

# მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები

წინამდებარე შეცვლილი მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურული საფუძვლები იმ დროს ჩაანაცვლებს დღემდე არსებულ მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტრუქტურულ საფუძვლებს, როდესაც ძალაში შევა მგსს 3000 (გადასინჯული) - „მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“.

## შინაარსი

	პუნქტები
<b>შესავალი</b> .....	1-4
ეთიკური პრინციპები და ხარისხის კონტროლის სტანდარტები .....	5-9
მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა .....	10-11
დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები .....	12-13
განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებას შორის .....	14-16
სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო .....	17-19
ანგარიშები არამარწმუნებელი გარიგებების შესახებ .....	20-21
მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების აუცილებელი წინაპირობები.....	22-25
მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები.....	26
სამი მხარის ურთიერთობა .....	27-38
განსახილველი საგანი .....	39-41
კრიტერიუმები .....	42-49
მტკიცებულებები .....	50-82
მარწმუნებელი ანგარიში .....	83-92
სხვა საკითხები .....	93-95
პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენება.....	96
1-ლი დანართი: აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან	
მე-2 დანართი: დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები	
მე-3 დანართი: მარწმუნებელი გარიგების მხარეები	
მე-4 დანართი: მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია	

## შესავალი

1. წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების ერთადერთი მიზანია ხელი შეუწყოს მარწმუნებელი გარიგების ელემენტებისა და მიზნების და ისეთი გარიგების უკეთ გაგებას, რომელთა მიმართაც გამოიყენება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს), მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს) და მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები (მგსს).
2. ეს სტრუქტურული საფუძვლები არ არის სტანდარტი და, შესაბამისად, არ ადგენს რაიმე მოთხოვნებს (ან ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს) აუდიტის, მიმოხილვის ან სხვა მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად.<sup>1</sup> ამგვარად, მარწმუნებელ ანგარიშში არ შეიძლება იმის აღნიშვნა, რომ მოცემული გარიგება შესრულდა სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, არამედ მითითებული უნდა იყოს მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტები. მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტები მოიცავს მიზნების აღწერას, მოთხოვნებს, განყოფილებას „გამოყენება და სხვა ახსნა-განმარტებითი მასალა“, შესავალ მასალას და ტერმინების განმარტებებს, რომლებიც შესაბამისობაშია წინამდებარე სტრუქტურულ საფუძვლებთან და გამოიყენება აუდიტის, მიმოხილვისა და სხვა მარწმუნებელი გარიგებების შესასრულებლად. 1-ელ დანართში მოცემულ სქემაზე ნაჩვენებია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ცალკეული დოკუმენტის მოქმედების სფერო, ამ სტანდარტების ურთიერთკავშირი და ასევე კავშირი ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს *პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის საერთაშორისო კოდექსთან (მათ შორის დამოუკიდებლობის საერთაშორისო სტანდარტები)* (ბესსს-ის კოდექსი).
3. სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრულია უფლებამოსილების ჩარჩოები:
  - ა) პრაქტიკოსებისთვის, რომლებიც ასრულებენ მარწმუნებელ გარიგებებს;
  - ბ) სხვა პირთათვის, რომლებიც მონაწილეობენ მარწმუნებელ გარიგებებში, მათ შორის მარწმუნებელი ანგარიშის გამიზნული მომხმარებლებისა და პრაქტიკოსის დამქირავებელი მხარისთვის („დამკვეთი მხარე“); და
  - გ) აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსთვის, მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტების, პრაქტიკის შენიშვნებისა და სხვა მასალის დამუშავებისას.
4. ქვემოთ მოცემულია წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების მოკლე მიმოხილვა:
  - *შესავალი*: წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები ეხება პრაქტიკოსების მიერ შესრულებულ მარწმუნებელ გარიგებებს;
  - *მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა*: ამ განყოფილებაში დახასიათებულია მარწმუნებელი გარიგებები და ახსნილია, რა განსხვავებაა უშუალო შეფასების გარიგებებსა და დამოწმების გარიგებებს შორის, ასევე დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს შორის;
  - *სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო*: ამ განყოფილებაში ახსნილია, რა განსხვავებაა მარწმუნებელ გარიგებებსა და სხვა გარიგებებს შორის, როგორცაა მაგალითად გარიგებები საკონსულტაციო მომსახურებაზე;
  - *მარწმუნებელი გარიგების აუცილებელი წინაპირობები*: ამ განყოფილებაში განხილულია წინაპირობები, რომელთა არსებობაც აუცილებელია იმისთვის, რომ პრაქტიკოსი დაეთანხმოს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას;
  - *მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები*: ამ განყოფილებაში განსაზღვრული და განხილულია პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული მარწმუნებელი გარიგებების დამახასიათებელი ხუთი ელემენტი: სამი მხარის ურთიერთობა, განსახილველი საგანი, კრიტერიუმები, მტკიცე-

<sup>1</sup> იხ. „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის წინასიტყვაობა“.

ბულებები და მარწმუნებელი გარიგების ანგარიში. აქ ახსნილია მნიშვნელოვანი განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებს შორის. გარდა ამისა, განხილულია მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების ნაირსახეობები, მიზანშეწონილი კრიტერიუმების აუცილებელი მახასიათებლები, რისკისა და არსებობის როლი მარწმუნებელ გარიგებებში და რა ფორმით გამოიხატება პრაქტიკოსის დასკვნა დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნების გარიგებებში;

- *სხვა საკითხები*: ამ განყოფილებაში განხილულია პრაქტიკოსის ვალდებულებები ინფორმირებასთან დაკავშირებით (რომლებიც არ მოიცავს მარწმუნებელი ანგარიშის მეშვეობით ინფორმირებაზე პასუხისმგებლობას), დოკუმენტაციის მომზადებასა და პრაქტიკოსის სახელის ასოცირების შედეგებთან გარიგების განსახილველ საგანთან და განსახილველი საგნის შესახებ ინფორმაციასთან (განსახილველი საგნის ინფორმაცია).

### ეთიკური პრინციპები და ხარისხის კონტროლის სტანდარტები

5. ხარისხის კონტროლის სისტემის არსებობამ ფირმებში, რომლებიც მარწმუნებელ გარიგებებს ასრულებენ და ეთიკური პრინციპების დაცვამ, მათ შორის დამოუკიდებლობის მოთხოვნების, ფართო აღიარება მოიპოვა, ერთი მხრივ, იმიტომ, რომ საზოგადოებრივ ინტერესებს ემსახურება და, მეორე მხრივ, იმიტომ, რომ ზემოაღნიშნული ასპექტები მაღალი ხარისხის მარწმუნებელი გარიგებების განუყოფელ ნაწილებად მიიჩნევა. ამგვარი გარიგებები სრულდება მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც ეყრდნობა შემდეგ წინაპირობებს:

- ა) გარიგების გუნდის წევრებსა და გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველზე (ისეთ გარიგებებში, რომლისთვისაც გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი იქნება დანიშნული) ვრცელდება მარწმუნებელ გარიგებებთან დაკავშირებული ბესსს-ის კოდექსის დებულებები, ასევე სხვა პროფესიული თუ კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია; და
- ბ) გარიგების შემსრულებელი პრაქტიკოსი არის ისეთი ფირმის წარმომადგენელი, რომელზეც ვრცელდება ხკსს 1<sup>2</sup>, ან ხარისხის კონტროლის სისტემაზე ფირმის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სხვა პროფესიული ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნები, რომლებიც ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.

### ბესსს-ის კოდექსი

6. ბესსს-ის კოდექსი ადგენს პროფესიული 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.

7. 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.

8. ბესსს-ის კოდექსი შეიცავს სხვადასხვა საკითხის შესახებ მოთხოვნებს და მათ გამოყენებასთან დაკავშირებულ მასალას. ბესსს-ის კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზრო-

<sup>2</sup> ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტი (ხკსს) 1 – „ხარისხის კონტროლი ფირმებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმომხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“.

ვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. სუბიექტისგან დამოუკიდებლობა უზრუნველყოფს მარწმუნებელი გარიგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებას ნებისმიერი ისეთი ფაქტორის ზემოქმედების გარეშე, რომელსაც შეუძლია პრაქტიკოსის დასკვნის დისკრედიტაცია. დამოუკიდებლობა ზრდის საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრის შესაძლებლობას, იმოქმედოს პატიოსნად, იყოს ობიექტური და შეინარჩუნოს პროფესიული სკეპტიციზმი.

### ხკს 1

9. ხკს 1 ეხება ფირმის პასუხისმგებლობას, მარწმუნებელი გარიგებებისთვის ხარისხის კონტროლის საკუთარი სისტემის დანერგვასა და გამოყენებასთან დაკავშირებით. ხკს 1-ის მოთხოვნების დაცვა, სხვასთან ერთად, გულისხმობს იმას, რომ ფირმამ უნდა შექმნას და დანერგოს/გამოიყენოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, მათ შორის ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს, დოკუმენტურად გააფორმოს თავისი პოლიტიკა და პროცედურები და მათ შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს ფირმის პერსონალს:
- ა) გარიგებების შესრულების ხარისხზე ხელმძღვანელობის განხორციელების პასუხისმგებლობა ფირმის ფარგლებში;
  - ბ) სათანადო ეთიკური მოთხოვნები;
  - გ) დამკვეთთან ურთიერთობაზე ან გარიგებაზე დათანხმება, ან დამკვეთთან ურთიერთობის ან გარიგების გაგრძელება;
  - დ) შრომით რესურსები;
  - ე) გარიგების შესრულება; და
  - ვ) მონიტორინგი.

### მარწმუნებელი გარიგებების აღწერა

10. „მარწმუნებელი გარიგება“ აღნიშნავს ისეთ გარიგებას, რომლის დროსაც პრაქტიკოსი კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, რომლის მიზანია, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, სხვა გამიზნული მომხმარებლის ნდობის დონის ამაღლება, კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის შესახებ.
11. განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგი არის ინფორმაცია, რომელიც მიიღება კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის მიმართ, მაგალითად:
- ფინანსური ანგარიშგება (შედეგი) მიიღება სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების (განსახილველი საგანი) გაზომვის შედეგად, რაც განხორციელდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების გამოყენებით (კრიტერიუმები);
  - ანგარიში შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ (შედეგი) მიიღება სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის პროცესების (განსახილველი საგანი) ეფექტიანობის შეფასების შედეგად, რაც განხორციელდა შესაბამისი კრიტერიუმების გამოყენებით;
  - სუბიექტის საქმიანობის მაჩვენებლები (შედეგი) მიიღება მისი საქმიანობის სხვადასხვა ასპექტის (განსახილველი საგანი) შედეგების გაზომვით, სუბიექტის საქმიანობის შეფასების შესაბამისი მეთოდის (კრიტერიუმები) გამოყენებით;
  - ანგარიში სათბურის გაზების ემისიის შესახებ (შედეგი) მიიღება სუბიექტის მიერ გამოყოფილი სათბურის გაზების (განსახილველი საგანი) გაზომვის შედეგად, რაც განხორციელდა სათბურის გაზების ემისიების აღიარების, შეფასებისა და წარდგენისთვის დადგენილი პროტოკოლების (კრიტერიუმები) გამოყენებით;
  - ანგარიში მოთხოვნების დაცვის (შედეგი) შესახებ მიიღება, მაგალითად, სუბიექტის მიერ საკანონმდებლო მოთხოვნების (განსახილველი საგანი) დაცვის შეფასებით, საკანონმდებლო მოთხოვნებთან (კრიტერიუმები) შედარებით.

ტერმინი „ინფორმაცია განსახილველი საგნის შესახებ (შემდგომში - განსახილველი საგნის ინფორმაცია)“ გამოიყენება კრიტერიუმების საფუძველზე განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის აღსანიშნავად. პრაქტიკოსი სწორედ განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ კრებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს, რომელსაც ეყრდნობა მისი დასკვნა.

### დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები

12. დამოწმების გარიგებებში განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით პრაქტიკოსი კი არ ზომავს ან აფასებს, არამედ სხვა მხარე. ამასთან, ზემოაღნიშნული სხვა მხარე ხშირად გაზომვის ან შეფასების შედეგად მიღებულ ინფორმაციას (განსახილველი საგნის ინფორმაცია) წარმოადგენს ანგარიშის ან გარკვეული ტიპის განცხადების სახით. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პრაქტიკოსის მიერ შედგენილ მარწმუნებელ ანგარიშში. პრაქტიკოსის დასკვნა მიუთითებს, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია. (იხ. ასევე 85-ე პუნქტი).
13. უშუალო შეფასების გარიგებებში თვითონ პრაქტიკოსი აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით. გარდა ამისა, პრაქტიკოსი იყენებს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად (რწმუნების მოსაპოვებლად) აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების შესახებ, კრიტერიუმების გამოყენებით. ამგვარი მტკიცებულებები პრაქტიკოსმა შეიძლება მოიპოვოს განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის პროცესში, ასევე შეფასების ან გაზომვის განხორციელებამდე ან მის შემდეგ. უშუალო შეფასების გარიგების დროს, პრაქტიკოსის დასკვნაში აღწერილია კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგი, ხოლო პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია განსახილველი საგნისა და შესაბამისი კრიტერიუმების ტერმინებით. ზოგიერთი ტიპის უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნა წარმოადგენს თვითონ განსახილველი საგნის ინფორმაციას ან მის ნაწილს. (იხ. მე-2 დანართი)

### განსხვავებები დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასა და შეზღუდული რწმუნების გარიგებას შორის

14. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში, პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების რისკს ამცირებს არსებული გარემოებებისთვის მისაღებ დაბალ დონემდე, რის საფუძველზეც აყალიბებს დასკვნას. პრაქტიკოსის დასკვნა გამოიხატება ისეთი ფორმით, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგების შესახებ.
15. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაშიც პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების რისკს ამცირებს არსებული გარემოებებისთვის 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. ამასთან, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში ჩასატარებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია იმასთან შედარებით, რაც აუცილებელია დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, მაგრამ იმგვარად იგეგმება, რომ პრაქტიკოსმა მიიღოს რწმუნების ისეთი დონე, რაც, მისი 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.
16. მარწმუნებელი გარიგებების მთელი ნაირსახეობების დიაპაზონის ფარგლებში, ცალკეული მარწმუნებელი გარიგებისთვის ცნება „გონივრული რწმუნება“ შეიძლება სრულიად განსხვავებული იყოს, დაწყებული ისეთი რწმუნებიდან, რომელიც ცოტათი მეტია რწმუნების ისეთ დონეზე, რაც, სავარაუდოდ, ხელს შეუწყობს გამიზნული მომხმარებლების ნდობის დონის ამაღლებას განსა-

ხილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ იმდენად, რაც აშკარად მეტი იქნება არაარსებითზე, დამთავრებული ისეთი დონით, რაც ცოტათი ნაკლები იქნება დასაბუთებულ რწმუნებაზე. იმის დადგენა, კონკრეტულ გარიგებაში რა დონის რწმუნება იქნება გონივრული, რწმუნების დონეების ზემოაღნიშნული დიაპაზონიდან, პროფესიული განსჯის საგანია, რაც დამოკიდებული იქნება გარიგების კონკრეტულ გარემოებებზე, მათ შორის გამიზნული მომხმარებლების, როგორც ჯგუფის საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე, ასევე კრიტერიუმებსა და მოცემული გარიგების განსახილველ საგანზე. ცალკეულ შემთხვევებში, შედეგები, რასაც გამოიწვევს ის ფაქტი, თუ გამიზნული მომხმარებლები არაადეკვატურ დასკვნას მიიღებენ, შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ აუცილებელი გახდეს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შესრულება, რათა პრაქტიკოსმა კონკრეტულ გარემოებებში მიიღოს ზემოაღნიშნული გონივრული რწმუნება.

### სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფერო

17. პრაქტიკოსების მიერ შესრულებული ყველა გარიგება არ არის მარწმუნებელი. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა სახის გარიგებები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს მე-10 პუნქტში მოცემულ განმარტებას (და ამდენად არ ხვდება მოცემული სტრუქტურული საფუძვლების მოქმედების სფეროში):
  - გარიგებები, რომლებიც განეკუთვნება დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (დმსს) მოქმედების სფეროს, როგორცაა, მაგალითად შეთანხმებული პროცედურების ჩატარება და გარიგებები კომპილაციის შესახებ;<sup>3</sup>
  - საგადასახადო დეკლარაციების მომზადება, რომელიც არ მოიცავს პრაქტიკოსის რწმუნებას;
  - საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებები,<sup>4</sup> როგორცაა კონსულტაციები მენეჯმენტისა და საგადასახადო დაბეგრის საკითხებზე.
18. მარწმუნებელი გარიგება შესაძლოა უფრო დიდი გარიგების ნაწილი იყოს, მაგალითად, როდესაც საწარმოს შექმნის საკითხებზე საკონსულტაციო მომსახურების გარიგება ითვალისწინებს რწმუნების გამოხატვას გასული პერიოდების ან პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე. ასეთ ვითარებაში, წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლები გამოსადეგი იქნება მხოლოდ გარიგების იმ ნაწილისთვის, რომელიც რწმუნების გამოხატვას ითვალისწინებს.
19. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარიგების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება შეესაბამებოდეს მე-10 პუნქტში მოცემულ მარწმუნებელი გარიგების განმარტებას, მაგრამ არ მიიჩნევა მარწმუნებელ გარიგებად წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების მიზნებისთვის:
  - ა) გარიგებები, რომელთა მიზანია ჩვენების მიცემა ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის, დაბეგრის ან სხვა საკითხებზე გამართულ სასამართლო პროცესებზე; და
  - ბ) გარიგებები, რომლებიც ითვალისწინებს პროფესიული მოსაზრებების, შეხედულებების ან რაიმე სახის ფორმულირების/განცხადების მომზადებას, საიდანაც მომხმარებელი მიიღებს გარკვეულ რწმუნებას, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა არსებობს:
    - (i) მოსაზრებები, შეხედულებები ან ზემოაღნიშნული ფორმულირება მხოლოდ არაპირდაპირად მთლიან გარიგებასთან მიმართებით;

<sup>3</sup> დმსს 4400 - „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ და დმსს 4410 (გადასინჯული) - „კომპილაციური გარიგებები“.

<sup>4</sup> საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებაში პრაქტიკოსი იყენებს კონსულტაციების გაწევის პროცესისთვის აუცილებელ ტექნიკურ უნარებს, განათლებას, დაკვირვებას, გამოცდილებასა და ცოდნას. საკონსულტაციო მომსახურების გარიგებები გულისხმობს ანალიტიკურ პროცესს, რომელიც, როგორც წესი, მოიცავს: მიზნების განსაზღვრას, ფაქტობრივი ინფორმაციის მიღებას, პრობლემების ან შესაძლებლობების დადგენას, ალტერნატიული ვარიანტების შეფასებას, რეკომენდაციების მომზადებას, მათ შორის გასატარებელი ღონისძიებების შემუშავებას, შედეგების ინფორმირებასა და ზოგჯერ რეკომენდებული ღონისძიებების პრაქტიკაში გატარებას და მასზე კონტროლის განხორციელებას. საზოგადოდ, საკონსულტაციო ხასიათის ანგარიშები (თუ კი შეიქმნება) იწერება თხრობითი/აღწერილობითი ფორმით („ვრცელი ფორმატი“). როგორც წესი, შესრულებული სამუშაო მხოლოდ დამკვეთისათვის არის სასარგებლო და გამოსაყენებელი. სამუშაოს ხასიათი და მასშტაბები განისაზღვრება პრაქტიკოსსა და დამკვეთს შორის შეთანხმებით. ნებისმიერი ისეთი მომსახურება, რომელიც აკმაყოფილებს მარწმუნებელი გარიგების განმარტებას, არ არის საკონსულტაციო მომსახურება, არამედ მარწმუნებელი გარიგებაა.

- (ii) ნებისმიერი შედგენილი წერილობითი ანგარიშის გამოყენება ნათლად შეზღუდულია და განკუთვნილია მხოლოდ წინასწარ გამიზნული მომხმარებლებისთვის, რომელიც პრაქტიკოსის ანგარიშში არის დაფიქსირებული;
- (iii) კონკრეტულ გამიზნულ მომხმარებელთან შეთანხმების თანახმად, გარიგება გამიზნული არ არის იმისათვის, რომ უზრუნველყოს რწმუნება; და
- (iv) პრაქტიკოსის ანგარიშში გარიგება არ არის წარმოჩენილი, როგორც მარწმუნებელი.

#### ანგარიშები არამარწმუნებელი გარიგებების შესახებ

20. როდესაც პრაქტიკოსი ანგარიშს წერს გარიგებაზე, რომელიც წინამდებარე სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად მარწმუნებელი გარიგება არ არის, პრაქტიკოსმა ნათლად უნდა მიუთითოს, რითი განსხვავდება მოცემული ანგარიში მარწმუნებელი ანგარიშისგან. ამგვარად, მომხმარებელში არეკ-დარეკა რომ არ გამოიწვიოს, ანგარიშში, რომელიც მარწმუნებელი გარიგების ანგარიშში არ არის, პრაქტიკოსმა თავი უნდა აარიდოს, მაგალითად:
- რაიმე ნართაულ განცხადებას წინამდებარე სტრუქტურულ საფუძვლებთან, ან მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ;
  - სიტყვების „რწმუნება“, „აუდიტი“ ან „მიმოხილვა“ უადგილო გამოყენებას;
  - ანგარიშში ისეთ განცხადებას, რაც შეიძლება შეცდომით მიიღონ ისეთ დასკვნად, რომელიც განკუთვნილია გამიზნული მომხმარებლის ნდობის ხარისხის ასამაღლებლად, კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგის შესახებ.
21. 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 ანგარიშში უნდა მოიცავდეს განცხადებას იმის შესახებ, რომ ამ ანგარიშის გამოყენება შეუძლია მხოლოდ მოცემულ პასუხისმგებელ მხარეს.

#### მარწმუნებელ გარიგებაზე დათანხმების აუცილებელი წინაპირობები

22. მარწმუნებელი გარიგების შესრულებაზე ან გაგრძელებაზე გადაწყვეტილების მიღებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი აუცილებელი წინაპირობების არსებობა:
- ა) შესაფერისი მხარეების (ე.ი. პასუხისმგებელი მხარის, პირების, რომლებმაც განახორციელეს განსახილველი საგნის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი შეფასება და დამკვეთი მხარის, გარემოებების და მიხედვით) ფუნქციები და პასუხისმგებლობები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია; და
  - ბ) გარიგებას გააჩნია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებელი:
    - (i) შესაფერისია განსახილველი საგანი;
    - (ii) კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენება პრაქტიკოსის მიერ მოსალოდნელია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, მოცემული გარიგებისთვის შესაფერისია, მათ შორის მათ გააჩნიათ 44-ე პუნქტში აღწერილი მახასიათებლები;
    - (iii) კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენება პრაქტიკოსის მიერ მოსალოდნელია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად, ხელმისაწვდომი გახდება გამიზნული მომხმარებლებისთვის;
    - (iv) პრაქტიკოსი ვარაუდობს, რომ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას, რაც აუცილებელია პრაქტიკოსის დასკვნის განსამტკიცებლად;
    - (v) წერილობით ანგარიშში აისახება პრაქტიკოსის დასკვნა, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგების შესაფერისი ფორმით; და

- (vi) არსებობს რაციონალური მიზანი, კერძოდ, შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსი ვარაუდობს, რომ შეძლებს რწმუნების გონივრული დონის მიღწევას.
23. სხვადასხვა მარწმუნებელი გარიგების განსახილველი საგნები შეიძლება ძალიან განსხვავებული იყოს. ზოგიერთი განსახილველი საგანი შესაძლოა საჭიროებდეს სპეციალურ ცოდნასა და უნარებს იმ ცოდნისა და უნარების გარდა, რომელსაც ჩვეულებრივ ფლობს პრაქტიკოსი. ამასთან, მნიშვნელოვანია პრაქტიკოსი დარწმუნდეს, რომ იმ პირებს, რომლებიც მარწმუნებელ გარიგებას შეასრულებენ, ერთობლიობაში გააჩნიათ სათანადო კომპეტენცია და შესაძლებლობები. (იხ. ასევე 31-ე პუნქტი)
24. როდესაც შეუძლებელია პოტენციურ გარიგებაზე, როგორც მარწმუნებელ გარიგებაზე, თანხმობის მიცემა იმის გამო, რომ მას არ ახასიათებს 22-ე პუნქტში ჩამოთვლილი ყველა ნიშანი, დამკვეთმა მხარემ შესაძლოა განსაზღვროს სხვა სახის გარიგება, რომელიც დააკმაყოფილებს გამიზნულ მომხმარებლებს, მაგალითად:
- ა) თუ მიზანშეწონილი არ არის კრიტერიუმები, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ პრაქტიკოსმა უნდა გამოიყენოს, მაინც შეიძლება შესრულდეს მარწმუნებელი გარიგება, რომელიც აკმაყოფილებს 22-ე პუნქტში ჩამოთვლილ სხვა წინაპირობებს, თუკი:
    - (i) პრაქტიკოსი დაადგენს განსახილველი საგნის ერთ ან მეტ ისეთ ასპექტს, რომლისთვისაც მიზანშეწონილი იქნება ამ კრიტერიუმების გამოყენება. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი შეძლებს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას სწორედ განსახილველი საგნის ამგვარი ასპექტის მიმართ. ამასთან, ასეთ ვითარებაში, შეიძლება აუცილებელი გახდეს მარწმუნებელ ანგარიშში ნათლად იმის მითითება, რომ ეს ანგარიში არ ეხება მთელ თავდაპირველ განსახილველ საგანს; ან
    - (ii) შეიძლება სხვა შესაფერისი კრიტერიუმები შეირჩეს ან შემუშავდეს თავდაპირველი განსახილველი საგნისათვის;
  - ბ) დამკვეთმა მხარემ შესაძლოა მოითხოვოს ისეთი გარიგება, რომელიც არ იქნება მარწმუნებელი, მაგალითად საკონსულტაციო მომსახურება ან გარიგება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე.
25. მას შემდეგ, რაც პრაქტიკოსი დაეთანხმება მარწმუნებელი გარიგების შესრულებას, მას უფლება არა აქვს, მარწმუნებელი გარიგება შეცვალოს არამარწმუნებელი გარიგებით, ან დასაბუთებული რწმუნების გარიგება - შეზღუდული რწმუნების გარიგებით, თუ დამკვეთის ამგვარ წინადადებას არ ექნება დასაბუთებული საფუძველი. იმ ვითარების შეცვლა, რომელიც გავლენას ახდენს გამიზნული მომხმარებლების მოთხოვნილებებზე, ან გარიგების ხასიათის (არსის) არასწორად გაგება, ჩვეულებრივ, შეიძლება გამოდგეს გარიგების შეცვლის მოთხოვნის დასაბუთებულ საფუძველად. გარიგების ამგვარად შეცვლის შემთხვევაში, პრაქტიკოსი არ უგულებელყოფს გარიგების შეცვლამდე მოპოვებულ მტკიცებულებებს. ის ფაქტი, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება მარწმუნებელი გარიგების შესახებ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს დასაბუთებული რწმუნების გარიგების შეცვლისთვის შეზღუდული რწმუნების გარიგებით.

