- როდესაც დასკვნა გამოისახება შესაბამისი განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინების გამოყენებით: `ჩვენი აზრით, სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს;“
- როდესაც დასკვნა გამოისახება განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენი აზრით, სუბიექტის საქმიანობის ფინანსური შედეგების პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, XYZ კრიტერიუმების საფუძველზე;“ ან
- როდესაც დასკვნის გამოხატვისთვის გამოიყენება შესაფერისი მხარის მტკიცება/განცხადება: „ჩვენი აზრით [შესაფერისი მხარის] მტკიცება იმის შესახებ, რომ სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს, სამართლიანი განცხადებაა“.

გ180. შეიძლება შესაფერისი იყოს გამიზნული მომხმარებლების ინფორმირება იმ კონტექსტის თაობაზე, რასთან მიმართებაშიც უნდა აღიქვან პრაქტიკოსის დასკვნა, როდესაც მარწმუნებელი ანგარიში შეიცავს შესაბამისი განსახილველი საგნის კონკრეტული მახასიათებლების ახსნას, რის შესახებაც უნდა იცოდნენ გამიზნულმა მომხმარებლებმა. პრაქტიკოსის დასკვნა შეიძლება,

მაგალითად მოიცავდეს ასეთ ტექსტს: „ჩვენი დასკვნა ჩამოყალიბებულია იმ საკითხების საფუძველზე, რომლებიც განხილულია წინამდებარე დამოუკიდებელი პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიშის სხვა განყოფილებებში.“

გ181. შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმით გამოთქმული დასკვნების მაგალითებია:

- როდესაც დასკვნა გამოისახება შესაბამისი განსახილველი საგნისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ [სუბიექტი], ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს;“
- როდესაც დასკვნა გამოისახება განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და შესაფერისი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენთვის ცნობილი არ არის არანაირი არსებითი შესწორების შესახებ, რომლის შეტანაც აუცილებელია სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლების შეფასებებში XYZ კრიტერიუმებთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით“;
- როდესაც დასკვნის გამოხატვისთვის გამოიყენება შესაფერისი მხარის მტკიცება/განცხადება: „ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ [შესაფერისი მხარის] მტკიცება იმის შესახებ, რომ სუბიექტი იცავს XYZ კანონის მოთხოვნებს, არ არის სამართლიანი განცხადება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.“

გ182. გამოხატვის ფორმები, რაც შეიძლება გამოყენებული იყოს შესაბამის განსახილველ საკითხებთან მიმართებაში, მოიცავს მაგალითად, ქვემოთ მოცემულიდან ერთ-ერთს ან მათ კომბინაციას:

- მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებული გარიგებებისათვის - „იცავს“ ან „შესაბამისად“;
- გარიგებებისთვის, როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები აღწერს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადების ან წარდგენის პროცესს ან მეთოდოლოგიას – „სათანადოდ არის მომზადებული“;
- გარიგებებისთვის, როდესაც შესაფერისი კრიტერიუმები მოიცავს სამართლიანი წარდგენის პრინციპებს - „წარდგენილია სამართლიანად“.

გ183. მოდიფიცირებული დასკვნებისა და მოდიფიცირების წარმომქმნელ გარემოებათა ამსახველი აბზაცების დასათაურება აუმჯობესებს პრაქტიკოსის ანგარიშის აღქმადობას. სათანადო სათაურებია: „პირობითი დასკვნა“, „უარყოფითი დასკვნა“, ან „უარი დასკვნის ჩამოყალიბებაზე“ და „პირობითი დასკვნის საფუძველი“, „უარყოფითი დასკვნის საფუძველი“, საჭიროებისამებრ.

პრაქტიკოსის ხელმოწერა (იხ. პუნქტი 69(ნ))

გ184. პრაქტიკოსი ხელს აწერს ან პრაქტიკოსის ფირმის სახელით, ან ინდივიდუალური პრაქტიკოსის სახელით, ან ორივეს სახელით, როგორც შესაფერისია კონკრეტულ იურისდიქციაში. პრაქტიკოსის ხელმოწერასთან ერთად ზოგიერთ იურისდიქციაში პრაქტიკოსს შეიძლება მოეთხოვებოდეს პრაქტიკოსის ანგარიშში პროფესიული წოდებების ან მოცემულ იურისდიქციაში შესაფერისი სალიცენზიო უფლებამოსილების მქონე ორგანიზაციის მიერ აღიარების დეკლარირება.

თარიღი (იხ. პუნქტი 69(ო))

გ185. მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის დასმა გამიზნულ მომხმარებლებს ამცნობს, რომ პრაქტიკოსმა გაითვალისწინა განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე და მარწმუნებელ ანგარიშზე იმ მოვლენების გავლენა, რომლებიც მოხდა ამ თარიღამდე.

მინიშნება პრაქტიკოსის ექსპერტზე მარწმუნებელ ანგარიშში (იხ. 70-ე პუნქტი)

გ186. ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება კანონმდებლობით მოითხოვებოდეს მარწმუნებელ ანგარიშში პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე მინიშნება, მაგალითად, სახელმწიფო სექტორში გამჭვირვალობის მიზნით. აღნიშნული შეიძლება შესაფერისი იყოს აგრეთვე სხვა გარემოებებშიც, მაგალითად, პრაქტიკოსის დასკვნის მოდიფიცირების ხასიათის ასახსნელად, ან

როდესაც ექსპერტის სამუშაო გრძელი ფორმის ანგარიშში ასახული აღმოჩენილი ფაქტების შემადგენელი ნაწილია.

გ187. მიუხედავად აღნიშნულისა, მხოლოდ პრაქტიკოსი არის პასუხისმგებელი გამოთქმულ დასკვნაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება პრაქტიკოსის მიერ პრაქტიკოსის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებით. ამიტომ, როდესაც მარწმუნებელ ანგარიშში მინიშნებაა გაკეთებული პრაქტიკოსის ექსპერტზე, მნიშვნელოვანია რომ ამ ანგარიშის ტექსტი არ გულისხმობდეს, რომ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა გამოთქმულ დასკვნაზე შემცირებულია ამ ექსპერტის ჩართულობის გამო.

გ188. გარიგების გრძელი ფორმის ანგარიშში ზოგადად მითითება, რომ გარიგება განხორციელდა სათანადოდ კვალიფიციური თანამშრომლების მიერ, მათ შორის განსახილველი საგნის ექსპერტების და მარწმუნებელი სპეციალისტების მიერ, არ არის სავარაუდო, რომ არასწორად იქნება გაგებული, როგორც შემცირებული პასუხისმგებლობა. თუმცა, გაუგებრობის პოტენციალი უფრო მაღალია, როდესაც კონტექსტის თვალსაზრისით მინიმალური ინფორმაციის წარდგენა ხდება ან პრაქტიკოსის ექსპერტი მოხსენიებულია სახელით. ამგვარად, მსგავს შემთხვევებში შეიძლება საჭირო იყოს დამატებითი ფრაზები, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ისე წარმოჩენა, თითქოს მარწმუნებელ ანგარიშში ნაგულისხმევია, რომ პრაქტიკოსის პასუხისმგებლობა გამოთქმულ დასკვნაზე შემცირებულია ექსპერტის ჩართულობის გამო.

არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული დასკვნები (იხ. პუნქტები 74–77, დანართი)

გ189. ტერმინი „ყოვლისმომცველი“ აღწერს ისეთი უზუსტობების გავლენას ან შესაძლო გავლენას განსახილველ საგანზე ინფორმაციაზე, თუ ასეთი არსებობს, რომლებიც ვერ გამოვლინდა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო. ყოვლისმომცველი გავლენა განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე არის ისეთი გავლენა, რომელიც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით:

ა) არ შემოიფარგლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის ცალკეული ასპექტებით;

ბ) თუ მხოლოდ განსახილველი საგნის ინფორმაციის ცალკეულ ასპექტებზე ახდენს გავლენას, მაშინ მნიშვნელოვანი ნაწილია ან შეიძლება იყოს მნიშვნელოვანი ნაწილი განსახილველი საგნის ინფორმაციის; ან

გ) გასამჟღავნებელი ინფორმაციის თვალსაზრისით - გადამწყვეტ გავლენას იქონიებს გამიზნული მომხმარებლების მიერ განსახილველი საგნის ინფორმაციის გაგებაზე.

გ190. გამოთქმულ დასკვნაზე ზეგავლენას ახდენს საკითხის ხასიათი და პრაქტიკოსის განსჯა განსახილველ საგნის ინფორმაციაზე გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობაზე.