### მარწმუნებელი გარიგების ელემენტები

26. ამ განყოფილებაში განხილულია მარწმუნებელი გარიგების შემდეგი ელემენტები:
- ა) სამი მხარის – პრაქტიკოსის, პასუხისმგებელი მხარისა და გამიზნული მომხმარებლის - ურთიერთობა;
  - ბ) სათანადო განსახილველი საგანი;
  - გ) მიზანშეწონილი კრიტერიუმები;
  - დ) საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები; და
  - ე) წერილობითი მარწმუნებელი ანგარიში, დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგებისათვის შესაფერისი ფორმის.



**სამი მხარის ურთიერთობა**

27. ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში მონაწილეობს სულ მცირე სამი დამოუკიდებელი მხარე: პრაქტიკოსი, პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებების და მიხედვით, შეიძლება ასევე არსებობდეს პირი, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, ან დამკვეთი მხარე. (იხ. ასევე მე-3 დანართი)
28. პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები შესაძლოა სხვადასხვა სუბიექტიდან, ან ერთი და იმავე სუბიექტიდან იყვნენ. მეორე შემთხვევის მაგალითია: შესაძლოა, ორსაფეხურიანი მართვის სტრუქტურის დროს, სამეთვალყურეო საბჭოს სურდეს რწმუნების მოპოვება, სუბიექტის აღმასრულებელი საბჭოს მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ. პასუხისმგებელ მხარესა და გამიზნულ მომხმარებლებს შორის ურთიერთობის განხილვა აუცილებელია კონკრეტული გარიგების კონტექსტში და შესაძლოა ეს ურთიერთობა განსხვავდებოდეს პასუხისმგებლობის იერარქიის ყველაზე ტრადიციული ფორმისაგან. მაგალითად, სუბიექტის უმაღლესმა ხელმძღვანელობამ (გამიზნული მომხმარებელი) შესაძლოა დაიქირავოს პრაქტიკოსი მარწმუნებელი გარიგების შესასრულებლად სუბიექტის საქმიანობის რომელიმე კონკრეტული ასპექტისთვის, რომელიც უფრო დაბალი დონის ხელმძღვანელობის უშუალო პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება (პასუხისმგებელი მხარე), მაგრამ რაზედაც საბოლოო პასუხისმგებლობა უმაღლეს ხელმძღვანელობას ეკისრება.

*პრაქტიკოსი*

29. „პრაქტიკოსი“ არის პირი (პირები), რომელიც (რომლებიც) გარიგებას ასრულებს (როგორც წესი, მოიცავს გარიგების პარტნიორს, ან გარიგების გუნდის სხვა წევრებს, ან, შესაფერის გარემოებებში, ფირმას) მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად აუცილებელი უნარებისა და მეთოდების გამოყენებით, დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნების მოპოვების მიზნით, საჭიროებისამებრ, იმის შესახებ, განსახილველი საგანი შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.<sup>5</sup> უშუალო შეფასების გარიგებაში, პრაქტიკოსი, ერთი მხრივ, აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს კრიტერიუმების გამოყენებით და, მეორე მხრივ, იყენებს მარწმუნებელი მომსახურების შესასრულებლად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნების მოპოვების მიზნით, საჭიროებისამებრ, იმის შესახებ, ამ გაზომვის ან შეფასების შედეგი შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.
30. შესაძლებელია, კომპეტენტურმა პრაქტიკოსმა, რომელიც არ არის საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტერი, გადაწყვიტოს, რომ მარწმუნებელ ანგარიშში განაცხადებს, რომ დაიცვა მარწმუნებელი გარიგებების ამა თუ იმ სტანდარტის მოთხოვნები. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია იმის გაცნობიერება, რომ ზემოაღნიშნული სტანდარტების მოთხოვნები მოიცავს მე-5 პუნქტში ჩამოყალიბებულ წინაპირობებს, რომლებიც ეხება ბესსს-ის კოდექსსა და ხკსს 1-ს, ან სხვა პროფესიულ ან საკანონმდებლო მოთხოვნებს, რომლებიც ამ კოდექსისა და ხკსს 1-ის მოთხოვნებზე არანაკლებ მკაცრია.
31. პრაქტიკოსი ვერ დაეთანხმება გარიგებას, თუ გარიგების ვითარების წინასწარი შესწავლიდან ჩანს, რომ გარიგებაზე დათანხმების შემთხვევაში, არ შესრულდება პროფესიულ კომპეტენციასთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები. ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკოსს ამ მოთხოვნის შესრულება შეუძლია სხვა პროფესიის სპეციალისტების, ე.წ. ექსპერტების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებით.
32. გარდა ამისა, პრაქტიკოსმა იმ დონეზე უნდა შეძლოს მონაწილეობის მიღება პრაქტიკოსის ექსპერტისა და მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი სხვა პრაქტიკოსების სამუშაოში, რაც საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ პასუხისმგებლობა აიღოს განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ მარწმუნებელი დასკვნის ჩამოყალიბებისთვის და, ამასთან, მოიპოვოს აუცილებელი მტკიცებულებები იმის თაობაზე, პრაქტიკოსის მიზნების შესაფერისი იქნება თუ არა ამ ექსპერტის ან მარწმუნებელი გარიგების შემსრულებელი სხვა პრაქტიკოსების სამუშაო.

<sup>5</sup> საჭიროების შემთხვევაში, ცნებებში „გარიგების პარტნიორი“ და „ფირმა“ იგულისხმება სახელმწიფო სექტორის ეკვივალენტური ცნებები.

33. პრაქტიკოსი ერთპიროვნულად არის პასუხისმგებელი მარწმუნებელ დასკვნაზე და აღნიშნული პასუხისმგებლობა არ მცირდება, თუ პრაქტიკოსი პრაქტიკოსის ექსპერტის ან სხვა პრაქტიკოსების მიერ შესრულებულ სამუშაოს გამოიყენებს. თუმცა, როდესაც პრაქტიკოსი იყენებს პრაქტიკოსის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მარწმუნებელი გარიგებების შესაფერისი სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად და დასკვნის, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო პრაქტიკოსის მიზნების ადეკვატურია, პრაქტიკოსს შეუძლია მოცემულ სფეროში ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგების, ან მისი დასკვნების გამოყენება სათანადო მტკიცებულების სახით.

*პასუხისმგებელი მხარე*

34. პასუხისმგებელია მხარე, რომელსაც პასუხისმგებლობა აკისრია განსახილველ საგანზე. დამოწმების გარიგებაში პასუხისმგებელი მხარე ხშირად არის პირი, რომელიც ზომავს ან აფასებს განსახილველ საგანს.

*გამიზნული მომხმარებლები*

35. გამიზნული მომხმარებლები არიან: ფიზიკური პირი (ფიზიკური პირები), ან ორგანიზაცია (ორგანიზაციები), ან მითითებული მხარეებისგან შემდგარი ჯგუფი (ჯგუფები), რომლებიც, პრაქტიკოსის ვარაუდით, გამოიყენებენ მარწმუნებელ ანგარიშს. პასუხისმგებელი მხარე შეიძლება იყოს ერთ-ერთი, მაგრამ არა ერთადერთი გამიზნული მომხმარებელი.

36. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნულ მომხმარებლებში შეიძლება შედიოდეს სხვა მხარეებიც, იმათ გარდა, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში. პრაქტიკოსმა შესაძლოა ვერ განსაზღვროს ყველა მომხმარებელი, ვინც მარწმუნებელ ანგარიშს წაიკითხავს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ბევრი ადამიანისთვის შეიძლება გახდეს ხელმისაწვდომი მისი ანგარიში. ასეთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც არსებობს იმის ალბათობა, რომ პოტენციური მომხმარებლები დაინტერესებულნი იქნებიან განსახილველი საგნის სხვადასხვა ასპექტით, გამიზნული მომხმარებელი შესაძლოა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ მთავარი დაინტერესებული მხარეებით, რომლებსაც მნიშვნელოვანი და საერთო ინტერესები აქვთ. გამიზნული მომხმარებლების დადგენა მრავალნაირად შეიძლება, მაგალითად პრაქტიკოსსა და პასუხისმგებელ მხარეს ან დამკვეთ მხარეს შორის ურთიერთშეთანხმებით, ან კანონმდებლობის მიხედვით.

37. შესაძლებელია, რომ გარიგების მოთხოვნების განსაზღვრაში გამიზნული მომხმარებლებიც ან მათი წარმომადგენლებიც მონაწილეობდნენ, პრაქტიკოსთან და პასუხისმგებელ მხარესთან ერთად (და დამკვეთ მხარესთან ერთად, თუ პასუხისმგებელი მხარე არ არის დამკვეთი). თუმცა, სხვების მონაწილეობის მიუხედავად და ყველა შემთხვევაში, როდესაც შესასრულებელი არ არის შეთანხმებულ პროცედურებზე გარიგება (რომელიც გულისხმობს ანგარიშის მომზადებას დამკვეთ მხარესთან და შესაფერის მესამე მხარეებთან შეთანხმებული პროცედურების ჩატარების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების შესახებ და არ შეიცავს პრაქტიკოსის დასკვნას):

- ა) პრაქტიკოსს ეკისრება პასუხისმგებლობა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაზე; და
- ბ) პრაქტიკოსს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი პროცედურების ჩატარება, თუ მის ყურადღებას მიიქცევს ისეთი საკითხი, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმ საკითხებისგან, რომლის საფუძველზეც დაიგეგმა პროცედურები.

38. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნული მომხმარებელი (მაგალითად, ბანკები და მარეგულირებელი ორგანოები) პასუხისმგებელ მხარეს აიძულებს ან მოითხოვს პასუხისმგებელი მხარისაგან (ან დამკვეთი მხარისაგან, თუ პასუხისმგებელი მხარე არ არის დამკვეთი მხარე) მარწმუნებელი გარიგების ჩატარებას სპეციალური მიზნით. როდესაც გარიგებაში სპეციალური მიზნებისთვის შემუშავებული კრიტერიუმები გამოიყენება, მარწმუნებელ ანგარიშში მიეთითება აღნიშნული ფაქტის შესახებ, რათა მომხმარებლების ყურადღება გამახვილდეს ამ გარემოებაზე. პრაქტიკოსმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს მარწმუნებელ ანგარიშში იმის მითითება, რომ მარწმუნებელი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ კონკრეტული მომხმარებლებისთვის. გარიგების კონკრეტული პირობების გათვალისწინებით, ამის გაკეთება შესაძლებელია პრაქტიკოსის ანგა-

რიშის გავრცელების ან გამოყენების შეზღუდვით. მართალია, მარწმუნებელი ანგარიშის გამოყენება ან გავრცელება შესაძლოა შეზღუდული იყოს ყოველთვის, როდესაც ის მხოლოდ კონკრეტული გამიზნული მომხმარებლისათვის ან სპეციალური მიზნისათვის არის განკუთვნილი, მაგრამ თუ არ არსებობს შეზღუდვა მიზანთან ან კონკრეტულ მომხმარებელთან მიმართებით, ეს თავისთავად არ ნიშნავს იმას, რომ პრაქტიკოსს იურიდიული პასუხისმგებლობა ეკისრება ამ მომხმარებელთან ან ამ მიზანთან მიმართებით. იმის დადგენა, აქვს თუ არა პრაქტიკოსს იურიდიული პასუხისმგებლობა, დამოკიდებულია ცალკეული შემთხვევის კონკრეტულ გარემოებებსა და შესაბამის იურისდიქციაზე.

### განსახილველი საგანი

39. მარწმუნებელ გარიგებაში განსახილველი საგანი შეიძლება მრავალი ფორმით არსებობდეს, ასე, მაგალითად:

- გასული პერიოდების ფინანსური შედეგები ან პირობები (მაგალითად, სუბიექტის გასული პერიოდების ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აღიარება, გაზომვა, წარდგენა და ახსნა-განმარტებები იყოს;
- მომავალი პერიოდების ფინანსური შედეგები ან პირობები (მაგალითად, მოსალოდნელი ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა მოკლევადიან ან გრძელვადიან ფინანსურ პროგნოზებში ასახული აღიარება, გაზომვა, წარდგენა და ახსნა-განმარტებები იყოს;
- არასაფინანსო შედეგები ან პირობები (მაგალითად, სუბიექტის საქმიანობის შედეგები), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები იყოს;
- სუბიექტის საქმიანობის ამსახველი ფიზიკური პარამეტრები (მაგალითად, საწარმოს სიმძლავრე), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა რომელიმე პარამეტრის ამსახველი დოკუმენტი იყოს;
- სისტემები და პროცესები (მაგალითად, სუბიექტის შიდა კონტროლის ან საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა ეფექტიანობის შესახებ მტკიცება იყოს;
- სამუშაოს ორგანიზება (მაგალითად, კორპორაციული მართვა, საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვა, კადრებთან მუშაობის მეთოდები), რომლისთვისაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შესაძლოა იყოს განცხადება საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვის, ან ეფექტიანობის შესახებ.