გ191. პირობითი და უარყოფითი დასკვნებისა და დასკვნის გამოთქმაზე უარის მაგალითებია:

- პირობითი დასკვნა (მაგალითი შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის, არსებითი უზუსტობის შემთხვევაში) – „ჩვენ მიერ ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, ჩვენი ანგარიშის „პირობითი დასკვნის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხის გარდა, ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ ფაქტებს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ [შესაფერისი მხარის] მტკიცება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს სუბიექტის მიერ XYZ კანონის მოთხოვნების დაცვას;“

- უარყოფითი დასკვნა (მაგალითი არსებითი და ყოვლისმომცველი უზუსტობის შემთხვევაში, როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისთვის) – „ჩვენი ანგარიშის „უარყოფითი დასკვნის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, [შესაფერისი მხარის] მტკიცება სამართლიანად არ ასახავს სუბიექტის მიერ XYZ კანონის მოთხოვნების დაცვას;“

- უარი დასკვნის გამოთქმაზე (მოქმედების სფეროს შეზღუდვის მაგალითი, რომელიც არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც - როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისათვის) - „ჩვენი ანგარიშის „დასკვნის გამოთქმაზე

უარის საფუძველი“ აბზაცში აღწერილი საკითხის მნიშვნელობის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება, რომლის საფუძველზეც ჩამოვაყალიბებდით დასკვნას [შესაფერისი მხარის] მტკიცებასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, არ გამოვთქვამთ დასკვნას აღნიშნული მტკიცების შესახებ.“

გ192. ზოგიერთ შემთხვევაში გამზომმა ან შემფასებელმა შეიძლება განსაზღვრონ და სათანადოდ აღწერონ, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებითად მცდარია. მაგალითად, შესაბამისობის გარიგების შემთხვევაში გამზომმა ან შემფასებელმა შეიძლება სწორად აღწერონ შეუსაბამობის შემთხვევები. მსგავს ვითარებაში 76-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ პრაქტიკოსმა მიაპყროს გამიზნული მომხმარებლების ყურადღება არსებითი უზუსტობის აღწერას პირობითი ან უარყოფითი დასკვნის წარდგენით, ან უპირობო დასკვნის მეშვეობით, მაგრამ საკითხზე ხაზგასმით მარწმუნებელ ანგარიშში მასზე კონკრეტულად მინიშნების მეშვეობით.

ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები (იხ. 78-ე პუნქტი)

გ193. საკითხები, რომელთა კომუნიკაცია პასუხისმგებელ მხარესთან, გამზომთან ან შემფასებელთან, დამკვეთ მხარესთან ან სხვებთან, შეიძლება შესაფერისი იყოს, მოიცავს თაღლითობას ან თაღლითობის ეჭვს და აგრეთვე მიკერძოებას განსახილველი საგნის ინფორმაციის მომზადებისას.

ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

გ194. სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება მოიცავდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენის მოთხოვნას ხელმძღვანელობის სათანადო დონისთვის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის. ზოგიერთ იურისდიქციაში კანონმდებლობა შეიძლება ზღუდავდეს პრაქტიკოსის მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის, ხელმძღვანელობის, ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირებას გარკვეული საკითხების შესახებ. კანონმდებლობა შეიძლება პირდაპირ კრძალავდეს ინფორმირებას, ან სხვა ქმედებას, რომელსაც შეუძლია ზიანის მიყენება ფაქტობრივი ან საეჭვო უკანონო ქმედების გამოძიების პროცესისთვის, რომელსაც აწარმოებს სათანადო ორგანო, მათ შორის სუბიექტის გაფრთხილებას, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პრაქტიკოსს მოეთხოვება კანონმდებლობის დარღვევების გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება ფულის გათეთრების წინააღმდეგ ბრძოლის კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს შეიძლება რთული საკითხების განხილვა მოუწიოს და შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს იურიდიული კონსულტაციის მიღება.

ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის

გ195. კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება:

ა) პრაქტიკოსს ავალდებულებდეს კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი, ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ ანგარიშის წარდგენას სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის;

ბ) ადგენდეს პრაქტიკოსისთვის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომლის თანახმადაც, მოცემულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა.[8]

გ196. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა შეიძლება მოითხოვებოდეს, ან მიზანშეწონილი იყოს გარკვეულ გარემოებებში, რადგან:

ა) კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები პრაქტიკოსს ავალდებულებს ამგვარ საკითხებზე ანგარიშის წარდგენას;

8. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ360.36 –მ360.37.

ბ) პრაქტიკოსმა გადაწყვიტა, რომ, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, ანგარიშის წარდგენა მიზანშეწონილი ქმედებაა კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილ ან საეჭვო შემთხვევებზე რეაგირებისთვის; ან

გ) კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები პრაქტიკოსს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს.

გ197. კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენა კანონმდებლობის, ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად, შეიძლება ითვალისწინებდეს კანონმდებლობის მოთხოვნების ისეთ დარღვევებს, რომლებსაც პრაქტიკოსი წააწყდა, ან მისთვის ცნობილი გახდა გარიგების შესრულების პროცესში, მაგრამ გავლენას არ ახდენს განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. წინამდებარე მგსს-ის მიხედვით, პრაქტიკოსს არ ევალება კანონმდებლობის ისეთი მოთხოვნების ცოდნა, რომლებიც გავლენას არ ახდენს მოცემულ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე. თუმცა, კანონმდებლობა ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნები შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ პრაქტიკოსმა გამოიყენოს თავისი ცოდნა, პროფესიული განსჯა და გამოცდილება ამგვარ დარღვევებზე რეაგირებისთვის. ესა თუ ის ქმედება არის თუ არა კანონმდებლობის დარღვევა, საბოლოო ჯამში, ისეთი საკითხია, რომელსაც სასამართლო ან სხვა სამართალდამცავი ორგანო ადგენს.

გ198. გარკვეულ გარემოებებში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ანგარიშის წარდგენას შეიძლება ხელს უშლიდეს პრაქტიკოსის კონფიდენციალურობის ვალდებულება, რომელიც მას ეკისრება კანონმდებლობით ან სათანადო ეთიკური მოთხოვნებით. სხვა შემთხვევაში, კანონმდებლობის დარღვევის გამოვლენილი ან საეჭვო შემთხვევების შესახებ სუბიექტის გარე სათანადო ორგანოსთვის ინფორმაციის მიწოდება შეიძლება არ მიიჩნეოდეს კონფიდენციალურობის ვალდებულების დარღვევად, სათანადო ეთიკური მოთხოვნების მიხედვით.[9]

გ199. პრაქტიკოსმა შეიძლება განიხილოს შიდა კონსულტაციის (მაგალითად, ფირმის ან ქსელის ფირმის ფარგლებში), ან იურიდიული კონსულტაციის მიღების აუცილებლობის საკითხი, ნებისმიერი კონკრეტული ქმედების პროფესიული, ან სამართლებრივი შედეგის დასადგენად ან, კონფიდენციალურად, კონსულტაციების მიღება მარეგულირებელი ან პროფესიული ორგანიზაციისგან (თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება, ან ამგვარი ქმედებით არ დაირღვევა კონფიდენციალურობის ვალდებულება).[10]

დოკუმენტაცია (იხ. პუნქტები 79–83)

გ200. დოკუმენტირება მოიცავს პრაქტიკოსის მიერ ყველა იმ მნიშვნელოვანი საკითხის დასაბუთების და დაკავშირებული დასკვნების ჩანაწერს, რაც მოითხოვს პროფესიულ განსჯას. როდესაც არსებობს რთული კითხვები პრინციპთან ან პროფესიული განსჯასთან დაკავშირებით, დოკუმენტაცია, რომელიც მოიცავს შესაფერის ფაქტებს, რომელთა შესახებ ცნობილი იყო პრაქტიკოსისათვის დასკვნის გაკეთებისას, შეიძლება სასარგებლო იყოს პრაქტიკოსის ცოდნის დემონსტრირებისთვის.