მე-4 დანართში მაგალითების მეშვეობით ნაჩვენებია შესაძლო განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია.

40. სხვადასხვა განსახილველ საგანს სხვადასხვანაირი მახასიათებლები გააჩნია. მათ შორის, ამ მახასიათებლების შესახებ ინფორმაცია რა დონეზე არის რაოდენობრივი და რა დონეზე - ხარისხობრივი, სუბიექტური ან ობიექტური, გასული პერიოდების ინფორმაციაა თუ პერსპექტიული, აგრეთვე რას ეხება ეს ინფორმაცია, დროის გარკვეულ მომენტს, თუ რომელიმე პერიოდს მოიცავს. ზემოაღნიშნული მახასიათებლები გავლენას ახდენს:

- ა) იმ სიზუსტის ხარისხზე, რითიც შეიძლება განსახილველი საგნის შეფასება ან გაზომვა დადგენილი კრიტერიუმების გამოყენებით; და
- ბ) ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების დამაჯერებლობაზე.
- გ) მარწმუნებელ ანგარიში შეიძლება გამოყოფილი იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის განსაკუთრებით საინტერესო (შესაფერის) მახასიათებლები.

41. განსახილველი საგნის მიზანშეწონილობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. თუ გარიგების განსახილველი საგანი შესაფერისი არ არის დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, ის შესაფერისი არ იქნება არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის და პირიქით. როგორც ასეთი, შესაძლებელია მიზანშეწონილი განსახილველი საგნის დადგენა და მისი თანამიმდევრულად გაზომვა ან შეფასება დადგენილი კრიტერიუმების საფუძველზე იმგვარად, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე შესაძლებელი იქნება პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, დასაბუთებული რწმუნების გარიგების ან შეზღუდული რწმუნების გარიგების დასკვნის დასასაბუთებლად, საჭიროებისამებრ.

### კრიტერიუმები

42. კრიტერიუმები საკონტროლო მაჩვენებლებია, რომლებიც გამოიყენება გარიგების განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად. კრიტერიუმები შეიძლება ოფიციალურად იყოს დადგენილი, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას კრიტერიუმები შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ან სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. როდესაც პრაქტიკოსი ანგარიში შიდა კონტროლის სისტემის ფაქტობრივ ეფექტიანობას ეხება, კრიტერიუმები შესაძლოა ეყრდნობოდეს შიდა კონტროლისთვის დადგენილ საფუძვლებს ან შიდა კონტროლის ცალკეულ მიზნებს, რომლებიც სპეციალურად მოცემული გარიგებისათვისაა განკუთვნილი; როდესაც პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიში მოთხოვნების დაცვის საკითხს ეხება, კრიტერიუმები იქნება სათანადო კანონი, სხვა ნორმატიული აქტი ან ხელშეკრულება. ნაკლებად ფორმალური კრიტერიუმების მაგალითია სუბიექტის მიერ შემუშავებული ქცევის კოდექსი ან სუბიექტის მუშაობის ეფექტიანობის შეთანხმებული დონე, ვთქვათ, რომელიმე კომიტეტისათვის დადგენილი სხდომების რაოდენობა, რომელიც წლის განმავლობაში უნდა ჩატარდეს.
43. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები აუცილებელია იმისთვის, რომ საკმარისად გონივრულად შეფასდეს ან გაიზომოს განსახილველი საგანი, პროფესიული განსჯის ფარგლებში. მიზანშეწონილი კრიტერიუმების მიერ შექმნილი ორიენტირების სისტემის გარეშე, პრაქტიკოსის მიერ შედგენილი ნებისმიერი ანგარიში გახდება ინდივიდუალური ინტერპრეტაციების საგანი და გაუგებარი. მიზანშეწონილი კრიტერიუმები შესაფერისია მხოლოდ კონკრეტული გარიგებისთვის დამახასიათებელი გარემოებების. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც სხვადასხვა გარიგების განსახილველი საგნები ერთნაირია, მათ შეიძლება განსხვავებული კრიტერიუმები ჰქონდეთ, რაც გამოიწვევს შეფასების ან გაზომვის განსხვავებულ შედეგს. მაგალითად, ერთმა პირმა, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას მომხმარებლების დაკმაყოფილების (განსახილველი საგანი) საკითხის შესასწავლად, შესაძლოა კრიტერიუმად აირჩიოს მომხმარებლების მოგვარებული საჩივრების რაოდენობა. სხვა შემთხვევაში კი იმავე საკითხის შესასწავლად შესაძლოა აირჩიოს თავდაპირველი შესყიდვის შემდეგ, სამი თვის განმავლობაში გამეორებული შესყიდვების რაოდენობა. გარდა ამისა, ერთი და იგივე კრიტერიუმები შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ერთი გარიგების გარემოებებისთვის, მაგრამ არ იყოს მიზანშეწონილი სხვა გარიგების გარემოებებისთვის. ასე, მაგალითად სახელმწიფო ან მარეგულირებელი ორგანოებისთვის ანგარიშების მომზადებას შეიძლება დასჭირდეს კრიტერიუმების გარკვეული ნაკრების გამოყენება, მაგრამ ეს კრიტერიუმები შეიძლება არ გამოდგეს მომხმარებელთა ფართო წრეებისთვის.
44. 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.
45. მოლოდინების (მოსალოდნელი შედეგების) ან დასკვნების გაურკვეველად აღწერა ამა თუ იმ პირის ინდივიდუალური გამოცდილების საფუძველზე, მიზანშეწონილი კრიტერიუმები ვერ იქნება.
46. ზემოთ ჩამოთვლილი თითოეული მახასიათებლის შედარებითი მნიშვნელობის განსაზღვრა კონკრეტული გარიგებისთვის კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შეფასების პროცესში პრაქტიკოსის მიერ განსასჯელი საკითხია. კრიტერიუმების მიზანშეწონილობაზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. თუ კრიტერიუმები შესაფერისი არ არის დასაბუთებული რწმუნების გარიგებისთვის, ის შესაფერისი არ იქნება არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის და, პირიქით. კრიტერიუმები შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონმდებლობით, ან უფლებამოსილ ან აღიარებულ ექსპერტთა ორგანიზაციების მიერ, დადგენილი გამჭვირვალე პროცედურების ფარგლებში (დადგენილი კრიტერიუმები). სხვა კრიტერიუმები შეიძლება სპეციალურად იყოს შემუშავებული განსახილველი საგნის ინფორმაციის მოსამზადებლად კონკრეტული გარიგების გარემოებების გათვალისწინებით. კონკრეტული გარემოებებისთვის კრიტერიუმების მიზანშეწონილობის შესაფასებლად საჭირო სამუშაოზე გავლენას ახდენს ის ფაქტი, კრიტერიუმები დადგენილია თუ სპეციალურად შემუშავებული, მაგალითად საწინააღმდეგო მტკიცებულებების არარსებობის შემთხვევაში, დადგენილი კრიტერიუმები მიზანშეწონილად მიიჩნევა, თუ ისინი გამოდგება გამიზნულ მომხმარებელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.
47. კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს გამიზნული მომხმარებლებისთვის, რათა მათ შეძლონ იმის გაგება, როგორ შეფასდა ან გაიზომა განსახილველი საგანი. კრიტერიუმები გამიზნული მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი შეიძლება გახდეს ერთი ან მეტი შემდეგი საშუალებით:
- ა) მისი გასაჯაროებით;
  - ბ) ნათლად ასახვით განსახილველი საგნის ინფორმაციის წარდგენისას;
  - გ) ნათლად ჩამოყალიბებით მარწმუნებელ ანგარიშში;
  - დ) საყოველთაოდ ცნობილი და გასაგები კრიტერიუმების გამოყენებით, მაგალითად, დროის გასაზომი კრიტერიუმი საათებითა და წუთებით გამოსახული.
48. ასევე, კრიტერიუმი შესაძლოა ხელმისაწვდომი/ცნობილი იყოს მარტო კონკრეტული გამიზნული მომხმარებლებისთვის, მაგალითად ხელშეკრულების პირობები, ან ამა თუ იმ დარგობრივი ასოციაციის მიერ გამოცემული კრიტერიუმები, რომლებიც მარტო ამ დარგის წარმომადგენლებისთვის არის ხელმისაწვდომი, რადგან მხოლოდ კონკრეტული მიზნებისთვის არის განკუთვნილი. (იხ. ასევე 38-ე პუნქტი)
49. კონკრეტული გარიგების ფარგლებში პრაქტიკოსი თვითონ განსაზღვრავს კრიტერიუმების მიზანშეწონილობას.

### მტკიცებულებები

50. მარწმუნებელი გარიგებები იგეგმება და სრულდება პროფესიული სკეპტიციზმით, კონკრეტული გარიგების კონტექსტში საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით, კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის გაზომვის ან შეფასების შედეგის შესახებ. არსებითობის, მარწმუნებელი გარიგების რისკის, ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენ-

ნობისა და ხარისხის განსახილველად დავალების დაგეგმვისა და შესრულების პროცესში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც პრაქტიკოსი განსაზღვრავს მტკიცებულებების მოსაპოვებელი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, აუცილებელია პროფესიული განსჯა.

*პროფესიული სკეპტიციზმი*

51. პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორცაა, მაგალითად:
- ა) მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს;
  - ბ) ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება მტკიცებულებების სახით;
  - გ) პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს;
  - დ) გარემოებები, რომლებიც მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი პროცედურების ჩატარებას.
52. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:
- ა) უჩვეულო გარემოებების არასწორად შეფასების რისკი;
  - ბ) ზედმეტი განზოგადების რისკი, დაკვირვებებიდან დასკვნების გამოტანის დროს;
  - გ) არაადეკვატური დაშვებების გამოყენების რისკი, პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისა და მათი შედეგების შეფასების დროს.
53. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, ამაში იგულისხმება ურთიერთსაწინააღმდეგო მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების ეჭვქვეშ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების ფონზე.
54. თუ გარიგების ფარგლებში არ იგულისხმება რწმუნების მიღება დოკუმენტების ნამდვილობის შესახებ, აუდიტორს უფლება აქვს, ნამდვილად მიიჩნიოს ჩანაწერები და დოკუმენტები, თუკი მას არ ექნება საწინააღმდეგოში დარწმუნების მიზეზი. ამის მიუხედავად, აუდიტორს მოეთხოვება იმ ინფორმაციის სანდოობის განხილვა, რომელსაც იყენებს მტკიცებულების სახით.
55. პრაქტიკოსი მხედველობაში იღებს იმ პირების კეთილსინდისიერებისა და პატიოსნების შესახებ წარსული გამოცდილებით შეძენილ შეხედულებებს, რომლებიც მტკიცებულებებს აწვდიან მას. მიუხედავად ამისა, იმის რწმენა, რომ კეთილსინდისიერი და პატიოსანი ადამიანები არიან ის პირები, ვისგანაც პრაქტიკოსი მტკიცებულებებს იღებს, პრაქტიკოსს არ ანთავისუფლებს პროფესიული სკეპტიციზმით მუშაობის აუცილებლობისგან.

*პროფესიული განსჯა*

56. პროფესიულ განსჯას გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მარწმუნებელი გარიგების სათანადოდ შესრულებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ სათანადო ეთიკური მოთხოვნების, მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებისა და გარიგების შესასრულებლად საჭირო დასაბუთებული გადაწყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენების გარეშე კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. პროფესიული განსჯა განსაკუთრებით აუცილებელია ისეთი გადაწყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:
- არსებობას და გარიგების რისკს;
  - ისეთი პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტების მოთხოვნების შესასრულებლად და მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

- იმის შეფასებას, მოპოვებულ იქნა თუ არა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები და საჭიროა თუ არა მეტი გაკეთება მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტების მიზნების მისაღწევად. კერძოდ, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შემთხვევაში, პროფესიული განსჯა აუცილებელია იმის შესაფასებლად, მოიპოვა თუ არა პრაქტიკოსმა რწმუნების გონივრული დონე;
  - უშუალო შეფასების გარიგებებში - კრიტერიუმების გამოყენებას განსახილველ საგანთან მიმართებით, ხოლო თუ პრაქტიკოსი თვითონ არჩევს ან ამუშავებს კრიტერიუმებს - კრიტერიუმების შერჩევას ან მათ დამუშავებას. დამოწმების გარიგების შემთხვევაში - სხვების მიერ განხორციელებული მსჯელობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას;
  - სათანადო დასკვნების გამოტანას მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე.
57. პრაქტიკოსის პროფესიული განსჯის (და გადაწყვეტილების მიღების) განმასხვავებელი ნიშანთვისებაა ის, რომ მას ახორციელებს პრაქტიკოსი, ანუ პირი, რომლის პრაქტიკული მომზადებისა და ცოდნის დონე და გამოცდილება თავისთავად განაპირობებს დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო კომპეტენციას.
58. ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში, პროფესიული განსჯის გამოყენება ეფუძნება პრაქტიკოსისთვის ცნობილ ფაქტებსა და გარემოებებს. დავალების შესრულების პროცესში კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებზე, როგორც გარიგების გუნდის ფარგლებში, ისე გარიგების გუნდსა და შესაფერისი დონის სხვა პირებს შორის, ფირმის ფარგლებში ან მის გარეთ, პრაქტიკოსს ეხმარება გონივრული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებაში.
59. პროფესიული განსჯის შეფასება შესაძლებელია იმის საფუძველზე, ასახავს თუ არა კონკრეტული გადაწყვეტილება რწმუნების უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი პრინციპებისა და გაზომვის ან შეფასების პრინციპების კომპეტენტურად გამოყენებას და არის თუ არა იმ ფაქტებისა და გარემოებების შესაფერისი, რომლებიც ცნობილი იყო პრაქტიკოსისთვის მარწმუნებელი ანგარიშის თარიღამდე.
60. პროფესიული განსჯა აუცილებელია გარიგების მთელი პერიოდის განმავლობაში. დაუშვებელია პროფესიული განსჯის გამოყენება ისეთი გადაწყვეტილებების დასაბუთებლად, რომლებიც, სხვა მხრივ, გამყარებული არ არის გარიგებასთან დაკავშირებული ფაქტებითა და გარემოებებით, ან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით.

*მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა*

61. მტკიცებულებების საკმარისობა და შესაფერისობა ურთიერდაკავშირებული ცნებებია. საკმარისობა მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია. მტკიცებულებების საჭირო რაოდენობაზე გავლენას ახდენს რისკი იმისა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებითად მცდარი იქნება (რაც უფრო დიდია რისკი, სავარაუდოდ, მით უფრო მეტი მტკიცებულებები იქნება საჭირო) და ასევე ამ მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, შესაძლოა, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულებების მოპოვება იყოს აუცილებელი). ამასთან, უფრო მეტი რაოდენობის მტკიცებულებების მოპოვებამ შეიძლება ვერ დააბალანსოს მისი დაბალი ხარისხი. (იხ. ასევე პუნქტები 81–82)
62. შესაფერისობა მტკიცებულებების ხარისხის საზომია. კერძოდ, მტკიცებულებების ხარისხი იმით იზომება, რამდენად რელევანტური და საიმედოა ესა თუ ის მტკიცებულება იმ დასკვნების განსამტკიცებლად, რომლებსაც ეყრდნობა პრაქტიკოსის დასკვნა, რომელიც აისახება პრაქტიკოსის ანგარიშში.
63. მტკიცებულების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს მისი წყარო და ხასიათი და დამოკიდებულია იმ ინდივიდუალურ გარემოებებზე, რომლებშიც მოხდა მისი მოპოვება. შესაძლებელია სხვადასხვა სახის მტკიცებულებების საიმედოობის განზოგადება, თუმცა, ამგვარ განზოგადებას ახასიათებს მნიშვნელოვანი გამონაკლისები. მაშინაც კი, როდესაც მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მოპოვებულია სუბიექტის გარე წყაროებიდან, შესაძლოა არსებობდეს ისეთი პირობები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მის საიმედოობაზე. მაგალითად, დამოუკიდებელი გარე წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება შესაძლოა საიმედო არ იყოს, თუ ეს წყარო

კომპეტენტური ან ობიექტური არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ აღიარებულია ამგვარი გამო-  
ნაკლისების არსებობა, შესაძლოა მაინც სასარგებლო იყოს მტკიცებულებების საიმედოობის  
განზოგადება შემდეგნაირად:

- მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, თუ ის მოპოვებულია სუბიექტისაგან დამოუკი-  
დებელი გარე წყაროდან;
- სუბიექტში შექმნილი მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც ეფექტურია მასთან  
დაკავშირებული კონტროლის პროცედურები;
- უშუალოდ პრაქტიკოსის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები (მაგალითად, კონტროლის  
რომელიმე პროცედურის გამოყენებაზე დაკვირვება) უფრო საიმედოა, ვიდრე პრაქტიკოსის  
მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭი-  
როებს (მაგალითად, გამოკითხვის ჩატარება კონტროლის რომელიმე პროცედურის გამო-  
ყენების შესახებ);
- მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც იგი არსებობს დოკუმენტის სახით, ქაღალ-  
დზე ან ელექტრონული ფორმით, ან სხვა ფორმით (მაგალითად, სხდომის მიმდინარეობის  
სტენოგრაფიული ჩანაწერი უფრო საიმედოა, ვიდრე შემდგომში სხდომაზე განხილული  
საკითხების სიტყვიერი გადაცემა).

64. როგორც წესი, პრაქტიკოსი უფრო მაღალი დონის რწმუნებას მაშინ აღწევს, როდესაც ერთმანეთს  
ემთხვევა სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულებები, ვიდრე  
მაშინ, თუ მტკიცებულების ელემენტებს ცალ-ცალკე განიხილავს. გარდა ამისა, სხვადასხვა  
წყაროდან ან სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულების შეკრებით შესაძლოა გამოჩნდეს, რომ მტკი-  
ცებულების რომელიმე ელემენტი საიმედო არ არის. პირიქით, თუ ერთი წყაროდან მოპოვებული  
მტკიცებულება არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მიღებულს, პრაქტიკოსი განსაზღვრავს, რომელი  
პროცედურების ჩატარებაა აუცილებელი დამატებით ამ შეუსაბამობის გადასაჭრელად.
65. საზოგადოდ, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების თვალსაზრისით, გაცილე-  
ბით რთულია რწმუნების მოპოვება ისეთი განსახილველი საგნის ინფორმაციაზე, რომელიც  
გარკვეულ პერიოდს ეხება, ვიდრე ისეთზე, რომელიც დროის გარკვეულ მომენტს ეხება. გარდა  
ამისა, პრაქტიკოსის საბოლოო დასკვნები, ჩვეულებრივ, შეზღუდულია იმ პერიოდით, რომელსაც  
გარიგება მოიცავს; პრაქტიკოსი არავითარ დასკვნას არ წარმოადგენს იმის შესახებ, მოცემული  
პროცესი დადგენილი წესით გააგრძელებს თუ არა მომავალშიც ფუნქციონირებას.
66. იმის დადგენა, მოპოვებული აქვს თუ არა პრაქტიკოსს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულე-  
ბები, რომელთა საფუძველზეც ჩამოაყალიბებს თავის დასკვნას, პროფესიული განსჯის საგანია.  
აღნიშნული საკითხის განხილვისას გაითვალისწინება თანაფარდობა მტკიცებულებების მოპოვე-  
ბისთვის საჭირო დანახარჯსა და მიღებული ინფორმაციის სარგებლიანობას შორის. პრაქტიკოსი,  
თავისი დასკვნის განსამტკიცებლად, მიმართავს პროფესიულ განსჯას და პროფესიული  
სკეპტიციზმით აფასებს მტკიცებულებების რაოდენობასა და ხარისხს და, მაშასადამე, მათ საკმა-  
რისობასა და შესაფერისობას.

#### არსებითობა

67. არსებითობის გათვალისწინება პრაქტიკოსს მაშინ ესაჭიროება, როდესაც განსაზღვრავს მტკი-  
ცებულებების შესაკრები პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას და მაშინაც, როდესაც  
აფასებს, შეიცავს თუ არა განსახილველი საგნის ინფორმაცია არსებით უზუსტობას. არსებითობის  
საკითხის პროფესიული განსჯა უნდა განხორციელდეს კონკრეტული გარემოებების გათვა-  
ლისწინებით, მაგრამ მასზე გავლენას არ ახდენს რწმუნების დონე, ე.ი. ერთი და იმავე გამიზ-  
ნული მომხმარებლისა და მიზნისთვის განსაზღვრული არსებითობა ერთნაირი იქნება დასა-  
ბუთებული რწმუნების გარიგებისთვისაც და შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვისაც, რად-  
გან არსებითობა ეყრდნობა გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებებს.
68. 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. თუ გარიგების მიზანი არ არის კონკრეტული მომხმარებლების სპეციფიკური საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილება, უზუსტობების შესაძლო გავლენა ამგვარ მომხმარებლებზე, რომლებსაც შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავებული მოთხოვნილებები ჰქონდეთ, როგორც წესი, არ გაითვალისწინება.

69. არსებითობა განიხილება რაოდენობრივი ფაქტორების გათვალისწინებით და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ხარისხობრივი ფაქტორების გათვალისწინებითაც. კონკრეტული გარიგებისთვის არსებითობის საკითხის განსაზღვრისას რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ფაქტორების შედარებითი მნიშვნელობის დადგენა პროფესიული განსჯის საგანია.
70. არსებითობა დაკავშირებულია პრაქტიკოსის მარწმუნებელი ანგარიშით მოცულ ინფორმაციასთან. ამგვარად, როდესაც გარიგება მოიცავს განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ ზოგიერთ ასპექტს, არსებითობის საკითხი განიხილება განსახილველი საგნის ინფორმაციის მხოლოდ იმ ნაწილთან მიმართებაში, რომელსაც მოიცავს გარიგება.

### *გარიგების რისკი*

71. განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება სათანადოდ არ იყოს გამოსახული განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების კონტექსტში და, ამდენად, შეიძლება მცდარი იყოს და პოტენციურად, არსებითად მცდარიც. ასე მაშინ ხდება, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია სათანადოდ არ ასახავს განსახილველი საგნის მიმართ კრიტერიუმების გამოყენებას, რომლებიც განკუთვნილია განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად.
72. გარიგების რისკი არის რისკი იმისა, რომ პრაქტიკოსი არაადეკვატურ დასკვნას წარმოადგენს მაშინ, როდესაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. გარიგების რისკი არ მოიცავს პრაქტიკოსის ბიზნესის რისკებს, როგორცაა, მაგალითად სასამართლო საქმის შედეგად დანაკარგების მიღების რისკი, პრესაში ნეგატიური პუბლიკაციების გამოქვეყნების რისკი, ან სხვა მოვლენებს, რომლებიც წარმოიშობა კონკრეტული განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან დაკავშირებით
73. გარიგების რისკის შემცირება ნულამდე ძალიან იშვიათად არის შესაძლებელი ან დანახარჯების თვალსაზრისით სასარგებლო და, მაშასადამე, „დასაბუთებული რწმუნება“ უფრო ნაკლებია, ვიდრე აბსოლუტური რწმუნება, რაც განპირობებულია შემდეგი ფაქტორებით:
  - შერჩევითი ტესტირების გამოყენება;
  - შიდა კონტროლის თანდაყოლილი შეზღუდვები;
  - ის ფაქტი, რომ პრაქტიკოსისათვის ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების უმეტესობა დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად არ შეიცავს დასკვნას;
  - პროფესიული განსჯის გამოყენება და გადაწყვეტილების მიღება მტკიცებულებების შეკრებისა და შეფასების და ასევე ამ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დასკვნების გამოტანისას;
  - ზოგიერთ შემთხვევაში - შესაფასებელი ან გასაზომი განსახილველი საგნის კონკრეტული მახასიათებლები.
74. საზოგადოდ, გარიგების რისკის წარმოდგენა შესაძლებელია ქვემოთ ჩამოთვლილი ელემენტების სახით. თუმცა, აუცილებელი არ არის, ყველა ეს ელემენტი ყველა გარიგებაში იყოს წარმოდგენილი, ან ყველა გარიგებისათვის მნიშვნელოვანი იყოს:
  - ა) რისკები, რომლებზეც პრაქტიკოსი ვერ ახდენს პირდაპირ გავლენას, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს:
    - (i) განსახილველი საგნის ინფორმაციის მიდრეკილებას არსებითი უზუსტობისკენ, შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გათვალისწინებამდე, რომლებსაც იყენებს შესაფერისი მხარე (მხარეები) (თანდაყოლილი რისკი); და

- (ii) იმის რისკს, რომ არსებითი უზუსტობა, რომელიც შეიძლება არსებობდეს განსახილველი საგნის ინფორმაციაში, დროულად ვერ იქნება თავიდან აცილებული, ან გამოვლენილი და შესწორებული შესაბამისი მხარის (მხარეების) შიდა კონტროლის პროცედურების მიერ (კონტროლის რისკი); და
  - ბ) რისკები, რომლებზეც პრაქტიკოსი პირდაპირ გავლენას ახდენს, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს:
    - (i) იმის რისკს, რომ პრაქტიკოსის მიერ ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას (შეუმჩნევლობის რისკი); და
    - (ii) უშუალო შეფასების გარიგებებში - რისკებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია პრაქტიკოსის მიერ განხორციელებულ განსახილველი საგნის გაზომვასთან ან შეფასებასთან კრიტერიუმების გამოყენებით (შეფასების ან გაზომვის რისკი).
75. იმის დადგენა, თითოეული ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტი რამდენად არის შესაფერისი კონკრეტული გარიგებისთვის, დამოკიდებულია გარიგებისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ გარემოებებზე, როგორცაა, მაგალითად:
- განსახილველი საგნისა და განსახილველი საგნის ინფორმაციის ხასიათი. ასე, მაგალითად, კონტროლის რისკის ცნება შეიძლება უფრო სასარგებლო იყოს, თუ განსახილველი საგანი დაკავშირებულია ინფორმაციის მომზადებასთან სუბიექტის საქმიანობის შედეგების და არა სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის ან ფიზიკური მდგომარეობის შესახებ;
  - რომელი გარიგება უნდა შესრულდეს - დასაბუთებული რწმუნების გარიგება თუ შეზღუდული რწმუნების. მაგალითად, შეზღუდული რწმუნების გარიგების შესრულებისას პრაქტიკოსმა შეიძლება მტკიცებულებების მოპოვება უფრო ხშირად გადაწყვიტოს სხვა მეთოდებით და არა კონტროლის ტესტების ჩატარებით, ამიტომ ასეთ შემთხვევაში კონტროლის რისკის განხილვა შეიძლება ნაკლებად მიზანშეწონილი იყოს, ვიდრე დასაბუთებული რწმუნების გარიგების დროს, რომელიც ტარდება იმავე განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით;
  - გარიგება, რომელიც უნდა შესრულდეს, უშუალო შეფასების გარიგებაა თუ დამოწმების გარიგება. მართალია, დამოწმების გარიგებისთვის კონტროლის რისკის ცნება შესაფერისია, მაგრამ უშუალო შეფასების გარიგებისთვის გაცილებით გამოსადეგი იქნება უფრო ფართო ცნება - გაზომვის ან შეფასების რისკის.
- რისკების ანალიზი და შეფასება უფრო პროფესიული განსჯის საგანია, ვიდრე მისი ზუსტი საზომი.

*პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა*

76. დასაბუთებული რწმუნების ან შეზღუდული რწმუნების მოსაპოვებლად, როგორ წესი, ერთობლივად გამოიყენება სხვადასხვა პროცედურა. მაგალითად:
- ინსპექტირება;
  - დაკვირვება;
  - დადასტურება;
  - ხელახალი გამოთვლა;
  - ხელახლა შესრულება;
  - ანალიზური პროცედურები; და
  - გამოკითხვა.

მტკიცებულებების შესაკრები პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა გარიგებაში. ბევრი მარწმუნებელი გარიგებისთვის თეორიულად, მტკიცებულებების შესაკრები პროცედურების უსასრულო ვარიანტი არსებობს, თუმცა, პრაქტიკულად, მნელია მათი დაკავშირება ნათლად და ცალსახად.

77. როგორც დასაბუთებული რწმუნების, ისე შეზღუდული რწმუნების გარიგებები საჭიროებს მარწმუნებელი მომსახურების შესაფერისი უნარებისა და მეთოდების გამოყენებას და საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შეკრებას გარიგების იტერაციული, სისტემური პროცესის ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს განსახილველი საგნისა და გარიგებისათვის დამახასიათებელი სხვა გარემოებების შესწავლას.
78. დასაბუთებული რწმუნების გარიგება გულისხმობს:
- ა) განსახილველი საგნის ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებას განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლის საფუძველზე;
  - ბ) პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისა და დასაბუთებული რწმუნების მიღების მიზნით, პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად; და
  - გ) შეკრებილი მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შეფასებას კონკრეტული გარიგების კონტექსტში, ხოლო თუ აუცილებელია, ისეთი გარემოებების გათვალისწინებით, რომლებიც განაპირობებს დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვების აუცილებლობას.
79. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შესაკრებად საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა უფრო შეზღუდულია, დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან შედარებით. კონკრეტული განსახილველი საგნის შესაფერისი მარწმუნებელი გარიგების სტანდარტი შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ კონკრეტული ტიპის შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში მტკიცებულებების შესაკრებად, ძირითადად, ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვები გამოიყენება. თუმცა, როდესაც არ არსებობს ამგვარი სტანდარტები სხვა ტიპის შეზღუდული რწმუნების გარიგებებისთვის, საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების შესაკრები ძირითადი პროცედურები შეიძლება არ იყოს მარტო ანალიზური პროცედურები და გამოკითხვები, შეიძლება სხვა პროცედურებიც გამოიყენებოდეს, რომლებიც განსხვავებული იქნება კონკრეტული გარიგების ვითარებისა და მიხედვით, კერძოდ, განსახილველი საგნის სპეციფიკის, აგრეთვე გამიზნული მომხმარებლებისა და დამკვეთი მხარის მოთხოვნილებების მიხედვით, მათ შორის, შესაბამისი დროისა და დანახარჯების შეზღუდვების გათვალისწინებით. აუცილებელი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია და სხვადასხვა გარიგებისთვის სხვადასხვანაირი იქნება.
80. შეზღუდული რწმუნების გარიგება გულისხმობს:
- ა) განსახილველი საგნისა და გარიგების სხვა გარემოებების შესწავლის საფუძველზე ისეთი სფეროების გამოვლენას, სადაც მაღალია განსახილველი საგნის ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის არსებობის ალბათობა;
  - ბ) პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას ამ სფეროებში და შეზღუდული რწმუნების მიღწევას, პრაქტიკოსის დასკვნის გასამყარებლად; და
  - გ) დამატებითი პროცედურების შემუშავებასა და ჩატარებას დამატებითი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმ შემთხვევაში, თუ პრაქტიკოსისთვის ცნობილი გახდება ისეთი საკითხ(ებ)ი, რომელიც აფიქრებინებს, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება არსებითად მცდარი იყოს.

*ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობა და ხარისხი*

81. ხელმისაწვდომი მტკიცებულებების რაოდენობასა და ხარისხზე გავლენას ახდენს:
- ა) განსახილველი საგნისა და განსახილველი საგნის ინფორმაციის მახასიათებლები. მაგალითად შესაძლოა ნაკლები ობიექტური მტკიცებულებების არსებობა იყოს მოსალოდნელი, როდესაც ინფორმაცია განსახილველი საგნის შესახებ მომავალს ეხება და არა წარსულს; (იხ. მე-40 პუნქტი) და
  - ბ) გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა გარემოებები, მაგალითად, როდესაც არ არსებობს მტკიცებულებები, რომელთა არსებობაც, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო, ვთქვათ, პრაქტიკოსის დანიშვნის ვადის გამო, ან სუბიექტის მიერ დოკუმენტების შენახვისთვის

დადგენილი პოლიტიკის, არაადეკვატური საინფორმაციო სისტემების, ან პასუხისმგებელი მხარის მიერ დაწესებული შეზღუდვის გამო.

ჩვეულებრივ, ხელმისაწვდომი მტკიცებულებები დასკვნის საფუძველად გამოდგება და თავისთავად არ შეიცავს დასკვნას.

82. არამოდიფიცირებული დასკვნა მიზანშეწონილი არ იქნება არც დასაბუთებული რწმუნების და არც შეზღუდული რწმუნების გარიგებისთვის, როდესაც:

- ა) გარემოებები პრაქტიკოსს ხელს უშლის მარწმუნებელი გარიგების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად აუცილებელი მტკიცებულებების მოპოვებაში; ან
- ბ) დამკვეთი მხარე აწესებს შეზღუდვას, რაც პრაქტიკოსს ხელს უშლის მარწმუნებელი გარიგების რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად აუცილებელი მტკიცებულებების მოპოვებაში.

### მარწმუნებელი ანგარიში

83. პრაქტიკოსი დასკვნას აყალიბებს მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე და ადგენს წერილობით ანგარიშს, სადაც ნათლად არის გამოხატული მარწმუნებელი დასკვნა განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ. მარწმუნებელი გარიგებების სტანდარტები ადგენს მარწმუნებელი ანგარიშების ძირითად ელემენტებს.

84. დასაბუთებული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი დასკვნა გამოიხატება დადებითი ფორმით, რომელიც მოიცავს პრაქტიკოსის მოსაზრებას განსახილველი საგნის შეფასების ან გაზომვის შედეგთან დაკავშირებით.

85. შემდეგი მაგალითები ეხება დასაბუთებული რწმუნების გარიგებასთან დაკავშირებით დადებითი ფორმით გამოხატულ დასკვნებს:

- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი განსახილველი საგნისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენი აზრით, სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს“;
- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი განსახილველი საგნის ინფორმაციისა და გამოსაყენებელი კრიტერიუმების ტერმინებით: „ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას [მიუთითეთ თარიღი]-თვის და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით, XYZ საფუძვლების შესაბამისად“; ან
- როდესაც პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია შესაბამისი მხარის განცხადების საფუძველზე: „ჩვენი აზრით, [მიუთითეთ შესაბამისი მხარე]-ის განცხადება იმის თაობაზე, რომ სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს, სამართლიანია“, ან „ჩვენი აზრით, (მიუთითეთ შესაბამისი მხარე)-ის განცხადება იმის თაობაზე, რომ სუბიექტის საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლები, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარმოდგენილია XYZ კრიტერიუმების შესაბამისად, სამართლიანია.“

უშუალო შეფასების გარიგებებში, პრაქტიკოსის დასკვნა გამოხატულია განსახილველი საგნისა და შესაბამისი კრიტერიუმების ტერმინებით.

86. შეზღუდული რწმუნების გარიგებაში პრაქტიკოსის დასკვნა ისეთი ფორმით გამოიხატება, რომელიც გადმოსცემს პრაქტიკოსის მოსაზრებას იმის თაობაზე, შესრულებული სამუშაოდან გამომდინარე პრაქტიკოსის ყურადღება მიიქცია თუ არა ისეთმა საკითხმა (საკითხებმა), რაც მას დაარწმუნებდა, რომ განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. მაგალითად, „ჩატარებული პროცედურებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ არაფერი შეგვხვედრია ისეთი, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ სუბიექტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ იცავდა XYZ კანონის მოთხოვნებს“.

87. პრაქტიკოსი ანგარიშის მოსამზადებლად ირჩევს „მოკლე“ ან „ვრცელ“ ფორმატს, რათა რაც შეიძლება ეფექტურად მიაწოდოს ინფორმაცია გამიზნულ მომხმარებლებს. „მოკლე“ ანგარიშები, ჩვეულებრივ, მხოლოდ ძირითად ელემენტებს მოიცავს. „ვრცელი“ ანგარიშები მოიცავს სხვა ინფორმაციას და გარკვეული საკითხების ახსნას, რაც გავლენას არ ახდენს პრაქტიკოსის დასკვნაზე. „ვრცელ“ ანგარიშში, ძირითად ელემენტებთან ერთად, ხშირად დეტალურად არის აღწერილი გარიგების პირობები, გამოყენებული კრიტერიუმები, საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო გარიგების ცალკეულ ასპექტთან დაკავშირებით, დეტალური ინფორმაცია პრაქტიკოსისა და გარიგებაში მონაწილე სხვა პერსონალის კვალიფიკაციისა და გამოცდილების შესახებ, არსებითობის დონეების შესახებ და, ზოგიერთ შემთხვევაში, რეკომენდაციებიც. გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, ჩართავს თუ არა პრაქტიკოსი ამგვარ ინფორმაციას მარწმუნებელ ანგარიშში, დამოკიდებული იქნება იმაზე, რამდენად მნიშვნელოვანია ეს ინფორმაცია გამიზნული მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების თვალსაზრისით.
88. პრაქტიკოსის დასკვნა ნათლად უნდა იყოს გამოყოფილი მარწმუნებელი გარიგების ანგარიშში მოცემული ისეთი ინფორმაციისგან ან განმარტებებისგან, რომლებიც გავლენას არ ახდენს პრაქტიკოსის დასკვნაზე, როგორცაა, მაგალითად ნაწილები - „მნიშვნელოვანი გარემოებები“, „სხვა გარემოებები“, გარიგების ცალკეულ ასპექტებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო, რეკომენდაციები ან დამატებითი ინფორმაცია. პრაქტიკოსის მიერ მარწმუნებელ ანგარიშში გამოყენებული ფორმულირებები ცალსახად უნდა მიუთითებდეს, რომ ნაწილები - „მნიშვნელოვანი გარემოებები“, „სხვა გარემოებები“, გარიგების ცალკეულ ასპექტებთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო, რეკომენდაციები ან დამატებითი ინფორმაცია არ აკნინებს პრაქტიკოსის დასკვნას.
89. პრაქტიკოსი მოდიფიცირებულ დასკვნას აყალიბებს შემდეგ სიტუაციებში:
- ა) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, გარიგების სამუშაოს მასშტაბის შეზღუდვა არსებობს და ამ საკითხის გავლენა შეიძლება არსებითი იყოს, პრაქტიკოსმა ანგარიშში უნდა წარმოადგინოს პირობითი დასკვნა ან უარი განაცხადოს ანგარიშში თავისი დასკვნის წარმოდგენაზე; ზოგიერთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი იხილავს გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობის საკითხს;
  - ბ) როდესაც პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს არსებით უზუსტობას. ასეთ შემთხვევაში, პრაქტიკოსი წარმოადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას. ისეთ უშუალო შეფასების გარიგებებში, სადაც განსახილველი საგნის ინფორმაცია წარმოდგენილია მხოლოდ პრაქტიკოსის დასკვნის სახით და პრაქტიკოსი გადაწყვეტს, რომ განსახილველი საგანი მთლიანად, ან მისი რომელიმე ნაწილი არ შეესაბამება კრიტერიუმებს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ამგვარი დასკვნაც მიჩნეული იქნება პირობითად (ან უარყოფითად, საჭიროებისამებრ).
90. პრაქტიკოსმა მაშინ უნდა წარმოადგინოს მარწმუნებელ ანგარიშში პირობითი დასკვნა, როდესაც ამა თუ იმ საკითხის გავლენა იმდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველი არ არის, რომ აუცილებელი იყოს უარყოფითი დასკვნა, ან უარის გაცხადება პრაქტიკოსის ანგარიშში დასკვნის წარმოდგენაზე.
91. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ არ არსებობს მარწმუნებელი გარიგების შესრულებისთვის აუცილებელი რომელიმე წინაპირობა, პრაქტიკოსი ამ საკითხს იხილავს შესაფერის მხარესთან (მხარეებთან) ერთად და ადგენს:
- ა) შესაძლებელია თუ არა ამ საკითხის იმგვარად გადაჭრა, რომ დააკმაყოფილოს პრაქტიკოსის მოთხოვნები;
  - ბ) მიზანშეწონილია თუ არა დავალების შესრულების გაგრძელება;

გ) ამ საკითხის შესახებ ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს თუ არა მარწმუნებელ ანგარიშში და თუ გადაწყვეტს, რომ უნდა წარმოადგინოს, რა სახით.

92. თუ გარიგებაზე დათანხმების შემდეგ აღმოჩნდება, რომ მიზანაშეწონილი არ არის ერთი ან მეტი გამოსაყენებელი კრიტერიუმი მთლიან განსახილველ საგანთან ან მის რომელიმე ნაწილთან მიმართებით, პრაქტიკოსი იხილავს გარიგებიდან გამოსვლის შესაძლებლობის საკითხს, თუ ამის გაკეთება კანონმდებლობით არ იკრძალება. თუ პრაქტიკოსი გადაწყვეტს დავალების გაგრძელებას, მან უნდა გასცეს:

ა) პირობით დასკვნა ან უარყოფითი, იმისდა მიხედვით, რამდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველია მოცემული საკითხი, როდესაც, პრაქტიკოსის პროფესიული შეფასებით, მიზანშეუწონელ კრიტერიუმებს ან არასათანადო განსახილველ საგანს, სავარაუდოდ, შეუძლია გამიზნული მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა; ან

ბ) პირობითი დასკვნა ან უარი განაცხადოს დასკვის გაცემაზე სხვა შემთხვევებში, იმისდა მიხედვით, რამდენად არსებითი ან ყოვლისმომცველია მოცემული საკითხი.

### **სხვა საკითხები**

#### *ინფორმირებასთან დაკავშირებული სხვა პასუხისმგებლობები*

93. პრაქტიკოსი გარიგების პირობებისა და გარიგებისთვის დამახასიათებელი სხვა გარემოებების გათვალისწინებით გადაწყვეტს, მიიპყრო თუ არა მისი ყურადღება რაიმე ისეთმა ფაქტმა, რომლის შესახებაც აუცილებლად უნდა აცნობოს პასუხისმგებელ მხარეს, პირს, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, დამკვეთ მხარეს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს ან სხვა მხარეებს.

#### *დოკუმენტაცია*

94. გარიგების დოკუმენტაცია უზრუნველყოფს მარწმუნებელი ანგარიშის მომზადების საფუძვლის სათანადოდ ფიქსაციას, თუ ის დროულად მომზადდება და საკმარისი და შესაფერისი იქნება იმისათვის, რომ გამოცდილმა პრაქტიკოსმა, რომელიც მანამდე არ ყოფილა დაკავშირებული მოცემულ გარიგებასთან, გაიგოს:

ა) იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდა მარწმუნებელი გარიგებების შესაბამისი სტანდარტებისა და მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვით;

ბ) ჩატარებული პროცედურების შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებები; და

გ) გარიგების შესრულების პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხები, მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნები და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განსჯა.

95. გარიგების დოკუმენტაციიდან ჩანს, როგორ განიხილა და გადაჭრა პრაქტიკოსმა ნებისმიერი შეუსაბამობა მის მიერ გამოვლენილ ინფორმაციასა და საბოლოო დასკვნას შორის, რომელიც გამოიტანა განსახილველი საგნის შესახებ.

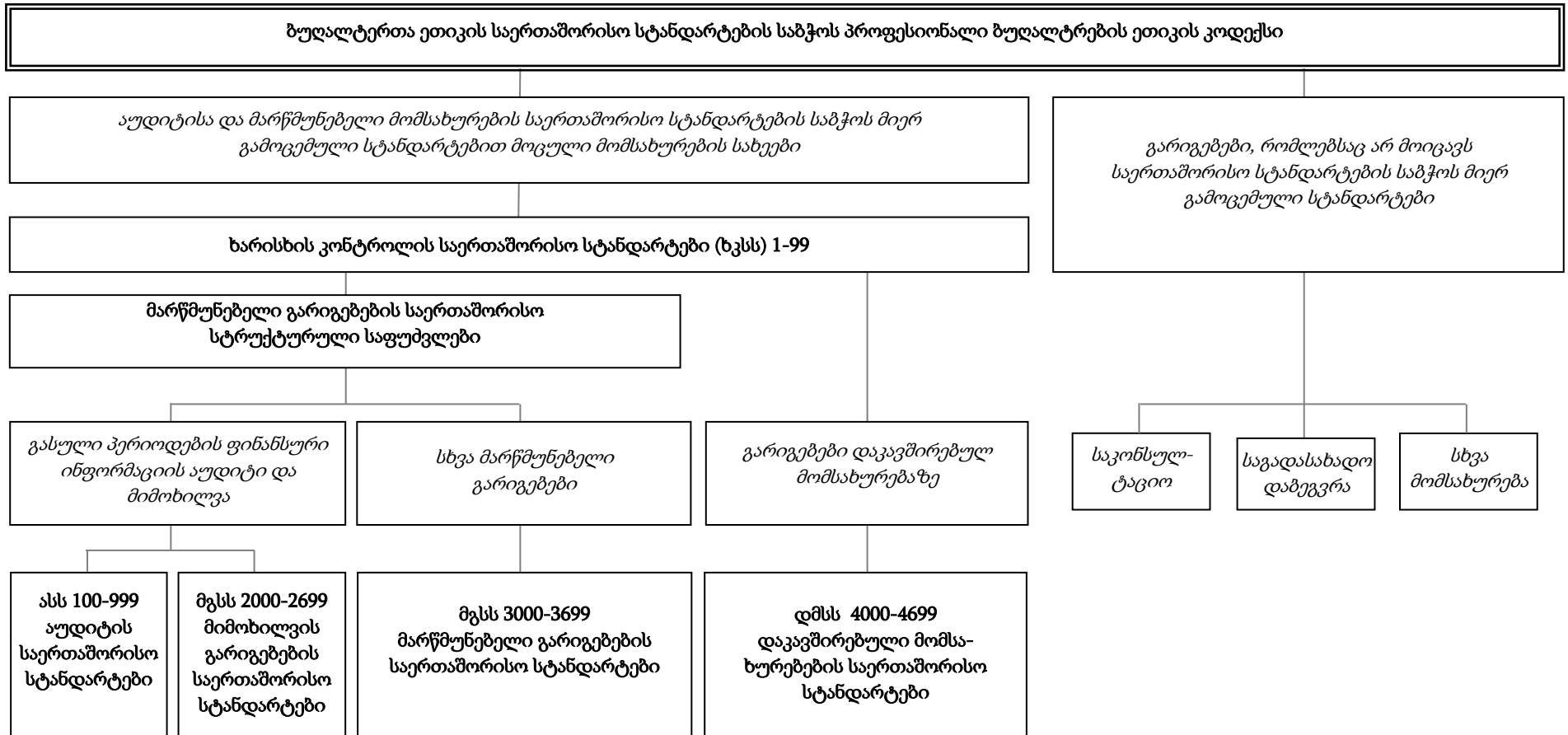
### **პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენება**

96. პრაქტიკოსი მაშინ ასოცირდება განსახილველ საგანთან, ან შესაბამის განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან, როდესაც იგი ანგარიშს წერს განსახილველი საგნის ინფორმაციის შესახებ, ან თავისი სახელის გამოყენების ნებართვას იძლევა განსახილველ საგანთან, ან განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით, პროფესიული თვალსაზრისით. თუ პრაქტიკოსის სახელი ამგვარად არ არის დაკავშირებული განსახილველ საგანთან, მესამე მხარეებმა შეიძლება დაუშვან, რომ პრაქტიკოსს ამასთან დაკავშირებით პასუხისმგებლობა არ ეკისრება. თუ პრაქტიკოსისთვის

ცნობილი გახდება, რომ რომელიმე მხარემ არასათანადოდ გამოიყენა მისი სახელი განსახილველ საგანთან, ან შესაბამის განსახილველი საგნის ინფორმაციასთან მიმართებით, პრაქტიკოსი მესამე მხარეს სთხოვს ამგვარი ქმედებების შეწყვეტას. პრაქტიკოსი ასევე განიხილავს, კიდევ რა ზომების მიღებაა საჭირო, მაგალითად აცნობოს ცნობილ მომხმარებელ მესამე მხარეს, პრაქტიკოსის სახელის არასათანადოდ გამოყენების შესახებ, თუ მიმართოს იურიდიულ კონსულტაციას.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტები, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან

ამ დანართში ნაჩვენებია აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული დოკუმენტების მოქმედების სფერო, მათი კავშირი ერთმანეთთან და ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსთან.





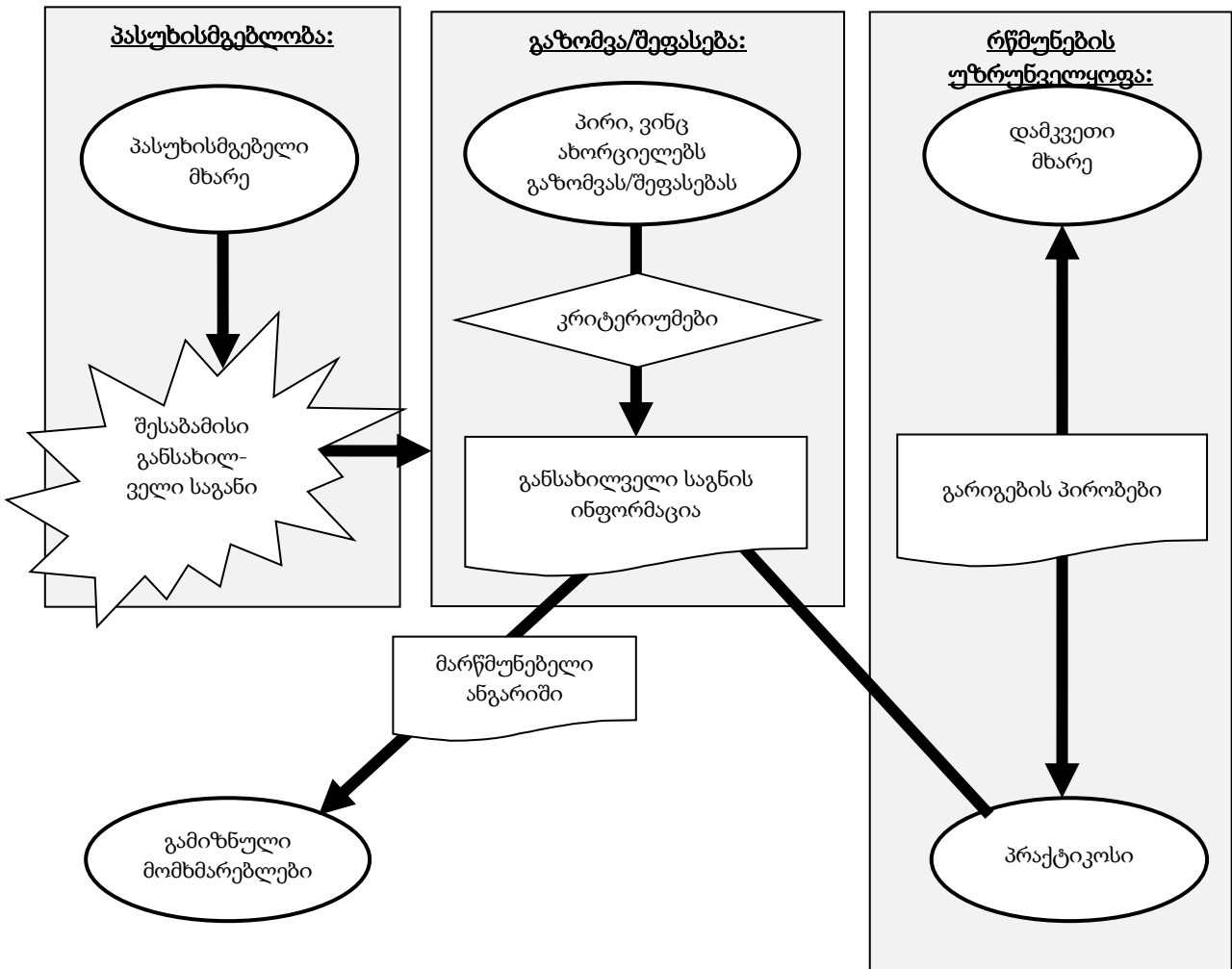
## დამოწმების გარიგებები და უშუალო შეფასების გარიგებები

ამ დანართში განხილულია დამოწმების გარიგებებსა და უშუალო შეფასების გარიგებებს შორის განსხვავებები.