გ201. არც აუცილებელია და არც პრაქტიკულია გარიგების პროცესში ყველა განხილული საკითხის ან განხორციელებული პროფესიული განსჯის დოკუმენტირება. უფრო მეტიც, არ არის აუცილებელია პრაქტიკოსმა ცალკე განახორციელოს იმ საკითხებთან შესაბამისობის დოკუმენტირება (როგორც, მაგალითად საკონტროლო ჩამონათვალში), რომელთა მიმართ შესაბამისობა ნაჩვენებია გარიგების ფაილში ასახულ დოკუმენტებში. ანალოგიურად, პრაქტიკოსს არ სჭირდება გარიგების ფაილში შეინახოს ჩანაცვლებული სამუშაო დოკუმენტების პროექტები და შენიშვნები, რომლებიც ასახავენ წინასწარ მოსაზრებებს, ტიპოგრაფიული და სხვა შეცდომების გამო გასწორებული დოკუმენტების ადრინდელი ასლები და დოკუმენტების ასლები.

9. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტები მ114.1, 114.1 გ1 და მ360.37.

10. იხ. მაგალითად, ბესსს-ის კოდექსის პუნქტი 360.39 გ1.

გ202. მოსამზადებელი და შესანახი დოკუმენტების განხილვის დროს პროფესიული განსჯის გამოყენებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება გაითვალისწინოს, რა იქნება აუცილებელი იმისათვის, რომ სხვა პრაქტიკოსმა, რომელსაც არ გააჩნია მოცემულ გარიგებაში მონაწილეობის ადრინდელი გამოცდილება, წარმოდგენა შეიქმნას შესრულებული სამუშაოსა და მიღებული ძირითადი გადაწყვეტილებების საფუძვლის შესახებ (და არა გარიგების ყველა დეტალური ასპექტის შესახებ). აღნიშნულ სხვა პრაქტიკოსს შეუძლია გარიგების დეტალური ასპექტების გაგება მხოლოდ იმ პრაქტიკოსთან მსჯელობის მეშვეობით, ვინც მოამზადა დოკუმენტაცია.

გ203. დოკუმენტაცია შეიძლება მოიცავდეს ჩანაწერს, მაგალითად:

- ტესტირებული კონკრეტული მუხლების ან საკითხების იდენტიფიცირებადი მახასიათებლები;
- ვინ განახორციელა გარიგების სამუშაო და ამ სამუშაოს დასრულების თარიღი;
- ვინ განიხილა შესრულებული სამუშაო და მსგავსი მიმოხილვის თარიღი და მასშტაბი; და
- შესაფერის მხარ(ეებ)თან და სხვებთან, მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა, მათ შორის განხილული მნიშვნელოვანი საკითხების ხასიათი და როდის და ვისთან იქნა განხილული.

გ204. დოკუმენტაცია შეიძლება ასახული იყოს, მაგალითად:

- შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებით გამოვლენილი პრობლემები და როგორ გადაიჭრა ისინი;
- დასკვნები დამოუკიდებლობის მოთხოვნებთან შესაბამისობაზე, რომლებიც ეხება გარიგებას და ნებისმიერი შესაფერისი განხილვა ფირმასთან, რომელმაც მხარი დაუჭირა აღნიშნულ დასკვნებს;
- დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმება და დამკვეთთან ურთიერთობის ან მარწმუნებელი გარიგების გაგრძელება;
- დამკვეთთან ურთიერთობების დაწყების და გაგრძელების და მარწმუნებელი გარიგებების შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებები;
- გარიგების პროცესში გამართული კონსულტაციების ხასიათი და მოქმედების სფერო და მათ შედეგად მიღებული დასკვნები.

გარიგების საბოლოო ფაილის დაკომპლექტება

გ205. ხკსს 1-ით (ან სხვა პროფესიული ან საკანონმდებლო დებულებებით, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია) მოითხოვება, რომ ფირმებმა დანერგონ პოლიტიკა და პროცედურები გარიგების საბოლოო ფაილის დროულად დასაკომპლექტებლად.[11] სათანადო ვადა, რომლის განმავლობაშიც უნდა შეიქმნას გარიგების საბოლოო ფაილის ნაკრები, როგორც წესი, არ აღემატება მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღიდან 60 დღეს.[12]

გ206. გარიგების მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღის შემდეგ გარიგების ფაილის ნაკრების მომზადების დასრულება არის ადმინისტრაციული პროცესი, რომელიც არ მოითხოვს ახალი პროცედურების შესრულებას ან ახალი დასკვნების ჩამოყალიბებას. თუმცა, შესაძლებელია ცვლილებები შევიდეს დოკუმენტაციაში საბოლოო ფაილის მომზადების პროცესში, თუკი აღნიშნული ცვლილებები ადმინისტრაციული ხასიათისაა. მსგავსი ცვლილებების მაგალითები მოიცავს შემდეგს:

- ჩანაცვლებული დოკუმენტების წაშლა ან გადაყრა;
- სამუშაო დოკუმენტების დახარისხება, გაერთიანება და შეჯერება;
- ფაილის დაკომპლექტებასთან დაკავშირებული საკონტროლო ჩამონათვალის შესრულებაზე ხელმოწერა;

11. ხკსს 1, 45-ე პუნქტი.

12. ხკსს 1, გ54 პუნქტი.

- იმ მტკიცებულებების დოკუმენტირება, რომლებიც პრაქტიკოსმა მოიპოვა, განიხილა და შეათანხმა გარიგების გუნდის შესაბამის წევრებთან მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე.

გ207. ხკსს 1-ით (ან სხვა პროფესიული ან საკანონმდებლო დებულებებით, რომლებიც არანაკლებ მკაცრია ხკსს-ის 1 მოთხოვნებზე) მოითხოვება ფირმების მიერ პოლიტიკის და პროცედურების დანერგვა გარიგების დოკუმენტების შენახვისათვის.[13] შენახვის პერიოდი მარწმუნებელი გარიგებებისათვის, როგორც წესი, არის არანაკლებ ხუთი წელი მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღიდან.[14]

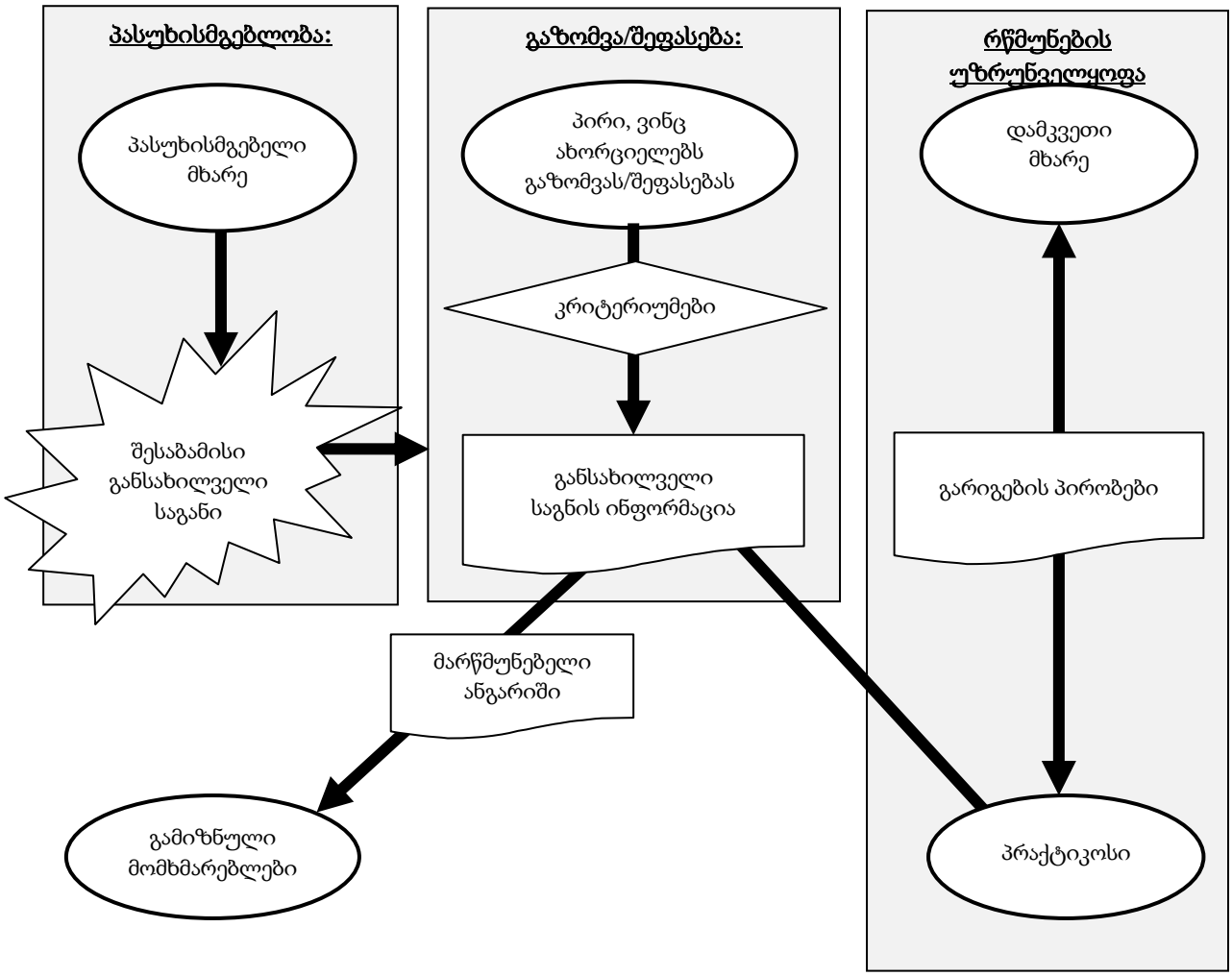
13. ხკსს 1, 47-ე პუნქტი.