1. დამოწმების გარიგებებში, შესაბამისი განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას (გაზომვას ან შეფასებას) კრიტერიუმების გამოყენებით ახორციელებს პირი, რომელიც არ არის პრაქტიკოსი და ამგვარი შეფასების შედეგია განსახილველი საგნის ინფორმაცია. განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიძლება სათანადოდ არ იყოს წარმოდგენილი განსახილველი საგნისა და კრიტერიუმების კონტექსტში და, ამდენად, შეიძლება მცდარი იყოს და პოტენციურად, არსებითად მცდარიც. დამოწმების გარიგებაში პრაქტიკოსის ფუნქცია იმაში მდგომარეობს, რომ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები თავისი დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაცია, რომელიც მოამზადა იმ პირმა, რომელმაც შეასრულა გაზომვა ან შეფასება.
2. უშუალო შეფასების გარიგებებში კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას ახორციელებს პრაქტიკოსი და მიღებულ განსახილველი საგნის ინფორმაციას წარმოადგენს უშუალოდ მარწმუნებელი ანგარიშში, ან მისი დანართის სახით. უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნაში აღწერილია კრიტერიუმების გამოყენებით შესრულებული განსახილველი საგნის რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი შეფასების შედეგი. ზოგიერთ უშუალო შეფასების გარიგებებში პრაქტიკოსის დასკვნა წარმოადგენს განსახილველი საგნის ინფორმაციას, ან მის ნაწილს. განსახილველი საგნის ხასიათისა და მიხედვით:
  - ა) უშუალო შეფასების გარიგებისთვის შესრულებული გაზომვის ან შეფასების შედეგი შეიძლება ანალოგიური იყოს იმ პირის მიერ მომზადებული ანგარიშის ან განცხადების, რომელიც კრიტერიუმების გამოყენებით განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას ახორციელებს დამოწმების გარიგებაში. თუმცა, სხვა შემთხვევაში, შედეგი ანუ განსახილველი საგნის ინფორმაცია, შეიძლება აისახოს პრაქტიკოსის ვრცელი ფორმატის მარწმუნებელ ანგარიშში, სადაც აღწერილია საკითხები, რომლებმაც პრაქტიკოსის ყურადღება მიიპყრო დავალების შესრულების პროცესში და ასევე პრაქტიკოსის დასკვნის საფუძველი; და
  - ბ) პრაქტიკოსი შეიძლება იყენებდეს სხვა პირთა მიერ შეგროვებულ ან კომპილირებულ მონაცემებს. მაგალითად, პრაქტიკოსმა შეიძლება მონაცემები მიიღოს პასუხისმგებელი მხარის მიერ დანერგილი საინფორმაციო სისტემიდან.
3. უშუალო შეფასების გარიგებებში, განსახილველი საგნის გაზომვასთან ან შეფასებასთან ერთად, პრაქტიკოსი ასევე იყენებს რწმუნების მისაღებად აუცილებელ უნარებსა და მეთოდებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ, განსახილველი საგნის ინფორმაცია შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. პრაქტიკოსმა ამგვარი მტკიცებულებები შეიძლება მოიპოვოს განსახილველი საგნის უშუალო შეფასების ან გაზომვის პროცესში, ან გაზომვის ან შეფასების პროცესის დაწყებამდე ან მის შემდეგ.
4. უშუალო შეფასების გარიგებების მნიშვნელობას შემდეგი ორი ფაქტორის შერწყმა განაპირობებს:
  - ა) პრაქტიკოსის დამოუკიდებლობა განსახილველი საგნისგან, დამკვეთი მხარისგან, გამიზნული მომხმარებლებისა და პასუხისმგებელი მხარისგან, მიუხედავად იმისა, რომ პრაქტიკოსი დამოუკიდებელი არ არის განსახილველის საგნის ინფორმაციისგან, რადგან პრაქტიკოსი თვითონ ამზადებს ამ ინფორმაციას; და

- ბ) რწმუნების მისაღებად აუცილებელი უნარებისა და მეთოდების გამოყენება, როდესაც პრაქტიკოსი აფასებს ან ზომავს განსახილველ საგანს, რის შედეგადაც გროვდება იმავე რაოდენობისა და ხარისხის მტკიცებულებები, რაც დამოწმების გარიგების შემთხვევაში. სწორედ საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება განასხვავებს უშუალო შეფასების გარიგებას კომპილაციური გარიგებისგან. ამგვარი მტკიცების საილუსტრაციოდ გამოდგება შემდეგი მაგალითი: თუ პრაქტიკოსმა განახორციელა სუბიექტის სათბურის გაზების ემისიების შესახებ ანგარიშგების კომპილაცია, პრაქტიკოსი არ ჩაატარებს საკონტროლო მოწყობილობების სტანდარტიზაციის ტესტირებას. თუმცა, უშუალო შეფასების გარიგებებში, პრაქტიკოსმა, როდესაც შესაფერისია, თვითონ უნდა მოახდინოს საკონტროლო მოწყობილობების სტანდარტიზაცია შეფასების პროცესის ფარგლებში, ან ჩაატაროს სხვების მიერ სტანდარტიზებული საკონტროლო მოწყობილობების ტესტირება ისეთივე მოცულობით, როგორც ამას დამოწმების გარიგებებში გააკეთებდა.

## მარწმუნებელ გარიგების მხარეები



- ნებისმიერ მარწმუნებელ გარიგებაში მონაწილეობს სულ მცირე სამი დამოუკიდებელი მხარე - პრაქტიკოსი, პასუხისმგებელი მხარე და გამიზნული მომხმარებლები. კონკრეტული გარემოებების და მიხედვით შეიძლება ასევე არსებობდეს პირი, რომელიც ასრულებს განსახილველი საგნის რაოდენობრივ ან ხარისხობრივ შეფასებას, ან დამკვეთი მხარე.
- სქემაზე ნაჩვენებია, როგორ არის მარწმუნებელ გარიგებასთან დაკავშირებული მარწმუნებელი გარიგების მონაწილე მხარეთა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფუნქციები:
  - პასუხისმგებელი მხარე პასუხისმგებელია შესაბამის განსახილველ ინფორმაციაზე;
  - განსახილველი საგნის შემფასებელი ან გამზომი პირი კრიტერიუმებს იყენებს შესაბამისი განსახილველი საგნის გასაზომად ან შესაფასებლად, რის შედეგადაც მიიღება განსახილველი საგნის ინფორმაცია;
  - დამკვეთი მხარე გარიგების პირობებს ათანხმებს პრაქტიკოსთან;
  - 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. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამიზნულ მომხმარებლებში შეიძლება შედიოდეს სხვა მხარეებიც, იმათ გარდა, ვისთვისაც არის განკუთვნილი მარწმუნებელი ანგარიში.

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;
- უშუალო შეფასების 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 უშუალო შეფასების 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 სუბიექტი ქირაობს 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 სუბიექტიდან, 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 შესასრულებლად 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;
  - 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.

**მარწმუნებელი გარიგებების განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია**

შემდეგ ცხრილში მოცემულია შესაძლო განსახილველი საგნების კლასიფიკაცია მაგალითებთან ერთად. ზოგიერთი კატეგორიის განსახილველი საგნისთვის მოყვანილი არ არის მაგალითები, ვინაიდან ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ამ კატეგორიის ინფორმაციასთან მიმართებით განხორციელდეს მარწმუნებელი გარიგებები. აღნიშნული კლასიფიკაცია არ არის ამომწურავი, არც იმას გულისხმობს, რომ ყოველთვის აქ მოცემული კატეგორიები ურთიერთგამომრიცხავი იქნება, ხოლო ზოგიერთ განსახილველ საგანს ან განსახილველი საგნის ინფორმაციას შეიძლება კომპონენტები ერთზე მეტი კატეგორიიდან ჰქონდეს, მაგალითად ინტეგრირებულ ანგარიშგებასა და კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის შესახებ ანგარიშგებაში, სავარაუდოდ, მოცემული იქნება როგორც გასული პერიოდების, ასევე საპროგნოზო ინფორმაცია; როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური ინფორმაცია. გარდა ამისა, ზოგ შემთხვევაში, მოცემულია განსახილველი საგნის ინფორმაციის მაგალითი, სხვა შემთხვევაში - განსახილველი საგნის მაგალითი, ან მხოლოდ მითითებული იქნება საკითხის ხასიათი, რომლის გადასაჭრელადაც შეიძლება სასარგებლო იყოს მოცემული ინფორმაცია (იმისდა მიხედვით, რა უფრო მნიშვნელოვანია მოცემულ გარემოებებში).

ინფორმაცია . . . . . შესახებ		გასული პერიოდების ინფორმაცია	საპროგნოზო ინფორმაცია
ფინანსური	შედეგები	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება	<ul style="list-style-type: none"> <li>ფულადი ნაკადების მოკლევადიანი/გრძელვადიანი პროგნოზები</li> </ul>
	მდგომარეობა		<ul style="list-style-type: none"> <li>ფინანსური მდგომარეობის მოკლევადიანი/გრძელვადიანი პროგნოზები</li> </ul>
არაფინანსური	რესურსების გამოყენების შედეგები/რესურსების რაციონალური გამოყენება	<ul style="list-style-type: none"> <li>ანგარიში სათბურის გაზების ემისიების შესახებ.</li> <li>ანგარიში მდგრადი განვითარების შესახებ.</li> <li>ეფექტიანობის ძირითადი მაჩვენებლები.</li> <li>ანგარიში რესურსების ეფექტიანად გამოყენების შესახებ.</li> <li>ანგარიში დახარჯული ფულის ეფექტურობაზე (რესურსების რაციონალური გამოყენების შესახებ).</li> <li>ანგარიში კორპორაციული სოციალური პასუხისმგებლობის შესახებ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ემისიების მოსალოდნელი შემცირება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენების შედეგად, ან სათბურის გაზების შთანთქმა/შემცირება დარგული ხეების წყალობით</li> <li>განცხადება იმის თაობაზე, რომ დაგეგმილი ქმედებები გამოიწვევს რესურსების რაციონალურად გამოყენებას (დახარჯული ფულის ეფექტურობას)</li> </ul>

ინფორმაცია . . . . . შესახებ		გასული პერიოდების ინფორმაცია	საპროგნოზო ინფორმაცია
	<b>მდგომარეობა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• სისტემის პროცესის აღწერა, რომელიც დანერგილია დროის გარკვეული მომენტისთვის.</li> <li>• ფიზიკური მახასიათებლები, მაგალითად იჯარით აღებული ქონების ფართობი.</li> </ul>	
<b>სისტემა/ პროცესი</b>	<b>აღწერა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• შიდა კონტროლის სისტემის აღწერა.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• კონტროლის საშუალებების დიზაინი, რომლებიც დამუშავებულია ახალი (მომავალი) საწარმოო პროცესისთვის.</li> </ul>
	<b>დიზაინი</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• მომსახურე ორგანიზაციის კონტროლის საშუალებების დიზაინი.</li> </ul>	
	<b>ფუნქციონირება/შედეგიანობა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• პერსონალის დაქირავებისა და სწავლების (გადამზადების) პროცედურების ეფექტიანობა.</li> </ul>	
<b>ორგანიზაციული ქცევის ცალკეული ასპექტები</b>	<b>დადგენილი მოთხოვნების დაცვა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• სუბიექტის მიერ საკრედიტო ხელშეკრულებების შემზღუდავი პირობების დაცვა, ან გარკვეული საკანონმდებლო ან მარეგულირებელი მოთხოვნების დაცვა.</li> </ul>	
	<b>პერსონალის ქცევა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• აუდიტის კომიტეტის მუშაობის შეფასება.</li> </ul>	
	<b>სხვა</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• პროგრამული უზრუნველყოფის ვარგისიანობა დასახული მიზნით გამოყენების თვალსაზრისით.</li> </ul>	

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 © 2022 წლის დეკემბერი, ეკუთვნის IFAC-ს. ყველა უფლება დაცულია. პირადი ან არაკომერციული სარგებლობისთვის (ე.ი. პროფესიული ან კვლევის მიზნებისთვის) შესაძლებელია ამ სახელმძღვანელოს ორიგინალური ვერსიის უფასოდ გადმოწერა, ან ყიდვა [www.iaasb.org](http://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](mailto:permissions@iaasb.org) ან დაგვიკავშირდეთ [permissions@iaasb.org](mailto:permissions@iaasb.org).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

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

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

ISBN: 978-1-60815-543-9



წინამდებარე ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, რომელიც მოამზადა International Auditing and Assurance Standards Board და 2022 წლის დეკემბერში ინგლისურ ენაზე გამოსცა International Federation of Accountants (IFAC), ქართულ ენაზე თარგმნა ფინანსთა სამინისტროს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურმა 2023 წლის მაისში და გამოიცემა IFAC-ის ნებართვით. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის თარგმნის პროცედურული პროცესი განიხილა IFAC-მა და თარგმანი შესრულდა „დადგენილება პოლიტიკის შესახებ - IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნისა და გამრავლების პოლიტიკა“ - შესაბამისად. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარის 2021 წლის გამოცემის დამტკიცებულ ტექსტად მიიჩნევა IFAC-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი. IFAC თავის თავზე არ იღებს არანაირ პასუხისმგებლობას თარგმანის სისწორესა და სისრულეზე, ან ქმედებებზე, რომლებიც შეიძლება მოჰყვეს ცნობარის გამოყენებას.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ინგლისურენოვანი ტექსტი © 2022 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2021 წლის გამოცემა, ქართულენოვანი ტექსტი © 2023 წ. International Federation of Accountants (IFAC). ყველა უფლება დაცულია.

ორიგინალური ვერსიის სახელწოდება: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition*

ISBN: 978-1-60815-507-1

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

სავაჭრო ნიშნები, რეგისტრირებული  
სავაჭრო ნიშნები და მომსახურების ნიშნები

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



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 Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™