14. ხკსს 1, გ61 პუნქტი.

დანართი

(იხ. პუნქტები 2, გ8, გ11, გ16, გ36–გ38)

ფუნქციები და პასუხისმგებლობები



1. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში მონაწილეობს სულ მცირე სამი დამოუკიდებელი მხარე - პრაქტიკოსი, პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებისდა მიხედვით შეიძლება ასევე არსებობდეს პირი, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, ან დამკვეთი მხარე.

2. სქემაზე ნაჩვენებია, როგორ არის მარწმუნებელ გარიგებასთან დაკავშირებული მარწმუნებელი გარიგების მონაწილე მხარეთა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფუნქციები:

   ა) პასუხისმგებელი მხარე პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე;

   ბ) განსახილველი საგნის შემფასებელი ან გამზომი პირი კრიტერიუმებს იყენებს შესაბამისი განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად, რის შედეგადაც მიიღება განსახილველი საგნის ინფორმაცია;

   გ) დამკვეთი მხარე გარიგების პირობებს ათანხმებს პრაქტიკოსთან;

დ) პრაქტიკოსი კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს თავისი საბოლოო დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, რომლის მიზანია, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, სხვა გამიზნული მომხმარებლის ნდობის დონის ამაღლება განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ;

ე) გამიზნული მომხმარებლები გადაწყვეტილებებს იღებენ განსახილველი საგნის საფუძველზე. გამიზნული მომხმარებლები არიან: ფიზიკური პირი (ფიზიკური პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), ან მითითებული მხარეებისგან შემდგარი ჯგუფი (ჯგუფები), რომლებიც, პრაქტიკოსის ვარაუდით, გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს.

3. ამ ფუნქციებთან დაკავშირებით გასათვალისწინებელია შემდეგი შენიშვნები:

- ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში, პრაქტიკოსის გარდა, მონაწილეობს სულ მცირე ორი მხარე: პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები;
- პრაქტიკოსი არ შეიძლება, რომ იყოს პასუხისმგებელი მხარე, დამკვეთი მხარე ან გამიზნული მომხმარებელი;
- პირდაპირ მარწმუნებელ გარიგებაში პრაქტიკოსი იმავდროულად ასრულებს განსახილველი საგნის გაზომვას ან შეფასებას;
- დამოწმების გარიგებაში განსახილველი საგნის გაზომვას ან შეფასებას შეიძლება ახორციელებდეს პასუხისმგებელი მხარე, ან რომელიმე სხვა მხარე, მაგრამ პრაქტიკოსი - არა;
- თუ პრაქტიკოსმა შეაფასა ან გაზომა შესაბამისი განსახილველი საგანი კრიტერიუმების გამოყენებით, მაშინ ასეთი გარიგება პირდაპირი მარწმუნებელი გარიგებაა. გარიგების ტიპი არ შეიცვლება და არ გახდება დამოწმების გარიგება იმის გამო, თუ სხვა მხარე (რომელიც საკუთარ თავზე იღებს პასუხისმგებლობას გაზომვაზე ან შეფასებაზე) მაგალითად, პასუხისმგებელი მხარე, განსახილველი საგნის ინფორმაციას დაურთავს განცხადებას ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობის თავის თავზე აღების შესახებ;
- პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს დამკვეთი მხარე;
- ბევრ დამოწმების გარიგებაში პასუხისმგებელი მხარე არის შემფასებელი ან გამზომიც და ასევე დამკვეთი მხარეც. ამის მაგალითია სიტუაცია, როდესაც პრაქტიკოსს ქირაობენ მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად ისეთ ანგარიშზე, რომელიც მომზადებულია მდგრადი განვითარების სფეროში განხორციელებული საკუთარი საქმიანობის შესახებ. თუ პრაქტიკოსს ქირაობენ მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად ისეთ ანგარიშზე, რომელიც სახელმწიფო ორგანიზაციამ მოამზადა მდგრადი განვითარების სფეროში კერძო კომპანიის საქმიანობის შესახებ, ეს იქნება იმის მაგალითი, როდესაც პასუხისმგებელი მხარე და შემფასებელი ან გამზომი სხვადასხვა მხარეები არიან;
- დამოწმების გარიგებაში, ჩვეულებრივ, პირი, რომელიც შეფასებას ან გაზომვას ასრულებს, პრაქტიკოსს წარუდგენს წერილობით დოკუმენტს განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკოსმა შეიძლება ვერ მიიღოს ამგვარი დოკუმენტი, მაგალითად იმ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მხარე არ არის შემფასებელი ან გამზომი მხარე;
- პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს ერთ-ერთი, მაგრამ არა ერთადერთი გამიზნული მომხმარებელი;
- პასუხისმგებელი მხარე, გამზომი ან შემფასებელი და გამიზნული მომხმარებლები შესაძლოა სხვადასხვა სუბიექტებიდან, ან ერთი და იმავე სუბიექტიდან იყვნენ. მეორე შემთხვევაში, მაგალითად შესაძლოა, ორსაფეხურიანი მართვის სტრუქტურის დროს, სამეთვალყურეო საბჭოს სურდეს რწმუნების მოპოვება, სუბიექტის აღმასრულებელი საბჭოს მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ. პასუხისმგებელ მხარესა და გამიზნულ მომხმარებელს შორის ურთიერთობის განხილვა საჭიროა კონკრეტული გარიგების კონტექსტში და შესაძლოა ეს ურთიერთობა განსხვავდებოდეს პასუხისმგებლობის იერარქიის ყველაზე ტრადიციული ფორმისაგან. მაგალითად, სუბიექტის უმაღლესმა ხელმძღვანელობამ (გამიზნული მომხმარებელი) შესაძლოა დაიქირავოს პრაქტიკოსი მარწმუნებელი მომსახურების შესასრუ-

ლებლად სუბიექტის საქმიანობის რომელიმე კონკრეტული ასპექტისათვის, რომელიც უფრო დაბალი დონის ხელმძღვანელობის უშუალო პასუხისმგებლობის საგანია (პასუხისმგებელი მხარე), მაგრამ რაზედაც საბოლოო პასუხისმგებლობა უმაღლეს ხელმძღვანელობას ეკისრება;

- დამკვეთი მხარე, რომელიც იმავდროულად არ არის პასუხისმგებელი მხარეც, შეიძლება იყოს გამიზნული მომხმარებელი.

4. პრაქტიკოსის დასკვნა შეიძლება გამოხატული იყოს:

   - შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით;
   - შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით; ან
   - შესაბამისი მხარის განცხადების (მტკიცების) საფუძველზე.

5. პრაქტიკოსი და პასუხისმგებელი მხარე შესაძლოა შეთანხმდნენ გარიგებაში წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების პრინციპების გამოყენებაზე, როდესაც არ არსებობს სხვა გამიზნული მომხმარებელი პასუხისმგებელი მხარის გარდა, ხოლო შესაბამისი მარწმუნებელი გარიგების სტანდარტების ყველა სხვა მოთხოვნა შესრულებულია. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსის ანგარიში უნდა მოიცავდეს განცხადებას იმის შესახებ, რომ ამ ანგარიშის გამოყენება შეზღუდულია და შეუძლია მხოლოდ მოცემულ პასუხისმგებელ მხარეს.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია® ანუ 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 © 2021 წლის აპრილი, 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 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 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 ან დაგვიკავშირდეთ permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, NewYork, NY 10017

T+1(212) 286-9344 F+1(212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-498-2